

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/5/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7018200435  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7018200435.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobkyne: O. O., bytom A. Z.Š. XX, G. - N., práve zastúpenej: ČOLLÁK & PARTNERI advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Floriánska 19, Košice, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/43/2018-58 zo dňa 4. marca 2021,

### rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobkyni sa p r i z n á v a n á r o k na náhradu trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 6S/43/2018-58 zo dňa 4. marca 2021 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018, ako i rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa - Daňového úradu Košice č. 102405283/2017 zo dňa 20. novembra 2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 S.s.p. tak, že žalobkyni priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Rozhodnutím č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102405283/2017 zo dňa 20. novembra 2017, ktorým bol žalobkyni podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 4 105,39 €.

3. Z rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že žalobkyňa podala dňa 30. marca 2016 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, v ktorom priznala príjem podľa § 8 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o dani z príjmov“) vo výške 21 607,34 €. Žalobkyňa v podanom daňovom priznaní neuviedla žiadne výdavky a neuplatnila si ani nezdaniteľnú časť podľa § 11 ods. 6 zákona o dani z príjmov. Daňová povinnosť zo základu dane 21 607,34 € predstavovala sumu 4 105,39 €, ktorá bola správcovi dane uhradená dňa 19. mája 2016. Následne žalobkyňa požiadala dňa 21. novembra 2016 správcu dane o vrátenie dane vo výške priznanej a zaplatenej dane (t.j. v sume 4 105,39 €) a to bez podania dodatočného daňového priznania. Správca dane u daňového subjektu - žalobkyne neevidoval preplatok ani nedoplatok na dani, vykázaná daňová povinnosť bola uhradená, preto jej žiadosti nebolo vyhovené (rozhodnutie č. 104367343/2016 zo dňa 28. novembra 2016). Po podaní odvolania bolo rozhodnutie správcu dane rozhodnutím žalovaného č. 100228479/2017 zo dňa 7. februára 2007 potvrdené. Dňa 7. decembra 2016 bolo podané dodatočné daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za vyššie označené zdaňovacie obdobie, v ktorom žalobkyňa uviedla nulovú daňovú povinnosť a preto už zaplatenú daň z príjmu za rok 2015 žiadala vrátiť. Uvedené bolo podkladom pre začatie daňovej kontroly na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015, predmetom ktorej bola kontrola zdanenia príjmov vyplatených ako finančná náhrada za zriadenie vecného bremena pod energetickou stavbou, v súvislosti s tým, že Slovenská elektrizačná prenosová sústava a. s. Bratislava postavila v roku 2015 na pozemkoch žalobkyne elektroenergetickú stavbu „vedenie 2×400 V“, čím podľa § 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon č. 251/2012 Z.z.“ alebo „zákon o energetike“) zriadila zákonné vecné bremeno, so zápisom do katastra nehnuteľností a daňovému subjektu - žalobkyne za jeho zriadenie bola vyplatená jednorazová náhrada vo výške 21 607,34 €. O výsledkoch daňovej kontroly bol správcom dane vyhotovený protokol č. 101476420/2017 zo dňa 23. júla 2017, doručený žalobkyne dňa 18. júla 2017. Vo vyjadrení zo dňa 3. augusta 2017 k protokolu z daňovej kontroly sa žalobkyňa so záverom správcu dane vo veci zdanenia prijatej náhrady za zriadenie vecného bremena ako príjmu podľa § 8 zákona o dani z príjmov nestotožnila a tvrdila, že zákonné vecné bremeno zriadené na jej pozemkoch je možné stotožniť s ustanoveniami § 3 ods. 2 písm. a/ alebo § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov. Na základe predvolania sa dňa 7. novembra 2017 žalobkyňa dostavila na daňový úrad a k prerokovanej veci, t.j. k spôsobu zdanenia predmetného príjmu nepredložila žiadne nové dôkazy, iba trvala na svojich námietkach. Správca dane následne s ňou spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102317007/2017 (poslednú zápisnicu) a vydal rozhodnutie, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 4 105,39 €.

4. Správca dane vo svojom rozhodnutí konštatoval, že podľa § 2 písm. h/ zákona o dani z príjmov sa za zdaniteľný príjem považuje príjem, ktorý je predmetom dane a zároveň nie je od dane oslobodený podľa tohto zákona alebo medzinárodnej zmluvy. Predmetom dane nie sú príjmy taxatívne uvedené v § 3 ods. 2 tohto zákona, ak ide o súvislosť so závislou činnosťou v § 5 ods. 5 tohto zákona. Príjmy oslobodené od dane sú (tiež taxatívnym spôsobom) uvedené v § 9 a ak ide o súvislosť so závislou činnosťou v § 5 ods. 7 zákona o dani z príjmov. Ak určitý príjem nie je v uvedených ustanoveniach zahrnutý, tak podlieha zdaneniu. Zároveň sa správca dane odvolal na znenie § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, pričom z právnych predpisov uvedených v odkaze k tomuto ustanoveniu zákona jednoznačne vyplýva, že ide o právne normy upravujúce reštitúcie, súdne a mimosúdne rehabilitácie, zmiernenie krívď v súvislosti so zmenami v spoločnosti po roku 1989, teda v súvislosti so zmenou politického zriadenia a s prechodom na trhovú ekonomiku. Poznamenal, že rovnaký odkaz je uvedený aj pri príjme oslobodenom od dane podľa § 9 ods. 1 písm. d/ zákona o dani z príjmov, t.j. pri príjme z predaja nehnuteľnosti alebo hnutelnej veci vydannej oprávnenej osobe podľa osobitných predpisov, prijatý touto osobou. Z uvedeného uzavrel, že argumentácia daňového subjektu - žalobkyne ustanovením § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov je neopodstatnená. Sporný príjem tak nie je príjmom, ktorý nie je predmetom dane podľa § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov. Rovnako ako nedôvodnú vyhodnotil aj argumentáciu, že ide o náhradu vyplývajúcu zo zákona, nie na základe zmluvy a nevyplýva zo znenia príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov. Poukazovanie na § 9 ods. 2 písm. r/ tohto zákona podľa správcu dane dokazuje len to, že tento príjem nie je od dane oslobodený a daňový subjekt nemôže stotožňovať vyvlastnenie pozemkov a stavieb so zriadením vecného bremena a prijatú náhradu za vyvlastnenie s náhradou za zriadenie vecného bremena (odkaz na stavebný zákon).

5. Žalobkyňa napadla toto rozhodnutie správcu dane odvolaním, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018 tak, že napadnuté rozhodnutie potvrdil. Proti tomuto rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa na krajskom súde správnu žalobu.

6. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že v danej veci bolo rozhodujúcim posúdenie, či príjem žalobkyne titulom jednorazovej náhrady za zriadenie zákonného vecného bremena na jej nehnuteľnosti v roku 2015 (vyplatený v súlade s § 11 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike) je predmetom dane z príjmu podľa § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov a v prípade kladnej odpovede posúdenie, či tento príjem nie je od takejto dane oslobodený.

7. Správny súd zdôraznil, že jednou z najdôležitejších zásad daňového konania je zásada zákonnosti, vyjadrená v ust. § 3 ods. 1 daňového poriadku. Význam tejto zásady zdôraznil Ústavný súd Slovenskej republiky v Náleze I. ÚS 241/07-44 zo dňa 18. novembra 2008. Zákon o dani z príjmu v ust. § 2 písm. h/ pre účely tohto zákona definuje zdaniteľný príjem ako príjem, ktorý je podľa zákonom nastavených podmienok predmetom dane a (vo význame alebo), ktorý nie je oslobodený od dane z príjmu fyzickej alebo právnickej osoby. V ustanovení § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov sú stanovené podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne preto, aby príjem fyzickej alebo právnickej osoby nebol predmetom dane, t.j. aby takáto osoba nebola povinná v súvislosti s daným príjmom odvieť daň v zákonom stanovenej výške. Z hypotézy tejto právnej normy vyplýva, že takýto príjem musí mať charakter náhrady, náhrada je poskytnutá oprávnenej osobe a zároveň na základe osobitného predpisu. V samotnom texte tohto zákonného ustanovenia chýba bližšia špecifikácia týchto zákonných podmienok, zákonodarca však v poznámke pod čiarou k uvedenému zákonnému ustanoveniu uvádza odkaz číslo (3), v ktorom príkladom (uvedené slovným spojením: - napríklad) označuje niektoré z právnych predpisov, pri aplikácii ktorých môže dôjsť k poskytnutiu náhrady oprávnenej osobe, ktorá nie je predmetom dane.

8. Vo vzťahu k záväznosti takýchto poznámok pod čiarou k príslušným odkazom v právnych predpisoch poukázal správny súd na Legislatívne pravidlá Vlády Slovenskej republiky schválené uznesením Vlády SR zo dňa 4. mája 2016 č. 164 (podľa § 2 ods. 3 zákona č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov), ktoré je publikované aj na webovom sídle Úradu Vlády SR, podľa ktorých: „bod 23.1 Poznámky pod čiarou k príslušným odkazom nie sú súčasťou právneho predpisu; majú informatívnu hodnotu. Preto nesmú obsahovať veci, ktoré majú normatívnu povahu.“

9. Správny súd mal za to, že v okolnostiach danej veci nie je sporné, že v preskúmvanej veci boli formálne splnené všetky zákonné podmienky stanovené v § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov, pretože v roku 2015 žalobkyňa prijala jednorazovú náhradu v súvislosti so zriadením zákonného vecného bremena k jej nehnuteľnosti, na základe osobitného predpisu. Zákon, na základe ktorého bola žalobkyňi poskytnutá náhrada, t.j. zákon č. 251/2012 Z.z. o energetike však nespadá do kategórie predpisov, ktorých cieľom podľa žalovaného bolo vyriešiť otázky reštitúcií, rehabilitácií a majetkových krívd spáchaných v minulosti, a na ktorú kategóriu odkazuje poznámka k odkazu (3) pod čiarou k uvedenému ustanoveniu. Uvedená poznámka však nie je súčasťou právneho predpisu, nemá normatívnu povahu, ale má len informatívnu hodnotu. Navyiac, v uvedenej poznámke sú jednotlivé právne prepisy uvedené slovom „napríklad,“ teda nejde o ich taxatívny výpočet. Z uvedených dôvodov, preto podľa názoru správneho súdu takáto formulácia nebráni, aby do príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, boli zahrnuté aj príjmy na základe iných zákonov (a to aj tých, ktoré presahujú rámec reštitučných zákonov), samozrejme iba za situácie, že tieto príjmy splňajú všetky zákonné podmienky vyplývajúce z textu tohto zákonného ustanovenia.

10. Vzhľadom na tieto skutočnosti správny súd ako dôvodnú vyhodnotil námietku, že žalovaný vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď v administratívnom konaní v rozpore so zásadou zákonnosti v daňovom konaní nesprávne aplikoval ust. § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov, a to v neprospech žalobkyne.

11. Vo vzťahu k ďalšej argumentácii žalobkyne vyplývajúcej zo správnej žaloby, že príjem z poskytnutej náhrady za zriadenie zákonného vecného bremena je oslobodený od dane z príjmu (podľa § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov), keď žalobkyňa poukazovala na to, že náhrada za vyvlastnenie použitá v zákone o dani z príjmov musí mať rovnaký obsah a subsumuje v sebe aj náhradu za obmedzenie vlastníckeho práva pri zriadení práva zodpovedajúceho vecnému bremenu, správny súd sa s týmto tvrdením žalobkyne nestotožnil a jej námietku v tomto smere považoval za nedôvodnú. V prípade žalobkyne predovšetkým nedošlo k vyvlastneniu, t.j. k odňatiu vlastníckeho práva k pozemku vo verejnom záujme v zmysle zákona č. 282/2015 Z.z. o vyvlastňovaní pozemku a stavieb a v nútenom obmedzení vlastníckeho práva k ním, pretože žalobkyňa naďalej zostala vlastníčkou predmetného pozemku, ku ktorému obmedzenie jej vlastníckeho práva nastalo v právnom režime zákona o energetike.

12. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. Sťažovateľ poukázal na ust. § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov, podľa ktorého od dane z príjmov je oslobodená prijatá náhrada za vyvlastnenie pozemkov a stavieb vo verejnom záujme vyplatená podľa osobitného predpisu. V ust. § 9 zákona o dani z príjmov ide o príjmy, ktoré sú predmetom dane (nie sú z predmetu dane vylúčené), ale sú od dane oslobodené. Oproti tomu ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov upravuje, čo nie je predmetom dane, keď predmetom dane nie je prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov. To znamená, že prijaté náhrady podľa osobitných predpisov ani nie sú predmetom dane. Z porovnania uvedených ustanovení teda vyplýva, že prijatá náhrada za vyvlastnenie pozemku alebo stavby, pričom vyvlastnenie znamená odňatie vlastníckeho práva k pozemku alebo stavbe, je predmetom dane z príjmu, ale zároveň je táto prijatá náhrada od dane oslobodená, zatiaľ čo prijatá náhrada za zriadenie vecného bremena, ktoré obmedzuje vlastníka nehnuteľností v jej užívaní, ale vlastnícke právo zostáva zachované, by podľa § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov tak, ako ho krajský súd vyložil, ani nebola predmetom dane. Prijatie náhrady za zriadenie vecného bremena by tak z pohľadu zákona o dani z príjmov bolo posudzované v prísnejšom právnom režime ako vyvlastnenie. Zámerom právnej úpravy v § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov je vylúčiť z predmetu dane z príjmov, príjmy prijaté ako náhrada na základe reštitučných zákonov, rehabilitácií a majetkových krívd spáchaných v minulosti, a to aj napriek tomu, že v poznámke pod čiarou k uvedenému ust. sú len príkladmo uvádzané niektoré zákony. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nedostatok právnej úpravy pokiaľ ide o prijaté náhrady za zriadenie vecného bremena v zákone o dani z príjmov napr. v § 9 nahradil vlastným výkladom ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov, ktorý dostatočne nezdôvodnil.

13. Sťažovateľ sa ďalej nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že v okolnostiach danej veci nie je sporné, že v preskúmvanej veci boli formálne splnené podmienky v zmysle § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov. Správny súd na jednej strane konštatoval formálne splnenie podmienok a to extenzívne aj nad rámec právnych predpisov uvedených v poznámke, pričom konkrétne a presvedčivo neuvádza, čím tieto zákonné podmienky žalobkyňa splnila a na druhej strane podmieňuje aplikáciu uvedeného ustanovenia splnením zákonných podmienok. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu popiera základný princíp zákona o dani z príjmov - univerzálnosť zdanenia a extenzívnym výkladom vytvára priestor pre nezdanenie príjmov dosiahnutých „na základe iných zákonov“. Sťažovateľ poukázal aj na ust. § 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. a mal za to, že aj v tomto prípade ide o nútené obmedzenie užívania nehnuteľnosti, t.j. analogicky ide o zriadenie vecného bremena, keďže vlastník musí strpieť obmedzenie v obvyklom užívaní nehnuteľnosti. V predmetnej veci nedošlo k vyvlastneniu t.j. k odňatiu vlastníckeho práva k pozemku vo verejnom záujme a teda nešlo o náhradu za majetkové krivdy. Náhrada za zriadenie vecného bremena nie je vylúčená z predmetu dane a nie je ani príjmom oslobodeným od dane. Prijatá náhrada tak podlieha zdaneniu pričom sa zaraďuje medzi ostatné príjmy podľa § 8 zákona o dani z príjmov.

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za vecne správny, súladný s právnym poriadkom SR a dostatočne odôvodnený. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne nové a právne relevantné skutočnosti, ktoré by akokoľvek spochybňovali správnosť a zákonnosť rozsudku. Poukázal na to, že ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov obsahuje explicitnú negatívnu špecifikáciu príjmov, ktoré dani nepodliehajú. Medzi tieto je

nutné zaradiť aj príjem spočívajúci v jednorazovej náhrade za zriadenie zákonného vecného bremena na základe osobitného právneho predpisu, konkrétne § 11 ods. 5 zákona o energetike. Pokiaľ sa týka poznámky č. 3 k ustanoveniu § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov, táto obsahuje demonštratívny výpočet právnych predpisov, medzi ktoré je možné zaradiť aj iné zákony ako je napr. zákon o energetike. V súvislosti s § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov uviedol, že ak súd bude považovať náhradu zaplatenú v prospech žalobkyne za zriadenie zákonného vecného bremena za predmet dane, tento sa považuje za príjem oslobodený od dane, nakoľko vyvlastnenie a nútené obmedzenie vlastníckeho práva možno považovať za právne inštitúty s obdobnou právnou podstatou a podmienkami ich uplatnenia. Výklad zvolený daňovými orgánmi by znamenal, že by dochádzalo jednak k obmedzeniu vlastníckeho práva za náhradu a zároveň by si štát časť náhrady vypýtal výberom daní naspäť. S poukazom na uvedené žiadal preto kasačnú sťažnosť zamietnuť.

15. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) § 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

17. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil rozhodnutie sťažovateľa č. 100334297/2018 zo dňa 9. februára 2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102405283/2017 zo dňa 20. novembra 2017, ktorým bol žalobkyňi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015 v sume 4 105,39 €.

18. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval kasačný súd za potrebné preskúmať správnosť záverov krajského súdu (ako aj ich náležité odôvodnenie) v súvislosti s právnym posúdením otázky, či na príjem žalobkyne spočívajúci v jednorazovej náhrade za zriadenie zákonného vecného bremena na základe osobitného právneho predpisu (§ 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike) sa vzťahuje režim ust. § 3 ods. 2 písm. a/, ktoré ho vylučuje ako predmet dane, resp. ide o príjem oslobodený od dane v zmysle § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov.

19. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že v súlade s § 2 písm. h/ zákona o dani z príjmov je zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy. Pre posúdenie otázky zdaniteľnosti príjmu je preto predovšetkým potrebné skúmať, či posudzovaný príjem nemožno podriadiť pod žiaden z prípadov vymenovaných v ust. § 3 ods. 2 zákona o dani z príjmov.

20. V predmetnej veci bola žalobkyňi vyplatená jednorazová náhrada vo výške 21 607,34 € z titulu zriadenia zákonného vecného bremena na nehnuteľnostiach vo vlastníctve žalobkyne. Predmetná finančná náhrada jej bola poskytnutá na základe osobitného právneho predpisu - zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike, ktorý v ust. § 11 ods. 5 uvádza, že ide o náhradu za nútené obmedzenie užívania nehnuteľnosti. Išlo tak o príjem, pri ktorom bolo potrebné posúdiť, či zodpovedá výluke z predmetu

dane podľa ust. § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov, v zmysle ktorého, prijatá náhrada oprávnenej osoby podľa osobitných predpisov,<sup>3)</sup> nie je predmetom dane. Odkaz 3 tohto ustanovenia v poznámke pod čiarou obsahuje demonštratívny výpočet právnych predpisov (napr. zákon č. 119/1990 Zb. o súdnej rehabilitácii v znení neskorších predpisov, zákon č. 403/1990 Zb. o zmiernení následkov niektorých majetkových krívd v znení neskorších predpisov a ďalšie), ktoré zakladajú nárok oprávnenej osoby na majetkovú náhradu, ktorú náhradu nemožno na účely zákona o dani z príjmov považovať za predmet dane.

21. V nadväznosti na vyššie uvedené je potrebné uviesť, že poznámka pod čiarou nemá normatívnu povahu čo znamená, že neobsahuje pravidlo správania vzťahujúce sa na skupinu prípadov rovnakého druhu a neurčitého počtu adresátov, ale práve naopak, taxatívnym alebo demonštratívnym spôsobom odkazuje na iné právne predpisy, ktoré sa aplikujú spolu s právnym predpisom, v ktorom sa poznámka pod čiarou nachádza. Poznámky pod čiarou nemajú normatívny charakter, a nie sú teda záväznou súčasťou pravidla správania sa, ale len legislatívnou pomôckou (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho sudu ČR sp.zn. 7As/55/2003 zo dňa 27. októbra 2004.) Skutočnosť, že zákon č. 251/2012 Z.z. o energetike nie je uvedený v poznámke pod čiarou k ust. § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov je irelevantná, pretože táto poznámka na rozdiel od vlastnej dikcie príslušných ustanovení nemá normatívnu povahu a pokiaľ sú splnené podmienky definované v príslušnom zákonom ustanovení, nie je tu žiaden dôvod neaplikovať predpis, ktorý nie je v poznámke pod čiarou uvedený. Rovnako ani povaha, resp. účel sledovaný právnou úpravou uvedenou demonštratívnym spôsobom v poznámke pod čiarou nemôže bez ďalšieho vylučovať aplikáciu právneho predpisu (sledujúceho iný účel), na ktorý sa v poznámke pod čiarou výslovne neodkazuje. Napokon tak náhrada poskytovaná podľa zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike ako i náhrada podľa právnych predpisov príkladmo uvedených v poznámke pod čiarou k ust. § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov je v zásade vždy poskytovaná s cieľom kompenzovať určitý nútený zásah do vlastníckeho práva. Pokiaľ teda náhrada poskytnutá žalobkyni podľa zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike zodpovedá (aj keď pomerne všeobecne a stručne) vymedzenej náhrade v zmysle § 3 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, možno konštatovať že predmetná právna úprava umožňuje podriadiť pod príjmy, ktoré nie sú predmetom dane aj náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena. Takýto výklad dotknutej právnej normy preto podľa názoru kasačného súdu nemožno považovať za neprípustné rozšírenie zákonom stanovených dôvodov, pre ktoré sú v nej uvedené príjmy z predmetu dane vylúčené. Kasačný súd taktiež podotýka, že v prípade výkladových pochybností, je potrebné vždy zvoliť výklad v prospech jednotlivca a nie štátu, t.j. nie je možné, aby poznámka pod čiarou odôvodnila výklad v neprospech jednotlivca. Daňové orgány však v posudzovanej veci nezohľadňujúc vyššie popísané skutočnosti finančnú náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena podriadili pod tzv. ostatné príjmy v zmysle § 8 zákona o dani z príjmov, t.j. uprednostnili výklad právnej normy v prospech štátu (fiskálny záujem).

22. Ďalej je potrebné uviesť, že pokiaľ prijatá náhrada za zriadenie zákonného vecného bremena na nehnuteľnostiach podlieha režimu podľa § 3 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov, t.j. nepredstavuje už spôsobilý predmet dane, nemožno ju zároveň právne kvalifikovať ako príjem oslobodený od dane v zmysle ust. § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov (upravujúceho náhradu za vyvlastnenie pozemkov a stavieb vo verejnom záujme, vyplatenej podľa osobitného predpisu, v poznámke pod čiarou odkazujúceho napr. na § 141 zákona č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov). Kasačný súd nespochybňuje, že náhradu oslobodenú od dane v zmysle § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov by (s poukazom na vyššie uvedené) sice bolo možné zároveň podriadiť i pod príjem vymedzený v ust. § 3 ods. 2 písm. a/ tohto zákona, avšak zákonodarca v ust. § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov explicitne spája náhradu z vyvlastnením nehnuteľností (čo nebol posudzovaný prípad). Tým, že právna úprava (ust. § 9 ods. 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov) neupravuje ako príjem oslobodený od dane náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena, pričom formuláciou ust. § 3 ods. 2 písm. a/ tohto zákona zároveň vytvára priestor na vylúčenie tohto príjmu z predmetu dane, možno (aj s prihliadnutím na potrebu vykladať nedôslednú/nejednoznačnú právnu úpravu v prospech jednotlivca) konštatovať, že nejde o príjem, ktorý by bolo možné považovať za zdaniteľný príjem, resp. ho podriadiť pod ostatné príjmy v zmysle § 8 zákona o dani z príjmov.

23. Kasačný súd taktiež poukazuje na už zmienenú povahu náhrady za zriadenie zákonného vecného bremena, účelom ktorej je finančná kompenzácia zásahu do majetkových práv, ku ktorému dochádza vo verejnom záujme. Ide tak o finančnú náhradu za verejnoprávne (nútené) obmedzenie vlastníckeho práva, v dôsledku ktorého vlastník ako povinný subjekt nehnuteľnosti zaťažené zákonným vecným bremenom reálne nevyužíva pre vlastné potreby a nemôže s nimi bez akýchkoľvek obmedzení nakladať, keďže výkon týchto oprávnení zo zákona prináleží (inému) subjektu - oprávnenému z vecného bremena. Prijatie náhrady za takéto zrieknutie sa časti oprávnení tvoriacich obsah vlastníckeho práva zároveň nepredstavuje navýšenie majetku (resp. majetkový prírastok - predmet dane), ale iba kompenzáciu, ktorá vo svojej ekonomickej podstate slúži ako vyrovnanie zníženia hodnoty nehnuteľného majetku spôsobeného jeho obmedzenou využiteľnosťou. Kasačný súd preto náhradu za zriadenie zákonného vecného bremena nepovažoval za majetkový/finančný prospech, na ktorý by bolo možné nahliadať ako na zdaniteľný príjem v zmysle § 8 zákona o dani z príjmov. Záverom je potrebné poznamenať aj to, že pokiaľ bolo zámerom zákonodarcu (v ust. § 11 ods. 5 zákona č. 251/2012 Z.z. o energetike) kompenzovať nútené obmedzenie užívania nehnuteľnosti poskytnutím primeranej jednorazovej náhrady, možno len ťažko prijať záver, že by takto poskytnutú náhradu v rámci inej právnej úpravy (zákon o dani z príjmov) zároveň zaťažil daňovou povinnosťou, čím by nepochybne dochádzalo (opätovným zásahom do majetkovej sféry daňového subjektu) k oslabeniu kompenzačnej funkcie poskytnutej náhrady, resp. popretiu jej samotného účelu.

24. S poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami účastníkov konania, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zmeny či zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

25. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že v kasačnom konaní úspešnej žalobkyni priznal náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi.

26. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok.

