Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	8Sžfk/54/2017
Identifikačné číslo spisu:	1016200284
Dátum vydania rozhodnutia:	24. augusta 2023
Meno a priezvisko:	JUDr. Katarína Benczová
Funkcia:	predsedníčka senátu
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2023:1016200284.2

ROZSUDOK

NSS SR v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka PhD. v právnej veci žalobcu: Slovenský plynárenský priemysel, a.s., IČO 35 815, so sídlom Mlynské Nivy 44/A, 825 11 Bratislava právne zastúpený Advocateur Gémeš, Filipová and Partner AG, advokátska kancelária, Stadtle 17 Vaduz 9490, Lichtenštajnské kniežatstvo, vo veci organizačnej zložky BOOM and SMART Slovakia, Dolná 6A, 974 01 Banská Bystrica IČO 530096 428 proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1799721/2015 zo dňa 21.12.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/34/2016-270 zo dňa 3. mája 2017, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

II. Žalovanému súd náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.
Administratívne a predchádzajúce súdne konanie

Rozhodnutie správcu dane z 12.3.2010 potvrdené žalovaným 28.6.2010

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie 2003, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 500/323/1491/10/Reh zo dňa 22.01.2010 a na základe ktorého bol dňa 12.03.2010 správcom dane vydaný dodatočný platobný výmer č. 500/230/6159/10/Bri, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 15 435 195,94 eur. Predmetná suma predstavovala celkový rozdiel dane vyčíslený v sume 465 000 713,- Sk pozostávajúci z čiastok 464

988 403,- Sk z titulu zisteného rozdielu pri zrážkovej dani z dividend (predmet tohto konania) a 12 310,- Sk z titulu rozdielu dane zisteného v súvislosti so zdaňovaním licenčných poplatkov.

2. V odôvodnení rozhodnutia boli vo vzťahu k zrážkovej dani z dividend zohľadnené nasledovné zistenia: Na základe rozhodnutia Vlády Slovenskej republiky č. 262 zo dňa 14.03.2002 o priamom predaji 49% dočasnej majetkovej účasti Fondu národného majetku SR v prospech zahraničných investorov Ruhrgas Aktiengesellschaft Essen, Nemecko a G.D.F. International, Paríž, Francúzsko došlo k uzavretiu Zmluvy o kúpe a predaji akcií č. 2140/2002 zo dňa 18.3.2002 a obaja kupujúci sa stali akcionármi s podielom po 24,5 % akcií. Dňa 20.12.2002 nastala zmena v štruktúre zahraničných akcionárov žalobcu a v zozname akcionárov žalobcu boli ako vlastníci uvedených podielov zapísané 100 %-né dcérske spoločnosti zahraničných akcionárov Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH a G.D.F. Investissement 2 SA, sídliace na adrese zhodnej so sídlom materských spoločností. Dňa 10.02.2003 spoločnosti Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH a G.D.F. Investissement 2 SA založili podľa holandského práva spoločnosť Slovak Gas Holding B.V. (ďalej aj len „SGH“) so sídlom v Holandsku so základným imaním 18 000 eur pričom každý zo spoločníkov vložil základný vklad 9 000 eur a následne získal majetkový podiel v rozsahu 50%. Dňa 11.02.2003 spoločnosti Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH a G.D.F Investissement 2 SA požiadali predstavenstvo žalobcu o schválenie prevodu akcií žalobcu v ich vlastníctve na spoločnosť SGH. Na mimoriadnom valnom zhromaždení žalobcu konanom dňa 21.03.2003 (notárska zápisnica NZ 21271/2003) bol schválený prevod predmetných akcií žalobcu a dňa 29.05.2003 boli predmetné akcie v menovitej hodnote 1.000,- Sk a počte spolu 12 810.383 ks prevedené na nadobúdateľa SGH.

3. Na riadnom valnom zhromaždení žalobcu konanom dňa 16.06.2003 (notárska zápisnica NZ 48034/2003) bolo rozhodnuté o rozdelení dividend akcionárom za rok 2002. Dividendy na vyplatenie predstavovali sumu 7.591.647.939,55,- Sk. Z toho 51% podiel z celkovej sumy dividend tvoril podiel pre akcionára Fond národného majetku Slovenskej republiky a 49% podiel z celkovej sumy dividend tvoril podiel pre akcionára SGH. Suma vo výške 3.719.907.231,94 Sk zodpovedajúca plnej výške podielu (49%) bola vyplatená na účet spoločnosti SGH a následne bolo o jej výšku navýšené základné imanie spoločnosti akcionármi Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH a G.D.F. Investissement 2 SA spoločníkmi a zároveň bolo oboma akcionármi splatené.

4. Zo sumy dividend vyplatených spoločnosti SGH žalobca nezrazil a neodviedol daň z príjmov vyberanú zrážkou, ale automaticky uplatnil Zmluvu medzi ČSSR a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku (ktorou je Slovenská republika ako nástupnícky štát ČSSR viazaná) uverejnenú pod č. 138/1974 Zb. (ďalej aj len „Zmluva s Holandskom“) Dividendy plynúce spoločnosti SGH nezdanil s odkazom na ustanovenie čl. 10 ods. 3 uvedenej zmluvy.

5. Spoločnosť SGH dividendy vo výške 87.954.446,46 Eur prijala na svoj účet dňa 25.06.2003. Dňa 28.07.2003 boli uzavreté dve zmluvy o pôžičke po 43 900 000 eur, spolu na 87.800.000 Eur medzi spoločnosťou SGH a spoločnosťami Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH a GDF International (pôžičky boli poskytnuté dňa 01.08.2003). Dňa 28.11.2003, t.j. dva dni pred dňom splatnosti pôžičiek, na valnom zhromaždení akcionárov spoločnosti SGH bolo rozhodnuté, že obom akcionárom budú vyplatené zálohy na dividendy z roku 2003 - každému akcionárovi v sume 44.150.000 Eur. Pohľadávky akcionárov spoločnosti SGH vyplývajúce z nároku na zálohu na dividendy boli vyrovnané započítaním záväzku z nezaplatenej istiny poskytnutej pôžičky a nesplatenej časti úrokov. Započítanie pohľadávok a záväzkov sa uskutočnilo v termíne splatnosti pôžičky, t. j. do 30.11.2003.

6. Rozhodnutie správcu dane o dodatočnom platobnom výmere v časti vzťahujúcej sa na neodvedenie zrážkovej dane z príjmov zo sumy dividend vyplatených akcionárovi SGH bolo založené na záveroch o:
- porušení ustanovenia zákona č. 366/1999 Z.z o daniach z príjmu upravujúcich zdaňovanie príjmov z dividend daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou,

- nedôvodnosti aplikácie článku 10 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi SR a Holandskom, vzhľadom na jej aplikáciu a interpretáciu v rozpore s Viedenským dohovorom o zmluvnom práve, s poukazom na potrebu aplikácie aktuálneho znenia komentárov k jednotlivým článkom Modelovej zmluvy OECD na zabránenie dvojitého zdanenia príjmov z majetku,

-závere o tom, že vloženie akcií spoločnosti SPP vo vlastníctve spoločností Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH a G.D.F. Investissement 2 SA do novozaloženej holdingovej spoločnosti v Holandsku nemalo jasné ekonomické opodstatnenie a spoločnosť SGH bola založená predovšetkým na daňové účely (najmä vyhodnotenie pôvodnej akcionárskej zmluvy, prechod výkonu akcionárskych práv v SPP na SGH reálne vykonávaný tými istými osobami, majetková štruktúra a podnikateľská činnosť SGH),

- okolnosti poskytnutia pôžičky spoločníkom SGH po 44 150 000 Eur a jej splatenia započítaním s nárokmi na dividendy,

- iba formálnosti charakteru daňovej rezidencie SGH v Holandsku,

- SGH nenapĺňa znaky pojmu „skutočný vlastník príjmu“ v zmysle znenia čl. 10 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD ako predpokladu aplikácie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia,

- neštandardnej obmedzenosti SGH pri disponovaní príjmom z dividend vo vzťahu k tretej osobe,

- zohľadnení skutočnosti, že pri pôvodnom podiele menej ako 25 % na základnom imaní SPP a. s. by ani jednému z akcionárov SGH ako priamych akcionárov SPP nevznikol nárok ani na zvýhodnenú sadzbu v zmysle dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia s Francúzskom a Nemeckom, naproti tomu po založení SGH mohli nepriami akcionári SPP a.s. ako priami akcionári holandskej spoločnosti profitovať z daňovej úľavy garantovanej holandskému daňovému rezidentovi bez ohľadu na to, že preukázateľne nevyvíjal žiadne iné významné aktivity (okrem transakcie poskytnutia pôžičiek), pričom táto jeho jediná významná ekonomická aktivita niesla so sebou minimálne úverové riziko.

7. Správca dane zdôraznil význam skutočnosti, že dividendy vyplácané akcionárom cez spoločnosť SGH v skutočnosti „pretiekli“ prostredníctvom poskytnutých pôžičiek nemeckému a francúzskemu akcionárovi SPP a. s., zmenili svoju obsahovú štruktúru , čo malo za následok, že príjem z dividend nebol nikde zdanený. SPP a. s. ako platiteľ dane pri uplatnení zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia zobral na seba v plnom rozsahu zodpovednosť za správne uplatnenie tejto zmluvy, nakoľko refundačný systém prenecháva zodpovednosť za správnosť zdanenia príjmu nerezidenta na daňovníkovi. Správca dane upozornil, že daňovník musel od začiatku vedieť o účele a zmysle vyššie popísaných transakcií, nakoľko o celom procese spojenom s výplatou dividend rozhodovali v spoločnosti SPP a.s. osoby, ktoré mali súčasne pracovné pozície a z nich vyplývajúce rozhodovacie právomoci v spoločnostiach Ruhrgas , Gaz de France, v spoločnosti SPP a.s. a v spoločnosti Slovak Gas Holding B.V.

8. Vzhľadom na záver o nesprávnom posúdení spoločnosti SGH ako rezidenta Holandského kráľovstva a nezrazenie a neodvedenie zrážkou dane z príjmov vyplatenej nemeckému a francúzskemu akcionárovi (skutočným príjemcom) preto správca dane vyrubil v súlade s čl. 10 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Nemeckom z dividendy vyplatenej nemeckému akcionárovi Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH vo výške 1 859 953 615,97 Sk zrážkovú daň vo výške zodpovedajúcej 278 993 042 Sk, francúzskemu akcionárovi a G.D.F. Investissement 2 SA správca dane vyrubil v súlade s čl. 10 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Francúzskom z dividend vyplatených v rovnakej výške zrážkovú daň zodpovedajúcu sume 185 995 361,- Sk.

9. O odvolaní žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru podanému v časti týkajúcej sa zrážkovej dane z dividend vyplatených spoločnosti SGH B.V. rozhodlo Daňové riaditeľstvo SR (právny predchodca žalovaného) rozhodnutím č. I/221/10739-70352/2010/990311 - r zo dňa 28.06.2010 tak, že napadnutý dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdilo v celom rozsahu, t. j.

v rozsahu vyrubenia rozdielu dane z príjmov vyberaného zrážkou za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 15 435 195,94 eura, pričom odôvodnenie sa zaoberalo iba odvolaním napadnutou časťou týkajúcou sa zrážkovej dane z dividend.

Rozhodnutie Krajského súdu Bratislava č.k. 4S/233/2010- 496 zo dňa 27.01.2012

10. Rozhodnutie zo dňa 28.6.2010 bol napadnuté daňovníkom žalobou v konaní sp. zn. 4S/233/2010 o ktorej bolo rozhodnuté rozsudkom č.k. 4S/233/2010 - 496 zo dňa 27.01.2012 tak, že Krajský súd v Bratislave žalobu zamietol. Za rozhodujúce pre svoj záver považoval stotožnenie sa so záverom, že holandská spoločnosť nie je skutočným vlastníkom dividend, čo je hmotnoprávna podmienka pre aplikáciu čl. 10 ods. 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretej s Holandskom, vykladaného v duchu zásad Viedenského dohovoru o zmluvnom práve ako aj komentára k Modelovej zmluve OECD. Vyhodnotil ako správny a zákonný postup medzinárodného získavania informácií na základe zákona č. 76/2007 Z.z. ako aj súvisiaci procesný postup daňových orgánov, poukázal na správnu úvahu obsiahnutú v rozhodnutí žalovaného , opierajúcu sa tak o rozhodnutia súdov iných krajín ako aj o odbornú literatúru.

Rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 2Sžf/18/2013 zo dňa 23.10.2012

11. O odvolaní žalovaného proti tomuto rozsudku rozhodol Najvyšší súd SR ako súd odvolací uznesením sp. zn. 2Sžf/18/2013 zo dňa 23.10.2012, ktorým napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie so záväzným právnym názorom ukladajúcim krajskému súdu predovšetkým sa vysporiadať s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej komentárov v znení platnom v roku 2003 na konanie žalobcu. V príslušnej časti odôvodnenia rozhodnutia uviedol, že krajský súd pochybil keď automaticky prevzal názor žalovaného, že žalobca mal postupovať podľa Modelovej zmluvy OECD a Komentára k nej a dividendy vyplácané v roku 2003 mal zdaniť podľa zmluvy s Francúzskom a Nemeckom, vzhľadom na ust. čl. 31 a 32 Viedenského dohovoru o Zmluvnom práve, napriek nenaplneniu princípu publicity vo vzťahu k Modelovej zmluve a Komentáru k nej, aj keď bola táto skutočnosť namietaná. Ďalej vytkol nevysporiadanie sa s tým, že pojem „skutočný vlastník príjmov z dividend“ je v rôznych bilaterálnych zmluvách definovaný rôzne a že krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s relevantným obsahom a otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy vo vzťahu k prejednávanej veci.

Rozhodnutie Krajského súdu Bratislava č.k. 4S/233/2010- 766 zo dňa 28.03.2014

12. Krajský súd v Bratislave opätovne vec prejednal a rozhodol rozsudkom sp. zn. 4S/233/2010-766 zo dňa 28.03.2014, ktorým postupujúc v intenciách rozhodnutia Najvyššieho súdu poukázal na č. 5 písm. b. Dohovoru o OECD uverejneného v Zbierke zákonov oznámením MZV SR pod č. 141/2001 Z.z. podľa ktorého Organizácia môže členom dávať odporúčania, pričom na tento článok sa odvoláva aj odporúčanie Rady OECD z roku 1997 zverejňované spolu s aktualizáciami Modelovej zmluvy. S poukazom na ods. 13 Úvodu k modelovej zmluve vyvodil a odôvodnil, že členské štáty ČSSR (ako právny predchodca Slovenskej republiky) a Holandské kráľovstvo, pri uzavieraní zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom vychádzali v podstate z Modelovej daňovej zmluvy OECD. Poukázal na prednosť medzinárodných zmlúv (vrátane Viedenského dohovoru a zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia) pred vnútroštátnym právom, potrebu vnímania inštitútu „skutočného vlastníka príjmu“, uvedeného v čl. 10 Komentára k Modelovej zmluve OECD, v kontexte cieľa a účelu zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránenia daňovým únikom. S poukazom na znenie čl. 12.1 a 12.2 Komentára k Modelovej zmluve považoval za dôvodné vyžadovať, aby bol pojem „dividendy vyplácané rezidentovi„ bez ohľadu na rozdielne znenie Zmluvy s Holandskom a Modelovej zmluvy (pokiaľ sa týka prítomnosti a vymedzenia konceptu pojmu „skutočný vlastník príjmu“), vykladaný v zmysle dividend vyplácaných skutočnému vlastníkovi dividend. Zároveň zdôraznil otáznosť možnosti aplikácie Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom v situácii, keď v čase vzniku zdroja zdaniteľného príjmu (rok 2002) holandská spoločnosť neexistovala, vznikla až v roku 2003, teda po vzniku zdaňovaného príjmu a za ústrednú otázku považoval, či bolo možné presúvať sídlo spoločnosti (skutočného vlastníka dividend) už v čase platby, bez toho, aby táto spoločnosť vedela preukázať

racionalitu svojho postupu. Pri jej absencii skonštatoval, že hospodárskym dôvodom (popísaného) postupu bolo len profitovanie zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré nie je hodné ochrany a vzhľadom na to, že žalovaný sa pri svojom postupe nedopustil takého konania, ktoré by bolo dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia na základe žalobných námietok, žalobu zamietol.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/76/2014 zo dňa 15.04.2015

13. Po odvolaní žalobcu vo veci opätovne rozhodoval Najvyšší súd SR , ktorý rozsudkom sp. zn. 2Sžf/76/2014 zo dňa 15.04.2015, zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie Daňového riaditeľstva zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že krajský súd sa vôbec nevysporiadal s otázkou záväznosti Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentárov k nej vzhľadom na fakt, že táto nebola nikdy oficiálne publikovaná v Zbierke zákonov SR a vôbec nevykonal porovnanie znenia Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentára k nej pred rozhodným dátumom (t.j. najneskôr do termínu výplaty, poukázania alebo pripísania úhrady dividend), znenia tejto zmluvy po tomto dátume a znenia príslušného článku Zmluvy s Holandskom. Najvyšší súd SR ďalej konštatoval, že záver krajského súdu o použití čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom len v prípade, kedy boli dividendy vyplatené rezidentovi (Holandska), ktorý musí byť súčasne skutočným vlastníkom príjmu (z dividend), nekorešponduje so znením medzinárodnej zmluvy a krajský súd vytvoril nový pojem, ktorý sa v žiadnom medzinárodnom ani vnútroštátnom právne záväznom dokumente nenachádzal.

14. Najvyšší súd uzavrel, že žalobca nemal v roku 2003 k dispozícii slovenské znenie Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentára k nej a na druhej strane mal k dispozícii Zmluvu s Holandskom, ktorá v čl. 10 jasne a zrozumiteľne upravovala postup pri zdanení dividend v prípade, ako bol tento, t.j. keď vyplácajúca spoločnosť mala sídlo na Slovensku a akcionár, ktorému boli dividendy vyplatené, mal nado všetku pochybnosť sídlo v Holandsku. Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca postupoval pri aplikácii Zmluvy s Holandskom správne. Nebolo od neho možné požadovať postup podľa Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom pre existenciu sídla skutočných vlastníkov príjmov. Povinnosť skúmať v roku 2003 skutočných vlastníkov príjmov z vyplatených dividend žalobcovi nevyplývala zo žiadneho právne záväzného dokumentu. Za takýchto skutkových a právnych okolností, pri nesplnení podmienky publicity právnej normy, neexistencii dostatočne rozvinutej praxe, nedostupnosti autentického znenia Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentárov v úradnom jazyku a nejednoznačných odborných názorov na záväznosť interpretačných pravidiel a ich efekt na existujúce bilaterálne medzinárodné zmluvy, sa nemôže od daňového subjektu vyžadovať, aby sledoval a rešpektoval takéto interpretačné pravidlá, pokiaľ sa nestanú súčasťou predmetnej medzinárodnej zmluvy. Tiež od neho nie je možné požadovať, aby sa správal podľa neskoršej praxe, ktorá nie je záväzne vyjadrená a navyše je v rozpore so znením a definíciou pojmov obsiahnutých v medzinárodnej zmluve.

15. V závere svojho rozhodnutia záväzným právnym názorom správnemu orgánu uložil, predovšetkým sa vysporiadať s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej komentárov v znení platnom na konanie žalobcu a vo veci opätovne rozhodnúť.

II.
Administratívne a súdne konanie po vrátení veci žalovanému

Rozhodnutie žalovaného zo dňa 21.12.2015

16. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1799721/2015 zo dňa 21.12.2015 znovu potvrdil prvostupňové rozhodnutie vydané správcom dane dňa 12.3.2010, pri vyhodnocovaní zistených skutočností rešpektoval právne záväzný názor najvyššieho súdu, vylučujúci založenie rozhodnutia na závere o nepreukázaní, že holandská spoločnosť bola skutočným vlastníkom príjmov, v ponímaní na ktorom bola založená argumentácia žalovaného poukazujúca na ním aplikované znenie Modelovej zmluvy OECD s Komentárom, v nadväznosti na Viedenský dohovor o zmluvnom práve. Žalovaný sa

pri novom rozhodovaní primárne sústredil na význam záverov o tom, že preukázateľne došlo k účelovému vytváraniu právnych úkonov t. j. aj vzniku spoločnosti SGH so zámerom zneužitia príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a krátenia daňovej povinnosti na Slovensku, na základe čoho uzavrel, že spoločnosť SGH nie je oprávnená čerpať výhody zo zmluvy s Holandskom s ohľadom na príjem, ktorý v skutočnosti patrí jej zakladateľom. Žalobca ako platiteľ dane, ktorý je zodpovedný za správne zdanenie príjmu daňovníka daňou vyberanou zrážkou, pričom vzhľadom na opísané okolnosti musel od začiatku vedieť o účele a zmysle skupiny transakcií, napriek tomu nezrazil a neodviedol daň z príjmu vyplatenému holandskému akcionárovi, ktorý bol v skutočnosti určený pôvodnému nemeckému a francúzskemu akcionárovi, tým porušil ust. § 52 zákona o dani z príjmu. Žalovaný preto opakovane potvrdil správnosť dorubenia dane zodpovedajúcej podielom nemeckého a francúzskeho akcionára určenej v rozhodnutí správcu dane.

Žaloba zo dňa 24.2.2016 vedená pod sp. zn. 6S/34/2016

17 . Žalobca ktorý rozhodnutie žalovaného napadol ďalšou žalobou zo dňa 24.2. 2016 namietal, že jeho postup bol v súlade s platnou zmluvou uzavretou s Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku z 04.03.1974, poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp. zn. 2Sžf/76/2014 (ďalej aj ako rozsudok najvyššieho súdu“), ktorý v totožnej veci rozhodoval na základe odvolania žalobcu voči rozhodnutiu tunajšieho súdu sp. zn. 4S/233/2010 vo veci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov. Namietal nasledovné:

- nerešpektovanie záväzného právneho názoru najvyššieho súdu daňovými orgánmi,

- porušenie zásady zákonnosti vyjadrenej v § 3 ods. 1 Daňového poriadku,

- daňové orgány sa nesprávne odvolávajú na čl. 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a majetku a na ods. 12 Komentára k čl. 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD. Podľa žalobcu základný rozpor v priebehu daňového a následne súdneho konania spočíval v tvrdení daňových orgánov, že žalobca bol povinný pri zrazení dane z dividendy vyplácanej spoločnosti SGH B.V. postupovať podľa Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojakého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku z 19.12.1980, publikovanej v Zbierke zákonov SR (ďalej len „Zmluva s Nemeckom”) a Zmluvy medzi vládou Československej socialistickej republiky a vládou Francúzskej republiky o zamedzení dvojakého zdanenia v odbore daní z príjmu z 01.06.1975, publikovanej v Zbierke zákonov SR (ďalej len „Zmluva s Francúzskom”). Tento rozpor bol podľa neho odstránený záväzným právnym názorom Najvyššieho súdu SR vysloveným v rozsudku sp. zn. 2Sžf/76/2014 zo dňa 15.04.2015. Žalobca odcitoval časť odôvodnenia uvedeného rozsudku najvyššieho súdu, ako aj časť odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a poukázal na povinnosť správnych orgánov rešpektovať právny názor odvolacieho súdu. Zdôraznil, že rozhodnutia daňových orgánov boli najvyšším súdom zrušené z dôvodu nesprávnej aplikácie a interpretácie medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

- porušenie čl. 2 ods. 2 Ústavy SR konaním žalovaného, ktorý si de facto prisvojil postavenie orgánu súdnictva.

- nesprávnosť právneho názoru žalovaného o aplikácii Modelovej daňovej zmluvy OECD. NS SR v odôvodnení svojho rozhodnutia síce uznal, že Modelová daňová zmluva OECD je najčastejším referenčným dokumentom, ktorý slúži na prípravu dvojstranných dohôd, okrem iného aj v oblasti zamedzenia dvojitého zdanenia. Podstatné však podľa žalobcu je to, že najvyšší súd zároveň uzavrel, že v roku 2003 nebolo možné od platiteľa dane spravodlivo žiadať, aby postupoval podľa ustanovení Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentára k nej, nakoľko nebola publikovaná v Zbierke zákonov SR, resp. minimálne nemal platiteľ dane k dispozícii jej slovenské znenie v plnom rozsahu, a to v rámci jednotlivých aktualizácií vykonaných v rokoch 1991-2011. Nakoľko Modelová daňová zmluva OECD nie je súčasťou slovenského právneho poriadku, nemôže byť priamo aplikovateľná zo strany platiteľa dane. Daňové orgány teda nesprávne uprednostnili nezáväzný komentár k Modelovej

daňovej zmluve OECD, ktorý má len odporúčací charakter, pred inou medzinárodnou zmluvou - Zmluvou s Holandskom, ktorú Slovenská republika ratifikovala a z ktorej pre slovenské fyzické a právnické osoby priamo plynú práva a povinnosti. Navyše Modelová daňová zmluva OECD z roku 1977 ani Komentár k nej neobsahovali definíciu výrazu „skutočný vlastník", ani dôvody jeho použitia. Definícia tohto pojmu bola do bodu 12 Komentára k čl. 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD zavedená až v roku 2003. Na tomto mieste poukázal na to, že revízia Modelovej daňovej zmluvy OECD v roku 2003 a jej Komentára nemusela byť v samotná publikácia revízií medzinárodnej zmluvy trvá určité časové obdobie a podľa žalobcu je otázne, v akom znení bola v čase výplaty dividendy Modelová daňová zmluva OECD vôbec publikovaná. Mal za to, že v čase, kedy ako platiteľ dane vyplácal dividendu spoločnosti SGH, nebol výklad spojenia „skutočný vlastník dividendy" zadefinovaný zo strany OECD v dnešnej podobe, teda v znení, na ktoré sa žalovaný odvoláva.

- K aplikovateľnosti Modelovej daňovej zmluvy OECD ďalej uviedol, že daňové orgány odvodzujú z Viedenského dohovoru o zmluvnom práve z 23.05.1969 (ďalej len „Viedenský dohovor"), ktorý v čl. 31 až 33 poskytuje interpretačné pravidlá výkladu medzinárodných zmlúv napriek tomu, že v danom prípade aplikáciu Viedenského dohovoru popiera jeho čl. 4, ktorý vylučuje spätnú pôsobnosť dohovoru a ktorý výslovne hovorí, že sa vzťahuje len na zmluvy uzatvorené medzi štátmi až potom, keď dohovor nadobudol voči nim platnosť. Viedenský dohovor bol prijatý v roku 1969, avšak platnosť nadobudol na základe čl. 84 ods. 1 dňom 27.01.1980, pre Československú socialistickú republiku nadobudol platnosť v súlade s čl. 84 ods. 2 dňa 28.08.1987. Zmluva s Holandskom pritom nadobudla platnosť v roku 1974, čiže Viedenský dohovor nemožno použiť na jej interpretáciu. Žalobca preto považoval právne závery žalovaného týkajúce sa vyhodnotenia aplikovateľnosti medzinárodných zmlúv za nesprávne. Zdôraznil, že ak sa na výkladové pravidlá obsiahnuté vo Viedenskom dohovore treba pozerať ako na medzinárodnú obyčaj, tak aplikácia medzinárodného obyčajového práva vnútroštátnym súdom je značne neobvyklým javom. Ústava SR nedáva oporu pre priamu aplikáciu medzinárodného obyčajového práva, a preto do úvahy prichádza len medzinárodne konformná interpretácia vnútroštátneho práva v zmysle čl. 1 ods. 2 Ústavy SR. Okrem uvedeného žalobca poukázal na čl. 31 a 32 Viedenského dohovoru, v zmysle ktorých je pri určení výkladových pravidiel potrebné vychádzať z významu výrazov v danej zmluve. Text Zmluvy s Holandskom je z textového výkladu, ktorý požaduje Viedenský dohovor, jasný, zrozumiteľný, určitý bez akýchkoľvek pochybností a nejasností, pretože z použitých slov a viet uvedených v čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom jasne vyplýva, že pri zdaňovaní dividend je rozhodujúce sídlo spoločnosti, ktorej sa dividendy vyplácajú.

- Zdôraznil, že v čase uzatvorenia Zmluvy s Holandskom existoval len Návrh zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia z príjmov a z majetku (ďalej len „Návrh zmluvy OECD"), ktorý bol prijatý na pôde OECD dňa 30.07.1963. V zmysle čl. 10 ods. 2 tohto Návrhu zmluvy OECD, sa za stanovených podmienok môžu dividendy zdaniť aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu. Dôvodil však, že v Návrhu zmluvy OECD, ktorý bol v platnosti v čase uzatvorenia Zmluvy s Holandskom, používal slovné spojenie „daňový rezident" a nie „skutočný vlastník dividendy". Samotné znenie čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom sa odlišuje od čl. 10 ods. 2 Návrhu zmluvy OECD v ktorejkoľvek jej verzii. Aj napriek tomu, že členovia OECD vo všeobecnosti súhlasili s princípmi zakotvenými v návrhu modelovej zmluvy OECD, skoro všetky členské štáty si vyhradili právo odchýliť sa od niektorých jeho ustanovení. Aj vtedajšia Československá socialistická republika a Holandské kráľovstvo sa pri tvorbe a uzatváraní samotnej Zmluvy s Holandskom v jej čl. 10 ods. 3 odklonili od prvého Návrhu zmluvy OECD z roku 1963 a jeho znenia čl. 10 ods. 2, čím podľa žalobcu jasne vyjadrili vôľu nebyť viazaný Návrhom zmluvy OECD, ale znením, ktoré je obsiahnuté v samotnej Zmluve s Holandskom.

- namietal svoju viazanosť len platnými právnymi predpismi a poukázal aj na usmernenia Ministerstva financií SR, ktoré mu ako platiteľovi dane boli v roku 2003 k dispozícii, t.j. Usmernenie č. 5005/2000-7 a Oznámenie č. 818/2000-75 v zmysle ktorých bolo rozhodujúcou podmienkou pre uplatnenie príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia preukázanie miesta daňovej rezidencie daňovníka v niektorom zo zmluvných štátov. Túto povinnosť si splnil a pred vyplatením dividendy spoločnosť SGH B.V. získala potvrdenie o rezidencii zo dňa 05.06.2003 vydané holandskou daňovou správou z

ktorého vyplýva, že spoločnosť SGH B.V. je holandským daňovým rezidentom a podlieha zdaneniu v súlade s holandskými daňovými predpismi. Zdôraznil, že uvedené usmernenie žiadnym spôsobom nevysvetľuje pojem „skutočný vlastník dividendy" a chýba v ňom akýkoľvek odkaz na Modelovú daňovú zmluvu OECD a Komentár k nej. Práve naopak, odkazuje len na bilaterálne zmluvy, ktoré sa v prípade uplatnenia daňovej rezidencie majú uplatniť automaticky. V súvislosti s uvedeným oznámením uviedol, že upravuje postup pri výplate dividendy daňovému rezidentovi SR holandskou spoločnosťou a postup pri uplatnení refundačného systému. Mal za to, že predmetné oznámenie sa na daný prípad nevzťahuje vôbec a rovnako toto oznámenie vôbec neodkazuje na Modelovú daňovú zmluvu OECD a nevysvetľuje pojem „skutočný vlastník dividendy".

- Na podporu argumentácie o neaplikovateľnosti Modelovej zmluvy poukázal na rozsudok ESD zo dňa 11.12.2007 vo veci C-161/06, Skoma-Lux proti Celnímu ředitelství Olomouc, podľa ktorého právny predpis Spoločenstva neuverejnený v jazyku členského štátu nie je voči jednotlivcom použiteľný. Na jeho základe vyslovil presvedčenie, že ak v rozhodnej dobe výplaty dividendy (19.06.2003) nebol v podmienkach Slovenskej republiky pojem „skutočný vlastník dividendy" zadefinovaný spôsobom a v rozsahu, na ktorý sa daňové orgány odvolávajú, platiteľ dane nemal k dispozícii preklad Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentára k nej, nebol povinný skúmať, kto je skutočným vlastníkom vyplácanej dividendy. Tento pojem bol zo strany Ministerstva financií SR vysvetlený prostredníctvom jeho usmernení až v neskoršom období, pričom sa jedná o pojem, ktorý je na pôde OECD často diskutovaný.

Vyjadrenie žalovaného

18. Žalovaný v argumentácii majúcej preukázať nedôvodnosť žaloby v prvom rade poukázal na okolnosti privatizácie žalobcu a zmeny v štruktúre jeho zahraničných akcionárov, ktorá bola podľa neho jednoznačne motivovaná, schválená a realizovaná predovšetkým pre účel získať výhodu zo Zmluvy s Holandskom. Ďalej poukázal na súvislosť skupiny transakcií spojených s výplatou dividend žalobcu, pričom medzi transakciami od založenia spoločnosti SGH až po vyplatenie dividend žalobcu prostredníctvom holandského akcionára pôvodným akcionárom žalobcu - Ruhrgas a GDF, je úzka spojitosť o čom svedčí aj skutočnosť, že o celom procese spojenom s výplatou dividend, t.j. o všetkých transakciách spojených s výplatou dividend, rozhodovali osoby, ktoré mali súčasne rozhodovaciu moc vo všetkých dotknutých spoločnostiach. Založenie spoločnosti SGH nebolo podľa žalovaného nutné na zabezpečenie efektívneho a spoločného výkonu práv zahraničných akcionárov žalobcu o čom svedčia aj stanovy spoločnosti SGH a tiež akcionárska zmluva, ktorá tvorí prílohu Zmluvy o kúpe a predaji akcií žalobcu. Okrem toho aj zo zakladateľskej zmluvy SGH vyplýva, že rozhodnutia riaditeľstva tejto spoločnosti musia byť za každých okolností v súlade so záujmami nemeckého a francúzskeho akcionára, keďže traja zo štyroch riaditeľov spoločnosti SGH sú vo vedúcich funkciách v spoločnostiach nemeckého a francúzskeho akcionára. Pokiaľ by nedošlo k spojeniu akcionárskych práv do účelovo vytvorenej spoločnosti v Holandsku, ani jeden z akcionárov žalobcu by nemal nárok na oslobodenie dividend od zrážkovej dane. V ďalšej časti vyjadrenia žalovaný argumentujúc opodstatnenosťou aplikácie Viedenského dohovoru na daný prípad poukazoval na predmet a účel zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a vplyv Modelovej daňovej zmluvy OECD a Komentára na interpretáciu konkrétnych zmlúv. Mal za to, že žalobca uplatnil ustanovenia Zmluvy s Holandskom nesprávne, nakoľko nesprávne posúdil daňovú rezidenciu spoločnosti SGH a zároveň nesprávne posúdil osobu skutočného vlastníka príjmu.

19. Nestotožňoval sa s názorom žalobcu, že nerešpektoval záväzný právny názor Najvyššieho súdu SR a nesprávne aplikoval čl. 10 Modelovej daňovej zmluvy OECD v spojení s čl. 12 Komentára k tomuto článku. Pozornosť súdu upriamil na tie zákonné ustanovenia, na ktorých svoje nové rozhodnutie postavil (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku), ako aj argumentáciu použitú v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, ktorá je pre posúdenie prípadu kľúčová a o ktorej sa žalobca v žalobe vôbec nezmieňuje. Dôvodil, že pri posudzovaní prípadu zistil závažné zneužitie vnútroštátneho daňového predpisu a rovnako aj príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Mal za to, že k zneužitiu týchto predpisov došlo prostredníctvom právnych úkonov, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie, a

ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti. Podstatou týchto právnych úkonov je skupina úzko prepojených účelových transakcií.

20. Uviedol, že daňové orgány boli pri posudzovaní prípadu povinné postupovať podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku (predtým § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), a teda v rozhodnutí boli povinné zohľadniť všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli najavo. Predmetné dividendy boli vyplatené do zahraničia, daňové orgány preto skúmali nielen či je tento príjem vyplácaný nerezidentovi zdaniteľný na území Slovenskej republiky podľa ustanovení vnútroštátneho právneho predpisu, ale aj to, či vnútroštátnym ustanoveniam nie je nadradená niektorá zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia (§ 57 ods. 1 zákona o daniach z príjmov). V danom prípade sa po dôkladnej analýze zistilo, že ustanoveniam § 22 ods. 1 písm. d/ 4. bod, § 36 ods. 2 písm. c/ 1. bod zákona o daniach z príjmov sú nadradené ustanovenia článkov 10 Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom. Daňový úrad neodvodil povinnosť platiteľa skúmať osobu skutočného vlastníka príjmu z Komentára k Modelovej daňovej zmluve OECD, ako jediného interpretačného pravidla pre výklad čl. 10 Zmluvy s Holandskom. V skutočnosti táto povinnosť pre každého platiteľa bola zakotvená v Usmernení Ministerstva financií SR a oznámení o uplatňovaní Zmluvy s Holandskom (Usmernenie č. 5005/2000-7) pričom záväznosť týchto dokumentov vyplývala z § 103 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. V súvislosti s postupom popísaným v uvedených dokumentoch žalovaný zdôraznil, že z § 57 ods. 1 zákona o daniach z príjmov síce vyplýva nadradenosť zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia vnútroštátnemu daňovému predpisu, zákon však nestanovuje, či sa zmluvy majú uplatniť automaticky, alebo sa použije refundačný systém, pričom v obidvoch spôsoboch ide o uplatnenie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

21. Mal za to, že primárnou otázkou v tomto prípade je posúdenie, či došlo k účelovému vytváraniu právnych úkonov, t.j. aj vzniku spoločnosti SGH so zámerom zneužitia príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a krátenia daňovej povinnosti na Slovensku. Zo skutkovej podstaty daného prípadu vyplýva, že došlo k zneužitiu právnych foriem a konceptov a k využitiu právnej formy holdingovej spoločnosti bez jej naplnenia skutočným ekonomickým obsahom, ktorým by mal byť reálny výkon funkcií s primeraným personálnym obsadením, ktoré spoločnosť navonok deklaruje, že vykonáva. Je zrejmé, že k skutočnému výkonu funkcií, ktoré súvisia s masívnou investíciou v rozsahu jej riadenia, kontroly a tiež vyhodnocovania, dochádzalo prevažne v ústredí skutočných investorov (v spoločnostiach nemeckého a francúzskeho akcionára), a tým je aj nutné priradiť predmetný príjem vo forme dividend, ktoré sú skutočnou odmenou za riziká, ktoré podstúpili s ohľadom na realizáciu investície vo forme privatizácie daňového subjektu. Zdôraznil, že pri určovaní daňovej povinnosti sa neprihliada na právne úkony, ktoré mali za cieľ odmenu investorov vo forme dividend v Slovenskej republike nezdaniť a toto malo byť dosiahnuté presmerovaním dividend „na poslednú chvíľu" a ich „pretečenie" cez schránkovú holdingovú spoločnosť v Holandsku.

22. V ďalšom žalovaný súhlasil s tým, že text Modelovej daňovej zmluvy OECD z roku 1977 ani Komentár k nej neobsahovali definíciu pojmu „skutočný vlastník" a rovnako ani dôvody jeho použitia a tento pojem bol do Modelovej daňovej zmluvy zavedený až v roku 2003. Zároveň však mal za to, že štát zdroja dividendy nie je povinný vzdať sa práva zdaniť dividendy iba preto, že táto je vyplácaná ihneď príjemcovi s bydliskom alebo sídlom v druhom zmluvnom štáte. Výraz „skutočný vlastník" preto nemožno aplikovať iba v úzkom technickom slova zmysle, ale je nutné brať do úvahy najmä predmet a účel zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, vrátane zamedzenia dvojitého zdanenia a zabránenia daňovým únikom.

23. K aplikovateľnosti Viedenského dohovoru poukázal na to, že ustanovenie čl. 4 Viedenského dohovoru pozostáva z dvoch rozdielnych častí. Jedna potvrdzuje, že aplikovateľnosť Viedenského dohovoru je „bez ujmy všetkých pravidiel v ňom obsiahnutých, vzťahujúcich sa na zmluvy podľa medzinárodného práva nezávisle na tomto dohovore", čím je vyjadrená existencia obyčajových pravidiel nezávislá na tomto kodifikačnom dohovore. Druhá časť ustanovenia čl. 4 predstavuje vylúčenie spätnej pôsobnosti Viedenského dohovoru, ktoré sa vzťahuje iba na zmluvy uzatvorené medzi štátmi až potom, čo Viedenský dohovor právne vstúpil voči nim do platnosti. Ide o všeobecné dispozitívne pravidlo, ktoré platí pre všetky zmluvné strany, pričom sa nevylučuje dohoda o

retroaktívnom použití Viedenského dohovoru. Všetkými pravidlami podľa medzinárodného práva sa rozumejú všetky ďalšie pramene medzinárodného práva v zmysle čl. 38 ods. 1 písm. a/ až c/ Štatútu medzinárodného súdneho dvora, predovšetkým medzinárodné obyčaje, ktoré sa týkajú zmluvného práva. Tieto obyčaje pritom môžu byť kodifikované vo Viedenskom dohovore, čo však nemá dopad na ich časovú pôsobnosť, resp. ich existenciu predtým, než Viedenský dohovor nadobudol platnosť. Dôvodil zásadou bona fidae (dobromyseľnosť, dobrá viera) zakotvenou na prvom mieste čl. 31 ods. 1 Viedenského dohovoru, ktorá má ako jediná prioritu pri výklade zmluvy, a to aj s ohľadom na zásadu pacta sunt servanta uvedené v čl. 26 Viedenského dohovoru. Zásada dobrej viery má nepochybne svoj význam pri jazykovom výklade v súvislostiach a vo svetle účelu a cieľa zmluvy. Jej použitie by malo viesť k výkladu, ktorý všetky hlavné výkladové metódy používa spoločne tak, aby jazykový (gramatický či sémantický) výklad nebol vytrhnutý z celkovej súvislosti a nedostal sa tak do rozporu s cieľom a účelom dohody strán. V zmysle uvedeného žalovaný zastával názor, že Zmluvu s Holandskom je nutné vykladať s ohľadom na jej hlavný predmet a účel, ktorým je najmä zamedziť dvojitému zdaneniu fyzických a právnických osôb, ktoré majú bydlisko alebo sídlo v jednom alebo v oboch štátoch a príjem v druhom alebo v oboch zmluvných štátoch. Ďalším účelom tejto zmluvy je zabrániť daňovým únikom v odbore daní z príjmu a majetku, resp. zabrániť daňovým podvodom alebo kráteniu daní.

24. Vo vzťahu k aplikácii Zmluvy s Holandskom poukázal na znenie jej čl. 1, 4 ods. 1 a 10 ods. 3 a dôvodil, že pre naplnenie podmienky oslobodenia dividend od zdanenia v štáte zdroja príjmu podľa čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom nie je postačujúce, aby dividendy boli vyplácané spoločnosti, ktorá má sídlo v druhom zmluvnom štáte, ak je toto sídlo len formálne, ale v zmysle čl. 4 ods. 1 je nutné, aby plynuli osobe, ktorá má v tomto druhom zmluvnom štáte aj miesto vedenia. Z tohto jednoznačne vyplýva, že v posudzovanom prípade oslobodenie od zdanenia podľa čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom bolo neoprávnené, nakoľko spoločnosť SGH mala v Holandsku len svoje formálne sídlo, nie však miesto vedenia. Spoločnosť SGH je reprezentovaná formálnym sídlom deklarovaným na konkrétnej adrese v Holandsku, ktorému chýba obsah - skutočný výkon riadiacich funkcií charakteristický pre holdigové spoločnosti. Žalovaný mal za to, že išlo o „imitáciu", prostredníctvom ktorej sa investori z Nemecka a Francúzska pokúsili vytvoriť v tretej jurisdikcii (v Holandsku) zdanie o skutočnej existencii spoločnosti SGH, pričom však išlo len o „schránkovú spoločnosť" a reálna a plnohodnotná prítomnosť rozhodovacieho orgánu bola však inde (Slovensko, Francúzsko, Nemecko).

25. Opätovne poukázal na to, že dôvodom napadnutých rozhodnutí nebola povinnosť zdaniť vyplatené dividendy na základe Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom, ale túto úpravu výslednej daňovej povinnosti vykonali daňové orgány, ktoré boli povinné dôsledne rešpektovať § 3 ods. 3 a 6 daňového poriadku (skutočný obsah právnych úkonov). Žalobca bol povinný pri zdanení dividend v roku 2003 postupovať v súlade s usmernením Ministerstva financií SR z roku 2000 - uplatniť refundačný systém, t. j. príjem zdaniť podľa vnútroštátneho daňového predpisu 15% sadzbou dane vyberanou zrážkou. Skutoční vlastníci príjmu z dividend mali následne, po preukázaní rozhodujúcich skutočností správcovi dane, právo uplatniť si nárok na výhody z príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. S ohľadom na uvedené mal žalovaný za to, že žalobca mal v roku 2003 uplatniť prax slovenských daňových orgánov jasne deklarovanú v roku 2000. V žiadnom prípade nebolo od neho požadované, aby sa v roku 2003 správal podľa nejakej neskoršej praxe. Napadnuté rozhodnutie nebolo postavené na Modelovej daňovej zmluve OECD a Komentári k nej, tieto boli v rozhodnutí uvedené len na dokreslenie celkového chápania prípadu

III.
Preskúmavaný rozsudok správneho súdu zo dňa 3.5.2017.

26. Správny súd pri novom rozhodovaní vo veci rozsudkom č.k 6S/34/2016 - 270 zo dňa 3. mája 2017 žalobu zamietol. V odôvodnení rozsudku skonštatoval, že zásadným skutkovým zistením správneho orgánu je dostatočne odôvodnený záver, že zmena v štruktúre akcionárov, bez ohľadu na jej právne hodnotenie, bola motivovaná, schválená a realizovaná predovšetkým pre účely získať výhody zo Zmluvy s Holandskom (str. 20 a nasl. napadnutého rozhodnutia), a to prostredníctvom schránkovej

spoločnosti v jurisdikcii Holandska, na ktorú boli akcie prevedené. Záver správneho orgánu vychádza z nasledujúcich skutočností:
- pokiaľ by nedošlo k spojeniu akcionárskych práv v jeden holandský subjekt, žiaden akcionár by nemal nárok na oslobodenie dividend od zrážkovej dane (nemecký akcionár by bol zdanený na základe zmluvy s Nemeckom vo výške 10 %, francúzsky za uplatnenia Zmluvy s Francúzskom vo výške 15 %),
- k žiadnej zmene ohľadom efektívnejšieho riadenia spoločnosti SPP, a.s. v dôsledku prevodu nedošlo, prevod nesledoval žiaden iný odôvodnený ekonomický záujem,
- spoločný výkon akcionárskych práv pôvodných akcionárov ako aj manažérska kontrola nad SPP, a.s. bola v celom rozsahu bezo zmeny možná aj pred prevodom akcií na holandskú spoločnosť,
- pôvodných akcionárov ako aj novú holandskú spoločnosť zastupovali pri výkone akcionárskych práv tie isté osoby,
- pôvodných akcionárov ako aj novú holandskú spoločnosť reprezentovali aj v predstavenstve SPP, a.s. tie isté osoby, aj po prevode ostali v predstavenstve SPP, a.s. tie isté osoby zastupujúce pôvodných akcionárov,
- holandská spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú aktivitu, nemala žiadne personálne ani vecné kapacity (administráciu spoločnosti zabezpečovali pôvodní akcionári),
- osoby vykonávajúce vedenie holandskej spoločnosti a koordináciu kontroly a riadenia investície v SPP, a.s., vykonávali funkcie štatutárnych orgánov vo všetkých dotknutých spoločnostiach, pred aj po transakciách (čiže v pôvodných akcionároch, v SPP, a.s. ako aj v holandskej spoločnosti),
- správny orgán vyvrátil tvrdenie SPP, a.s., že ďalším zmyslom transakcie bolo zabezpečenie devízového swapového obchodu,
- v holandskej spoločnosti vykonávali vedenie výlučne pôvodní akcionári (traja zo štyroch riaditeľov spoločnosti boli súčasne v pomere k pôvodným akcionárom),
- po vyplatení dividend z SPP, a.s. holandskej spoločnosti (bez zdanenia) bola v priebehu 36 dní celá suma dividend pomerne vyplatená pôvodným akcionárom; v prevodnom príkaze boli platby dokonca výslovne označené ako dividendy z SPP, a. s. (str. 37 rozhodnutia) pre pôvodných akcionárov,
- príjem z dividend bol na základe zmlúv o pôžičke, ktoré mali poskytnúť pôvodní akcionári holandskej spoločnosti, obratom vyplatený pôvodným akcionárom,
- uvedené transakcie boli uzatvárané tými istými fyzickými osobami, ktoré boli súčasne oprávnené konať v mene SPP, a.s., pôvodných akcionárov ako aj holandskej spoločnosti (alebo v nich mali iné personálne postavenie),
- holandská spoločnosť ani pôvodní akcionári nezdanili dividendy napokon nikde.

27. Správny súd skonštatoval, že uvedené skutkové závery žalobca v žalobe nijako nerozporoval a nespochybnil. Žalobné dôvody sú koncipované na poukaze a argumentácii rozsudkom NS SR sp. zn. 2Sžf/76/2014, na podklade ktorého sa žalobca domnieval, že správny orgán nerešpektoval v tomto rozsudku uvedený záväzný právny názor, pričom ale podstatou rozsudku NS SR sp. zn. 2Sžf/76/2014 je právny názor, že ustanovenia Zmluvy s Holandskom (otázka skúmania nielen sídla akcionára podľa čl. 10, ale aj osoby skutočného vlastníka dividend) nemôžu byť vykladané za použitia Komentára k Modelovej zmluve OECD, nakoľko to nie je relevantný prameň práva a zároveň nie sú splnené predpoklady pre použitie výkladových pravidiel podľa Viedenského dohovoru, keďže ustanovenie Zmluvy s Holandskom je v tomto smere jasné, keď nezdanenie dividend viaže na pojem sídlo spoločnosti. Na tomto podklade vystaval NS SR v rozsudku sp. zn. 2Sžf/76/2014 právny názor, že od žalobcu ako platiteľa dane nebolo možné požadovať, aby skúmal otázku skutočného vlastníka dividend a aby postupoval podľa zmlúv s Francúzskom a Nemeckom, ktorým bol správny orgán viazaný. Zdôraznil, že žalobca iné žalobné argumenty v žalobe neuviedol, s výnimkou, že napádané rozhodnutie nerešpektovalo vyššie popísaný právny názor NS SR a teda ako platiteľ nebol povinný skúmať skutočného vlastníka dividend a aplikovať zmluvu s Francúzskom a Nemeckom.

28. Krajský súd za rozhodujúce označil, že podstata súdenej veci vyplýva z iných skutočností, ako tie ktoré boli riešené odôvodnením rozsudku 2Sžf/76/2014, nakoľko žalovaný založil nové rozhodnutie vo veci na odlišnom právnom posúdení. Správne orgány oboch stupňov vychádzajú z otázky posúdenia právnych úkonov bývalých akcionárov a žalobcu ako platiteľa dane. Skutočnosť ustálenia skutočného vlastníka dividend vnímajú iba ako sekundárnu otázku k vecnému posúdeniu týchto

úkonov, ktoré primárne vyhodnotili ako úkony zneužívajúce daňové právo, a preto k nim neprihliadli. Napadnuté rozhodnutie bolo založené na vyhodnotení zistení, že úkony pôvodných akcionárov ako daňovníkov, vykonávané za priamej účasti žalobcu ako platiteľa dane, sú úkonmi zneužívajúcimi právo, bez ekonomického opodstatnenia, realizovanými jedine za účelom získania daňovej výhody, na ktorú by bez vykonania reťazca transakcií nemal právny nárok. Správny orgán preto pri dovyrubení dane vychádzal zo zistení, že vykonaním rozoberaných právnych úkonov došlo k zneužitiu práva, teda jeho postup bol v súlade s ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Princíp obsiahnutý v § 3 ods. 6 Daňového poriadku korešponduje s úpravou tzv. GAAR klauzuly, ktorá v čase vykonania transakcií (prevod akcií), nebola súčasťou právneho poriadku. Zdôraznil, že v daňovej judikatúre, resp., všeobecne v judikatúre týkajúcej sa verejných subjektívnych práv, bol a je koncept zákazu zneužitia aj verejných subjektívnych práv prítomný, bez ohľadu na jeho normatívne zakotvenie. Na podporu svojich záverov poukázal na judikatúru napr. rozsudok NSS ČR 2Afs/86/2010, rozsudok NSS ČR sp. zn. 8Afs/34/2015, rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžr/68/2011, rozsudok NSS ČR sp. zn. 6Afs/156/2014, ktoré sa zhodujú aj v tom, že sa nemusí jednať o zastretý právny úkon, v ktorom by bola vôľa a jej prejav odlišný, avšak postihuje aj zneužívajúce právne úkony, čo je dané aj v prejednávanom prípade, nakoľko nie je sporné, že akcionárom SPP, a.s. sa skutočne stala holandská spoločnosť.

29. S poukazom a rozsiahlu judikatúru NSS ČR k otázke zneužitia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (ďalej "ZZDZ") a priamo súvisiacej otázky určenia oprávneného príjemcu výhod, zdôraznil, že daňový subjekt nemá dosiahnuť výhody plynúce zo ZZDZ, pokiaľ hlavným účelom jeho vstupu do určitej transakcie alebo právnej štruktúry by bolo zaistenie výhodnejšieho daňového postavenia a získanie takého výhodnejšieho postavenia je v rozpore s cieľom ZZDZ. Záver, že neoprávnené využívanie výhod ZZDZ možno postihnúť na základe všeobecného konceptu zneužitia daňových, právnych predpisov a ako dôsledok, tieto výhody nepriznať, je veľmi dôležitý v kontexte právneho poriadku. Daňové subjekty pri vykonávaní určitých transakcií, či vytváraní právnych štruktúr, ktorých cieľom je neoprávnené využitie výhod ZZDZ, najčastejšie nesimulujú žiadne úkony a nie je preto, vo väčšine prípadov možné toto konanie postihnúť na základe ustanovení o zastrených právnych úkonoch. Vôľa daňového subjektu smeruje k získaniu neoprávnenej výhody zo ZZDZ, pričom jednotlivé prejavy vôle (prevedenie transakcie, založenie spoločnosti a pod.) sú však v súlade s obsahom ich vôle. Vykonané úkony nie sú väčšinou v rozpore s právnymi predpismi, vo svojom výsledku však vedú k cieľu, ktorý nebol právnym predpisom, v našom prípade ZZDZ, zamýšľaný. Vzhľadom k vyššie uvedenému, ustanovenia o zastrených právnych úkonoch nie sú často v prípade zneužitia ZZDZ aplikovateľné. V takom prípade predstavuje koncept zneužitia daňového práva účinný nástroj, ako takéto konanie postihnúť.

30. Na podporu vyššieuvedeného poukázal aj na judikatúru zaoberajúcu sa inštitútom zneužitia práva (NSS ČR v rozsudku sp. zn.: 8 Afs 66/2009, NS SR v rozsudku sp. zn. 2Sžf 44/2013, NSS ČR, sp. zn. 2 Afs 178/2005) a pripomenul, že zákaz zneužitia subjektívnych verejných práv obsahuje aj Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

31. Za podstatnú časť jeho právnej argumentácie možno označiť nasledovné časti odôvodnenia:

„74. V danom prípade je potrebné okrem správnym orgánom vyčerpávajúco a správne zisteného skutkového stavu zohľadniť najmä absenciu akéhokoľvek legitímneho očakávania na strane žalobcu. I keď ho ako platiteľa dane z dividend neťažila objektívnym právom založená povinnosť skúmať osobu skutočného vlastníka dividend, o účele a zmysle transakcií nepochybne vedel, nakoľko fyzické osoby realizujúce tieto transakcie (založenie holandskej spoločnosti, prevod akcií, okamžitá výplata dividend cez zmluvy o pôžičke), boli priamo členmi predstavenstva samotného žalobcu (a zároveň boli personálne prepojení s pôvodnými akcionármi a holandskou spoločnosťou). Nejedná sa o situáciu, že by žalobcovi bolo „kladené za vinu“ konanie akcionárov, o ktorého účele nevedel, resp., že by o ňom mal vedieť. Žalobca bol priamo tohto konania účastný, musel jeho dôvody a podstatu poznať, preto prípadné zohľadnenie ochrany jeho dobrej viery nemá žiadne opodstatnenie. Bez ohľadu na absenciu legislatívneho zákazu zneužitia verejného oprávnenia (o. i. v podobe daňového zvýhodnenia oslobodenia dividend od daní), žalobca nemohol mať ani v čase vykonania úkonu žiadne legitímne očakávanie, že jeho konanie, spočívajúce na preukázanej participácii na účelových transakciách bez

iného ekonomického základu, nebude správcom dane sankcionované. Zneužitím práva to bolo aj v čase vykonania úkonu, napokon, popísaná judikatúra ESD, či NSS ČR, postihovala zákazom zneužitia práva právne úkony a konania rovnako vykonané v čase, kedy zákaz zneužitia práva nebol legislatívne zakotvený.

75. Viazanosť štátnych orgánov zákonom v zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy SR neznamená výlučnú a bezpodmienečnú nevyhnutnosť doslovného gramatického výkladu aplikovaných zákonných ustanovení. Ustanovenie čl. 2 ods. 2 Ústavy SR nepredstavuje iba viazanosť štátnych orgánov textom, ale aj zmyslom a účelom zákona. (II. ÚS 426/2012)

76. Dôležité je v tomto kontexte aj uviesť, že rovnocenným účelom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia nie je len zabrániť opakovanému zdaneniu toho istého príjmu v dvoch štátoch, avšak rovnako aj zabrániť nezdaneniu príjmu v žiadnom štáte, resp. zamedziť daňovým únikom. Z ekonomického hľadiska by sa malo jednať o zmluvy neutrálne (teda, žiaden štát by jej uplatňovaním nemal byť na daňových príjmoch ukrátený). V prejednávanom prípade však daň z dividend dokonca nebola zaplatená a odvedená nikde (Slovensko, Nemecko, Francúzsko ani Holandsko; prostriedky z holandskej spoločnosti boli pôvodným akcionárom platené prostredníctvom tvrdenej splátky pôžičky), čo je celkom zjavne proti akémukoľvek zmyslu a účelu zmluvy, najmä v prípade, keď dividendy boli predmetom zdanenia (i keď v rôznej výške), vo všetkých dotknutých štátoch. Vzhľadom na vyššie uvedené argumenty a judikatúru, v kontexte zákazu zneužitia práva, správca dane správne vyrubil daň s prihliadnutím na výšku dane z dividend podľa zmluvy s Francúzskom a Nemeckom, čím zabezpečil ochranu legitímnych záujmov pôvodných akcionárov (nevyrubil ju v plnej výške ako by tomu bolo na Slovensku). Súd považuje za potrebné dodať, že ak chcel žalobca dôsledne postupovať podľa Zmluvy s Holandskom mal vyplatené dividendy zdaniť v Holandsku, čo sa však nestalo.

77. Zo skutkového stavu, časovej následnosti právnych úkonov a najmä z priamej participácie žalobcu je zrejmé, že sa jedná o účelovú a zneužívajúcu zmenu jurisdikcie za účelom vyhnutia sa daňovej povinnosti nielen v časti, avšak úplne. Žalobca bol do diania zapojený prostredníctvom personálneho prepojenia a konajúcich osôb, preto možno od neho spravodlivo očakávať, že o účele a zmysle transakcie mal a musel vedieť. Nakoľko ako platiteľ dane za správne odvedenie dane z dividend v zmysle zákona priamo zodpovedá, možno od neho zaplatenie ukrátenej daňovej povinnosti aj spravodlivo požadovať.

78. Uvedený výklad, skutkové zistenia a právne posúdenie neboli v žalobe nijako napadnuté. V žalobe sa napádajú čiastkové právne úvahy v rozhodnutí a opiera sa výlučne o vyššie uvedený rozsudok NS SR (argumentácia smerujúca k výkladu pojmu skutočný vlastník), ktorý však nijakým spôsobom nevylúčil posúdenie právnych úkonov žalobcu a jeho bývalých akcionárov ako úkonov zneužívajúcich. Žalobca však spochybnenie tejto argumentačnej línie rozhodnutí v žalobe úplne opomenul. Správny orgán zdôvodnil dovyrubenie dane na tom základe, že sa jedná o úkony zneužívajúce daňové právo a právny názor NS SR ohľadom nezáväznosti komentáru k modelovej zmluve OECD v celom rozsahu rešpektoval. Žalobca však v žalobe opätovne argumentuje iba na podklade právneho názoru uvedeného v ostatnom rozsudku NS SR a dôvody rozhodnutia smerujúce k preukázaniu zneužitia daňových predpisov nespochybňuje a napokon ani nerozporuje zistený skutkový stav.

79. Ohľadom procesného postupu tunajšieho správneho súdu, súd považuje za potrebné uviesť nasledovné. Správne orgány podrobne ustálili a hodnotili zistený skutkový stav. Avšak, samotná právna úvaha ohľadom vyhodnotenia tohto skutkového stavu ako zneužitia práva nie je v preskúmavaných administratívnych rozhodnutiach podrobne akcentovaná, i keď nepochybne je uvedená. Žalobca sa v žalobe k právnemu posúdeniu veci ako zneužitia práva prakticky nijako nevyjadruje.

80. Podrobnejšie rozvedená argumentácia ohľadom právneho hodnotenia skutkového stavu ako zneužitia práva je prezentovaná správnym súdom v tomto rozsudku.

81. Uvedená situácia bola v rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít už riešená. V načrtnutom postupe porušenie procesných práv nevzhliadli, a to priamo vo vzťahu k aplikácii doktríny zneužitia práva v daňovom konaní, ktorú vykonal až prieskumný súd nad rámec dôvodov uvedených v žalobe. Zaujali názor, že posúdenie v daňovom konaní zisteného skutkového stavu ako zneužitia daňového práva je oprávnený vykonať aj správny súd v súdnom konaní, dokonca aj vtedy, keď správne orgány takéto právne hodnotenie v napádaných rozhodnutiach nevykonali. Aplikácia doktríny zneužitia práva je výsledkom právneho hodnotenia ustáleného skutkového stavu, ktorú je zásadne oprávnený vykonať správny súd, a to aj v prípade, pokiaľ sa k možnosti takéhoto právneho posúdenia v žalobe nevyjadroval účastník konania. Inými slovami, pre aplikáciu doktríny zneužitia práva ako právneho hodnotenia nie je potrebné zrušovať samotné administratívne rozhodnutia, dokonca jej aplikáciu nemožno automaticky požadovať od správneho orgánu. Najvyšší súd SR v rozsudku z 27.11.2014, sp. zn. 5Sžf/137/2013 (príloha 1) vyslovene vo vzťahu k daňovému konaniu, uviedol: „Súdny dvor Európskej únie jednoznačne uviedol vo svojom stanovisku, že otázku zneužitia práva má skúmať vnútroštátny súd. K tomuto pojmu nie je podľa názoru najvyššieho súdu potrebné zaujať akýkoľvek špekulatívny právny výklad, že vlastne týmto vnútroštátnym súdom by mal byť iný orgán na území Slovenskej republiky (správny orgán). Je predsa úplne štandardný postup, že právnu otázku zneužitia práva skúma súd. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa nemôže stotožniť s právnym názorom žalobcu, že krajský súd prekročil svoje kompetencie a vybočil z petitu žaloby, keď skúmal otázku zneužitia práva. Tu poznamenáva najvyšší súd, že v správnom súdnictve nemožno hovoriť o porušení zásady iudex ne eat petita partium, pretože správny súd je viazaný len dôvodmi žaloby, nie však petitom žaloby v správnom súdnictve. Žalobca chybne uvádza v odvolaní, že krajský súd nerešpektoval uznesenie Najvyššieho súdu SR, keď nezrušil rozhodnutie žalovaného a nevrátil mu vec na ďalšie konanie - vykonanie dokazovania ohľadom zneužitia práva. Naopak, krajský súd správne postupoval a dodržal povinnosti uložené mu v zrušujúcom rozhodnutí, keď posudzoval právnu otázku zneužitia práva.“

82. Úplne vyčerpávajúco tieto otázky posúdil aj Ústavný súd Slovenskej republiky, keď v rámci testu ústavnosti vyššie uvedeného rozsudku NS SR svojim uznesením z 07.06.2016, sp. zn. III. ÚS 357/2016 (príloha 2) odmietol ústavnú sťažnosť žalobcu, a to z týchto dôvodov: „Predložená sťažnosť je v podstate založená na jedinej zásadnej námietke. Podľa sťažovateľa krajský súd i najvyšší súd porušili pri rozhodovaní o jeho žalobe požiadavku viazanosti správneho súdu rozsahom a dôvodmi žaloby. Tŕňom v sťažovateľovom oku je nastolenie otázky zneužitia daňového práva až najvyšším súdom, čo následne krajský súd rešpektoval a na tomto podklade žalobu zamietol. Podľa sťažovateľa sa totiž daňové orgány zneužitím práva vôbec nezaoberali. Ak potom súdy pri prieskume ich rozhodnutí týmto inštitútom operovali, zaoberali sa otázkou, ktorá vôbec nebola predmetom dokazovania v daňovom konaní a takto vlastne nahradili obsahové zameranie rozhodovania o nároku sťažovateľa na odpočítanie dane, ktoré malo byť vyhradené orgánom verejnej (daňovej) správy. (...) V prvom rade je potrebné predoslať, že záver o naplnení skutkovej podstaty zneužitia práva, ktorý učiní ktorýkoľvek orgán verejnej moci v individuálnej rozhodovanej veci, je výsledkom právneho hodnotenia ustáleného skutkového stavu. (...) Z rekapitulovaných názorov súdnej judikatúry (mnohokrát opakovanej v ďalších rozhodnutiach Súdneho dvora i slovenských súdov) jednoznačne vyplýva, že zneužitie práva je rýdzo právna kategória, pričom už jej samotné pojmové znaky preukazujú, že záver o ich naplnení nemôže byť výlučne výsledkom objasňovania skutkovej stránky prejednávanej veci, ale je výsledkom právneho posúdenia ustáleného skutkového stavu. Preto zneužitie práva, ktorému orgán verejnej moci pri realizácii rozhodovacej právomoci venuje pozornosť, nemôže byť predmetom dokazovania ako právny inštitút. Skutkový stav, ktorý je výsledkom dokazovania, až následne po svojom ustálení môže byť právne vyhodnotený tak, že skutková podstata zneužitia práva bola naplnená. Preto ak sťažovateľ kriticky naznačuje, že zneužitie práva v jeho daňovej kauze nebolo objektom dôkazných aktivít orgánov daňovej správy, nemožno tomuto aspektu jeho kritiky priznať dôvodnosť. Teda fakt, že súdy konajúce v správnom súdnictve konštatovali zneužitie práva sťažovateľom, neznamená automaticky záver, že sa zaoberali otázkami, ktoré neboli predmetom dokazovania v daňovom (správnom) konaní. (...) Občiansky súdny poriadok neustanovuje, že pri vyvracaní dôvodnosti jednotlivých žalobných dôvodov súd v správnom súdnictve nesmie použiť právnu argumentáciu žalobcom v žalobe nespomínanú. Ak súd takto bude postupovať, neznamená to, že sa zaoberá dôvodom, ktorý žalobca v žalobe nepredniesol. Pritom od neho nemožno požadovať,

aby sa vyhýbal vhodnému, priliehavému a zrozumiteľnému pojmosloviu a relevantnému právnemu inštrumentáriu len preto, lebo ho žalobca v žalobe nespomína. Fakt, že krajský súd i najvyšší súd vniesli do prejednávanej daňovej kauzy v rámci súdneho prieskumu právoplatného daňového rozhodnutia „nádych“ zneužitia práva v právnom hodnotení relevantných skutočností, nemôže podľa názoru ústavného súdu viesť k záveru, podľa ktorého došlo k porušeniu viazanosti správneho súdu žalobnými dôvodmi alebo k porušeniu zásady „iudex ne eat petita partium“. Mimochodom k predmetnej zásade najvyšší súd v napadnutom rozsudku výstižne poukázal na jej podstatu reflektujúcu konfiguráciu žalobného petitu, nie dôvodov žaloby. (...) Sťažovateľ v žalobe nenamietal a ani nemohol namietať nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu zneužitia práva, pretože na tomto dôvode nebolo rozhodnutie založené. K citovanému dôvodu ústavný súd udáva, že použitím inštitútu zneužitia práva súdmi v správnom súdnictve nedošlo k prekročeniu rozsahu súdneho prieskumu vytýčeného sťažovateľom. Súdy preskúmali žalované daňové rozhodnutie v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a žalobný dôvod o nesprávnosti a nezákonnosti záveru daňových orgánov, podľa ktorého neboli splnené podmienky odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, vyhodnotili ako nedôvodný, lebo podľa ich názoru skutkové okolnosti zistené daňovými orgánmi napĺňajú skutkovú podstatu zneužitia práva. Práve v sťažovateľovej kauze by ním očakávané zrušenie žalovaného daňového rozhodnutia súdmi v správnom súdnictve a následné vrátenie veci do štádia daňového konania nemohlo viesť k vecne inému rozhodnutiu daňových orgánov o uplatnenom nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty, a to práve z dôvodu viazanosti daňových orgánov právnym názorom správnych súdov (§ 250j ods. 7 OSP) o zneužití daňového práva sťažovateľom.“

32. Správny súd zároveň vyhodnotil ako nedôvodnú námietku nerešpektovania záväzného právneho názoru v rozhodovaní správnych orgánov, nakoľko právny názor je záväzný iba ohľadom tej otázky, ohľadom ktorej aj bol formulovaný a náležite zdôvodnený, pričom v prejednávanom prípade sa správny orgán nijako neodchýlil od záväzného právneho názoru vysloveného v rozsudku NS SR sp. zn. 2Sžf/76/2014, podstatou ktorého je záver v otázke aplikovateľnosti výkladového komentára k modelovej zmluve OECD. Správny orgán v novom rozhodnutí, ktoré je predmetom tohto súdneho konania tento záver rešpektoval, komentár nepovažoval za prameň práva a Zmluvu s Holandskom aplikoval. V záväznom právnom názore NS SR nebol vyslovený žiaden právny názor na aplikáciu inštitútu zneužitia práva, súd pri konštatovaní zneužívacieho konania nebol viazaný žiadnym kasačne záväzným právnym názorom.

IV.
Konanie pred kasačným súdom

33. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3 S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

34. Vzhľadom nato , že v období medzi vznikom NSS SR a následným pridelením veci senátu v zložení JUDr. Katarína Benczová, JUDr. Zuzana Šabová PhD., Mgr. Kristína Babiaková, došlo Dodatkom č. 5 Rozvrhu práce NSS SR na rok 2023 účinného od 1.6.2023 k zmene zloženia senátu prejednávajúceho vec, zákonným senátom na prejednanie veci sa stal senát v zložení predsedníčka senátu JUDr. Katarína Benczová, členovia senátu JUDr. Zuzana Šabová PhD. a JUDr. Michal Dzurdzík PhD., o zmene zloženia senátu boli účastníci upovedomení.

35. Konajúci senát v súvislosti s dĺžkou trvania sporu a vecnou súvislosťou prejednávanej veci s predchádzajúcimi konaniami pripomína, že rozhodovaciu prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. Nakoľko zákonom č. 162/2015 Z. z. došlo odo dňa 01. augusta 2021 k prechodu kompetencií správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita), v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru o nedôvodnosti kasačnej sťažnosti

Kasačné dôvody

37. Pre rozhodovanie kasačného súdu je určujúce, že žalobca sa kasačnou sťažnosťou domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného v časti, ktorou bolo rozhodnuté o vyrubení dane z príjmu v súvislosti s vyplatením dividend za rok 2003 dôvodov v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. g), f), e), i) SSP .

38. K dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP uviedol, že rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia tým, že neaplikoval na zistený skutkový stav správnu právnu normu, ktorou je čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom. Spochybnil dôvodnosť aplikácie § 3 ods. 6 Daňového poriadku krajským súdom, nakoľko až jeho znenie účinné od roku 2013 (pričom rozhodné obdobie sa vzťahuje na rok 2003) umožňuje správcovi dane neprihliadať na úkony nemajúce ekonomické opodstatnenie ak ich cieľ smeruje k obchádzaniu daňovej povinnosti alebo získaniu daňového zvýhodnenia. Zároveň namietal, že predmetné ustanovenie zaväzuje správcu dane, nie platiteľa daní, pre ktorého je rozhodujúca nadriadenosť princípov právneho štátu (vrátane princípu legitímneho očakávania) zásadám správy daní. Pri ukladaní a vymáhaní daní ako časti vlastníctva sú daňové orgány povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Podľa žalobcu bolo teda rozhodujúce uplatnenie prednosti medzinárodnej zmluvy s Holandskom a to, že v roku 2003 mu nič neukladalo povinnosť šetriť skutočný obsah právnych úkonov akcionárov. Poukaz na GAAR klauzulu, ktorá nebola súčasťou právneho poriadku považuje za nedôvodný, krajským súdom tvrdená prítomnosť konceptu zákazu zneužitia verejných subjektívnych práv nebola podporená žiadnou konkrétnou judikatúrou.

39. Pokiaľ krajský súd vzhľadom na personálne prepojenie vedenia nemeckého a francúzskeho akcionára s vedením holandského subjektu tvrdil nevyhnutnú vedomosť žalobcu o účele a zmysle ich transakcií, vytkol mu nevyhodnotenie vedomosti akcionára FNM o takýchto zámeroch vo vzťahu k skutočnosti, že jednotlivé úkony týkajúce sa prevodu akcií boli schvaľované hlasovaním všetkých akcionárov na valnom zhromaždení. Záver o účelovosti založenia holandskej spoločnosti popiera aj to, že zostala akcionárom aj po tom, ako bola na Slovensku zrušená daň z dividend. K argumentácii súdu poukazujúcej na poskytnutie úveru akcionárom holandského holdingu de facto uhradeného dividendami uviedol, že on ako platiteľ daní nemá priamy vplyv na vystupovanie svojho akcionára v hospodárskych vzťahoch s inými subjektami. Ku konštatovaniu o nespochybňovaní vyslovených záverov žalobcu v otázke zneužitia práva žalobnými dôvodmi jednak poukázal na tvrdenie samotného súdu, že tento záver nebol v rozhodnutiach podrobne akcentovaný a zároveň zdôraznil, že od počiatku namietal dôvodnosť záverov o zneužití daňového práva.

40. V súvislosti s aplikáciou čl. 10 zmluvy s Holandskom poukázal na to, že on ako daňovník nemôže pri vyrubovaní dane vychádzať z právneho poriadku Holandska, krajský súd zároveň nelogicky považoval za správnu tzv. automatickú aplikáciu zmluvy a zároveň poukaz na prax v Holandsku ktorá

uplatňuje tzv. refundačný systém. Vzhľadom na jasnosť textu zmluvy s Holandskom nebol dôvod na používanie výkladových pravidiel, platné usmernenie MF SR 5005/2000-7 pre aplikovanie zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nevyžadovalo skúmanie skutočného vlastníka príjmu, ale ukladalo iba povinnosť skúmať daňovú rezidenciu daňovníka, čo potvrdil vo svojom rozsudku aj NS SR. V nadväznosti na judikatúru vydanú po rozhodnom období (výplata dividend) poukázal na konštatovanie NS SR že za neexistencie dostatočne rozvinutej praxe nemožno od daňovníka požadovať rešpektovanie interpretačných pravidiel pokiaľ sa nestanú súčasťou medzinárodnej zmluvy a nie je možné od daňovníka spravodlivo požadovať, aby sa správal podľa neskoršej praxe. Vyjadril sa k nedôvodnosti argumentácie konkrétnou judikatúrou českých súdov k otázke zneužitia práva nadväzujúcou na judikatúru SD EÚ a prezentoval podrobnú argumentáciu so záverom, že ani v prípade podrobenia prejednávanej veci súdnemu prieskumu podľa modelu Českej republiky nie sú naplnené podmienky pre vyslovenie záveru o zneužití práva. Zdôraznil, že rozsudok krajského súdu obsahoval nejednoznačné závery a nedal odpoveď na základný rozpor medzi účastníkmi konania spočívajúci v zodpovedaní otázky, akým právnym predpisom sa mal žalobca riadiť pri zdaňovaní dividend holandskému akcionárovi v roku 2003. Rovnako nebol jednoznačný ani záver žalobcu (nedošlo by k zneužitiu zmluvy s Holandskom ak by v zmysle usmernenia skúmal skutočného vlastníka / povinnosť v prípade pochybností uplatniť refundačný systém) pričom ale vychádzal z toho, že u žalobcu mali vzniknúť pochybnosti .

41. V kasačnom dôvode odkazujúcom na § 440 ods. 1 písm. f) SSP uviedol, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces nakoľko sa správny súd nevysporiadal so všetkými relevantnými skutočnosťami v konaní a zároveň porušil právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia

42. V kasačnom dôvode odkazujúcom na § 440 ods. 1 písm. e) SSP namietal, že vo veci rozhodoval nesprávne obsadený krajský súd, došlo k porušeniu práva na zákonného sudcu zakotvené v čl. 48 ods. Ústavy SR a na súdnu a inú právnu ochranu v zmysle článku 46 Ústavy SR. Dôvodom námietky je skutočnosť, že zmenou rozvrhu práce KS v Bratislave účinnou od 1.5.2017 došlo k zmene v zložení senátu 6S, dovtedajšia členka senátu JUDr. Beáta Jurgošová bola nahradená sudkyňou JUDr. Otíliou Belavou. Vzhľadom na krátkosť času medzi prejednaním zmeny rozvrhu práce Sudcovskou radou KS v Bratislave dňa 28.4.2017, účinnosťou zmeny rozvrhu práce dňa 1.5.2017 a dňom vyhlásenia rozhodnutia 3.5.2017 vyslovil záver, že vzhľadom na dĺžku konania a rozsiahlosť spisového materiálu je veľmi nepravdepodobné, že zo strany novej členky senátu JUDr. Otílie Belavej došlo k riadnemu naštudovaniu súdneho spisu. V súvislosti s predmetnou zmenou rozvrhu práce upozornil na skutočnosť, že mu na základe žiadosti podanej podľa infozákona nebola predložená zápisnica zo zasadnutia sudcovskej rady dňa 28.4.2017 nakoľko zrejme nebola vyhotovená a nebola vôbec zverejnená, čo odôvodňuje pochybnosť o tom, či zmena rozvrhu práce vykonaná dodatkom č. 5 bola vykonaná zákonným spôsobom a následne či prejednávaný spor rozhodoval zákonný sudca.

43. V kasačnom dôvode odkazujúcom na § 440 ods. 1 písm. i) SSP namietal, že krajský súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v rozsudku NS SR č. 2Sžf 76/2014 zo dňa 15.4.2015. V prvom rade sa nestotožnil so záverom krajského súdu o tom, že napadnuté rozhodnutie žalovaného sa neodchýlilo od záväzného právneho názoru najvyššieho súdu vysloveného v uvedenom rozsudku, tento bol založený na vyriešení otázky aplikovateľnosti výkladového komentára modelovej zmluvy k OECD a rozhodnutie žalovaného bolo založené na posudzovaní zneužitia daňového práva. Zdôraznil, že Najvyšším súdom SR vyriešenú otázku aplikácie Modelovej zmluvy a komentára k nej nie je možné ani účelné oddeľovať od otázky zneužitia práva či zneužitia zmluvy s Holandskom. Okrem toho NS SR sa vo svojom rozsudku zaoberal otázkou zneužitia daňového práva v reakcii na závery krajského súdu vyslovené v rozsudku 4S/233/2010 kde skonštatoval, že hospodárskym dôvodom opísaného postupu žalobcu bolo len profitovanie zo zmluvy s Holandskom čo jasne predstavuje zneužitie dohody na zamedzenie dvojitého zdanenia, pričom takéto konanie podľa krajského súdu nie je hodné ochrany. Najvyšší súd sa vysporadúval s odvolacou námietkou žalobcu vo vzťahu k neexistencii povinnosti žalobcu skúmať racionalitu krokov akcionárov a následnú námietku nezneužitia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia žalobcom a skonštatoval (str. 38 rozsudku) že žalobca postupoval podľa zmluvy s Holandskom a túto aplikoval správne, a podľa názoru odvolacieho súdu nebolo možné od žalobcu ako platiteľa daní požadovať postup uvádzaný žalovaným v

napadnutom rozhodnutí, t.j. zdanenie dividendy podľa zmluvy s Nemeckom a Francúzskom z dôvodu, že tam mali sídlo skutoční vlastníci príjmov. V tomto kontexte poukázal aj na najvyšším súdom citovaný odborný názor autora Prof. Dr. Adolf J. Martín Jiménez, z Právnickej fakulty Univerzity v Cádize obsiahnutý v článku: "The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?", konštatujúci neakceptovateľnosť voľnej úvahy pri posudzovaní zneužívajúceho konania, nakoľko po revízii modelovej zmluvy v roku 2003 táto umožňuje daňovým úradom potierať nielen zneužitie (dvojitého zdanenia) ale aj daňové plánovanie. Ďalej poukázal na rozpor, keď krajskému súdu pri jeho rozhodovaní postačovala nepochybne uvedená úvaha o vyhodnotení skutkového stavu ako zneužitia práva v rozhodnutí žalovaného, zatiaľ čo v rozsudku Najvyššieho súdu SR nevidel vyslovený žiaden právny názor na aplikáciu zneužitia práva.

Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

44. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii o nespornom preukázaní úzkej spojitosti medzi transakciami, dôsledkom ktorých bolo zneužitie vnútroštátneho právneho predpisu a príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia prostredníctvom právnych úkonov, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a majú za účel obísť daňovú povinnosť. Povinnosť platiteľa dane skúmať osobu skutočného vlastníka príjmu bola zakotvená v usmernení MF SR a oznámení o uplatňovaní Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom, pričom záväznosť týchto dokumentov vyplýva z ust. § 103 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb. Meritom veci bol záver o tom, či nedošlo vykonaním zastretých právnych úkonov k zneužitiu práva. Vzhľadom na opísaný priebeh a obsah úkonov a najmä na priamu participáciu žalobcu považuje za zrejmé, že ide o účelovú a zneužívajúcu zmenu jurisdikcie za účelom vyhnutia sa daňovej povinnosti nielen v časti, ale úplne. Rozsudok krajského súdu žiadal ako vecne správny potvrdiť.

Prejudiciálne konanie podľa čl. 267 ZFEÚ

45. Príslušný senát NS SR, ktorému bola vec pridelená na prejednanie rozhodol dňa 28.11.2019 o prerušení konania a postupom podľa čl.267 ZFEÚ položil Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálne otázky týkajúce sa aplikovateľnosti ustanovení Rady 90/435/EHS z 23.júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej smernicou rady 2003/123/ES z 22.decembra 2003, na vyrubovacie konanie v prejednávanej veci.

46. Dňa 1.10.2020 bolo vydané uznesenie súdneho dvora vo veci C-113/20, ktorým bolo rozhodnuté, že Smernica Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch sa neuplatňuje na situáciu, v ktorej daňový orgán členského štátu vyrubil daňovníkovi daň z príjmov, ktorá nebola odvedená za zdaňovacie obdobie predchádzajúce pristúpeniu tohto členského štátu k Európskej únii prostredníctvom dodatočného platobného výmeru vydaného po tomto pristúpení. Následne NS SR uznesením č.k. 8Sžfk 54/2017 z 1.2.2021 rozhodol o pokračovaní v konaní

Následné stanoviská účastníkov.

47. Podaním zo dňa 13.4.2021 žalobca reagoval na doručenie rozhodnutia vo veci prejudiciálnej otázky vykonaním právneho posúdenia jej dôsledkov, v tom zmysle, že ak z výrokovej časti uznesenia SD EÚ vyplýva, že ustanovenia smernice 90/435/EHS sa nebudú uplatňovať na súdom prejednávaný prípad, je možné následne dospieť k tomu, že naň nie sú aplikovateľné žiadne právne akty Európskej Únie a nie je relevantná ani judikatúra SD EÚ v otázke zneužitia daňového práva. Z hľadiska vnútroštátneho práva poukázal na neaplikovateľnosť povinnosti správcu dane vyhodnocovať zneužitie daňového práva v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku na prejednávanu vec týkajúcu sa dane z dividend za rok 2003 z dôvodu porušenia princípu zákazu retroaktivity, poukázal na ústavne garantovaný princíp ochrany legitímneho očakávania a vo vzťahu k zmluve s Holandskom uviedol, že táto nikde neobsahovala zákaz zneužitia daňového práva, pričom minimálne do roku 2003 bolo

Modelovou zmluvou OECD akceptované dvojité nezdanenie a bolo implicitne predpokladané členskými štátmi. Vzhľadom na to, že v čase prevodu časti akcií žalobcu neexistovala právna norma, ktorá by upravovala všeobecný zákaz zneužitia daňového práva či získania daňovej výhody, považoval za rozhodujúci (predpokladaný) záver súdu o tom, či v roku 2003 existoval všeobecne formulovaný princíp zákazu zneužitia daňového práva, či už na základe doktríny alebo judikatúry, ktorý by bolo možné aplikovať na medzinárodnú zmluvu s Holandskom, ktorá má v zmysle ústavy prednosť pred vnútroštátnym právom.

48. Vyjadrením k podaniu žalobcu doručeným dňa 7.6.2021 žalovaný poukázal na praxou vyvolanú potrebu zakotvenia právnej úpravy základných protiúnikových opatrení (GAAR), ktorá sa do právneho poriadku dostala až po rozhodnom období, úpravu vzťahu Modelového dohovoru OECD k zmluvám o zamedzení dvojitého zdanenia, vysvetlenú v Pokyne FR SR k interpretácii medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku. Zároveň uviedol, že aj pred prijatím tohto modelového textu vznikali nejasnosti a spory pred národnými súdmi o tom, do akej miery môže slúžiť názov Zmluvy a preambula ako záväzný prejav úmyslu zmluvných štátov na to, aby so zmluvné štáty mohli odoprieť výhody z transakcií , ktoré by podľa domáceho právneho poriadku znamenali obchádzanie zákonov alebo zneužitie práva. Poukázal na rozhodnutie francúzskej Štátnej rady z 25.10.2017 (396954, Cts Verdannet) ktorým bola potvrdené možnosť odopretia výhod entitám ktoré nevznikli preto, aby dosahovali ekonomickú podstatu, za situácie keď právo vylučuje zneužitie práva. Ďalej poukázal na rozhodnutie rakúskeho Najvyššieho súdu v spore N A.G. v. Finanzlandesdirektion für Oberösterreich v zmysle ktorého je konanie prostredníctvom štruktúr nelegálnej daňovej optimalizácie automaticky v rozpore s predmetom a účelom medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Uviedol, že v konaní podrobne riešil otázku účelu a výkladu medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a v nadväznosti na to vyhodnotil okolnosti týkajúce sa právnych úkonov predchádzajúcich výplate dividend za rok 2003 . Nesúhlasil s názorom žalobcu, že na základe uznesenia vo veci C-113/2020 je možné dospieť k záveru o vylúčení uplatnenia rozhodovacej činnosti SD EÚ ako zdroja pre jej ďalšiu aplikáciu. Zvlášť pri inštitúte zneužitia práva zdôraznil potrebu systematického výkladu, v nadväznosti na zmieňované rozhodnutia súdov iných štátov zdôrazňoval skutočnosť, že domáce doktríny ekonomickej podstaty, resp. (zohľadňovania) obsahu pred formou sa previazali aj so zákazom zneužitia práva v rozhodovacej činnosti. Pripomenul judikát NSS ČR sp. zn.1Afs 107/2004 v zmysle ktorého je zneužitím práva situácia, keď niekto vykonáva svoje subjektívne práva k neodôvodnenej ujme niekoho iného, alebo spoločnosti a poukázal na odbornú literatúru zaoberajúcu sa vymedzením definície zneužitia práva.

49. Podaním zo dňa 21.7.2021 žalobca znovu reagoval na vyjadrenie žalovaného a zdôraznil, že vzhľadom na rozhodné obdobie ktorým bol rok 2003 na vývoj rozhodovania v prejednávanej veci nie je možné aplikovať ani Modelovú zmluvu OECD s Komentárom, vykonané transakcie boli legálne, v súlade s obsahom a účelom zmluvy s Holandskom a na konanie nie je možné aplikovať posudzovanie zákazu zneužitia práva obsiahnuté v § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Doktrína zákazu zneužitia práva je vnútroštátnym interpretačným princípom nemajúcim miesto v interpretácii medzinárodného práva, postup žalovaného (skúmanie zneužitia práva) považuje za dôsledok porušenia zákazu retroaktivity .

50. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 15.6.2022 zotrvával v línii argumentácie prezentovanej vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti. Výzvou zo dňa 30.8.2022 kasačný súd vzhľadom na obsah odôvodnenia napadnutého rozhodnutia požiadal žalovaného o predloženie súdnych rozhodnutí súdov iných štátov citovaných v napadnutom rozhodnutí, pričom pripustil možnosť ich predloženia aj v inom ako slovenskom jazyku. Žalovaný podaním zo dňa 21.9.2022 predložil jemu dostupné rozhodnutia/ materiály, z ktorých vychádzal pri svojej argumentácii (čl. súdneho spisu) , tieto boli následne zaslané na vedomie žalobcovi.

51. Podaním zo dňa 7.11.2022 žalobca reagoval na doručenie rozhodnutí predložených žalovaným, vyjadril sa vo veci v línii doterajšej argumentácie zdôrazňujúc vyriešenie otázky potreby akceptovania konceptu skutočného vlastníctva príjmov a existujúci záväzný právny názor o správnosti postupu pri aplikovaní Zmluvy s Holandskom, zároveň vyjadril nesúhlas s požiadavkou a predkladaním rozhodnutí v cudzom jazyku. S poukazom na viazanosť súdu znením §7 ods. 1 zákona o štátnom

jazyku a procesnú úpravu vedenia konania a vykonávania dokazovania spochybnil relevantnosť žalovaným predložených listín.

52. Ďalším podaním zo dňa 26.4.2023 žalobca namietal
- neaplikovateľnosť úniovej doktríny zneužitia práva v oblasti priamych daní na posudzovaný prípad
- neaplikovateľnosť judikatúry SD EÚ a judikatúry iných štátov na posudzovaný prípad
- hmotnoprávny charakter doktríny zneužitia práva
- potrebu posúdenie doktríny zneužitia práva podľa právneho stavu v roku 2003
- predložil ním zabezpečený Znalecký posudok č. 1/2023 vo veci posúdenia uplatnenia smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípadoch materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch, únijnej zásady zákazu zneužitia práva v oblasti priamych daní a súvisiacej judikatúry SD EÚ.

V.
Relevantná právna úprava

Zákony publikované v Zbierke zákonov

53. Pri novom rozhodovaní vo veci boli relevantnou hmotnoprávnou úpravou ustanovenia zák. č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, predovšetkým § 52 ods. 1-3, §57 ods. 1, §22 ods. 1 písm. d) bod 4, § 36 ods. 2 písm. c) bod 1. Za základnú procesnoprávnu úpravu treba považovať ust. § 2 ods. 1, 3, 6 zák. č. 511/1992 Zb. (vzhľadom na ust. § 165 ods. 2 zák. č. 563/2009 Daňového poriadku), v zmysle ktorého:
(1) V daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.
(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.
(6) Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Medzinárodné zmluvy
54. Pokiaľ sa týka Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku, publikovanej v Zbierke zákonov pod č. 138/1974 Zb., účinnej od 5.11.1974, (nástupníckou zmluvnou stranou ČSSR je aj Slovenská republika), ako právnej úpravy v oblasti medzinárodného práva, za relevantné časti treba považovať jej nasledujúce časti:
Preambula:
Vláda Československej socialistickej republiky a vláda Holandského kráľovstva, želajúc si ďalej rozvíjať ekonomické vzťahy a posilniť spoluprácu v daňových záležitostiach, s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu v súvislosti s daňami, na ktoré sa táto zmluva vzťahuje, bez toho, aby sa vytvárali príležitosti na nezdaňovanie alebo znížené zdanenie prostredníctvom daňových únikov alebo vyhýbania sa daňovej povinnosti (vrátane schém hľadania najvýhodnejších daňových podmienok formou tzv. treaty shopping s cieľom získať úľavy, ktoré takáto zmluva poskytuje ako nepriamu výhodu pre rezidentov tretích krajín), sa dohodli takto:
čl. 4 ods. 1 Výraz "osoba majúca bydlisko alebo sídlo v jednom z oboch štátov" znamená na účely tejto zmluvy akúkoľvek osobu, ktorá je podľa zákonov tohto štátu podrobená zdaneniu z dôvodu svojho bydliska, stáleho pobytu, miesta vedenia alebo akéhokoľvek iného kritéria podobnej povahy.

Čl. 10 Dividendy
1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá má sídlo v jednom z oboch štátov, osobe, ktorá má bydlisko alebo sídlo v druhom štáte, sa môžu zdaniť v tomto druhom štáte.
3. Štát, v ktorom má sídlo spoločnosť vyplácajúca dividendy, nezdaní bez ohľadu na ustanovenie odseku 2 dividendy vyplácané touto spoločnosťou spoločnosti, ktorej majetok je úplne alebo čiastočne

rozdelený na akcie a ktorá má sídlo v druhom štáte a vlastní priamo najmenej 25% majetku spoločnosti vyplácajúcej dividendy.
4. Príslušné úrady štátov upravia vzájomnou dohodou spôsob aplikácie odsekov 2 a 3.

55. Významnú úlohu pri riešení otázok týkajúcich sa výkladu a aplikácie Zmluvy s Holandskom má Viedenský dohovor o zmluvnom práve prijatý dňa 23. mája 1969 publikovaný pod č. 15/1988 Zb. ktorý pre Československú socialistickú republiku nadobudol platnosť a záväznosť od dňa 28.augusta 1987 a následne aj pre Slovenskú republiku na základe notifikácie z 28. mája 1993 sukcesii Slovenskej republiky do mnohostranných zmluvných dokumentov ktorých depozitárom je generálny tajomník OSN.

Podľa Preambuly ho uzavreli štáty ktoré sú stranami tohto dohovoru, berúc do úvahy základnú úlohu zmlúv v histórii medzinárodných vzťahov, a okrem iného súc si vedomé, že zásady slobodného súhlasu, dobromyselnosti a pacta sunt servanda sú všeobecne uznávané

Podľa čl. 3
Skutočnosť, že sa tento dohovor nevzťahuje na medzinárodné dohody dojednané medzi štátmi a inými subjektmi medzinárodného práva alebo medzi týmito subjektmi medzinárodného práva ani na medzinárodné dohody, ktoré sa nedojednali písomnou formou, nepôsobí:

a) na právoplatnosť takých dohôd;

b) na použitie akýchkoľvek v tomto dohovore obsiahnutých pravidiel, ktoré by sa na také dohody vzťahovali podľa medzinárodného práva nezávisle na tomto dohovore;

c) na použitie dohovoru na vzťahy medzi štátmi, ktoré sú upravené medzinárodnými dohodami, ktorých stranami sú aj iné subjekty medzinárodného práva.

Podľa čl. 4
Tento dohovor sa vzťahuje len na zmluvy uzavreté medzi štátmi až potom, keď dohovor nadobudol voči nim platnosť, bez ujmy všetkých pravidiel v ňom obsiahnutých, vzťahujúcich sa na zmluvy podľa medzinárodného práva nezávisle na tomto dohovore.

Podzákonné vykonávacie predpisy
56. V príslušnom období boli vo vecnej súvislosti so Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom v Slovenskej republike v platnosti:
Oznámenie Finančnej správy SR č. 83/1998 F. s. <aspi://module='ASPI'&link='83/1998%20(FS)'&ucin-k-dni='30.12.9999'> účinné 1. novembrom 1999, upravujúce podmienky a postupy pre uplatnenie žiadosti slovenským príjemcom o refundáciu dane zaplatenej v Holandsku. Nemožno však prehliadnuť, že v čl. 4, 5, 6, sa v súvislosti s uplatnením nároku na refundáciu dane používal termín „daňový rezident SR, príjemca (skutočný vlastník) dividend“. Aj z tohto je jednoznačne možné ustáliť, že obe zmluvné strany v danom období pod príjemcom rozumeli skutočného vlastníka príjmu a nie je dôvod predpokladať, ani z ničoho nevyplýva že inštitút príjemcu - osoby so sídlom v Holandsku mal byť chápaný inak ako osoby, ktorá je zároveň skutočným vlastníkom príjmu.

Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky na uplatňovanie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia číslo: 5005/2000-7, ktorého relevantnými časťami sú:

Čl. 1

Miestom daňovej rezidencie daňovníka je ten zmluvný štát, v ktorom daňovník podlieha neobmedzenej daňovej povinnosti podľa práva tohto zmluvného štátu, pričom pri jeho určení sa postupuje podľa príslušného článku zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia

Článok 3
Podmienky pre uplatnenie príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Rozhodujúcou podmienkou pre uplatnenie príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia je preukázanie miesta daňovej rezidencie daňovníka v niektorom zo zmluvných štátov, s ktorými bola zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorená. Preukazným dokladom tejto skutočnosti je predovšetkým potvrdenie o mieste daňovej rezidencie daňovníka v príslušnom zdaňovacom období, vydané zahraničným správcom dane. Potvrdenie je potrebné od daňovníka vyžiadať v prípade akýchkoľvek pochybností o mieste jeho daňovej rezidencie zo strany tuzemského správcu dane alebo platiteľa dane. Po odstránení pochybností sa príslušná zmluva uplatňuje automaticky, daňovník teda nemusí o aplikáciu zmluvy žiadať.

Článok 4
Uplatňovanie oslobodenia od dane alebo zníženej sadzby dane z príjmov charakteru dividend, úrokov a licenčných poplatkov

4.1 Z príjmov charakteru dividend, úrokov a licenčných poplatkov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý je skutočným vlastníkom týchto príjmov (ďalej len „skutočný vlastník príjmu“) uplatní platiteľ dane oslobodenie od dane alebo zníženie sadzby dane vyberanej zrážkou v rozsahu a za podmienok podľa príslušných článkov zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, len ak je preukázané miesto daňovej rezidencie daňovníka podľa článku 3 tohto pokynu, najneskôr do termínu výplaty, poukázania alebo pripísania úhrady v jeho prospech.

4.2 Ak neboli dodržané podmienky pre uplatnenie postupu podľa bodu 4.1, platiteľ dane zrazí daň vyberanú zrážkou podľa sadzby, ktorú ustanovuje § 36 zákona o daniach z príjmov.

VI.
Základné východiská kasačného súdu
57. Predmetom kasačného prieskumu je rozsudok správneho súdu, ktorý zamietol žalobu proti rozhodnutiu žalovaného potvrdzujúceho rozhodnutie správcu dane vo veci dorubenia dane z príjmu z dividend vyplatených daňovníkom SPP a.s bez zrážkovej dane zahraničnému akcionárovi žalobcu SGH, daňovému rezidentovi Holandského kráľovstva, ktorý je právnym nástupcom zahraničných akcionárov žalobcu, Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH (daňový rezident Spolkovej republiky Nemecko) a Gaz de France Investissement 2 SE (daňový rezident Francúzskej republiky).

58. Správca dane považoval za dôvodné dorubenie predmetnej dane s poukazom na zákonnú zodpovednosť žalobcu ako daňovníka, za riadne odvedenie dane. Po skúmaní správnosti postupu spočívajúceho v priamej aplikácii zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom, dôsledkom čoho bolo neuhradenie príjmovej dane dospel k záveru o nesprávnosti postupu daňovníka . Pokiaľ by SPP ako daňový subjekt riadne skúmal podmienky automatického uplatnenia príslušných ustanovení Zmluvy s Holandskom, (vzhľadom na informácie nasvedčujúce tomu, že spoločnosť SGH bola do korporátnej štruktúry vložená účelovo), musel by získať pochybnosti o tom, či spoločnosť SGH možno považovať za rezidenta Holandska, ktorý ak je skutočným vlastníkom vyplatených dividend, je oprávnený profitovať z výhod plynúcich z čl. 10 Zmluvy s Holandskom. Pokiaľ by SPP pri vyplácaní dividend postupoval v zmysle Usmernenia MF SR č. 5005/2000-7 , bolo by až úlohou správcu dane (v konaní o refundácii) zistiť, že spoločnosť SGH nemožno posúdiť ako rezidenta Holandska pre účely Zmluvy s Holandskom a skutočného vlastníka príjmu. Žalobca ako daňovník zodpovedá za vykonanie

zrážky dane v správnej výške v zmysle § 52 Zákona o daniach z príjmov. Ak sa rozhodol v prípade vyplatenia dividend spoločnosti SGH neuplatniť refundačný princíp, vystavil sa riziku, že dôsledkom takéhoto konania môže byť stav v rozpore so zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, napr. v dôsledku nesprávneho vyhodnotenia podmienky rezidencie spoločnosti v zmysle čl. 1 a čl. 4 ods. 1 Zmluvy s Holandskom a významu preukázania osoby skutočného vlastníka dividend.

59. Daňovou kontrolou bolo zistené neoprávnené uplatnenie Zmluvy s Holandskom, vzhľadom na skonštatované zneužívajúce konanie, dôsledkom ktorého bola výplata dividend vykonaná v prospech hospodárskeho subjektu, nenapĺňajúceho definičné požiadavky Zmluvy s Holandskom nielen v zmysle doslovného znenia ale vyplývajúce z výkladu zmluvy, založeného na výklade jej účelu v súlade s výkladovými pravidlami zakotvenými v článkoch 30 a 31 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve. Správca dane postupom podľa § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Z. z. aplikoval medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vzťahujúce sa k skutočným vlastníkom dividend, ktorými sú daňoví rezidenti Nemecka a Francúzska a v súlade s týmito Zmluvami vyčíslil zrážkovú daň vzťahujúcu sa k dividende vyplatenej nemeckému vlastníkovi Ruhrgas Mittel und Osteuropa GmbH (čl. 10 ods. 2 písm. b) Zmluvy s Nemeckom) v rozsahu 15% hrubej sumy dividend t.j. 278 993 042,- Sk , a zrážkovú daň vzťahujúcu sa k dividende vyplatenej francúzskemu vlastníkovi GDF Investissements 2 SA (čl. 10 ods. 2 Zmluvy s Francúzskom) v rozsahu 10% hrubej sumy dividend t.j. 185 995 361,- Sk. Súhrnná daň vyberaná zrážkou v súvislosti s predmetnou výplatou dividend, ktorú správca dane dorubil žalobcovi postupom v zmysle §52 ods. zákona o daniach z príjmov resp. § 43 ods. 12 zákona č. 595/2003 o dani z príjmov predstavovala 464 988 403,- Sk t.j. 15. 435. 195,94 eura.

60. V predchádzajúcom súdnom konaní týkajúcom sa dorubenia predmetnej dane NS SR v rozsudku 2Sžf/76/2014 zo dňa 15. apríla 2015 zároveň so záväzným právnym názorom o povinnosti vysporiadať sa s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej komentára v znení z roku 2003 na konanie žalobcu vyslovil jednoznačný právny názor o neaplikovateľnosti Modelovej zmluvy a komentárov k nej (str. 38 rozsudku NS SR, oboznámené v bode 14 rozsudku kasačného súdu) a z toho vyplývajúcu nemožnosť skúmať obsahové naplnenie neskôr zavedeného termínu „skutočný vlastník“ dividend, vzhľadom na uvedené považoval za dôvodný postup podľa zmluvy s Holandskom. V závere svojho rozhodnutia záväzným právnym názorom správnemu orgánu uložil, predovšetkým sa vysporiadať s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej komentárov v znení platnom na konanie žalobcu a vo veci opätovne rozhodnúť.

61. V konaní o prejudiciálnej otázke bola uznesením SD EÚ C-113/20 negatívne vyriešená možnosť aplikácie ustanovení smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 na prejednávanú vec, z čoho žalobca vyvodzoval, že na prejednávaný prípad nie sú aplikovateľné žiadne právne akty Európskej únie a nie je relevantná ani judikatúra SD EÚ v otázke zneužitia práva. Na podporu svojej argumentácie predložil znalecký posudok č. 1/2023 zo dňa 2.4.2023 vypracovaný znalcom J. Y. R.. H.. R.. Z.., R.., D. vo veci posúdenia uplatnenia Smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch , úniovej zásady zákazu zneužitia práva v oblasti priamych daní a súvisiacej judikatúry Súdneho dvora EÚ. Výsledkom znaleckého posudku boli aj závery o viazanosti správnych a súdnych orgánov Slovenskej republiky rozhodnutím SD EÚ C-113/20 ale aj výkladom práva únie , ktorý súdny dvor podal vo svojich rozhodnutiach. Súdny znalec v bode 23 na str. 16 posudku uviedol: „Keďže judikatúra Súdneho dvora EÚ sa analogicky ako ostatné pramene práva Únie uplatňuje v Slovenskej republike až od nadobudnutia platnosti zmluvy o pristúpení 1. mája 2004, nemožno ju uplatniť na skutkovú situáciu opísanú v uznesení Súdneho dvora EÚ z 1. októbra 2020 vo veci Slovenský plynárenský priemysel a. s. proti Finančnému riaditeľstvu SR , C-113/20.“

62. So záverom o neaplikovateľnosti právnych aktov EÚ a relevantnej judikatúry žalovaný nesúhlasil, namietal, že zvlášť pri inštitúte zneužitia práva je potrebné použitie systematického výkladu v nadväznosti na rozhodovanie súdov iných štátov v ktorých sa domáce doktríny ekonomickej podstaty, resp. zohľadňovania obsahu pred formou previazali aj so zákazom zneužitia práva. Na podporu svojej argumentácie doložil znalecký posudok č. 14/2015 vypracovaný znalcom D.. H.. R.. J. Y. R.. vo veci zdaňovania dividend podľa čl. 10 Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a

Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakého zdanenia a zabránení daňového úniku v odbore daní z príjmu a z majetku z roku 1974 a spôsobu výkladu tejto zmluvy. Znalecké otázky sa týkali
1/ možnosti použitia výkladových pravidiel zakotvených v čl. 31 - 33 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve prostredníctvom ust. čl. 4 Viedenského dohovoru pri výklade zmluvy s Holandskom,
2/ výkladu obsahu výrazov použitých v čl. 31 Viedenského dohovoru a s ohľadom na ne spôsobu výkladu Zmluvy s Holandskom,
3/ zdrojov na zistenie predmetu a účelu Zmluvy s Holandskom a možnosti použitia Modelovej daňovej zmluvy OECD a príjmoch a o majetku a jej Komentára,
4/ otázky, či doplnenie výrazu „skutočný vlastník“ do neskorších znení modelovej daňovej zmluvy a komentárov k nej bolo radikálnou zmenou alebo len objasnením už pred tým používaného konceptu
5/ otázky, či je potrebné pri uplatnení zmluvy s Holandskom pri príjmoch charakteru dividend , úrokov a licenčných poplatkov skúmať osobu skutočného vlastníka príjmu.
Závery znaleckého posudku boli prenesené do preskúmavaného rozhodnutia a následných vyjadrení žalovaného.

63. Zároveň treba zdôrazniť, že po vrátení veci na ďalšie konanie rozhodnutím NS SR 2Sžf/76/2014, došlo pri novom rozhodovaní žalovaného k zmene vymedzenia rozhodujúcich skutočností pre právnu argumentáciu v tom, že povinnosť žalobcu odviesť daň žalovaný neodvodzoval od aplikácie Zmluvy s Holandskom v rozpore s Modelovou zmluvou OECD v znení z roku 2003 a Komentára k nej, ale od skutočnosti, že popísaným postupom došlo k zneužívajúcemu konaniu, vytvoreniu spoločnosti bez ekonomického opodstatnenia ako daňového rezidenta Holandska, dôsledkom čoho bolo vyhnutie sa daňovej povinnosti francúzskeho a nemeckého akcionára.

64. Niet pochýb o tom, že k základným povinnostiam daňových orgánov aj v dotknutom období patrilo zabezpečiť efektívnym výberom daní príjmovú časť štátneho rozpočtu SR a ochraňovať ekonomické záujmy štátu pri rešpektovaní ústavou a zákonmi garantovanej ochrany práv daňovníkov. V tomto kontexte bolo pre posúdenie správnosti postupu daňových orgánov pri dorubení preddavkovej dane v zmysle § 52 zákona o daniach z príjmov vyriešiť otázky

1/ či SPP a.s. ako spoločnosť, ktorá svojou činnosťou vygenerovala pre svojho akcionára/akcionárov príjem - dividendy podliehajúce dani z príjmov, postupovala v súlade so zákonom ak si zvolila automatickú aplikáciu zmluvy s Holandskom odvodenú od preukázanej skutočnosti, že spoločnosť SGH má evidované sídlo na území Holandského kráľovstva, aj keď vzhľadom na okolnosti prípadu musela vedieť, že dôsledkom prípadného nesprávneho záveru o prípustnosti priamej aplikácie zmluvy bude oslobodenie od dane v rozpore so zákonom o daniach z príjmov a následná absencia príslušnej dane v príjmoch štátneho rozpočtu

2/ či SPP a. s bola povinná pri skúmaní podmienok pre priamu aplikáciu skúmať a vyhodnotiť vyššiepopísaný postup akcionárov SPP Ruhrgas Mittel - und Osteuropa GmbH a G.D.F. Investissement 2 SA vedúci k založeniu spoločnosti SGH s následným zápisom tejto spoločnosti do zoznamu akcionárov spoločnosti SPP, výsledkom ktorého je, že akcionár SGH len na základe holandskej daňovej rezidencie profituje z daňovej výhody vyplývajúcej zo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandským kráľovstvom. V nadväznosti na to, či bola povinná skúmať a vyhodnotiť tento postup vo vzťahu k záveru o možnosti jeho vyhodnotenia ako zneužívajúceho konanie a vyhodnotenia, či k zneužitiu verejného subjektívneho práva došlo

3/ či v prípade zistenia zneužívajúceho konania správca dane postupoval správne ak stanovil daňovú povinnosť žalobcu vo výške určenej na základe záveru o skutočných vlastníkoch, ktorými sú nemecký a francúzsky akcionár a následnej priamej aplikácii zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia s Nemeckom a Francúzskom.

65. Potreba ich zodpovedania vychádza z toho, že žalovaný v podstatnej časti oprel svoju argumentáciu o to, že vzhľadom na opísaný priebeh a obsah úkonov a najmä na participáciu žalobcu (prostredníctvom konania osôb v riadiacich štruktúrach žalobcu a jeho akcionárov a ich vedomosti o okolnostiach a podmienkach jednotlivých zmien vlastníkov) na jednotlivých úkonoch súvisiacich so

zmenou akcionárskej štruktúry SSP považuje za zrejmé, že ide o účelovú a zneužívajúcu zmenu jurisdikcie za účelom vyhnutia sa daňovej povinnosti. Vzhľadom na to, že v čase prevodu časti akcií žalobcu z vlastníctva nemeckého a francúzskeho akcionára na nimi novovytvoreného holandského neexistovala právna norma, ktorá by upravovala všeobecný zákaz zneužitia daňového práva či získania daňovej výhody, žalobca považoval za rozhodujúci záver súdu o tom, či v roku 2003 existoval všeobecne formulovaný princíp zákazu zneužitia daňového práva, či už na základe doktríny alebo judikatúry, ktorý by bolo možné aplikovať na medzinárodnú zmluvu s Holandskom, ktorá má v zmysle Ústavy prednosť pred vnútroštátnym právom.

66. Žalobca v konaní vytýkal, že rozhodovanie daňových orgánov sa spravovalo právnou úpravou Daňového poriadku, ktorý v aktuálnom znení §3 ods. 6 výslovne upravuje možnosť neprihliadať na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený.

67. Pokiaľ žalobca poukazoval na skutočnosť, že pri vyhodnocovaní zneužitia práva v spojitosti s postupom podľa medzinárodnej zmluvy dochádza k stretu resp. kolízii vnútroštátnej úpravy s medzinárodnou zmluvou ktorá má prednosť pred Ústavou, otázka tejto kolízie bola v správnom konaní nastolená a riešená v rámci vyhodnotenia podkladov pre vypracovanie odpovedí na otázky uvedené v bode 62 tohto rozsudku v znaleckom posudku D.. H.. R.. J. Y. R.. vypracovanom vo veci: Zdaňovanie dividend podľa čl. 10 Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakého zdanenia a zabránení daňového úniku v odbore daní z príjmu a z majetku z roku 1974 a spôsobu výkladu tejto zmluvy.

68. Z obsahu znaleckého posudku vyplýva, že pri vypracovávaní odpovedí na zadané otázky znalec vychádzal z Ústavy SR, zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov účinného k 31.12.2003, Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakého zdanenia a zabránení daňového úniku v odbore daní z príjmu a z majetku podpísanej v Prahe 4. marca 1974, Viedenského dohovoru o zmluvnom práve (vyhlásený v Zbierke zákonov pod č. 15/1988 Zb.) , návrhu a Dohovoru o OECD (uverejnený v pod č. 141/2001 Z.z. z roku 1974), Modelovej daňovej zmluvy OECD z príjmu z majetku a Komentára k nej z roku 1977 a z roku 2003, odbornej literatúry a judikatúry Medzinárodného súdneho dvora, NSS ČR a Súdneho dvora EÚ.
69. Kasačný súd vo vzťahu k námietkam týkajúcim sa aplikácie za relevantné považuje zhrnutie úlohy a odpoveď na položené otázky, obsiahnuté na str. 26 - 28 tohto znaleckého posudku, z ktorého vyberá:

Viedenský dohovor o zmluvnom práve z roku 1969 je platný a záväzný na území Československej socialistickej republiky od 28. augusta 1987, resp. aj Slovenskej republiky, vzhľadom na notifikáciu o sukcesii Slovenskej republiky do mnohostranných zmluvných dokumentov z 28. mája 1993, ktorých depozitárom je generálny tajomník Organizácie Spojených národov, vrátane Viedenského dohovoru o zmluvnom práve (oznámenie č.53/1994 Z. z., bod 93). Na základe judikatúry Medzinárodného súdneho dvora a Súdneho dvora EÚ sú výkladové pravidlá obsiahnuté v článku 31 až 33 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve kodifikovanou medzinárodnou obyčajou, ktoré sú plne aplikovateľné aj na zmluvy, na ktoré nedopadá časová pôsobnosť Viedenského dohovoru o zmluvnom práve v zmysle jeho čl. 4, resp. na zmluvy uzatvorené nezmluvnými stranami Viedenského dohovoru o zmluvnom práve.

Výkladové pravidlá zakotvené v článkoch 31 až 33 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve sú s ohľadom na ustanovenie článku 4 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve rovnako uplatniteľné ako medzinárodné obyčajové pravidlá pri výklade Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom z roku 1974. Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom z roku 1974 je potrebné v súlade s článkom 31 ods. 1 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve vykladať dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v tejto zmluve v ich súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy. Predmet a účel zmluvy je ratio legis zmluvných strán a určitý cieľ, ktorý zmluvné strany zamýšľali dosiahnuť uzatvorenou zmluvou. Jednoznačným predmetom a účelom

Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom z roku 1974 je podľa názvu, preambuly a predmetu zmluvy zamedziť dvojitému zdaneniu fyzických a právnických osôb, ktoré majú bydlisko alebo sídlo v jednom alebo v oboch štátoch a príjem v druhom alebo v oboch zmluvných štátoch a zabrániť daňovým únikom, resp. zabrániť daňovým podvodom a kráteniu daní..

VII.
Vyhodnotenie kasačných dôvodov
70. V kasačnom konaní je rozsah kasačnej sťažnosti určovaný aj obsahom kasačných dôvodov, ktorým je kasačný súd pri svojom rozhodovaní viazaný (§445 SSP). Kasačný súd sa preto sústredil na jednotlivé kasačné dôvody tak ako boli uvedené žalobcom.

VII. a)
71. Kasačný dôvod uplatnený podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačný súd nepovažuje za uplatnený dôvodne. Pre rozhodovanie kasačného súdu vo vzťahu k výkladu Zmluvy s Holandskom malo zásadný význam, že v zmysle Preambuly Viedenského dohovoru zmluvné štáty, medzi ktorými boli aj ČSSR a Holandské kráľovstvo tento uzavreli :“ ...súc si vedomé, že zásady slobodného súhlasu, dobromyseľnosti a pacta sunt servanda sú všeobecne uznávané, ...“Je teda dôvodné predpokladať, že aj pri uzatváraní Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom obe strany považovali za všeobecne uznávaný princíp dobromyseľnosti. Kasačný súd zdôrazňuje obsah a význam preambuly Zmluvy, ako jej úvodnej časti, ktorá síce neobsahuje konkrétne práva a povinnosti jednotlivých zmluvných strán, ale obsahuje vyjadrenie úmyslu, zámeru a predstavuje dôležité interpretačné pravidlo pri výklade zmyslu a textu jednotlivých ustanovení.
72. Podľa preambuly Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmu a z majetku publikovanej pod č. 138/1974 Zb.:
Vláda Československej socialistickej republiky a vláda Holandského kráľovstva, želajúc si ďalej rozvíjať ekonomické vzťahy a posilniť spoluprácu v daňových záležitostiach, s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu v súvislosti s daňami, na ktoré sa táto zmluva vzťahuje, bez toho, aby sa vytvárali príležitosti na nezdaňovanie alebo znížené zdanenie prostredníctvom daňových únikov alebo vyhýbania sa daňovej povinnosti (vrátane schém hľadania najvýhodnejších daňových podmienok formou tzv. treaty shopping s cieľom získať úľavy, ktoré takáto zmluva poskytuje ako nepriamu výhodu pre rezidentov tretích krajín),predpokladá jedno zdanenie, nie žiadne, sa dohodli....
73. Podľa kasačného súdu dáva preambula jednoznačný pokyn na výklad a aplikáciu zmluvy v tom zmysle, že jej účelom je ochrániť daňovníkov pred dvojitým zdanením ale zároveň zabránenie vytváraniu príležitostí „na nezdaňovanie alebo znížené zdanenie prostredníctvom daňových únikov alebo vyhýbania sa daňovej povinnosti (vrátane schém hľadania najvýhodnejších daňových podmienok formou tzv. treaty shopping s cieľom získať úľavy, ktoré takáto zmluva poskytuje ako nepriamu výhodu pre rezidentov tretích krajín), predpokladá jedno zdanenie, nie žiadne....
74. K otázke žalobcom namietaného nedôvodného vyžadovania povinnosti daňovníka skúmať a vyhodnocovať zneužívajúce konanie v rozsahu, v akom to prináleží správcovi dane kasačný súd uvádza, že žalovaný nepožadoval od žalobcu, aby skúmal správanie daňovníka v rozsahu prináležiacom žalobcovi, teda v rozsahu ktorý pre daňový orgán stanovuje ust. § 2 zák. č. 511/1992. Od daňovníka bolo požadované, aby si zabezpečil všetky zákonom a medzinárodnou zmluvou vyžadované podklady pre záver o tom, či v prípade, ak zákon o daniach z príjmov primárne predpokladá odvedenie preddavkovej dane v o výške 15% prichádza do úvahy prednosť medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná. Prednosť medzinárodnej zmluvy pred vnútroštátnou úpravou v zmysle čl. i ods. 2 Ústavy nie je spochybnená (Slovenská republika uznáva a dodržiava všeobecné pravidlá medzinárodného práva, medzinárodné zmluvy, ktorými je viazaná, a svoje ďalšie medzinárodné záväzky).To však nič nemení na skutočnosti, že všetky subjekty, ktoré v súlade s Ústavou aplikujú medzinárodné zmluvy berú na seba zodpovednosť za preverenie a preukázanie, či v konkrétnom prípade sú splnené podmienky na aplikáciu predmetnej medzinárodnej zmluvy, pričom nemožno v tejto súvislosti prehliadnuť povinnosť dodržiavať všeobecné zásady medzinárodného práva.
75. V situácii, keď účtovne príjemcom dividend bola spoločnosť so sídlom v Holandsku, SPP v súlade s právnou úpravou postupoval spôsobom spočívajúcim v aplikácii Zmluvy s Holandskom. Skutočnosťou, ktorá vedie k rozpornému výsledku v otázke dôvodnosti aplikácie Zmluvy s

Holandskom je záver v otázke dôvodnosti skúmanie a naplnenia definičných znakov osoby oprávnenej na uplatnenie oslobodenia od dane . Žalobca sa odkazom na aktuálny text čl. 10 ods. 3 Zmluvy s Holandskom uspokojil s potvrdením príslušnej holandskej inštitúcie o tom, že spoločnosť SGH má evidované sídlo na území Holandska. Daňové orgány považovali s ohľadom na prezentovaný výklad obsahu zmluvy s Holandskom a vecne súvisiacich predpisov za rozhodujúce, či subjekt SGH sídliaci na území Holandska je „skutočným príjemcom dividend“. Vzhľadom na zistenia ústiace do záveru o účelovom zriadení spoločnosti v ktorej majú nemecký a francúzsky akcionár 50% podiel, pričom príjem - dividendy (formálne) vyplatené holandskému akcionárovi SPP boli vo veľmi krátkej dobe prevedené formou pôžičiek a súvisiacich umelo vykonštruovaných transakcií skutočným príjemcom - nemeckému a francúzskemu akcionárovi, dospeli daňové orgány k záveru, že v tomto konkrétnom prípade nebolo preukázané splnenie podmienok na aplikáciu Zmluvy s Holandskom.
76. Pokiaľ bolo spochybňované, že cestou výsledkov dokazovania vykonaného postupom podľa § 2 zák. č. 511/1992 Zb. je možné preskúmavať splnenie podmienok uvádzaných v medzinárodnej zmluve, k tomu súd uvádza, že povinnosťou správcu dane bolo postupovať podľa zákona o správe daní a poplatkov (najmä §2 ods.1, 3, 6), v zmysle ktorého o. i. pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Za takúto skutočnosť nepochybne je možné považovať splnenie podmienok zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, vrátane ust. čl. 4 ods. 1, ktorý v spojení s preambulou treba vykladať tak, že pri právnickej osobe treba pojem „miesto vedenia alebo akéhokoľvek iné kritérium podobnej povahy“ vykladať v zmysle miesta, z ktorého je vykonávaný skutočný výkon riadiacich funkcií so všetkými reálnymi ekonomickými dôsledkami. Zúženie obsahu pojmu „právnická osoba majúca sídlo v jednom z oboch štátov ktorá je podľa zákonov tohto štátu podrobená zdaneniu z dôvodu svojho miesta vedenia alebo akéhokoľvek iného kritéria podobnej povahy“ na právnickú osobu, ktorá v zmluvnom štáte má iba formálne sídlo a jej reálna ekonomická činnosť je obmedzená na prijatie dividend a ich následné prevedenie na základe zmluvy o úvere zahraničným vlastníkom, je v logickom rozpore s účelom zmluvy, vyplývajúcim už jej samotného názvu ako aj preambuly. Bolo preto zákonnou povinnosťou a plne v kompetencii správcu dane a žalovaného preveriť, či z okolností nasledujúcich po prevedení dividend bez zrážkovej dane vyplýva, že medzinárodná zmluva bola aplikovaná dôvodne. V prípade opačného výkladu by tým bola postavená prekážka výkonu jej základnej povinnosti v zmysle §2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.

77. Žalobcovi bola uložená povinnosť odviesť príslušnú zrážkovú daň ako dôsledok nesprávnej aplikácie Zmluvy s Holandskom v dôsledku nepreverovania, či sa pri príjemcovi dividend posudzovanom na účely čl. 4 ods. 1 sa jedná o „skutočného vlastníka príjmu“ . V nadväznosti na námietku o nedôvodnosti tejto požiadavky, nakoľko Zmluva s Holandskom tento termín nepoužíva, sa kasačný súd stotožňuje so žalovaným, že na prejednávanú vec treba dôsledne aplikovať tak výkladové pravidlá obsiahnuté vo Viedenskom dohovore ako aj čl. 4 ods. 1 Usmernenia MF SR 5005/2000-7, ktoré pojem skutočný vlastník príjmu používalo. Kasačný súd považuje za logický predpoklad, že vzhľadom na význam a majetkovú podstatu žalobcu tento disponoval resp. mal disponovať príslušným odborným aparátom, oboznámeným s podmienkami pre zdaňovanie a aplikáciu oslobodenia od platenia dane z dividend. Aj keby tomu tak nebolo, treba zdôrazniť, že zákon prioritne upravuje povinnosť platiteľa dane odviesť zrážkovú daň. Je na jeho zodpovednosti správne vyhodnotiť splnenia podmienok pre priamu aplikáciu medzinárodnej zmluvy umožňujúcej oslobodenie od dane. Nemožno ignorovať zodpovednosť daňovníka za správnu aplikáciu právnych predpisov (vrátane tých umožňujúcich oslobodenie od dane). V prípade nesprávneho vykonania zrážky príjmovej dane z právnej úpravy jednoznačne vyplýva legitímne oprávnenie daňových orgánov vymáhať od neho nezaplatenú daň alebo daň nezrazenú v správnej výške.

78. Podľa názoru kasačného súdu, s prihliadnutím na už historické okolnosti týkajúce sa privatizácie 49% podielu majetku štátu v SPP, š. p. po jeho transformácii na a. s., a opakovane schvaľované zmeny v zozname akcionárov vlastniacich 49% majetku SPP a. s. pričom sa jednalo o dvoch pôvodných nadobúdateľov, ktorí previedli svoje akcie v celom rozsahu na dcérske spoločnosti a tie následne založili spoločnosť SGH so sídlom v Holandsku, čo evidentne nemalo žiaden reálny ekonomický dôvod, bolo by dôvodné od zodpovedného daňovníka očakávať, že v záujme riadneho plnenia si daňových povinností vo vzťahu k štátnemu rozpočtu vykoná zrážkovú daň. Je samozrejmé, že po jej

odvedení by nič nebránilo oprávnenému vlastníkovi dividend na základe preukázania splnenia podmienok podľa zmluvy s Holandskom požiadať o refundáciu zaplatenej dane, na ktorú by sa malo vzťahovať (vzhľadom na vlastnícky podiel) oslobodenie od dane v celom rozsahu.
K možnosti postihovania zneužívajúceho konania
79. Rozsudok správneho súdu preskúmavaný v kasačnom konaní akceptoval ako relevantný dôvod na postihnutie neodvedenia zrážkovej dane skutočnosť, že k jej neodvedeniu došlo na základe nesprávnej aplikácie medzinárodnej zmluvy garantujúcej oslobodenia od dane „dosiahnuté“ v dôsledku zneužívajúceho konania akcionárov žalobcu. Takéto konanie spočívalo v založení spoločnosti so sídlom v Holandsku, ktorá na základe vlastníckeho podielu tvoreného podielmi dvoch akcionárov splnila podmienky pre oslobodenie od dane. Správny aj kasačný súd boli konfrontované s námietkami poukazujúcimi na nemožnosť či nedôvodnosť skúmať, vyhodnocovať a zohľadňovať, či vytvorenie spoločnosti SGH ako akcionára žalobcu a následné nakladanie s dividendami, ktoré ako priamy akcionár nadobudla, predstavuje zneužívajúce konanie ktoré je zakázané. Spochybňovaná bola jednak správnosť záveru o tom, že sa jedná o zneužívajúce konania, právne ustálená existencia jeho zákazu ako aj možnosť vyvodiť z jeho preukázania zodpovednosť.

Pojem zneužívajúce konanie
80. K pojmu zneužívajúce konanie a jeho používaniu v kontexte prejednávanej veci kasačný súd poukazuje na dostupnú odbornú literatúru (Duračinská M., Duračinská J., Zneužitie práva v oblasti daní z pohľadu práva EÚ, In: Dopad nepresností legálnych definícií a zákonnej úpravy na vymožiteľnosť práva, Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2015, (cit. 20.08.2023)), ktorá sa venovala otázke vymedzenia pojmov „daňový únik“ a „zneužitie práva“ a ich vzťahu, pričom na použiteľnosti vyslovených názorov nič nemení , že v konečnom dôsledku úvahy boli vyslovené v súvislosti s riešením otázky zneužitia daní z pohľadu práva EÚ. K charakteristike zneužívajúceho konania v oblasti daní v medzinárodnom kontexte autorky uviedli: „...vyhnutie sa daňovej povinnosti na základe cezhraničného a špekulatívneho vystavania štylizovanej konštrukcie vzťahov a úprav medzi spoločnosťami rôznych členských štátov bez dosiahnutia hospodárskeho efektu, pričom sa využíva rozdielne paralelné pôsobenie daňových režimov rôznych štátov na účely dosiahnutia dvojitého nezdanenia, je zneužitím práva. Jeho východiskovým znakom je rozdiel medzi formou a hmotným základom, resp. hmotnou podstatou právneho úkonu alebo operácie, ktorá sa uskutočňuje len na účely vyhnutia sa daňovej povinnosti. Vyhýbanie sa daňovej povinnosti je pojem, ktorý sa vo všeobecnosti používa na opísanie takých úprav záležitostí daňovníka, ktorých cieľom je znížiť jeho daňovú povinnosť, a aj keď by boli na prísne právnom základe, zvyčajne sú v rozpore so zámerom zákona, ktorý by sa mal dodržiavať. Pregnantne je tento pojem vymedzený ako „preskupenie daňových záležitostí daňovníka v medziach práva tak, že si zníži daňovú povinnosť“. Vtedy, keď sa transakcie skonštruujú primárne na účely vyhnutia sa zdaneniu, sú v rozpore s duchom zákona, čím sa napĺňajú znaky zneužitia práva. V odbornej literatúre je v podstate ustálený názor na daňovoprávny inštitút vyhnutie sa daňovej povinnosti, podľa ktorého sa môže dosiahnuť zníženie daňovej povinnosti v medziach práva, alebo prostredníctvom zneužitia práva , t.j. nepoctivo..... Všeobecne sa uznáva základná zásada práva, podľa ktorej zneužitie práva nie je právom chránené, čo prakticky znamená, že pri výkone subjektívnych práv sa zakazuje ich zneužitie, ak sú tým prekročené hranice spoločenskej únosnosti výkonu subjektívnych práv, hoci formálne nie sú prekročené hranice subjektívneho práva.... Zneužitie práva verejného vo väčšine prípadov má za následok vznik sankcie, najmä pri zneužití noriem finančného práva. Právna teória sa najmä zaoberá zneužitím subjektívneho práva v rámci súkromného práva, vzhľadom na to, že pri jeho realizácii vzniká oprávnenie nositeľa subjektívnych práv voči iným subjektom, ktoré sú povinné nebrániť, resp. nezasahovať do týchto práv. .....subjektívne práva vznikajú aj v oblasti verejného práva, hoci v rámci týchto vzťahov platí vzťah nadradenosti a podriadenosti medzi štátom, resp. samosprávou a osobami fyzickými alebo právnickými, napr. pri realizácii noriem daňového práva pri zisťovaní základu dane daňovník realizuje svoje subjektívne právo tým, že určité náklady, ktoré mu vzniknú v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním jeho príjmov z podnikania, zahrnie alebo nezahrnie do daňových výdavkov, alebo sa rozhodne uplatniť výdavky vo výške zákonom určeného paušálu z úhrnu príjmov, ak je to pre neho výhodnejšie. „
Neprítomnosť jasne formulovaného princípu zákazu zneužitia práva v relevantnej právnej úprave

81. Je povinnosťou kasačného súdu vysporiadať sa s námietkou, že právna úprava v relevantnom období (§2 zák. č. 511/1992 Zb.) na rozdiel od súčasnej právnej úpravy (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku) neobsahovala jednoznačnú formuláciu princípu zákazu zneužívajúceho konania. Vyvstala teda otázka, či bolo možné vyvodiť jeho aplikovateľnosť na základe kategórií ako sú účel zákona, spoločenský záujem, spravodlivosť, princíp neposkytovania právnej ochrany nedobromyseľnému konaniu, na druhej strane pritom neopomenúť namietaný princíp ochrany práv nadobudnutých v dobrej viere a princíp legitímneho očakávania. Právne princípy pritom predstavujú najvšeobecnejšie pravidlá správania, ktoré v normatívnej podobe vyjadrujú všeobecné ciele práva (blaho, dobro, spravodlivosť, právna istota, pokoj). Sú to akési príkazy na optimalizáciu, t. j. prikazujú, aby niečo (cieľ, hodnota) bolo realizované v čo najväčšej (maximálnej) možnej miere. Sú to relatívne abstraktné normatívne vety zhustene vyjadrujúce obsah práva.

82. Princíp zákazu zneužitia práva, je jedným zo základných princípov , na ktorých je založené fungovanie právneho štátu. Pre jeho aplikovanie nie je nevyhnutné zakotvenie v pozitívnom práve, nepochybne bol v právnej teórii a praxi československých, českých a slovenských súdov a správnych orgánov akceptovaný a aplikovaný aj pred tým, ako bol (na účely rozhodovania v daňových konaniach) výslovne zakomponovaný do ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Kasačný súd poukazuje na závery odbornej literatúry (napr. <https://viaiuris.sk/wp-content/uploads/2020/04/Analyza_II.cast_.pdf> cit. 20.8.2023, str. 99 a nasl.) ktorá opakovane konštatuje, že princíp zákazu zneužitia práva v oblasti verejného práva je aplikovateľný vo veľmi špecifických prípadoch a jeho aplikácia je typická svojou kazuistickosťou . Je preto ťažké formulovať všeobecné pravidlá pre aplikáciu princípu zákazu zneužitia práva vo verejnom práve. Princíp zákazu zneužitia práva možno nepochybne vyvodiť z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého je Slovenská republika demokratický a právny štát. Súdy uznávajú existenciu a možnosť aplikácie princípu zákazu zneužitia práva aj v prípade, ak nie je explicitne zakotvený v právnom poriadku.

83. V tomto smere je inšpiratívny rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1 Afs 107/2004 zo dňa 10. 11. 2005, ktorý reaguje aj na riziká aplikácie inštitútu : „Nejvyšší správní soud podotýká, že institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újmě jiného či k ničím neodůvodněné újmě společnosti, tj. konec konců jejích členů) představuje materiální korektiv formálního pojímání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato - ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pociťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití. Zároveň je zapotřebí zdůraznit, že zákaz zneužití práva představuje výjimku z pravidla;..... Jinak řečeno, nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností - ostatně právo není matematika -, kdy se zákazu zneužití - jakožto výjimky z pravidla - použije a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovském uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat.“
„Nejvyšší správní soud zákaz zneužívání subjektivního veřejného práva v oblasti daňového práva odůvodňuje jako veřejnoprávní požadavek rozumného uspořádání společenských vztahů. Tímto pohledem je ovšem naprosto ‚zadupána' spravedlnost a právní jistota všech adresátů právních norem v oblasti daňového práva. Vzniká tu tedy jakási paralelní a nepsaná úprava, jež se postupně stává zvykovou. To navzdory tomu, že v oblasti veřejného práva platí striktně zásada legality.“

84. Najvyšší správny súd ČR upozornil aj na jednoduchosť zneužitia aplikácie samotného princípu zákazu zneužitia práva správnymi orgánmi a vo svojom rozsudku sp. zn. 1 Afs 61/2015 zo dňa 10.11.2015 uvádza: „… koncept zneužití práva je sám o sobě jednoduše zneužitelný. Orgány veřejné moci by obecně měly odolávat pokušení vydávat se v argumentaci právě jeho cestou, pokud se nabízí

cesta jiná. (…) Zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „ultima ratio“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem“ Odborná literatúra uvádza k rizikám aplikácie princípu zákazu zneužitia práva tiež nasledovné: „... princip zákazu zneužití práva je nebezpečný, protože rozšiřuje oprávnění soudců - pracuje nikoliv s běžnou strukturou normy, ale pracuje s mírou, do jaké určité chování odporuje smyslu a účelu zákona. Hranice jeho aplikovatelnosti jsou křehké, a jsou nalézány soudní judikaturou. V ideálním případě by princip zákazu zneužití práva nebyl vůbec užíván. Neomylný a dokonale kazuistický zákonodárce by pokrýval veškeré situace, které mohou v životě nastat. Tato situace ovšem zatím v našem právu nenastala.“

85. V slovenskej právnej praxi je minimum dostupných rozhodnutí súdov, na ktoré by bolo možné odkázať, preto je veľmi vítaná možnosť poukázať na judikatúru českých súdov, ktorá vychádza z podobnej právnej kultúry. Zároveň možno skonštatovať, že dostupná súdna prax aj odborná literatúra sa teda zhodujú na tom, že aplikácia princípu zákazu zneužitia práva by mala byť iba výnimočnou a krajnou možnosťou - ultima ratio , nakoľko aplikácia princípu zákazu zneužitia práva bez existencie explicitnej zákonnej úpravy tohto princípu prináša veľké riziká. V záujme zabezpečenia právnej istoty adresátov právnych noriem je preto dôležité, aby osoba, ktorá má znášať nepriaznivý následok svojho zavineného závadového správania, bola spôsobilá z obsahu právnej úpravy vopred rozpoznať, že zákon s určitým konkrétnym spôsobom výkonu verejného subjektívneho práva alebo slobody, ktorým sa zasiahne do právom chránených práv alebo právom chránených záujmov tretích osôb alebo ktorým sa zasiahne do zákonom chráneného verejného záujmu, bude zo zákona alebo na základe rozhodnutia alebo postupu orgánu verejnej správy spájať nepriaznivý následok v jej právnom postavení. Špeciálny korekčný mechanizmus zákazu zneužitia verejného subjektívneho práva alebo slobody spočíva v tom, že keď orgán verejnej správy v konkrétnom prípade identifikuje zneužitie verejného subjektívneho práva alebo slobody konkrétnou osobou, využíva na odstránenie závadového stavu svoju právomoc, ktorá mu explicitne vyplýva z platnej zákonnej úpravy (v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky).

86. Kasačný súd si je vedomý všetkých vyššieuvedených súvislostí a osobitostí postihovania zneužívajúceho konania. Vzhľadom na opísané okolnosti založenia spoločnosti SGH, nepochybnej vedomosti žalobcu o prebiehajúcich zmenách (personálne prepojenie popísané v rozhodnutí žalovaného na str. 69 a nasl.), zistenia správcu dane ohľadne povahy činnosti spoločnosti SGH, okolností nadobudnutia dividend a následného vyplatenia fakticky totožnej sumy spoločníkom (nepriamym akcionárom žalobcu), pri objektívnom preukázaní, že týmto spôsobom došlo zo strany nepriamych akcionárov k vyhnutiu sa daňovej povinnosti v rozsahu príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia má súd za preukázané, že sa jedná o zneužitie práva spočívajúce vo vyhnutí sa daňovej povinnosti na základe cezhraničného a špekulatívneho vystavania štylizovanej konštrukcie vzťahov a úprav medzi spoločnosťami rôznych štátov bez dosiahnutia hospodárskeho efektu, pričom sa využíva rozdielne paralelné pôsobenie daňových režimov rôznych štátov na účely dosiahnutia dvojitého nezdanenia, zmysle obsahovej definície uvedenej v bode 80 tohto rozsudku. Nepochybne pritom zákon o daniach z príjmu obsahuje korekčný mechanizmus, ktorým je možnosť nezohľadniť tvrdenú dôvodnosť preukázania oslobodenia na základe zmluvy s Holandskom a vyrubiť príslušnú daň, resp. skúmať, či nie sú splnené podmienky pre prednostnú aplikáciu inej medzinárodnej zmluvy.
87. Na základe tohto korekčného mechanizmu daňové orgány s ohľadom na záver o skutočnom príjemcovi dividend, ktorými sú nemecký a francúzsky akcionár, vyrubil daň vo výške zodpovedajúcej príslušným medzinárodným zmluvám, čo v konečnom dôsledku predstavuje postup v prospech žalobcu. (výška dane v prípade francúzskeho akcionára je nižšia ako 15 %).

88. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd nepovažuje argumentáciu vzťahujúcu sa k § 440 ods. 1 písm. g) SSP za uplatnenú dôvodne. Ako bolo uvedené vyššie zo strany daňových orgánov bola skúmaná možnosť aplikovania Zmluvy s Holandskom. Vzhľadom na to, že nebolo zistené naplnenie podmienky čl. 4 pre vznik oprávnenia na oslobodenie od dane (výkladom obsiahnutá požiadavka preukázania skutočného príjemcu), ust. čl. 4 ods. 1 bolo aplikované tak, že nebolo zistené naplnenie podmienky zakladajúcej príjemcovi daní s (formálnym) sídlom v Holandsku, právo na oslobodenie od

dane. Žalobca preto nepostupoval správne keď priamo aplikoval medzinárodnú zmluvu a následne mu bola dôvodne predpísaná preddavková daň.

89. Pokiaľ bolo zároveň vytýkané, že daňové orgány aplikovali postup podľa §3 ods. 6 Daňového poriadku, k tomuto kasačný súd uvádza, že z odôvodnenia druhostupňového rozhodnutia jednoznačne vyplýva, že rozhodujúcou všeobecnou procesnou úpravou v prejednávanej veci bolo ust. § 2 zák.č. 511/1992 Zb., konkrétne ustanovenia odsekov 1, 3, 6: V daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

90. Vzhľadom na všeobecne platné princípy a účel daňového konania je logické, že tak zákon č. 511/1992 Z.z. ako aj zákon č.563/2009 Z.z. sú založené na rovnakých základných zásadách, a aj keď formulácie v daňovom poriadku sú vyprecizovanejšie, nič to nemení na skutočnosti, že aj uvedená úprava zák. č. 511/1992 Zb. stanovovala dostatočný rámec pre zisťovanie skutočností podstatných pre skúmanie reálnosti podkladu pre vyrubenie dane a vyslovenie záverov na ktorých je založené napadnuté rozhodnutie.

VII b)
91. Kasačný dôvod podľa §440 ods. 1 písm. f) SSP spočívajúci v porušení práva na spravodlivý súdny proces v dôsledku nevysporiadania so všetkými relevantnými skutočnosťami v konaní a zároveň porušenia práva na riadne odôvodnenie rozhodnutia kasačný súd nepovažuje za dôvodný. Ako vyplýva z vyššieuvedeného, správny súd sa vysporiadal so všetkou relevantnou právnou argumentáciou, vrátane spochybňovania možnosti založiť nové rozhodnutie žalovaného na námietkach týkajúcich sa zmeny právneho dôvodu nesprávnosti aplikácie Zmluvy s Holandskom, založeného na neprípustnosti právnej ochrany poskytnutej daňovému zvýhodneniu získanému v dôsledku zmien osoby a sídla akcionára ktorý je príjemcom dividend.

92. V súvislosti s námietkou nepodporenia konceptu zákazu zneužitia v rozsudku správneho súdu práva žiadnou konkrétnou judikatúrou, kasačný súd uvádza, že by bolo v rozpore so samotnou povahou a účelom súdneho konania, ak by sa za nevyhnutnú náležitosť odôvodnenia napr. prítomnosti určitého právneho konceptu - dôvodnosti aplikácie právneho princípu vyžadovalo doloženie judikatúrou existujúcou v období rozhodovania žalovaného. O odôvodnenosti a správnosti aplikácie princípu zákazu zneužitia práva svedčí podľa kasačného súdu odprezentovaná právna doktrína v užšom zmysle (opinio communis doctorum), ktorá potvrdila správnosť postupu daňových orgánov ako aj ich záverov. Rovnako súd, súc si vedomý mimoriadnosti takéhoto postupu, má za to, že doktrína zákazu zneužitia práva bola aplikovaná dôvodne. Vzhľadom na skutočnosť, že podľa jeho vedomostí sa v súvislosti s problematikou dane z príjmov vyplácaných zahraničnému vlastníkovi v spojení s možnosťou zneužitia práva za účelom vyhnutia sa daňovej povinnosti sa nevyskytli obdobné prípady v rozhodovacej činnosti súdov a doktrína zneužitia práva v oblasti verejného práva nebola právnou teóriou ani právnou praxou riešená, nemožno zjednodušiť úlohu súdu na konštatovanie, že ak neexistovala ustálená doktrína zneužitia práva, nie je možné konanie napĺňajúce jej pojmové znaky postihnúť. Súd je povinný rozhodovať vo všetkých konaniach, vrátane konaní, ktorých právny základ nebol nikde riešený, limitmi jeho rozhodovacej kompetencie sú dané čl. 141 ods.1 a čl. 144 ods. 1 Ústavy SR, alibistické odôvodnenie spočívajúce v poukázaní na prípadnú neexistenciu právnej doktríny by predstavovalo postup označovaný ako denegatio iustitiae t.j. porušenie povinnosti vykonávať súdnictvo.

VII c)
93. Kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. e) SSP spočívajúci v námietke porušenia práva na zákonného sudcu zakotvené v čl. 48 ods. Ústavy SR a na súdnu a inú právnu ochranu v zmysle článku

46 Ústavy SR v dôsledku nesprávneho obsadenia krajského súdu nepovažuje kasačný súd za dôvodný. Žalobca namietal porušenie práva na súdnu a inú právnu ochranu zaručené čl. 46 ods. 1 Ústavy <aspi://module='ASPI'&link='460/1992%20Zb.%2523%25C8l.46'&ucin-k-dni='30.12.9999'>, s poukazom na zmeny v zložení senátu správneho súdu prejednávajúceho vec
i) v krátkom časovom období pred vyhlásením rozsudku
ii) bez prejednania v sudcovskej rade osvedčeného v zmysle zákona o súdoch obsahom dostupnej zápisnice
iii) so spochybnením („je veľmi nepravdepodobné“) že by nová členka senátu stihla v období medzi prerokovaným nadobudnutím účinnosti zmeny rozvrhu práce dňa 1.5.2017 a dňom vyhlásenia rozhodnutia dňa 3.5.2017 dostatočne naštudovať skutkový stav a následné právne posúdenie.

94. Relevantná právna úpravu k tejto otázke:

Podľa čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, nikoho nemožno odňať jeho zákonnému sudcovi. Príslušnosť súdu ustanoví zákon.

Podľa § 3 zákona o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení platnom a účinnom ku dňu vydania rozsudku zo dňa 3.5.2017
(3) Zákonný sudca je sudca, ktorý vykonáva funkciu sudcu na príslušnom súde a bol určený v súlade so zákonom a s rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie o prejednávanej veci. Ak súd rozhoduje v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte. Účastník konania alebo strana v konaní, v ktorom rozhoduje súd v senáte, nemá právo na vopred určeného sudcu spravodajcu. Zákonným sudcom je aj sudca určený podľa odseku 4.

(4) Zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce.

Podľa § 52 ods. 7 zákona o súdoch, zmeny a dodatky rozvrhu práce, ktoré sa dotýkajú sudcov a súdnych úradníkov poverených konaním a rozhodovaním, vykoná predseda súdu spôsobom určeným v rozvrhu práce po ich prerokovaní v sudcovskej rade. Po každej zmene rozvrhu práce je predseda súdu povinný zabezpečiť vyhotovenie úplného znenia rozvrhu práce. Úplne znenie rozvrhu práce zverejní predseda súdu rovnako ako rozvrh práce.

Podľa § 45 ods. 7 písm. c) zákona o súdoch sudcovská rada prerokúva návrh rozvrhu práce súdu a zaujíma k nemu stanovisko

Podľa § 45 ods. 11 zákona o sudcoch predseda sudcovskej rady vhodným spôsobom zabezpečí zverejnenie informácií o činnosti sudcovskej rady, najmä termín zasadnutia sudcovskej rady, návrh programu, uznesenia sudcovskej rady a zápisnicu zo zasadnutia sudcovskej rady. Predseda súdu je povinný na žiadosť predsedu sudcovskej rady zverejniť informácie o činnosti sudcovskej rady.

95. Na preukázanie, či konkrétny sudca spĺňa podmienky na uznanie za "zákonného sudcu" sa vyžaduje preukázanie, že 1/ spĺňa predpoklady na výkon sudcovskej funkcie, 2/ bol natrvalo alebo dočasne pridelený na výkon funkcie sudcu k určitému súdu, 3/ bol určený na rozhodovanie určitej veci v súlade s rozvrhom práce súdu. Požiadavka na preukázanie, že sudca bol určený na rozhodovanie určitej veci v súlade s rozvrhom práce súdu vyplýva z potreby predchádzania možnému účelovému prideľovaniu vecí konkrétnemu sudcovi /senátu/ zo strany predsedu súdu, ktorý je zodpovedný aj v tomto smere za riadenie činnosti súdu. Jej naplnenie sa zabezpečuje vytvorením rozvrhu práce, v ktorom sú pre jednotlivé druhy rozhodovaní (agendy) vopred určení sudcovia tak, aby bol možný náhodný výber sudcu, pričom zákon stanovuje podmienky tak pre prijatie rozvrhu práce na príslušný kalendárny rok, ako aj jeho zmeny vyvolané potrebami zabezpečenia činnosti súdu (II.ÚS 560/2018 z 30. mája 2020).

96. V prejednávanej veci bolo namietané porušenie práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 Ústavy z dôvodu, že v senáte, ktorý je na účely daného konania zákonným sudcom, došlo k zmene v zložení v tom smere, že zmenou rozvrhu práce vykonanou v kompetencii predsedu krajského súdu, dodatkom č.

5, prejednaným sudcovskou radou dňa 28.4.2017 bola s účinnosťou od 1.5. 2017 dovtedajšia členka senátu JUDr. Beáta Jurgošová nahradená JUDr. Otílou Belavou (zrejmá chyba v kasačnej sťažnosti, kde bola uvedená ako JUDr. Otília Belová). Nie je sporné, že z rokovania sudcovskej rady KS o tejto otázke nebola vyhotovená zápisnica. Z právnej úpravy uvedenej v zákone o súdoch vyplýva, že najmä vypracovaním rozvrhu práce a jeho zmien predseda súdu zabezpečuje riadenie súdov v oblasti výkonu súdnictva. Sudcovská rada ako orgán sudcovskej samosprávy prerokúva návrh rozvrhu práce a rovnako návrh jeho zmien a dodatkov. Neprerokovanie rozvrhu práce, jeho zmien a dodatkov sudcovskou radou však sama o sebe nespôsobuje automaticky ich neplatnosť/nezáväznosť ani nezákonnosť. Kasačný súd nespochybňuje, že rozvrh práce má kľúčový význam pre uplatnenie práva na zákonného sudcu. Na druhej strane neboli v konaní vznesené žiadne relevantné dôvody spôsobilé spochybniť zákonnosť zmeny členky senátu. Len na základe nevyhotovenia a nesprístupnenia zápisnice zo sudcovskej rady, ktorá prerokovala zmenu rozvrhu práce č. 5 nie je možné spochybniť dôvodnosť zaradenia JUDr. Belavej ako členky senátu príslušného na prejednanie veci. Rovnako kasačný súd nepovažuje za dôvodné spochybňovanie spôsobilosti a kompetentnosti sudkyne, ktorá sa stala členkou senátu, naštudovať v mimoriadne krátkej dobe čo aj rozsiahly spisový materiál a zúčastniť sa na rozhodovaní vo veci.

VII d)
97. Kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. i) SSP - nerešpektovania záväzného právneho názoru odvolacieho súdu zo strany žalovaného aj správneho súdu nepovažuje kasačný súd za uplatnený dôvodne. Pre tento záver má zásadný význam skutočnosť, že preskúmavané rozhodnutie správneho súdu bolo založené na vyhodnotení dôsledkov preukázaného zneužívajúceho konania pri uplatňovaní nárokov na základe Zmluvy s Holandskom, dôsledkom čoho bolo predpísanie dane vo výške zodpovedajúcej dani, ktorú by mal daňovník odviesť v prípade vyplatenia dividend skutočným vlastníkom príjmov.

98. Žalovaný zdôrazňoval zásadný význam časti odôvodnenia, uvedeného na str. 38 písomného vyhotovenia rozsudku 2Sžf/76/2014 počínajúc druhým riadkom zhora, kde bolo uvedené:
„Ako vyplýva zo spisového materiálu, žalobca postupoval podľa Zmluvy s Holandskom a túto aplikoval správne.
Napokon jeho postup v roku 2003 nespochybnil ani žalobcov 51% akcionár, Fond národného majetku Slovenskej republiky, ktorý hlasoval tak za prevod akcií z pôvodných akcionárov na SGH, ako aj za vyplatenie dividend za rok 2002 tomuto akcionárovi.
Podľa názoru odvolacieho súdu nebolo možné od žalobcu, ako platiteľa dane požadovať postup uvádzaný žalovaným v napadnutom rozhodnutí, t. j. zdanenie dividend podľa Zmluvy sNemeckom a Zmluvy s Francúzskom, z dôvodu, že tam mali sídlo „skutoční vlastníci príjmov“.
Povinnosť skúmať v roku 2003 skutočných vlastníkov príjmov z vyplatených dividend žalobcovi nevyplývala zo žiadneho právne záväzného dokumentu a zo spisového materiálu je zrejmé, že žalovaný túto odvodil len na základe použitia Komentára k Modelovej zmluve OECD, ako jediného interpretačného pravidla pre výklad čl. 10 Zmluvy s Holandskom.“

99. Podľa názoru kasačného súdu, treba pri riešení otázky, čo je v uvedenom rozsudku potrebné považovať za „vyslovený záväzný právny názor“ prihliadnuť na celý kontext odôvodnenia, ktoré sa podrobne zaoberalo otázkou aplikovateľnosti príslušných znení Modelovej zmluvy OECD a Komentára k nej na posudzovanie správnosti aplikácie Zmluvy s Holandskom na prejednávanú vec. O tomto svedčí nadväzujúci text odôvodnenia, ktorý počínajúc ods. piatym zdola na str. 36 písomného vyhotovenia kasačný súd uvádza:

„Z uvedeného je zrejmé, že revízia Modelovej zmluvy OECD a jej Komentárov v roku 2003 (prax samotnej OECD do roku 2003 pri posudzovaní zneužívania bilaterálnych zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia bola skôr formalistická), vyvolala mnohé diskusie o tom, či je možné rozhodnutie, alebo lepšie povedané, názor, orgánu medzinárodnej inštitúcie, ktorej však členské štáty nepostúpili legislatívne právomoci, použiť pri výklade medzinárodných zmlúv uzatvorených medzi jednotlivými členskými štátmi, ako záväzné výkladové pravidlo.

V predmetnom prípade však podľa názoru odvolacieho súdu nejde len o posúdenie záväznosti výkladového pravidla, ale o posúdenie otázky, či nezáväzný Komentár, ktorý „vysvetľuje“ určité ustanovenia zmluvy a pojmy v nej použité, môže „výkladom“ de facto vygenerovať nový pojem, ktorý sa v pôvodnej medzinárodnej zmluve nevyskytuje.
Neušlo pozornosti odvolacieho súdu, že nové znenia článkov Modelovej zmluvy OECD a Komentárov k nim sa môžu vzťahovať na zmluvy uzavreté pred touto zmenou, ale len za splnenia dvoch kumulatívnych podmienok. Nielen že jednotlivé členské štáty neuplatnia výhrady voči novému zneniu, ale cieľom zmeny znenia článkov Modelovej zmluvy, resp. Komentára k nej, musí byť len vyjasnenie a nie zmena významu dotknutých ustanovení.

„V súvislosti s tým následne vyvstáva otázka, či možno od subjektu podliehajúcemu jurisdikcii zmluvného štátu žiadať, aby sa správal podľa takto vytvoreného nového pravidla, ktoré mu navyše v čase, keď sa od neho toto správanie vyžadovalo, nebolo známe, nakoľko nebolo dostupné v úradnom jazyku v žiadnej forme.

Podľa názoru odvolacieho súdu, v krajinách kde platí písané právo a štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, a takou Slovenská republika bez akýchkoľvek pochybností je, rozhodnutia týkajúce sa zmeny obsahu medzinárodných zmlúv a ich účinkov nemôžu byť bez ďalšieho prenesené na inštitúciu - OECD a jej Výbor pre fiškálne záležitosti. Prekážkou takéhoto prenosu sú ústavné princípy a v tomto prípade konkrétne ochrana práv daňových poplatníkov. Aj keď aktivity OECD v boji proti daňovým únikom a zneužívaniu medzinárodných zmlúv je potrebné hodnotiť pozitívne, zároveň je potrebné pamätať na to, že:“...v prípade, že non-právna norma je oslavovaná, pretože obchádza prekážky podieľajúce sa na tvorbe právnej normy, nesmie sa zabúdať, že mnohé z týchto prekážok, nech sa zdajú akokoľvek nepríjemné pre konkrétny orgán prijímajúci rozhodnutie, majú dôvody vo svojej vlastnej podstate...“ (pozri Bothe, M., “Legal and Non-legal Norms - A Meaningful Distinction in International Relations?”, Netherlands Yearbook of International Law, Vol. 11(1980), str. 93; and Snyder, F., “Soft-law and Institutional Practice”, EUI Working Paper, Law No. 93/5 (1993), str. 28.

Je nevyhnutné mať na zreteli, že Modelová zmluva OECD ani Komentáre k nej neboli do dnešného dňa uverejnené v Zbierke zákonov Slovenskej republiky. A nielen, že neboli uverejnené v Zbierke zákonov, ale do dnešného dňa neboli v úradnom jazyku nikde uverejnené ani v plnom znení, ani v pôvodnom znení s jednotlivými aktualizáciami. Z uvedeného je zrejmé, že ani žalobca nemal v roku 2003 k dispozícii slovenské znenie Modelovej zmluvy OECD a Komentára k nej.

Na druhej strane mal žalobca v roku 2003 k dispozícii Zmluvu s Holandskom, ktorá v článku 10 jasne a zrozumiteľne upravovala postup pri zdanení dividend v prípade ako bol tento, t. j. keď vyplácajúca spoločnosť mala sídlo na Slovensku a akcionár, ktorému boli dividendy vyplatené, mal nad všetku pochybnosť sídlo v Holandsku. Samotný žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na to, že žalobca pri výplate dividend v prospech spoločnosti SGH uplatnil Zmluvu s Holandskom, čím zobral na seba v plnom rozsahu zodpovednosť za správne uplatnenie tejto zmluvy. Platiteľ dane podľa okolností prípadu musí sám rozhodnúť, či uplatní refundačný systém pri zdaňovaní príjmu plynúceho nerezidentovi, alebo uplatní automaticky zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a ak uplatní konkrétnu zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, berie na seba v plnom rozsahu zodpovednosť za správne uplatnenie tejto zmluvy.

Ako vyplýva zo spisového materiálu, žalobca postupoval podľa Zmluvy s Holandskom a túto aplikoval správne. Napokon jeho postup v roku 2003 nespochybnil ani žalobcov 51% akcionár, Fond národného majetku Slovenskej republiky, ktorý hlasoval tak za prevod akcií z pôvodných akcionárov na SGH, ako aj za vyplatenie dividend za rok 2002 tomuto akcionárovi. Podľa názoru odvolacieho súdu nebolo možné od žalobcu, ako platiteľa dane požadovať postup uvádzaný žalovaným v napadnutom rozhodnutí, t. j. zdanenie dividend podľa Zmluvy s Nemeckom a Zmluvy s Francúzskom, z dôvodu, že tam mali sídlo „skutoční vlastníci príjmov“. Povinnosť skúmať v roku 2003 skutočných vlastníkov príjmov z vyplatených dividend žalobcovi nevyplývala zo žiadneho právne záväzného dokumentu a zo spisového materiálu je zrejmé, že žalovaný túto odvodil len na základe použitia

Komentára k Modelovej zmluve OECD, ako jediného interpretačného pravidla pre výklad čl. 10 Zmluvy s Holandskom.

Navyše ani nie je možné zistiť, aké znenie Modelovej zmluvy a Komentárov k nej žalovaný aplikoval, keďže samotný Komentár bol niekoľko krát aktualizovaný a výklad niektorých pojmov sa postupom času vyvíjal. Za týchto skutkových a právnych okolností, pri nesplnení podmienky publicity právnej normy, neexistencii dostatočne rozvinutej praxe, nedostupnosti autentického znenia Modelovej zmluvy OECD a Komentárov v úradnom jazyku a rozporuplných odborných názorov na záväznosť interpretačných pravidiel a ich efekt na existujúce bilaterálne medzinárodné zmluvy, sa nemôže vyžadovať od daňového subjektu, ako správanie predpísané právnym poriadkom, aby sledoval a rešpektoval takéto interpretačné pravidlá, pokiaľ sa nestanú súčasťou predmetnej medzinárodnej zmluvy. Taktiež od neho nie je spravodlivé požadovať, aby sa správal podľa neskoršej praxe, ktorá nie je záväzne vyjadrená a navyše je v rozpore so znením a definíciou pojmov obsiahnutých v medzinárodnej zmluve.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu vyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Bratislave podľa § 220 OSP zmenil, nakoľko neboli splnené podmienky na jeho potvrdenie (§ 219 OSP), ani na jeho zrušenie (§ 221 ods. 1 OSP) a rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 1 OSP zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie keďže dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby nie sú v súlade so zákonom.

V novom konaní sa správny orgán viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky predovšetkým vysporiada s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej Komentárov, v znení platnom v roku 2003, na konanie žalobcu a vo veci opätovne rozhodne.“

100. Medzi účastníkmi je v prejednávanej veci evidentný rozpor v tom, čo je obsahom záväzného právneho názoru vysloveného v rozsudku 2Sžf/76/2013, ktorým bol žalovaný v novom konaní viazaný. K pojmu záväzný právny názor, aplikovateľnému aj na postup podľa § 250ja ods. 4 OSP a obdobne § 469 SSP treba uviesť, že v zmysle judikatúry ktorá podľa vedomosti kasačného súdu zatiaľ nebola prekonaná, za záväzný právny názor nie je možné považovať každé právne posúdenie zo strany súdu vyššej inštancie vyjadrené v odôvodnení zrušovacieho rozhodnutia, pre súd nižšej inštancie je záväzné iba to právne posúdenie, ktoré sa týka riešenia takej právnej otázky, ktorá bola skutočným základom pre zrušenie pôvodného rozhodnutia (R 68/1971). Pri analogickej aplikácii právnej úpravy §442 SSP v spojení s 383 a 384 CSP je akceptovateľné nerešpektovanie právneho názoru pri zmene zisteného skutkového stavu (základu) veci v dôsledku doplnenia dokazovania.

101. Podľa komentára k § 262 OSP, ASPI „ Odvolací súd musí svoj právny názor vyložiť v odôvodnení rozhodnutia. Viazanosť prvostupňového súdu predpokladá, že odvolací súd svoj právny názor o veci v zrušujúcom uznesení jasne vyloží a odôvodní. Aj jeho pokyny o ďalšom postupe musia byť jednoznačné. Právny názor odvolacieho súdu je záväzný, či sa vzťahuje na otázky právne (hmotnoprávne, procesné - postup, vady), alebo na otázky skutkového stavu, najmä jeho úplnosti. Pri určitej zmene skutkového stavu, z ktorého odvolací súd vychádzal, v ďalšom konaní sa viazanosť nemusí uplatniť, najmä ak sa ukáže potreba aplikovať na zmenený skutkový stav iné hmotnoprávne predpisy.“

Uvedený komentár cituje ako relevantnú judikatúru:

Občiansky súdny poriadok nemá ustanovenie, ktoré by vyslovovalo viazanosť súdu, ktorý pôvodný právny názor vyslovil, ak sa vec v dôsledku opravného prostriedku podaného proti ďalšiemu rozhodnutiu znova stane predmetom opravného konania.
R 68/1971 (s. 237)

Ak odvolací súd zrušuje rozhodnutie súdu prvého stupňa a vec vracia na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, musí v odôvodnení svojho rozhodnutia právny názor, ktorým má byť súd prvého stupňa viazaný, náležite vysvetliť.
Z IV (s. 62)

Pre odvolací súd nevyplýva z § 226 OSP <aspi://module='aspi'&link='99/1963%20Zb.%2523P226'&ucin-k-dni='30.12.9999'> jeho viazanosť vlastným právnym názorom. Teda odvolací súd svoj skorší záväzný právny názor môže (napr. aj pod vplyvom záväzného právneho názoru ústavného súdu vysloveného v konaní podľa čl. 127 ods. 1 ústavy <aspi://module='aspi'&link='460/1992%20Zb.'&ucin-k-dni='30.12.9999'>) zmeniť. Potvrdzuje to aj súdna judikatúra, podľa ktorej odvolací súd nepostupuje v rozpore s procesnými predpismi, ak svoj predchádzajúci vo veci vyslovený právny názor zmení a potvrdí také rozhodnutie súdu prvého stupňa, ktorým tento jeho skorší právny názor nerešpektoval.
Aj keď zmena skoršieho, pre súd prvého stupňa záväzného právneho názoru odvolacieho súdu, je v zásade nežiaduca, nemožno ju považovať za nepatričnú, predovšetkým s ohľadom na ústavnoprávny princíp nezávislosti sudcu, ktorý je vo všeobecnosti viazaný len zákonom. Opodstatneným dôvodom odlišného právneho názoru môže byť okrem iného ovplyvnenie praxe nižších súdov judikatúrou najvyššieho súdu alebo ústavného súdu.
Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 46/2013 <aspi://module='JUD'&link='JUD823631SK'&ucin-k-dni='30.12.9999'>.

102. V nadväznosti na uvedené kasačný súd zohľadnil, že NS SR v odôvodnení rozsudku uviedol: Povinnosť skúmať v roku 2003 skutočných vlastníkov príjmov z vyplatených dividend žalobcovi nevyplývala zo žiadneho právne záväzného dokumentu a zo spisového materiálu je zrejmé, že žalovaný túto odvodil len na základe použitia Komentára k Modelovej zmluve OECD, ako jediného interpretačného pravidla pre výklad čl. 10 Zmluvy s Holandskom.“ (str. 38 ods. 3. zdola rozsudku). Zároveň v ďalšej časti uviedol: „ V novom konaní sa správny orgán viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky predovšetkým vysporiada s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej Komentárov, v znení platnom v roku 2003, na konanie žalobcu a vo veci opätovne rozhodne.“(str 39 odsek 2. zhora)

103. Zo strany žalovaného preto došlo k upusteniu od argumentácie poukazujúcej na význam Modelovej zmluvy OECD a jej Komentára na výklad a aplikáciu Zmluvy s Holandskom na posudzovanie splnenia podmienok priznania oslobodenia od dane akcionárovi sídliacemu v Holandsku. Po doplnení dokazovania o zabezpečenie znaleckého posudku oboznámeného v bode 62 tohto rozsudku došlo k zmene v tom, že nové rozhodnutie žalovaného posudzujúce rovnako ustálený skutkový stav aplikovalo doktrínu zákazu zneužívajúceho konania, pričom jej použitie a použiteľnosť bola odvodená od inštitútov a obsahu Viedenského dohovoru o zmluvnom práve v spojení so Zmluvou s Holandskom . Po vrátení veci na ďalšie konanie teda žalovaný rešpektoval právny názor najvyššieho súdu v rozsahu v akom bol jednoznačne a dostatočne určito vyslovený, teda vo vzťahu Modelovej zmluvy OECD a Komentára k nej a dôsledkom nepreukázania ich publicity na posudzovanie spôsobu aplikácie Zmluvy s Holandskom.

104. Podľa kasačného súdu by bolo nelogické považovať za dôvodné tvrdenie, že právny názor vo veci správnosti aplikácie zmluvy s Holandskom vyslovený v konaní 2Sžf/76/2013 sa vzťahoval aj na vyhodnotenie dôsledkov preukázaného zneužívajúceho konania, ktoré v čase rozhodovanie vo veci 2Sžf/76/2013 nebolo právnym základom argumentácie žalovaného. Záväzný právny názor v rozsudku 2Sžf/76/2013 bol vyjadrený len vo vzťahu k rozsahu žalobných dôvodov, odôvodnenia rozsudku a skutočností, ktoré ako relevantné hodnotil NS SR.

VIII.
Záver.

105. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu tak, že ich nepovažoval za dôvodné a kasačnú sťažnosť zamietol.

106. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že procesne úspešnému žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal, nakoľko neboli splnené zákonné podmienky na priznanie v zmysle § 467 SSP v spojení s § 168 SSP).

107. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 . (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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