

ZNEUŽITIE ZMYSLU A ÚČELU ZMLUVY O ZAMEDZENÍ DVOJITÉHO ZDANENIA

Inštitút zneužitia daňového práva slúži na eliminovanie právnych účinkov konania, ktoré je navonok súladné s pozitívnym právom, ale vo svojich dôsledkoch jeho zmysel a účel neguje. Právo (pozitívne právo a v jeho optike z neho vyplývajúce subjektívne oprávnenie) je v posudzovanom prípade zneužitý úplným obsahovým popretím jeho účelu, keďže zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia má nielen zabrániť tomu, aby sa daň v predmetných súvislostiach platila dvakrát, ale rovnako aj tomu, aby sa neplatila vôbec. Právne úkony vykonané evidentne bez akéhokoľvek ďalšieho ekonomického alebo iného pragmatického významu okrem práve a len „vynulovania“ daňovej povinnosti prenesením formálneho sídla spoločnosti do tretieho štátu je možné aj z pohľadu ústavného súdu kvalifikovať za zneužívajúce zmysel medzinárodno-zmluvného inštitútu, o ktorý sa opierali. Neposkytnutie súdnej ochrany takému konaniu nie je porušením základného práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

(Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 553/2024 z 5. novembra 2024)

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duřu a zo sudcov Ladislava Duditřa (sudca spravodajca) a Rastislava Kařřáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa **Slovenský plynárenský priemysel, a.s.**, Mlynské nivy 44/a, Bratislava, zastúpeného Advocatur Gémeř, Filipová & Partner AG, Städtle 17, 9490 Vaduz, Lichtenřtajnské kniežatstvo, vykonávajúcim advokáciu prostredníctvom organizačnej zložky BOOM & SMART Slovakia, Dolná 6A, Banská Bystrica, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/54/2017 z 24. augusta 2023 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a** .

O d ô v o d n e n i e :**I.****Ústavná sťažnosť sťažovateľa, skutkový kontext, priebeh administratívneho a správneho súdneho konania**

1. Ústavnému súdu bola 19. januára 2024 doručená ústavná sťažnosť sťažovateľa vo veci namietaného porušenia jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), čl. 36 ods. 1 a čl. 38 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Sťažovateľ navrhuje vysloviť porušenie základných práv napadnutým rozsudkom, ktorý navrhuje zrušiť, a vec vrátiť najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a napadnutého rozhodnutia pripojeného k ústavnej sťažnosti sťažovateľom vyplýva nasledujúci stav vecí:

3. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z príjmov vyberanej zrážkou za zdaňovacie obdobie 2003, o ktorej výsledku vyhotovil protokol č. 500/323/1491/10/Reh z 22. januára 2010, na základe ktorého vydal správca dane 12. marca 2010 dodatočný platobný výmer č. 500/230/6159/10/Bri (ďalej len „dodatočný platobný výmer“), ktorým vyrubil sťažovateľovi 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 zo súm 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.

4. Vo vzťahu k zrážkovej dani z dividend boli v rozhodnutí zohľadnené nasledujúce zistenia: Na základe rozhodnutia vlády Slovenskej republiky č. 262 zo 14. marca 2002 o priamom predaji 49 % dočasnej majetkovej účasti Fondu národného majetku Slovenskej republiky 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 z 18. marca 2002 a obaja kupujúci sa stali akcionármi s podielom po 24,5 % akcií. Dňa 20. decembra 2002 nastala zmena v štruktúre zahraničných akcionárov sťažovateľa a v zozname akcionárov sťažovateľa boli ako vlastníci uvedených podielov zapísané 100 % 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. februára 2003 založili spomenuté dcérske spoločnosti podľa holandského práva spoločnosť Slovak Gas Holding B.V. (ďalej aj „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. februára 2003 spoločnosti Ruhrgas Mittel – und Osteuropa GmbH a G.D.F. Investissement 2 SA požiadali predstavenstvo sťažovateľa o schválenie prevodu akcií sťažovateľa v ich vlastníctve na spoločnosť SGH. Na mimoriadnom valnom zhromaždení sťažovateľa konanom 21. marca 2003 (notárska zápisnica č. NZ 21271/2003) bol schválený prevod akcií sťažovateľa a 29. mája 2003 boli predmetné akcie v menovitej hodnote 1 000 Sk a počte spolu 12 810 383 ks prevedené na nadobúdateľa SGH.

5. Na riadnom valnom zhromaždení sťažovateľa konanom 16. júna 2003 (notárska zápisnica č. 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 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 a zároveň bolo oboma akcionármi splatené.

6. Zo sumy dividend vyplatených spoločnosti SGH sťažovateľ nezrazil a neodviedol daň z príjmov vyberanú zrážkou, ale automaticky uplatnil Zmluvu medzi ČSSR a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojakoého 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 len „zmluva s Holandskom“). Dividendy plynúce spoločnosti SGH nezdaniť s odkazom na čl. 10 ods. 3 uvedenej zmluvy.

7. Spoločnosť SGH dividendy vo výške 87 954 446,46 eur prijala na svoj účet 25. júna 2003. Dňa 28. júla 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 1. augusta 2003). Dňa 28. novembra 2003, t. j. dva dni pred dňom splatnosti pôžičiek, bolo rozhodnuté na valnom zhromaždení akcionárov spoločnosti SGH, že obom akcionárom budú vyplatené zálohy na dividendy z roku 2003, a to 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 nesplatennej časti úrokov. Započítanie pohľadávok a záväzkov sa uskutočnilo v termíne splatnosti pôžičky, t. j. do 30. novembra 2003.

8. Rozhodnutie správcu dane v časti vzťahujúcej sa na neodvedenie zrážkovej dane z príjmov zo sumy dividend vyplatených akcionárovi SGH bolo založené okrem iného na závere, že vloženie akcií do novozaloženej holdingovej spoločnosti v Holandsku nemalo jasné ekonomické opodstatnenie a spoločnosť SGH bola založená predovšetkým na daňové účely. Správca dane zdôraznil, že dividendy vyplácané akcionárom cez spoločnosť SGH v skutočnosti „pretekli“ 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, keďže refundačný systém prenecháva zodpovednosť za správnosť zdanenia príjmu nerezidenta daňovníkovi. Správca dane upozornil, že daňovník musel od začiatku vedieť o účele a zmysle už popísaných transakcií, pretože 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, SPP a. s. a Slovak Gas Holding B.V.

9. Vzhľadom na záver o nesprávnom posúdení spoločnosti SGH ako rezidenta Holandského kráľovstva a nezrazení a neodvedení zrážkou dane z príjmov vyplatenej nemeckému a francúzskemu akcionárovi (skutočným príjemcom) 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 a francúzskemu akcionárovi 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.

10. O odvolaní sťažovateľa proti dodatočnému platobnému výmeru podanému v časti týkajúcej sa zrážkovej dane z dividend vyplatených spoločnosti SGH rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 28. júna 2010 (ďalej len „rozhodnutie daňového riaditeľstva“), ktorým dodatočný platobný výmer správcu dane potvrdilo v celom rozsahu, t. j. v rozsahu vyrubenia rozdielu dane z príjmov vybraného zrážkou za zdaňovacie

obdobie 2003 v sume 15 435 195,94 eur, pričom odôvodnenie sa zaoberalo iba odvolaním napadnutou časťou týkajúcou sa zrážkovej dane z dividend.

11. Rozhodnutie daňového riaditeľstva napadol sťažovateľ správnu žalobou na Krajskom súde v Bratislave, ktorý žalobu zamietol rozsudkom č. k. 4S/233/2010-496 z 27. januára 2012.

12. O odvolaní sťažovateľa proti rozsudku rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací uznesením sp. zn. 2Sžf/18/2013 z 23. októbra 2012 (ďalej len „prvé rozhodnutie najvyššieho súdu“), ktorým napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu 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 sťažovateľa.

13. Krajský súd rozsudkom č. k. 4S/233/2010-766 z 28. marca 2014 (ďalej len „druhý rozsudok krajského súdu“) žalobu zamietol. Postupujúc v intenciách prvého rozhodnutia najvyššieho súdu, poukázal na čl. 5 písm. b) Dohovoru o OECD uverejneného v Zbierke zákonov Slovenskej republiky oznámením Ministerstva zahraničných vecí Slovenskej republiky pod č. 141/2001 Z. z., podľa ktorého organizácia môže členom dávať odporúčania. 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 uzatváraní zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Holandskom vychádzali v podstate z Modelovej daňovej zmluvy OECD.

14. Po odvolaní žalobcu vo veci opätovne rozhodoval najvyšší súd, ktorý rozsudkom sp. zn. 2Sžf/76/2014 z 15. apríla 2015 (ďalej len „druhé rozhodnutie najvyššieho súdu“) zmenil druhý rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie daňového riaditeľstva zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Rozsudok 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 Slovenskej republiky. Najvyšší súd konštatoval, že záver krajského súdu o použití čl. 10 ods. 3 zmluvy s Holandskom len v prípade, keď 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. V závere svojho rozhodnutia záväzným právnym názorom správneho orgánu uložil predovšetkým sa vysporiadať s otázkou aplikovateľnosti Modelovej zmluvy OECD a jej komentárov v znení platnom na konanie sťažovateľa a vo veci opätovne rozhodnúť.

15. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky napadnutým rozhodnutím č. 1799721/2015 z 21. decembra 2015 znovu potvrdilo prvostupňové rozhodnutie vydané správcom dane 12. marca 2010, pri vyhodnocovaní zistených skutočností rešpektovalo 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. Finančné riaditeľstvo

sa pri novom rozhodovaní primárne sústredilo na význam záverov, 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 uzavrelo, že spoločnosť SGH nie je oprávnená čerpať výhody zo zmluvy s Holandskom s ohľadom na príjem, ktorý v skutočnosti patrí jej zakladateľom.

16. Sťažovateľ rozhodnutie finančného riaditeľstva napadol správnu žalobou z 24. februára 2016, v ktorej namietal, že jeho postup bol v súlade so zmluvou s Holandskom, poukázal na právny názor vyslovený v druhom rozhodnutí najvyššieho súdu a okrem iného namietal nerešpektovanie záväzného právneho názoru najvyššieho súdu daňovými orgánmi a nesprávnosť právneho názoru žalovaného o aplikácii Modelovej daňovej zmluvy OECD.

17. Finančné riaditeľstvo v konaní o správnej žalobe argumentovalo, že pri posudzovaní prípadu zistilo závažné zneužitie vnútroštátneho daňového predpisu a rovnako aj príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. 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. Podľa finančného riaditeľstva primárnou otázkou v tomto prípade bolo 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. Ďalej uviedlo, že je zrejme, že ku 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. Tiež zdôraznilo, že pri určovaní daňovej povinnosti sa neprihliada na právne úkony, ktoré mali za cieľ odmenu investorov vo forme dividend v Slovenskej republike nezdaňovať a toto malo byť dosiahnuté presmerovaním dividend „na poslednú chvíľu“ a ich „pretečenie“ cez schránkovú holdingovú spoločnosť v Holandsku.

18. Finančné riaditeľstvo zastávalo názor, že zmluvu s Holandskom je nutné vykladať s ohľadom na jej hlavný predmet a účel, ktorým je najmä zamedziť dvojitému zdaneniu fyzických osôb 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 zmluvy je zabrániť daňovým únikom v oblasti daní z príjmu a majetku, resp. zabrániť daňovým podvodom alebo kráteniu daní. Vo vzťahu k aplikácii zmluvy s Holandskom poukázal na znenie jej čl. 1, čl. 4 ods. 1 a čl. 10 ods. 3 a dôvodil, že na 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, keďže spoločnosť SGH mala v Holandsku len svoje formálne sídlo, nie však miesto vedenia.

19. Podľa finančného riaditeľstva spoločnosť SGH je reprezentovaná formálnym sídlom deklarovaným na konkrétnej adrese v Holandsku, ktorému chýba obsah – skutočný výkon riadiacich funkcií charakteristický pre holdingové spoločnosti. 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 inde (Slovensko, Francúzsko, Nemecko). V závere finančné riaditeľstvo uviedlo, že napadnuté rozhodnutie nebolo postavené na Modelovej daňovej zmluve OECD a komentári k nej, tieto boli v rozhodnutí uvedené len na dokreslenie celkového chápania prípadu.

20. Krajský súd o novej správnej žalobe rozhodol rozsudkom č. k. 6S/34/2016-270 z 3. mája 2017 (ďalej len „tretí rozsudok krajského súdu“), ktorým 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, a to prostredníctvom schránkovej spoločnosti v jurisdikcii Holandska, na ktorú boli akcie prevedené. Tento záver vychádzal z nasledujúcich skutočností:

- ak 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 daňou vo výške 10 %, francúzsky za uplatnenia zmluvy s Francúzskom daňou vo výške 15 %);
- v dôsledku prevodu nedošlo k žiadnej zmene týkajúcej sa efektívnejšieho riadenia spoločnosti SPP a. s., prevod nesledoval žiaden iný odôvodnený ekonomický záujem;
- spoločný výkon akcionárskych práv pôvodných akcionárov, ako aj manažérska kontrola nad SPP a. s. boli v celom rozsahu bez zmeny možné 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. 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.

21. Krajský súd skonštatoval, že uvedené skutkové závery sťažovateľ v žalobe nerozporoval a nespochybnil. Žalobné dôvody sú koncipované na poukaze a argumentácii druhým rozhodnutím najvyššieho súdu, na ktorého podklade sa sťažovateľ domnieval, že správny orgán nerešpektoval v ňom uvedený záväzný právny názor, pričom ale podstatou rozsudku bol 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, čo nie je relevantný prameň práva a zároveň nie sú splnené predpoklady na 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 najvyšší súd právny názor, ktorým bol správny orgán viazaný, že od sťažovateľa ako platiteľa dane nebolo možné požadovať, aby skúmal otázku skutočného vlastníka dividend a aby postupoval podľa zmlúv s Francúzskom a Nemeckom. Zdôraznil, že sťažovateľ iné žalobné argumenty v žalobe neuviedol.

22. Krajský súd za rozhodujúce označil, že podstata súdnej veci vyplýva z iných okolností, než ktoré boli riešené odôvodnením druhého rozhodnutia najvyššieho súdu, keďže finančné riaditeľstvo založilo nové rozhodnutie vo veci na odlišnom právnom posúdení. Skutočnosť ustálenia skutočného vlastníka dividend bola vnímaná iba ako sekundárna otázka k vecnému posúdeniu týchto úkonov, ktoré boli primárne vyhodnotené ako úkony zneužívajúce daňové právo, a preto na nich nebolo prihliadnuté. Napadnuté rozhodnutie bolo založené na vyhodnotení zistení, že úkony pôvodných akcionárov ako daňovníkov vykonávané za priamej účasti sťažovateľa ako platiteľa dane sú úkonmi zneužívajúcimi právo bez ekonomického opodstatnenia realizovanými jedine na účely získania daňovej výhody, na ktorú by bez vykonania reťazca transakcií nemal právny nárok.

23. K otázke zneužitia zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a priamo súvisiacej otázke určenia oprávneného príjemcu výhod krajský súd zdôraznil, že daňový subjekt nemá dosiahnuť výhody z nich plynúce, keď hlavným účelom jeho vstupu do určitej transakcie alebo právnej štruktúry by bolo zaistenie výhodnejšieho daňového postavenia, ktorého získanie je v rozpore s cieľom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Záver, že neoprávnené využívanie výhod zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia možno postihnúť na základe všeobecného konceptu zákazu zneužitia daňových právnych predpisov a ako dôsledok tieto výhody nepriznať, je veľmi dôležitý v kontexte právneho poriadku. Vykonané úkony nie sú väčšinou v rozpore s právnymi predpismi, vo svojom výsledku však vedú k cieľu, ktorý nebol zamýšľaný právnym predpisom, v tomto prípade zmluvami o zamedzení dvojitého zdanenia. V takom prípade predstavuje koncept zneužitia daňového práva účinný nástroj na to, ako takéto konanie postihnúť.

24. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku nerešpektovania záväzného právneho názoru v rozhodovaní správnych orgánov, keďže právny názor je záväzný iba vo vzťahu k právnej otázke, ku ktorej aj bol formulovaný a náležite zdôvodnený, pričom v prejednávacom prípade sa správny orgán neodchýlil od záväzného právneho názoru vysloveného v druhom rozhodnutí najvyššieho súdu, ktorý bol založený na posúdení otázky aplikovateľnosti výkladového Komentára k Modelovej zmluve OECD. Správny orgán v novom rozhodnutí, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, tento záver rešpektoval, komentár nepovažoval za prameň práva a aplikoval zmluvu s Holandskom. Najvyšší súd v druhom rozhodnutí nevyslovil záväzný právny názor na aplikáciu inštitútu zneužitia práva, preto súd pri hodnotení zneužívajúceho konania nebol viazaný kasačne záväzným právnym názorom.

25. Proti tretiemu rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, v ktorej uplatnil nasledujúce kasačné námietky:

- 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;
- je pochybná dôvodnosť aplikácie § 3 ods. 6 daňového poriadku krajským súdom s tým, že GAAR klauzula nebola súčasťou právneho poriadku a krajským súdom tvrdená prítomnosť konceptu zákazu zneužitia verejných subjektívnych práv nebola podporená žiadnou judikatúrou;
- došlo k porušeniu práva na spravodlivý súdny proces, keďže sa správny súd nevysporiadal so všetkými relevantnými skutočnosťami v konaní a zároveň porušil právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia;
- krajský súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v druhom rozhodnutí najvyššieho súdu, sťažovateľ sa nestotožnil so záverom krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie finančného riaditeľstva sa neodchýlilo od záväzného právneho názoru najvyššieho súdu, ktorý bol založený na vyriešení otázky aplikovateľnosti výkladového komentára Modelovej zmluvy k OECD, a rozhodnutie finančného riaditeľstva bolo založené na posudzovaní zneužitia daňového práva.

II.

Východiská a základ argumentácie najvyššieho správneho súdu

26. Daňovou kontrolou bolo zistené neoprávnené uplatnenie zmluvy s Holandskom vzhľadom na zneužívajúce konanie, ktorého dôsledkom bola výplata dividend vykonaná v prospech hospodárskeho subjektu nenapĺňajúceho definičné požiadavky zmluvy s Holandskom nielen v zmysle doslovného znenia, ale vyplývajúce z výkladu účelu zmluvy v súlade s výkladovými pravidlami zakotvenými v čl. 30 a 31 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve. Správca dane preto aplikoval medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vzťahujúce sa na skutočných majiteľov dividend, ktorými sú daňoví rezidenti Nemecka a Francúzska, a v súlade s týmito zmluvami vyčíslil zrážkovú daň vzťahujúcu sa na dividendu vyplatenú nemeckému vlastníkovi Ruhrgas Mittel – und Osteuropa GmbH [čl. 10 ods. 2 písm. b) zmluvy s Nemeckom] v rozsahu 15 % hrubej sumy dividend a zrážkovú daň vzťahujúcu sa na dividendu vyplatenú francúzskemu vlastníkovi GDF Investissements 2 SA (čl. 10 ods. 2 zmluvy s Francúzskom) v rozsahu 10 % hrubej sumy dividend.

27. Podľa najvyššieho správneho súdu došlo k zneužívajúcemu konaniu, vytvoreniu spoločnosti bez ekonomického opodstatnenia ako daňového rezidenta Holandska, dôsledkom čoho bolo vyhnutie sa daňovej povinnosti francúzskeho a nemeckého akcionára. Základným východiskom argumentácie bolo, že vzhľadom na opísaný priebeh a obsah úkonov a najmä na participáciu sťažovateľa (prostredníctvom konania osôb v riadiacich štruktúrach sťažovateľa a jeho akcionárov a ich vedomosti o okolnostiach a podmienkach jednotlivých zmien vlastníkov) na jednotlivých úkonoch súvisiacich so zmenou akcionárskej štruktúry sťažovateľa považuje za zrejmé, že ide o účelovú a zneužívajúcu zmenu jurisdikcie na účely vyhnutia sa daňovej povinnosti.

28. V tejto súvislosti bol kasačný prieskum zameraný na otázku, 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.

29. Vo veci vypracoval doc. JUDr. PhDr. Miroslav Slašťan, PhD., znalecký posudok s názvom „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“, z ktorého vyplynulo, že v zmysle judikatúry Medzinárodného súdneho dvora a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) sú výkladové pravidlá obsiahnuté v čl. 31 až 33 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve kodifikovanou medzinárodnou obyčajou, ktorá je plne aplikovateľná 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 čl. 31 až 33 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve sú uplatniteľné ako medzinárodné obyčajové pravidlá aj pri výklade zmluvy s Holandskom. Tú je potrebné v súlade s čl. 31 ods. 1 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve vykladať 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 s Holandskom je okrem iného podľa názvu, preambuly a predmetu zmluvy zabrániť daňovým únikom, resp. zabrániť daňovým podvodom a kráteniu daní.

30. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že čl. 4 ods. 1 zmluvy s Holandskom 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 z jej samotného názvu.

31. Koncept zneužívajúceho konania definoval najvyšší správny súd v súlade s právnou doktrínou ako 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 (DURAČINSKÁ, M., DURAČINSKÁ, J. Zneužitie práva v oblasti daní z pohľadu práva EÚ. In: *Dopad nepresností legálnych definícií a zákonnej úpravy na vymožitelnosť práva. Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2015.*). Zneužitie daňového práva je charakteristické tým, že k vyhnutiu sa daňovej povinnosti dochádza formálne v medziach zákona, avšak v rozpore s duchom zákona.

32. Princíp zákazu zneužívajúceho konania, resp. jeho aplikovateľnosť na účely daňového práva bolo možné podľa najvyššieho správneho súdu vyvodiť z princípov fungovania právneho štátu a súdnej praxe, ktorá uznáva existenciu a možnosť aplikácie princípu zákazu zneužitia práva aj v prípade, ak nie je explicitne zakotvený v právnom poriadku (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 107/2004 z 10. novembra 2005, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 61/2015 z 10. novembra 2015).

33. Podľa najvyššieho správneho súdu doktrína zákazu zneužitia práva existuje a existovala bez ohľadu na jej zmienku v rozhodovacej praxi a odbornej literatúre, keďže úlohu súdu nemožno zjednodušiť na konštatovanie, že ak neexistovala ustálená doktrína zneužitia práva, nie je možné konanie napĺňajúce jej pojmové znaky postihnúť. Neskoršia právna doktrína a prax však existenciu zákazu zneužitia práva potvrdili.

34. V nadväznosti na námietku nerešpektovania skoršieho záväzného právneho názoru najvyššieho súdu zohľadnil najvyšší správny súd, že najvyšší súd v odôvodnení druhého rozhodnutia 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.“* (s. 38 ods. 3 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.“* (s. 39 ods. 2).

35. Keďže finančné riaditeľstvo a rovnako krajský súd upustili od argumentácie poukazujúcej na význam Modelovej zmluvy OECD a jej Komentára na výklad a aplikáciu zmluvy s Holandskom a na posudzovanie splnenia podmienok priznania oslobodenia od dane akcionárovi sídliačemu v Holandsku, došlo po doplnení dokazovania o znalecký posudok doc. JUDr. PhDr. Miroslava Slašťana, PhD., k zmene v tom, že nové rozhodnutie finančného riaditeľstva posudzujúce rovnako ustálený skutkový stav aplikovalo doktrínu zákazu zneužívajúceho konania, pričom jej použitie a použiteľnosť boli odvodené od inštitútov a obsahu Viedenského dohovoru o zmluvnom práve v spojení so zmluvou s Holandskom. Po vrátení veci na ďalšie konanie teda finančné riaditeľstvo rešpektovalo 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.

36. Najvyšší správny súd uzavrel, že by bolo nelogické považovať za dôvodné tvrdenie, že právny názor vo veci správnosti aplikácie zmluvy s Holandskom vyslovený v druhom rozhodnutí najvyššieho súdu sa vzťahoval aj na vyhodnotenie dôsledkov preukázaného zneužívajúceho konania, ktoré v čase rozhodovania najvyššieho súdu nebolo právnym základom argumentácie finančného riaditeľstva.

III.

Argumentácia sťažovateľa

37. Sťažovateľ vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu uplatnil túto ústavnoprávne relevantnú argumentáciu:

a) najvyšší správny súd aplikoval na zdanenie dividend nesprávnu právnu normu, konkrétne nesprávne znenie preambuly zmluvy s Holandskom, na ktorej založil svoje rozhodnutie (retroaktívna aplikácia preambuly);

b) najvyšší správny súd porušil právo na spravodlivý proces tým, že sa odchýlil od doterajšieho rozhodnutia najvyššieho súdu v súdnej veci bez toho, aby vec postúpil veľkému senátu;

c) najvyšší správny súd svoje odôvodnenie stavia na téze, ktorá skutkový stav prípadu právne posudzuje ako zneužívajúce konanie, ktoré nemôže požívať ochranu, a to z dôvodu prítomnosti „skutočných príjemcov dividend“, ktorí nemajú sídlo v Holandsku. Sťažovateľ s týmto právnym posúdením nesúhlasí a v tejto súvislosti vidí porušenie svojho práva garantovaného čl. 46 ods. 1 ústavy predovšetkým v absencii rozlišovania časového významu judikatúry a právnej doktríny, v dôsledku čoho sa najvyšší správny súd uchýľuje k retroaktívite ním aplikovaného právneho základu. Je preto v rozpore s princípom právneho štátu, keď skutkové okolnosti prípadu zasadené do roku 2003 sa právne posudzujú na základe právnej doktríny či judikatúry, ktorá vznikla o niekoľko rokov neskôr. Najvyšší správny súd v rozpore s uvedeným hľadá zdôvodnenie svojho názoru v judikatúre, ktorá nedopadá na rozhodné obdobie, obdobne tak v odborných publikáciách, ktoré boli publikované desiatky rokov neskôr (retroaktívna aplikácia judikatúry).

IV.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

38. Podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní odmietnuť aj návrh podľa čl. 127 ústavy, ktorý je zjavne neopodstatnený. Za zjavne neopodstatnenú možno podľa ustálenej judikatúry považovať takú ústavnú sťažnosť, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 391/2019, I. ÚS 403/2019, I. ÚS 418/2019, II. ÚS 69/2021).

39. Pri rozhodovaní o ústavných sťažnostiach smerujúcich proti rozhodnutiam všeobecných súdov má ústavný súd na zreteli svoju pozíciu nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti, ktorá je odlišná od postavenia všeobecného súdu vykonávajúceho právomoc

v rámci opravného systému procesného práva, ktorého úlohou je preskúmať rozhodnutie nižšieho súdu a (ak to umožňujú predpisy procesného práva) reparovať zistený skutkový stav a (alebo) na to nadväzujúci právny záver. Ústavný súd preto napadnuté rozhodnutie preskúmal výlučne z hľadiska dodržania procesných záruk a jeho zlučiteľnosti s článkami ústavy a dohovoru, ktorých porušenie sa namieta. Pritom napadnuté rozhodnutia podrobil konfrontácii s argumentmi sťažovateľa, majúc na pamäti, že rozhodnutie orgánu verejnej moci nemusí byť totožné s očakávaniami a predstavami účastníka konania, ale z hľadiska odôvodnenia musí spĺňať parametre zákonného rozhodnutia, pričom účastníkovi konania musí dať odpoveď na podstatné otázky a námietky spochybňujúce závery namietaného rozhodnutia v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach.

40. Podstatou rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je posúdenie ústavnej akceptovateľnosti napadnutého rozhodnutia všeobecného súdu, prípadne iného orgánu verejnej moci, a nie posudzovanie jeho právnej perfektnosti ani jeho prípadné „vylepšovanie“ (m. m. IV. ÚS 325/08, IV. ÚS 218/2010). Poslaním ústavného súdu nie je kontrola súdnej činnosti vo všetkých smeroch a aspektoch a skúmanie akejkoľvek novej nezákonnosti alebo procesného pochybenia, či dokonca zrejmej nesprávnosti, ktoré sa v individuálnom konaní pred všeobecnými súdmi prípadne vyskytnú, ale výlučne posudzovanie konformity aktu aplikácie práva (v posudzovanej veci súdneho rozhodnutia) s ústavou, prípadne medzinárodnou zmluvou o ochrane ľudských práv a slobôd. Ústavný súd nepredstavuje opravnú inštanciu všeobecných súdov, a preto zásadne nemôže vecne zasiahnuť do tých rozhodnutí, pri ktorých vydaní všeobecné súdy rešpektovali požiadavky vyplývajúce z obsahu základných práv ustanovených v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy (čl. 46 až čl. 50 ústavy). Aj keby ústavný súd v niektorých aspektoch nesúhlasil s interpretáciou a aplikáciou právnych predpisov všeobecnými súdmi, je oprávnený nahradiť vlastným rozhodnutím napadnutý právny názor všeobecného súdu len vtedy, ak by tento bol svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný.

41. Úlohou ústavného súdu nie je ani preskúmavať, ktorá z viacerých do úvahy prichádzajúcich interpretačných alternatív je správna, pretože jeho poslanie sa obmedzuje výlučne na posúdenie ústavnej udržateľnosti napadnutého rozhodnutia cez prizmu posúdenia porušenia základného práva a slobody, t. j. či rozhodnutie nevykazuje znaky svojvôle, arbitrárnosti a či je náležité odôvodnené. Výklad zákonov je v primárnej kompetencii všeobecných súdov. Ak výklad, ktorý si osvojí vec prejednávajúci všeobecný súd, možno považovať za ústavne konformný, ústavný súd nemá dôvod do tohto výkladu zasiahnuť. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov.

42. Z uvedených téz ústavný súd vychádzal aj pri skúmaní možného zásahu do základných práv sťažovateľa napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, a to v intenciách jeho námietok, keďže je viazaný rozsahom a dôvodmi ústavnej sťažnosti (§ 45 zákona o ústavnom súde).

43. Ústavný súd už na tomto mieste uvádza, že právne závery uvedené v odôvodnení rozsudku najvyššieho správneho súdu považuje v rámci námietok sťažovateľa za dostatočné a presvedčivé a, naopak, v žiadnom prípade nie za arbitrárne či zjavne neodôvodnené. Tento

názor ústavného súdu je podporený podrobnejšou argumentáciou v ďalšej časti tohto uznesenia. Najvyšší správny súd štandardným a ústavne akceptovateľným spôsobom vecne reagoval na sťažovateľom uplatnené kasačné námietky, pričom svoj záver o nevyhovení kasačnej sťažnosti zrozumiteľne a primerane odôvodnil. Právne závery najvyššieho správneho súdu nevykazujú znaky svojvôle alebo arbitrárnosti. Skutočnosť, že sa sťažovateľ s ich závermi nestotožňuje a má na vec iný názor, nemôže sama osebe viesť k záveru o arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť právny názor všeobecného súdu svojim vlastným.

44. Ústavný súd predovšetkým zdôrazňuje, že považuje za ústavne nerozporný ťažiskový právny záver, podľa ktorého aj pre účely aplikácie čl. 10 bodu 3 zmluvy s Holandskom (aj v znení účinnom v rozhodujúcom období) je potrebné pojem „*osoba, ktorá má sídlo v druhom štáte*“, interpretovať v spojení s jej čl. 4 bodom 1. Tu použitý termín „*miesto vedenia alebo akéhokoľvek iné kritérium podobnej povahy*“ sa má pri právnickej osobe vykladať ako miesto, z ktorého je realizovaný 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 z jej samotného názvu, ktorým je nielen zamedziť dvojitému zdaneniu, ale aj zabrániť daňovým únikom. Vzhľadom na to, že nebolo zistené naplnenie podmienky podľa čl. 4 bodu 1 zmluvy s Holandskom pre vznik oprávnenia na oslobodenie od dane (výkladom obsiahnutá požiadavka preukázania skutočného príjemcu), čl. 4 bod 1 bol aplikovaný tak, že nebolo zistené naplnenie podmienky zakladajúcej príjemcovi daní s (formálnym) sídlom v Holandsku právo na oslobodenie od dane. V tomto smere ústavný súd nepovažuje názor najvyššieho správneho súdu za svojvoľný.

45. Ústavný súd ďalej vo všeobecnosti dodáva, že inštitút zneužitia daňového práva (ku ktorému sa vyjadří detailnejšie aj v ďalšej časti odôvodnenia) slúži na eliminovanie právnych účinkov konania, ktoré je navonok súladné s pozitívnym právom, ale vo svojich dôsledkoch jeho zmysel a účel neguje. Právo (pozitívne právo a v jeho optike z neho vyplývajúce subjektívne oprávnenie) je v posudzovanom prípade zneužitú úplným obsahovým popretím jeho účelu, keďže zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia má nielen zabrániť tomu, aby sa daň v predmetných súvislostiach platila dvakrát, ale rovnako aj tomu, aby sa neplatila vôbec. Právne úkony vykonané v ich skôr popísanom obsahu a postupnosti evidentne bez akéhokoľvek ďalšieho ekonomického alebo iného pragmatického významu okrem práve a len „vynulovania“ daňovej povinnosti prenesením formálneho sídla spoločnosti do tretieho štátu je možné aj z pohľadu ústavného súdu kvalifikovať za zneužívajúce zmysel medzinárodno-zmluvného inštitútu, o ktorý sa opierali.

46. Pri poskytovaní súdnej ochrany najvyšší správny súd nemôže aprobovať konanie zneužívajúce právo, a to aj s prihliadnutím na jeden zo základných princípov správneho súdneho konania, ktorý je formulovaný ako príkaz výnimočne neposkytnúť ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby, ak nimi podaný návrh

sleduje zjavné zneužitie práva (§ 5 ods. 12 Správneho súdneho poriadku). Inak povedané, právo alebo právne chránený záujem zostanú súdom neochránené, ak ide o zjavné zneužitie práva v spojení s výnimočnými okolnosťami. K takejto kumulácii došlo, a to označeným zneužívajúcim konaním zriadenia právnickej osoby len na účely nezdanenia dividend, pričom výnimočné okolnosti prípadu sú dané povahou kontrolovaného subjektu mimoriadneho hospodárskeho významu (čomu zodpovedá aj príslušnosť daňového úradu) a negatívnym hodnotovým aspektom okolnosti, že k zneužitiu daňového práva v neprospech štátu došlo práve obchodnou spoločnosťou s väčšinovou majetkovou účasťou štátu.

47. S ohľadom na okamžitú aplikabilitu tohto procesného inštitútu je nepodstatný intertemporálny prvok, pri ktorom by bolo potrebné posudzovať vzťah času zneužitia práva oproti času rozhodovania. Zároveň je možné dodať, že zjavné zneužitie práva nepožíva súdnu ochranu ani v súkromnoprávnej oblasti, teda v konaní podľa Civilného sporového poriadku (čl. 5), resp. pred nadobudnutím jeho účinnosti v konaní podľa Občianskeho súdneho poriadku (§ 2). Týmto závermi je tiež eliminovaný možný konflikt medzi podstatou napadnutého rozhodnutia a čl. 2 ods. 3 ústavy, ktorý viaže nezakázané konanie iných subjektov než štátnych orgánov na zákonný rámec, ktorý je aplikačne zúžený skôr označenými zákonnými ustanoveniami (eliminujúci štátnomocenskú ochranu zneužitia práva súdnym rozhodovaním).

48. Nad rámec uvedeného a na zdôraznenie správnosti ďalších záverov napadnutého rozhodnutia predkladá ústavný súd nasledujúcu argumentáciu.

IV.1. K zákazu zneužitia daňového práva:

49. Zásada zákazu zneužitia daňového práva umožňuje správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené na účely neželanej optimalizácie daňovej povinnosti. Ide o jedno z opatrení v boji proti daňovým únikom, ktoré vychádza z legitímnych snáh štátu dosiahnuť spravodlivé a rovnaké zdaňovanie všetkých subjektov, resp. odradenie daňových subjektov od konaní, ktorých dôsledkom bude dosiahnutie neoprávnených výhod v podobe zníženia daňových povinností. Z tohto dôvodu je zásada zákazu zneužitia daňového práva neodmysliteľnou súčasťou daňového systému, bez ktorej by boli základné fiškálne ciele daňovo-právnych noriem ťažko dosiahnuteľné. Jedným z cieľov na medzinárodnej úrovni je spravodlivé zdanenie, priradenie spravodlivého podielu dane konkrétnemu štátu a minimalizácia presunu ziskov tam, kde sa nevytvorila hodnota.

50. Princíp zákazu zneužitia daňového práva je prítomný a vyplýva zo samotnej podstaty daňovo-právnych noriem a povinnosti štátu zabezpečiť funkčnosť a efektivitu daňového systému. Zneužívanie daňového systému zahŕňa samostatne chápané protiprávne konania vo forme daňových podvodov, daňových únikov a vyhýbania sa daniam. Súdny dvor využíva aplikáciu súdnych doktrín zneužitia daňového práva vo vzťahu k zneužívajúcim transakciám a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, ktoré spočívajú síce v naplnení formálnych podmienok, avšak po materiálnej stránke ide o konania rozporné s účelom daňových noriem.

51. Na európskej úrovni Súdny dvor vo svojej skoršej judikatúre o priamom zdaňovaní vyslovil, že potreba zabrániť daňovým únikom či zneužitiu právnych predpisov môže byť v prvoradom verejnom záujme, ktorý by mohol byť dostatočným dôvodom na obmedzenie

základných slobôd (rozhodnutie vo veci Eg. Lankhorst, C-324/00, bod 37). Vymedzenie pojmu daňový únik je však ohraničené na „*vyslovene umelé konštrukcie, ktorých cieľom je obísť uplatnenie právnych predpisov dotknutého členského štátu*“. Na to, aby vnútroštátne daňové pravidlá boli právne prípustné, musia byť primerané a zamerané na konkrétny účel zabrániť vyslovene umelým konštrukciám.

52. V rozsudku z 12. septembra 2006 vo veci Cadbury Schweppes (C-196/04) ako prvom, pokiaľ išlo o identifikáciu zneužívania daňového práva v oblasti priameho zdaňovania, Súdny dvor po pripustení odôvodnenosti obmedzenia slobody usadiť sa podľa primárneho práva zúžil koncept vyhýbania sa daňovým povinnostiam na boj proti „*vyslovene umelým konštrukciám*“, ktorých cieľom je obísť právnu úpravu dotknutého členského štátu. Európska judikatúra teda približuje koncept vyhýbania sa daňovým povinnostiam prostredníctvom získania daňovej výhody takým spôsobom, ktorý je v rozpore s predmetom a účelom daňovo-právnej normy (Cadbury Schweppes, bod 51). Podľa Súdneho dvora je zákaz zneužitia práva priamo aplikovateľný aj v oblasti priameho zdaňovania, a to aj vtedy, ak neexistuje vnútroštátne legislatívne ustanovenie – tzv. zákonné GAAR (rozsudok v spojených veciach C-115/16 N Luxembourg 1, C-118/16 X Denmark A/S, C-119/16 C Denmark I a C-299/16 Z Denmark ApS). Tým potvrdil existenciu všeobecnej právnej zásady zákazu zneužitia práva v daňovej oblasti. V absolútnom význame znamená zásada zákazu zneužívania práva v daňovej oblasti zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (napr. rozsudok Súdneho dvora z 22. 5. 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C 162/07, Zb. s. I 4019, bod 28).

53. Na vnútroštátnej úrovni dostal zákaz zneužitia daňového práva normatívnu podobu až zavedením § 3 ods. 6 daňového poriadku novelizáciou účinnou od 1. januára 2014. Jeho obsah reflektoval na už skôr ustálenú rozhodovaciu prax slovenských súdov, ako aj spomínanú judikatúru Súdneho dvora. Odborná literatúra hodnotí, že nešlo o zavedenie nového hmotnoprávneho pravidla správania, ale len o legislatívne zvýraznenie existencie princípu zákazu zneužitia práva, ktorý vyplýva už z jeho podstaty a ktorý sa uplatňoval v ustálenej súdnej praxi [PRIEVOZNÍKOVÁ, K. *Implementácia zákazu zneužitia práva do daňového poriadku. Daňové právo vs. daňové podvody a daňové úniky (nekonferenčný zborník vedeckých prác, II. diel)*. Košice : UPJŠ, 2015].

54. Podobný záver platí aj vo vzťahu k ďalším použiteľným právnym inštitútom. To, že k vzniku, kodifikácii či ratifikácii vybraných medzinárodných nástrojov v súvislosti s daňovými únikmi došlo až neskôr, neznamená, že predtým neboli pravidlá z nich vyplývajúce prítomné vo forme iných medzinárodných prameňov práva (napr. medzinárodné obyčaje, všeobecné právne zásady uznávané civilizovanými národmi, rozhodovacia prax Súdneho dvora a pod.).

55. Požiadavka zákazu zneužitia daňového práva je spätá aj s pravidlami zamedzujúcimi dvojité zdanenie a predchádzanie daňovým únikom, inak by nebol zachovaný ich zmysel a význam. Prevenciu pred daňovými únikmi nemožno objektívne zabezpečiť, ak budú tolerované konania vykazujúce splnenie formálno-právnych podmienok, ale zároveň pôjde o konania založené na umelo vytvorených konštrukciách, ktorých zjavným cieľom je vyhnutie sa, resp. zníženie daňovej povinnosti bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia.

Obdobne aj agresívne daňové plánovanie spočíva rovnako ako vyhýbanie sa daňovým povinnostiam v znížení daňovej povinnosti, resp. v získaní daňovej výhody spôsobom, ktorý je rozporný so zámermi daňového systému. Bez doktríny zákazu zneužitia daňového práva by boli medzinárodné zmluvy v daňovej oblasti ľahko zneužitú pri daňových únikoch, pri ktorých dochádza k presúvaniu inak zdaniteľného príjmu mimo daňovú jurisdikciu daného štátu (tzv. profit shifting).

56. Postupom a konaniam zameraným na získavanie neoprávnenej výhody zo zmluvy je možné odoprieť právnu ochranu priamo uplatnením existujúceho (výslovného) ustanovenia na ich potlačenie. V prípade absencie takého ustanovenia považuje ústavný súd za udržateľný postup, ak orgány zmluvného štátu jednostranne odopru poskytnutie a využitie výhody zo zmluvy, ak sa domnievajú, že konkrétne transakcie zneužívajú jej účel, ako to je pri účele zabrániť daňovým únikom v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia. V takom prípade je možné uplatniť výklad na základe princípov medzinárodného práva verejného v súlade so zvykovým medzinárodným právom verejným, ako je kodifikovaný vo Viedenskom dohovore o zmluvnom práve, podľa ktorého sa zmluvy majú vykladať v dobrej viere a v rámci ich cieľa a účelu. Viedenský dohovor by sa mal uplatňovať na všetky medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzavreté po nadobudnutí jeho účinnosti pre príslušné štáty. Vo vzťahu k starším zmluvám by „jeho zásady mali byť tiež uplatniteľné, keďže [Viedenský dohovor] kodifikuje obyčajové pravidlá medzinárodného práva verejného“ (GERZOVA, L., POPA, O. *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties. European taxation.* 2013, 53.).

IV.2. K namietanej retroaktívnej aplikácii preambuly zmluvy s Holandskom:

57. Podľa námietky sťažovateľa najvyšší správny súd v rozpore s písaným právom a v rozpore s princípom právneho štátu retroaktívne aplikoval preambulu zmluvy s Holandskom, pričom práve preambula zmluvy s Holandskom v znení účinnom od 1. januára 2020 bola podľa sťažovateľa nosným prameňom medzinárodného práva verejného, na ktorý sa odvoláva najvyšší správny súd. Sťažovateľ v tomto smere tvrdí, že až nová preambula zmluvy s Holandskom účinná od 1. januára 2020 zadefinovala účel, ktorým je zamedziť vytváraniu príležitosti na nezdanenie alebo zníženie zdanenia prostredníctvom daňových únikov alebo vyhýbania sa daňovej povinnosti. *Argumentum a contrario* potom tvrdí, že zmluva s Holandskom pred prijatím nového znenia preambuly neumožňovala zamedziť týmto z pohľadu plnohodnotného fungovania daňových systémov neželaným konaniam.

58. Takýto názor ústavný súd odmieta ako zjavne nesprávny, keďže už z pôvodného označenia (názvu) zmluvy s Holandskom vyplýva, že jej cieľom je aj zabrániť daňovým únikom v oblasti daní z príjmu a majetku. Preambula je úvodná časť písomného dokumentu, ktorá spravidla ustanovuje úmysel, zámer, význam či zmysel textu nasledujúceho za preambulou. Jej povaha znamená, že preambula môže slúžiť nanajvýš ako interpretačná pomôcka, nie však ako právne záväzné pravidlo správania. Navyše nie každá neskoršia zmena právneho dokumentu musí nevyhnutne znamenať, že sa zavádza nové pravidlo či význam právneho textu – je bežnou praxou, že subjekty s právotvornou vôľou inkorporujú do právneho textu často také doplnenia, ktorých cieľom je napríklad odstrániť právnu neistotu

v kontexte rozdielnej rozhodovacej praxe, resp. zvýrazniť správnosť dosiaľ zaužívaných interpretácií a odstrániť prípadné pochybnosti do budúcnosti týkajúce sa aplikácie a výkladu právnej normy (proklamatívno-deklaratórny charakter).

59. Zmena preambuly v zmluve s Holandskom mala precizovať jej už existujúci zmysel a účel. Už zo samotného názvu zmluvy s Holandskom vyplýva, že jej základným cieľom bolo okrem zamedzenia dvojitého zdanenia predchádzať daňovým únikom, t. j. situáciám, ktoré nové znenie preambuly len bližšie konkretizuje slovami „... 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)“.

60. Aj Viedenský dohovor o zmluvnom práve (zverejnený ako vyhláška ministra zahraničných vecí č. 15/1988 Zb.) pripúšťa, aby sa pri výklade bral zreteľ nielen na rýdzo textualistický a izolovaný výklad, ale sa prihliadalo aj na celkovú systematickú súvislosť právneho textu zmluvy a súlad so zmyslom a s účelom zmluvy.

IV.3. K namietanej retroaktívnej aplikácii neskoršej judikatúry:

61. K namietanej retroaktívnej aplikácii judikatúry ústavný súd uvádza, že nový, teda judikatúrou nanovo, prípadne inak formulovaný právny názor sa aplikuje aj do minulosti (retrospektívne). Vychádza sa z prevažujúceho prístupu, že súd právo netvorí, ale iba nachádza. Pokiaľ dôjde k zmene judikatúry bez zmeny právnej normy, nejde o zmenu právneho pravidla; ide o tú istú normu, iba je nanovo vyjadrený jej obsah. Z toho vyplýva, že účinky zmeny judikatúry nemožno obmedziť len do budúcnosti. Tým sa prípustné retrospektívne pôsobenie judikatúry líši od neprípustného retroaktívneho pôsobenia právnych noriem (m. m. uznesenie najvyššieho súdu sp. zn. 3 Cdo 198/2017 z 19. marca 2018). Je pritom úplne logické, že súd interpretuje právo v konkrétnom prípade až *ex post* (po tom, čo určitá kauza vznikla), takže interpretačný dobeh judikatúry nastáva oneskorene – v rozhodovacej praxi sa, prirodzene, vždy vyskytnú právne otázky dosiaľ neriešené, na ktoré je potrebné dať odpoveď a začať s novým formovaním judikatúry.

IV.4. K viazanosti právnym názorom vysloveným v skoršom rozhodnutí v tej istej veci:

62. Sťažovateľ namietal porušenie práva na zákonného sudcu v dôsledku nepostúpenia veci veľkému senátu. Podľa názoru sťažovateľa najvyšší správny súd v tomto smere opomína právnu doktrínu akcentovanú viazanosť právnym názorom sformulovaným ako *ratio decidendi*, ale rovnako tak aj právnym názorom *obiter dictum*.

63. Sťažovateľ v tejto súvislosti odkazoval na časť odôvodnenia druhého rozhodnutia najvyššieho súdu, podľa ktorej: „Navyše, jeho závery týkajúce sa súvislosti medzi miestom sídla spoločnosti (SGH) v čase vzniku zdroja zdaniteľného príjmu a presúvaním sídla spoločnosti v čase platby (dividend), ktoré krajský súd označil za kľúčové otázky pre posúdenie celého prípadu, nemajú vnútornú logiku a nereflektujú základné problémy prejednávaneho prípadu.“

64. Najvyšší správny súd k tejto námietke uviedol: „*po doplnení dokazovania o zabezpečenie znaleckého posudku oboznámeného v bode 62 rozsudku došlo k zmene v tom, že nové rozhodnutie žalovaného posudzujúce rovnako ustálený skutkový stav aplikovalo doktrínu zákazu zneužívajúceho konania, pričom jej použite 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.*“

65. Najvyšší súd dospel v pôvodnom druhom rozhodnutí primárne k záveru, že napadnutý druhý rozsudok krajského súdu trpí vadou nepreskúmateľnosti, keďže nebol riadne odôvodnený a vykazoval znaky arbitrárnosti (nevysporiadanie sa s otázkou záväznosti Modelovej zmluvy OECD a komentárov k nej). Najvyšší súd k tomu uviedol, že Modelová zmluva OECD a komentáre k nej nemajú právnu záväznosť, ale môžu mať efekt pri výklade medzinárodných zmlúv. Nad rámec uvedeného sa najvyšší súd ďalej zaoberal úvahami a vecným prieskumom vo vzťahu k použiteľnosti Modelovej zmluvy OECD a komentárov k nej s tým, aby sa správny orgán (finančné riaditeľstvo) v ďalšom konaní vysporiadal s otázkou jej aplikovateľnosti na konanie sťažovateľa. Najvyšší súd sa záväzne nevyjadroval k ďalším možným aspektom komplexného právneho posúdenia veci.

66. Podľa ústavného súdu z tej časti odôvodnenia najvyššieho súdu, na ktorú sa sťažovateľ odvoláva, nevyplýva, že by najvyšší súd v skoršom rozhodnutí formuloval kvalifikovaný právny názor k otázke zneužívajúceho konania. Z pohľadu právneho posúdenia veci druhým rozsudkom krajského súdu je podstatné, že najvyšší súd v druhom rozhodnutí zaujal záväzný právny názor len ku konkrétnej argumentačnej línii (otázke právnej záväznosti modelovej zmluvy vo väzbe na textualistický výklad zmluvy s Holandskom, čo sa týka podmienok oslobodenia od dane), ktorú použil krajský súd vo svojom druhom rozsudku. Predmetom právnych úvah krajského súdu v jeho druhom rozsudku však nebola otázka posúdenia konania sťažovateľa ako zneužívajúceho, keďže túto právnu argumentáciu uplatnilo finančné riaditeľstvo až v rozhodnutí z 21. decembra 2015, ktoré bolo preskúmané a posudzované až tretím rozsudkom krajského súdu. Jeho právne názory v tomto smere boli až predmetom posúdenia kasačnej sťažnosti sťažovateľa napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu.

67. V okolnostiach prejednáwanej veci tak platí, že najvyšší správny súd (ani správny súd) nebol bezpodmienečne viazaný právnym názorom vysloveným v predchádzajúcom kasačnom rozhodnutí, a to práve z dôvodu, že rozhodnutie napadnuté ústavnou sťažnosťou (a jemu predchádzajúce rozhodnutie správneho súdu) bolo založené na odlišnom normatívno-aplikačnom právnom základe (doktrína zákazu zneužitia daňového práva). Najvyšší správny súd v napadnutom rozhodnutí rozhodol na základe odlišnej konfigurácie aplikovaných právnych noriem a princípov. V tomto smere treba uviesť, že v rámci predošlého kasačného rozhodnutia bol názor najvyššieho súdu (dopadajúci na zákaz zneužitia práva) vyjadrený okrajovo a implicitne, a to ako súčasť *obiter dictum*, čo je časť, ktoré (na rozdiel od vecných dôvodov rozhodnutia, teda *ratio decidendi*) nezakladá kasačnú viazanosť súdu pri jeho novom rozhodovaní. Navyše opravný súd sám nie je viazaný svojím skôr vysloveným právnym

názorom, osobitne za situácie, ak je nové ním posudzované rozhodnutie založené na odlišnom právnom základe.

68. Vzhľadom na uvedené ústavný súd dospel k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a označenými základnými právami sťažovateľa neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by reálne signalizovala možnosť po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie vysloviť porušenie ním označených práv, preto ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.