

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/14/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015200107
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1015200107.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana (spravodajca) a sudkýň JUDr. Eriky Čanádyovej a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci žalobcu: Reckitt Benckiser (Slovak Republic), spol. s r.o., so sídlom Drieňová 3, Bratislava, IČO: 31 362 150, zastúpený advokátskou kanceláriou LEGATE, s.r.o., so sídlom Dvořákovu nábrežie 8/A, Bratislava, IČO: 35 846 909, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, sídlo Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 1100301/1/503825/2014/4985 zo dňa 14.11.2014, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/14/2015-538 zo dňa 08.11.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/14/2015-538 zo dňa 8.11.2018
z a m i e t a.

Žalobcovi p r i z n á v a proti sťažovateľovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) SSP zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1100301/1/503825/2014/4985 zo dňa 14.11.2014. Finančné riaditeľstvo SR podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov potvrdilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900402/5/3783221/2012/Barn zo dňa 18.12.2012, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona SNR č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov bol žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 127 848,33 eura a zároveň nebola uznaná vykázaná daňová strata na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume - 1 226 973,15 eura a ďalej výrok zmenil tak, že vyrubený rozdiel dane znižuje zo sumy 127 848,33 eura na sumu 126 473,88 eura, t. j. o

sumu 1 374,45 eura.

2. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil položky zvyšujúce základne dane z príjmov v časti, kde daňový subjekt uplatnil ako daňový náklad výdavky na podporené a poradenské služby poskytnuté spoločnosťou zo skupiny Reckitt Benckiser a náklady na licenčné poplatky platené spoločnostiam v skupine Reckitt Benckiser. Reckitt Benckiser Corporate Services Limited poskytuje viacero služieb ostatným spoločnostiam celosvetovej skupiny Reckitt Benckiser. Náklady vynaložené na poskytovanie týchto služieb slúžia ako základňa pre výpočet čiastok, ktoré majú byť faktúrované príslušným zahraničným prepojeným spoločnostiam pomocou vhodnej metódy alokácie.

3. V prvom rade krajský súd zdôraznil vadu nedostatočného vyhodnotenia a odôvodnenia obchodnoprávneho postavenia žalobcu v rámci celej skupiny od Central Square Holding B.V. so sídlom v Holandsku, cez skupinu Reckitt Benckiser až po spoločnosť Reckitt Benckiser Group plc. so sídlom vo Veľkej Británii (akcionár).

a. Nezávislý obchodný vzťah je charakterizovaný tým, že subjekty sledujú vlastné ciele a záujmy, t.j. ich cieľom je dosiahnuť čo najväčší zisk pre seba; závislé osoby sledujú zväčša spoločný cieľ a snažia sa o čo najvyšší zisk pre skupinu (tu môže dôjsť k neprimeranému rozdeleniu zisku a presúvanie väčšej časti zisku do krajiny s výhodnejším daňovým zaťažením, a tu je úloha daňových orgánov takéto transakcie preveriť). Len na základe jednoznačného vyhodnotenia obchodnoprávneho postavenia žalobcu bude možné určiť, aké mal žalobca kompetencie vo vzťahu k skupine, aké zmluvy mohol uzatvárať vo vlastnom mene výhradne pre vlastné fungovanie, aké služby pre jeho fungovanie boli zabezpečené cez Central Square Holding B.V., skupinu Reckitt Benckiser až po spoločnosť Reckitt Benckiser Group plc. Hodnotenie služieb len cez označenie služby, bez skúmania obsahu poskytnutej služby, nemožno vyhodnotiť služby ako duplicitné tak, ako sú uvedené v odseku 23. až 27. tohto rozhodnutia. Rovnako dôležité je vyhodnotiť rozdielnosť služby v prospech spoločnosti Reckitt Benckiser Group plc. (akcionár) a služby v prospech žalobcu, keďže sa vymyká racionálnemu vyhodnoteniu, že služba v prospech žalobcu, t.j. z ktorej má žalobca úžitok, by nemala byť zároveň v prospech akcionára, t.j. z ktorej má aj akcionár úžitok. Uvedené je potrebné vyhodnotiť s odkazom na Servisnú zmluvu o službách medzi RBCS a žalobcom ako i dokumentu Manažérske poplatky účtované ostatným spoločnostiam v skupine a opätovne vyhodnotiť dodávané služby v spojení so skutočnosťou, či žalobca znášal výlučne náklady na poskytnutie tých služieb, ktoré mali pre neho ekonomický význam.

b. V tejto súvislosti krajský súd poukazoval na Zmluvy o službách, v zmysle ktorých žalobca neuhrádzal žiadne náklady, ktoré poskytovateľ vynaložil na služby súvisiace s akcionárom, čo deklaruje Smernica o službách (rozlišuje náklady súvisiace s riadením, resp. dohľadom akcionára a náklady alokovateľné jednotlivým spoločnostiam v skupine Reckitt Benckiser). Podľa názoru krajského súdu, podnikateľský úspech jednotlivých lokálnych spoločností je výsledkom nielen tej ktorej spoločnosti v skupine, ale aj výsledkom implementácie spoločných štandardov (jednotný informačný systém, spoločné strategické nákupy, strategické plánovanie, audit, administratíva a pod.) a spolupráce medzi jednotlivými spoločnosťami v skupine. Takže žalobcom vynaložené náklady prinášajú úžitok nielen žalobcovi, ale logicky aj skupine Reckitt Benckiser a akcionárovi (obchodné výsledky žalobcu či už pozitívne alebo negatívne, majú nepochybne dopad na akcionára). Uvedené platí podľa názoru súdu aj opačne, keď jednotlivé spoločnosti zo skupiny Reckitt Benckiser (aj žalobca) môžu z centralizácie služieb v rámci skupiny profitovať. Je potrebné, aby žalovaný uvedenej skutočnosti venoval náležitú pozornosť, túto riadne vyhodnotil a vo svojom rozhodnutí riadne odôvodnil.

c. V uvedenom kontexte bude preto potrebné vyhodnotiť služby zabezpečené žalobcom od lokálnych dodávateľov vo vzťahu k službám poskytnutých regionálnym centrom pre IT služby (lokálny dodávateľ služby Help Desk oproti službám z RBCS o koordinácii a manažmente globálnych dodávateľov IT produktov), reklamné služby (služby lokálnych dodávateľov o kúpe vysielacieho času/priestoru v médiách zamerané na požiadavky českého a slovenského trhu oproti službám z RBCS o koordinácii reklamnej a marketingovej stratégie). Doklady pre uvedené vyhodnotenie

sú súčasťou administratívneho spisu a sú uvedené v Protokole na str. 5 až 10.

4. K licenčným poplatkom, ktoré žalobca v zdaňovacom období 2009 platil za práva duševného vlastníctva na základe dvoch licenčných zmlúv so spoločnosťami Reckitt & Colman (Overseas) Limited a Reckitt Benckiser N.V. a ktoré daňový úrad vylúčil z daňových nákladov vo výške 225.556,26 EUR s tým, že fakturácia licenčných poplatkov nevykazuje prvky nezávislého vzťahu, keďže žalobca ako distribútor a predajca nemá dôvod vynakladať výdavky za licencie, ktoré sa viažu k výrobnému procesu, správny súd dospel k záveru, že treba vychádzať zo Zmluvy o službách, z uvedených licenčných zmlúv a Správy o prevodných cenách. Z uvedených dokumentov vyplýva, že licenčný poplatok nie je ekonomicky zahrnutý v cene výrobku, za ktorú žalobca nakupuje výrobok od (výrobnej) spoločnosti v skupine, z čoho vyplýva, že nedochádza k porušeniu princípu nezávislého vzťahu, pokiaľ žalobca platí licenčný poplatok z celkovej sumy čistých tržieb neznižovaných o náklady na predaný tovar.

Základ pre výpočet licenčných poplatkov platených žalobcom preto logicky nie je znížený o náklady na predaný tovar. V Správe o prevodných cenách v časti 9 - Licencie je uvedené, že žalobca využíva pri svojej obchodnej činnosti práva duševného vlastníctva spoločností Reckitt Benckiser N.V., Reckitt Benckiser Healthcare International Ltd., Reckitt & Colman (Overseas) Limited, ktoré sa viaže k tovaru, ktorý žalobca predáva na slovenskom trhu. Licenčný poplatok je stanovený z čistých tržieb z predaja výrobkov, pričom znížená sadzba sa uplatní u výrobkov, u ktorých si žalobca zaregistroval značku na Slovensku. Žalobca preukázal faktúrami za licenčné poplatky uvedené v Protokole, že platil licenčný poplatok až v momente, keď tovar na trhu predal (tretím osobám mimo skupiny). Krajský súd dal za pravdu žalobcovi, že licenčné poplatky tvoria nevyhnutné náklady spojené s obchodnou činnosťou žalobcu, že bez úhrad licenčných poplatkov by žalobca nevykonával distribučnú činnosť. Sám žalobca potvrdil a vysvetlil, že licenčné poplatky, ktoré platil, neboli spojené s výrobou a v priebehu daňového konania predložil daňovému úradu vyhlásenia poskytovateľov licencie (Reckitt & Colman (Overseas) Limited a Reckitt Benckiser N.V.) o tom, že nefakturovali žalobcovi licenčné poplatky za práva spojené s výrobou. Odmietnutie predmetného dôkazu správcom dane aj žalovaným z dôvodu, že vyhlásenia sú vynútené situáciou a okolnosťami uvedenými v dodatočnom platobnom výmere, ktorý rieši obchodnú stratégiu podnikania poskytovateľov licencií, správny súd vyhodnotil ako nesúladne s ust. § 24 ods. 4 DP, nakoľko ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky pre správne vyrubenie alebo určenie dane, ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Preto ak správca dane ako dôkaz o tom, že spoločnosťami Reckitt & Colman (Overseas) Limited a Reckitt Benckiser N.V. neboli žalobcovi fakturované licenčné poplatky za práva spojené s výrobou, odmietol ako dôkaz vyhlásenia týchto poskytovateľov, mal v súlade so zákonom odmietnutie dôkazu náležité odôvodniť, v rozpore s akým právnym predpisom boli predmetné vyhlásenia poskytovateľmi vydané. Rovnako ak správca dane predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na konštantnú judikatúru „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“.

5. Pokiaľ ide o aplikáciu Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy a aplikáciu Modelovej zmluvy OECD v odbore daní z príjmov a z majetku, v tejto súvislosti krajský súd uviedol, že uvedené predpisy nie sú súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a ani neboli publikované v Zbierke zákonov Slovenskej republiky. Preto ak žalovaný oprel svoje rozhodnutie aj o tieto právne predpisy, mal aplikáciu týchto predpisov relevantným spôsobom v odôvodnení svojho rozhodnutia náležité odôvodniť, t.j. kedy a prečo končí použitie zákonného predpisu Slovenskej republiky a prečo nastupuje použitie právnej normy s odporúčacím charakterom, keďže Smernicou OECD nie sú viazaní adresáti práva ani štátne orgány (NS SR sp. zn. 8SŽf/67/2014 z 19.11.2015).

6. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť. Nestotožnil sa so záverom krajského súdu v bode 79., že jeho napadnuté rozhodnutie je predčasné a tým vecne nesprávne; Sťažovateľ trval na posúdení veci a svojich zisteniach, ktoré uviedol v napadnutom rozhodnutí a vo vyjadrení k žalobe. V kasačnej sťažnosti zopakoval doterajšiu argumentáciu.

7. K neuznaným nákladom v sume 516 015,40 eura v daňových výdavkoch sťažovateľ uviedol, že sporné prijaté služby z hľadiska svojho charakteru žalobcovi nemohli generovať úžitok, a to z dôvodu ním vykonávanej funkcie v rámci Skupiny Reckitt Benckiser, t. j. funkcie jednoduchého distribútora, pretože predmetné služby tzv. Generálneho riadenia zodpovedali funkciám kontrolného a riadiaceho centra, ktorými však žalobca nedisponoval.

8. Na základe detailného preverenia ako formy tak samotného obsahu - podstaty preverovaných služieb s identickým respektíve rovnakým označením v zmysle zmlúv uzavretých s nezávislými dodávateľmi ako i dodávateľmi v závislom vzťahu boli:

služby nakupované od lokálnych dodávateľov v nezávislom vzťahu a niektorých sesterských spoločností Reckitt Benckiser (Poland) S.A., Reckitt Benckiser (Czech Republic), spol. s r. o. klasifikované ako základné, a teda daňovo aktívne;

svojím charakterom obdobné služby obstarávané spoločnosťou v závislom vzťahu Reckitt Benckiser Corporate Services Limited, a to sprostredkované, v rámci činnosti Regionálneho centra, akceptované ako centralizované činnosti strediska služieb pre nadnárodnú Skupinu Reckitt Benckiser a klasifikované opäť ako daňovo aktívne;

služby s identickým, respektíve podobným charakterom v ich názve, dodávané tou istou spoločnosťou, ale už na priamo - spoločnosťou v závislom vzťahu Reckitt Benckiser Corporate Services Limited klasifikované ako služby negenerujúce úžitok ich prijímateľovi, ktoré sú voči službám dodávaným v rámci lokálnych zmlúv ako i v rámci služieb zabezpečovaných Regionálnym centrom nadštandardné a nevyužiteľné z hľadiska ním vykonávanej funkcie. Služby tohto druhu sú službami tzv. generálneho riadenia, a ako ich charakterizoval aj samotný žalobca, majú charakter služieb zabezpečujúcich „...efektívne riadenie dodávateľského reťazca na úrovni „Vedenia skupiny.“

9. Podstata, obsah týchto služieb bol podrobne špecifikovaný v predložennom dokumente „Manažérske poplatky účtované ostatným spoločnostiam v skupine“. Na základe informácií z uvedeného materiálu bol vyvodený záver, že náplň predmetných služieb takzvaného „Generálneho riadenia“ jednoznačne spĺňa povahu služieb akcionára, t. j. služieb vykonávaných pre potrebu kontroly a riadenia nadnárodnej Skupiny, keďže ich vnútorná podstata zodpovedá charakteristike služieb akcionára tak, ako sú vyšpecifikované v Smernici OECD v nadväznosti na dokument Guidelines on Low Value Adding Intra-Group Services. Ide teda o kontrolné a riadiace činnosti pre potreby a priamy úžitok materskej spoločnosti Skupiny, ktoré sú vykonávané prostredníctvom spoločnosti v závislom vzťahu Reckitt Benckiser Corporate Services Limited. Z uvedeného vyplýva, že išlo o fakturáciu nákladov, za ktoré je zodpovedná materská spoločnosť Skupiny Reckitt Benckiser, respektíve spoločnosť, ktorej riadiace centrum materskej spoločnosti túto funkciu prisúdilo. V prípade, že tieto náklady vznikli riadiacemu centru, tak je opodstatnené, že mali byť aj účtované na ťarchu spoločnosti s touto funkciou. Nezávislá spoločnosť za podobných okolností by nebola ochotná si objednať a platiť takéto činnosti tretej strane, a ani by si ich nevykonávala sama, nakoľko z nich nemá priamy prospech.

10. Uznané neboli služby tzv. generálneho riadenia v zmysle zmluvy v bode B) a naopak akceptované boli Služby Regionálneho centra v zmysle bodu A). V tejto veci bolo teda irelevantné riešiť rozdiel v subjekte poskytovateľa, t. j. či služby vykonávali tie isté podnikateľské subjekty, respektíve rovnaké personálne obsadenie ich dodávateľov. Potrebné bolo preveriť samotný obsah prijímaných služieb nad ich prezentovanou formou. Dôvodom neuznania nákladov za predmetné služby ako daňovo aktívnych bola konkretizácia detailov poskytnutých služieb a vylúčenie akejkoľvek miery úžitku z týchto služieb, a to v prípade služieb tzv. generálneho riadenia poskytovaných v zmysle Zmluvy Services agreement uzavretej medzi spoločnosťou Reckitt & Colman Products Limited, 67 Alma Road, Windsor, Berkshire, SL4 3 HD („Provider“) a žalobcom subjektom („Recipient“), účinná od januára 2000, podpísaná 20.03.2001 vrátane príloh I, II a III a dodatkov.

11. Sťažovateľ navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 15.03.2019 ku kasačnej sťažnosti navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú

sťažnosť zamietol. Uviedol, že sťažovateľ vo vzťahu tvrdeniu o údajnej duplicitě (príp. údajnom neuskutočnení) individuálnych a centralizovaných služieb a/alebo porušení princípu nezávislého obchodného vo vzťahu k nákladom za uskutočnené individuálne a centralizované služby neuniesol dôkazné bremeno, keďže okrem iného správca dane resp. Sťažovateľ v daňovom konaní (nezistili spoľahlivo skutkový stav pre vyvodenie predmetného záveru). Správca dane nevykonal akúkoľvek komparáciu porovnateľných (dodaných) služieb na trhu pre vyvodenie predmetného záveru. Argumentácia sťažovateľa, s ohľadom na priebeh Daňového konania a priebeh konania o správnej žalobe pred Krajským súdom v Bratislave, sp. zn. 6S/14/2015 (ďalej len „Konanie o správnej žalobe“), je účelová a nekonzistentná.

13. Žalobca ďalej namietal, že sťažovateľ vo vzťahu k tvrdeniu o porušení princípu nezávislého obchodného vo vzťahu k licenčným poplatkom neuniesol dôkazné bremeno, keďže okrem iného žalobca preukázal, že fakturované boli výhradne licenčné poplatky za skutočne vykonávané obchodné aktivity (marketing, distribúcia, predaj). Opomenutie dôkazov navrhovaných žalobcom a odmietnutie ich vykonania v Daňovom konaní bolo zo strany správcu dane resp. Sťažovateľa v celom rozsahu arbitrárne. V daňovom konaní nebol spoľahlivo zistený skutkový stav pre vyvodenie predmetného záveru; a

14. Žalobca ďalej uviedol, že Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy, ktorá bola publikovaná v roku 1995 (ďalej len „Smernica OECD“) a Modelová zmluva OECD v odbore daní z príjmov a majetku nie sú právne záväzné. Tvrdil, že sťažovateľ z nevenoval potrebnú pozornosť výrokom v napadnutom rozsudku, keď napriek jasnému záveru Krajského súdu v Bratislave o úplnom vylúčení možnosti aplikácie Smernice OECD a Modelovej zmluvy OECD (bod 77 Rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 08.11.2018, sp. zn. 6S/14/2015-538) v rámci verejnoprávnych vzťahov regulovaných právnou úpravou Slovenskej republiky a konštantnej judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky o vylúčení akejkoľvek (čo i len čiastočnej) aplikácie Smernice OECD a Modelovej zmluvy OECD v rámci verejnoprávnych vzťahov regulovaných právnou úpravou Slovenskej republiky (o. i. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 19.11.2015 sp. zn. 8Sžf/67/2014; Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15.04.2015 sp. zn. 2Sžf/76/2014) opakovane argumentoval právnou úpravou v zmysle Smernice OECD a Modelovej zmluvy OECD.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť žalovaného prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP v spojení s § 464 ods. 1 SSP.

16. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že žalovaný na náklade právneho názoru Ministerstva financií SR vysloveného zrušujúcim rozhodnutím MF/015757/2014-721 uznal za daňové výdavky podľa § 2 písm. i/ zák. č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení účinnom v zdaňovacom období r. 2009 náklady v sume 7233,93€ vynaložené na poplatky za medzinárodný bonus (posledná daň zvyšujúca položka zistená správcou dane).

17. Ďalej správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal oprávnenosť zahrnutia nákladov v sume 28 389,05 € (súčet 13 400, 75 € + 6298, 14 € + 8690, 16€). Tieto žalobca uznal ako nedaňové náklady.

18. Predmetom skúmania zákonnosti preto zostali naďalej 3 sporné položky, a to :

- a. suma 1 122 664,49 € (1 086 252 € +36 412,49 €) - v kasačnej sťažnosti nie je namietaná
- b. suma 516 015,40 € (náklady na služby poskytnuté od spoločnosti RBCS)
- c. suma 225 556,26€ (licenčné poplatky).

19. Pokiaľ ide o licenčné poplatky v sume 225 556,26,--€, vec podľa názoru kasačného súdu nevyžaduje ďalšie dokazovanie. V tejto časti kasačný súd dáva do pozornosti záver, že licenčné poplatky, ktoré žalobca platil, neboli spojené s výrobou a v priebehu daňového konania predložil daňovému úradu vyhlásenia poskytovateľov licencie (Reckitt & Colman (Overseas) Limited a Reckitt Benckiser N.V.) o tom, že nefakturovali žalobcovi licenčné poplatky za práva spojené s výrobou. Žalobca preukázal faktúrami za licenčné poplatky uvedené v Protokole, že platil licenčný poplatok až v momente, keď tovar na trhu predal (tretím osobám mimo skupiny). Túto skutočnosť hodnotil kasačný súd ako podstatnú.

20. Pokiaľ o neuznaným nákladom v sume 516 015,40 eura na služby tzv. generálneho riadenia vec nie je spoľahlivo zistená. Ide o sivú zónu. Doteraz zistený skutkový stav neumožňuje urobiť jednoznačný záver. Kasačný súd sa prikláňa k názoru, že pokiaľ v tomto skutkovom stave nebudú identifikované prvky zneužitia práva, pochybnosti je potrebné vykladať v prospech daňového subjektu. Uvedená vec v ďalšom konaní vyžaduje podrobnú analýzu aj s poukazom na medzinárodnú daňovú prax.

21. Kasačný súd zistil, že najvyšší súd vyslovil v odôvodnení rozsudku sp. zn. 8Sžf/67/2014, že „Pokiaľ žalovaný vo veci použil smernicu OECD o transferovom oceňovaní, táto nebola publikovaná v zbierke zákonov, a teda nejdená sa o záväzný prameň práva v zmysle slovenského právneho poriadku; touto smernicou nie sú viazaní adresáti práva ani štátne orgány. V tomto prípade sa nejedná o medzinárodnú zmluvu, ktorou je Slovenská republika viazaná, publikovaná v zbierke zákonov. Rovnaké závery platia aj pre komentár k modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorý nikdy nebol publikovaný v zbierke zákonov, má nezáväzný odporúčací charakter a môže mať efekt len pri výklade medzinárodných zmlúv“.

Kľúčovou otázkou, ktorú musel Najvyšší súd Slovenskej republiky v danom prípade posúdiť ako predbežnú bola právna povaha smernice a komentára OECD. Smernica OECD nie je prameňom práva v súlade s praxou najvyššieho súdu založenou rozsudkom sp. zn. 8 Sžf/67/2014. Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní z roku 1995 nie je všeobecne záväzným právnym predpisom (normatívnym právnym aktom) a na jej obsah sa nevzťahuje princíp iura novit curia. Ide však o dôležitý interpretačný nástroj pri medzinárodnej daňovej praxi a ako interpretačný nástroj je aplikovateľná. Keďže sa však na ňu nevzťahuje princíp iura novit curia, musí byť doložený jej oficiálny text aj s prípadnou ďalšou aplikačnou praxou. Tieto sú predmetom dokazovania v daňovom konaní rovnako ako skutkové okolnosti. Dôkazné bremeno na právnu stránku smernice OECD i na skutkový stav, ktorý sa pod ňu subsumuje patrí v celom rozsahu daňovým orgánom.

22. O trovách kasačného konania rozhodol podľa podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi proti sťažovateľovi priznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu úspechu v kasačnom konaní.

23. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.