

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/11/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1016201899  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.08.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016201899.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobkyne IKEA Industry Slovakia, s.r.o., so sídlom Továrenská 2614/19, 901 01 Malacky, IČO: 31 354 572, právne zastúpenej JUDr. Janou Mikulášovou, advokátkou, so sídlom Hlavné námestie 5, 811 01 Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103689904/2016 zo dňa 9. augusta 2016, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/231/2016-205 zo dňa 20. septembra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/231/2016-205 zo dňa 20. septembra 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 103219312/2016 zo dňa 26.05.2016 vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobkyni rozdiel dane v sume 3.341.281,72 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 01.09.2010 - 31.08.2011.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 103689904/2016 zo dňa 09.08.2016 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

Konanie na krajskom súde

3. Krajský súd napadnutým rozsudkom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok

(ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu ako nedôvodnú.

4. V odôvodnení uviedol, že správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že ceny účtované žalobkyňou pri predaji hotových výrobkov pre zahraničné závislé osoby, nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu v zmysle ustanovenia § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a čl. 9 medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, a preto v zmysle § 17 ods. 5 zákona dani z príjmov a čl. 9 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia upravil (zvýšil) základ dane žalobcu o 32.013.034,45 €, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch.

5. Podľa správcu dane žalobkyňa postupovala nesprávne, keď na preukázanie princípu nezávislého vzťahu pri predaji vlastných výrobkov zahraničným závislým osobám použila metódu nezávislej trhovej ceny (CUP), ktorá je definovaná v § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov, pretože nepreukázala súlad s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je definovaný v § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Podľa správcu dane na určenie nezávislej ceny pri predaji vlastných výrobkov zahraničným závislým osobám mala žalobkyňa použiť metódu čistého obchodného rozpätia (definovanú v § 18 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov) aplikovanú na báze metódy zvýšených nákladov tak, ako to urobil správca dane a za použitia ktorej vyčíslil žalobkyňi rozdiel dane v sume 3.341.281,72 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 01.09.2010 - 31.08.2011.

6. Z § 18 ods. 1 veta prvá zákona o dani z príjmov vyplýva, že na zistenie rozdielu podľa § 17 ods. 5 sa použije niektorá z metód vychádzajúcich z porovnávania ceny. To znamená, že poradie, ako sú metódy vymenované v § 18 ods. 2 neznamená, že skôr uvedené metódy majú prednosť v použití pred metódami uvedenými neskôr (§ 18 ods. 2 písm. a) až c) zákona o dani z príjmov). Až v prípade, ak nemožno spoľahlivo použiť niektorú z metód vychádzajúcich z porovnávania ceny, použijú sa metódy vychádzajúce z porovnávania zisku alebo ich vzájomná kombinácia, alebo iné metódy, ktoré nie sú uvedené v odseku 2 alebo odseku 3. Použiť možno len takú metódu, ktorej použitie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

7. Žalobkyňa v prvom rade namietala, že rozhodnutie žalovaného v spojení s prvoinštančným rozhodnutím správcu dane bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, pretože správca dane voči žalobkyňi uplatnil postup podľa Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní zo dňa 22.07.2010, ktorej text nebol zverejnený v Zbierke zákonov SR, ani publikovaný Ministerstvom financií SR vo Finančnom spravodajcovi a nie je dostupný v slovenskom jazyku. V súvislosti s uvedeným poukázala na ustanovenie § 4 ods. 3 a § 6 ods. 4 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a aj na právny názor Najvyššieho súdu SR vyjadrený v rozsudku sp. zn. 2Sžf/76/2014 a sp. zn. 8Sžf/67/2014.

8. K uvedenému správny súd uviedol, že žalobkyňa svoj právny názor o právnej záväznosti Smernice OECD oprela o neúčinnú právnu úpravu, nakoľko zákon č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky bol účinný do 31.12.2015 z dôvodu jeho zrušenia zákonom č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky, ktorý nadobudol účinnosť dňa 01.01.2016 a prvostupňový orgán verejnej správy o vyrubení predmetného rozdielu dane žalobkyňi na dani z príjmov právnickej osoby rozhodol dňa 26.05.2016, teda nie za účinnosti zákona č. 1/1993 Z.z. Nadobudnutie platnosti a účinnosti aktu medzinárodného práva je upravené zákonom č. 400/2015 Z.z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky.

9. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane pri zisťovaní a preverovaní základu dane a iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a dodržiavaní ustanovení zákona o dani z príjmov a aj osobitných legislatívnych pravidiel (napr. Modelovej zmluvy OECD v odbore daní z príjmov a z majetku, Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy, ktorá bola publikovaná v roku 1995) postupoval podľa všeobecne platných záväzných právnych predpisov, najmä v súlade so základnými zásadami správy daní podľa § 3 Daňového poriadku, pričom

bral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu a zistených skutočností rozhodujúcich pre správne zistenie alebo vyrubenie dane a to tak, že chránil záujmy štátu a dbal pritom na zachovávanie práva a právom chránených záujmov daňového subjektu.

10. Pri preverovaní dodržiavania princípu nezávislého vzťahu v obchodných vzťahoch alebo finančných vzťahoch medzi zahraničnými závislými osobami, pri preverovaní základu dane a iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane správca vychádzal z § 2 písm. r) zákona o dani z príjmov, § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov a §18 zákona o dani z príjmov, keď kontroloval dodržanie ustanovení § 17 ods. 5 a § 18 zákona o dani z príjmov. Kontrolné zistenie, že ceny pri obchodných vzťahoch (transakciách) žalobkyne (IKEA Industry Slovakia s.r.o., rezident SR) so zahraničnými závislými osobami (ISAG, rezident Švajčiarska; Swedwood Šopron Kft, rezident Maďarska; Swedwood Tibro AB, rezident Švédska) z hľadiska dodržania princípu nezávislého vzťahu sa líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, správca dane oprel o dikciu zákona o dani z príjmov a o dikciu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (článok 9) a Smernicu OECD v konaní použil podporne, pretože predmetom vykonanej daňovej kontroly nebolo dodržiavanie Smernice OECD. Uvedené podľa názoru krajského súdu vyplýva i z odôvodnenia rozhodnutia, keď správca dane konštatoval, že v zmysle Komentára k Modelovej zmluve OECD predmetná Smernica OECD reprezentuje medzinárodne dohodnuté (schválené) princípy a poskytuje smernicu, resp. návod pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu v cezhraničných transakciách závislých osôb. Uvedená Smernica OECD je považovaná za všeobecne uznávaný doplnkový výkladový prostriedok k článku 9 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v zmysle Viedenského dohovoru o zmluvnom práve.

11. Správca dane pri posudzovaní dodržania princípu nezávislého vzťahu v danej transakcii vychádzal okrem vnútroštátneho predpisu v súlade s ustanovením § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov aj z článku 9 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia: Zmluva medzi Slovenskou republikou a Švajčiarskou konfederáciou o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmov a z majetku č. 127/1998 Z.z., Zmluva medzi Slovenskou republikou a Maďarskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku č. 80/1996 Z.z. a Zmluva medzi Československou socialistickou republikou a Švédskym kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmov a z majetku č. 9/1981Zb.

12. Uvedenému nasvedčuje i samotné tvrdenie žalobkyne, keď sa v podanej žalobe i replike odvolávala na odôvodnenie rozsudku NS SR sp. zn. 8Sžf/67/2014 zo dňa 19.11.2015 a sp. zn. 2Sžf/76/2014 zo dňa 15.04.2015, v zmysle ktorého Smernica OECD o transferovom oceňovaní a aj Komentár k modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia, má nezáväzný odporúčací charakter a môže mať efekt len pri výklade medzinárodných zmlúv.

13. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia vyplýva, že správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly zistil, že kontrolovaný daňový subjekt v Transakcii 1 pri stanovení cien pri predaji výrobkov do závislého vzťahu použil metódu CUP nepreukázal súlad s princípom nezávislého vzťahu, a preto na určenie nezávislej ceny pri Transakcii 1 použil metódu čistého obchodného rozpätia aplikovanú na báze metódy zvýšených nákladov. Metóda čistého obchodného rozpätia je definovaná v § 18 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov. Z uvedeného vyplýva, že na Smernicu OECD sa správca dane odvolával len z dôvodu vysvetlenia svojich postupov a je návodom, ako aplikovať princíp nezávislého vzťahu v cezhraničných transakciách závislých osôb.

14. Správny súd v súlade so žalovaným konštatoval, že hoci žalobkyňa namieta aplikáciu predmetnej smernice žalovaným, sama na jej základe postupuje pri aplikácii metódy nezávislej trhovej ceny - CUP, o čom svedčí i žalobkyňou predložená dokumentácia k TO k Transakcii 1, v ktorej je uvedené, že bola pripravená v súlade so Smernicou OECD a na str. 28 uviedla, že Smernica OECD ustanovuje, že ak nie je možné aplikovať metódu CUP, metóda zvýšených nákladov - Cost plus je vo všeobecnosti najvhodnejšou pre ocenenie transakcií. Vzhľadom na to, že metóda CUP môže byť dostatočne uplatňovaná v Transakcii 1, neohodnocovali nezávislú cenu metódou Cost plus. Žalobkyňa sa na aplikáciu Smernice OECD odvoláva aj v pripomienkach k Protokolu z daňovej kontroly, v odvolaní proti

rozhodnutiu správcu dane a aj v podanej žalobe.

15. S poukazom na vyššie uvedené krajský súd nevzhliadol dôvodnou ani námietku, že napadnuté rozhodnutie vychádza aj z nesprávneho právneho posúdenia veci, pretože správca dane mal pri kontrole povinnosti žalobkyne výlučne aplikovať zákon o dani z príjmov v znení platnom k 01.09.2010, keďže právna úprava transferového oceňovania je obsiahnutá v § 17 ods. 5 a § 18 zákona o dani z príjmov.

16. Podľa žalobkyne správca dane neunesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal žalobkyni, že cena dohodnutá pri transakcii medzi závislými osobami sa líšila od ceny, ktorú by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných vzťahoch. Uvedené sa týkalo výrobkov žalobkyne - sortiment BILLY, FACTUM a RATIONELL, ktorý tvoril 24,97 % výrobkov žalobkyne a že ceny za sortiment (75,03 % výrobkov), ktorý vyrábala a predávala výlučne žalobkyňa, spĺňali princíp nezávislého vzťahu a boli porovnateľné s podmienkami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných vzťahoch a na posúdenie nezávislého vzťahu by mala byť uplatnená metóda zvýšených nákladov podľa §18 ods. 2 písm. c) zákona o dani z príjmov (Cost plus method), ktorá sa v praxi kombinuje s metódou čistého obchodného rozpätia podľa § 18 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov (TNMM). Správca dane však pre celý objem výrobkov žalobkyne na posúdenie nezávislého vzťahu aplikoval metódu čistého obchodného rozpätia podľa § 18 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov, ktorá je uvedená ako posledná vhodná metóda.

17. Správny súd k námietke neunesenia dôkazného bremena žalovaným uvádza, že tieto tvrdenia nenachádzajú oporu v Daňovom poriadku. Z § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva povinnosť daňového subjektu preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane.

18. Žalobkyňa mala na Slovensku v kontrolovanom zdaňovacom období 4 výrobné závody. Závody Spartan, Malacky a Jasná vyrábali nábytok a závod Majcichov vyrábala zosadenú dyhu. Vo FY 10/11 príjmy za predaj hotového nábytku predstavovali približne 151 mil. euro (94 %) a za predaj zosadenky približne 9 mil. euro (6 %). Žalovaný preto posudzoval zvlášť predaj hotového nábytku a zvlášť predaj zosadenej dyhy z hľadiska dodržania princípu nezávislého vzťahu. Pri predaji tovaru - vlastných výrobkov zmluvnými stranami, je spoločnosť IKEA Industry Slovakia s.r.o. (rezident Slovenskej republiky) a spoločnosti ISAG (rezident Švajčiarska), Swedwood Šopron Kft, (rezident Maďarska) a Swedwood Tibro AB, (rezident Švédska), ktoré sú v zmysle ustanovenia § 2 písm. r) zákona o dani z príjmov zahraničné závislé osoby. IKEA je principal, voči ktorému Swedwood Slovakia koná ako zmluvný výrobca (contract manufacturer) a Swedwood Slovakia nie je plne vystavený inému významnému riziku, napr. trhovému riziku.

19. Pri predaji hotového nábytku zobral správca dane do úvahy tvrdenie žalobkyne, že Swedwood Slovakia predáva všetok hotový nábytok do ISAG (tretím stranám nepredáva). ISAG nakupuje identické typy hotového nábytku aj od dodávateľov z tretích strán. Podľa metódy CUP (nezávislej trhovej ceny) možno teda použiť ceny stanovené dodávateľovi tretej strany na posúdenie dodržania princípu nezávislého vzťahu pri cenách účtovaných spoločnosťou Swedwood Slovakia.

20. Zo žalobkyňou predloženého prehľadu cien konkurentov k 26.08.2011 za Jasnú, Malacky a Spartan, ktorá obsahovala celý výrobný program Swedwood Slovakia v rámci nábytkových sérií HEMNES, LESKVIK, FACTUM, RATIONELL, BILLY, EFEKTIV, GALANT a PAX NEXUS s cenami, za ktoré boli predávané do ISAG vyplýva, že vzhľadom na veľmi široké portfólio predávaných výrobkov, žalobkyňa nemá cenníky externých dodávateľov pre všetky položky vyrábaného tovaru. Má však cenník pre niekoľko vzorových položiek hotového nábytku predávaných externými dodávateľmi do ISAG, ktoré predstavujú približne 35 % z príjmov za hotový nábytok predávaný Swedwoodom Slovakia.

21. Žalobkyňa na stanovenie cien pri predaji hotových výrobkov do ISAG použila metódu CUP (nezávislej trhovej ceny), pričom pri preukazovaní porovnateľnosti medzi externými dodávateľmi hotového nábytku a interným tokom medzi Swedwood Slovakia a ISAG vychádzala z prehľadu cien konkurentov a z faktorov porovnateľnosti, u ktorých nemajú byť žiadne rozdiely medzi internými a

externými transakciami. Podľa žalobkyne existujú malé rozdiely, no interné a externé transakcie sú porovnateľné.

22. Vo vyjadrení zo dňa 21.11.2014 žalobkyňa uviedla, že série dodávané Jasnou (HEMNES, LEKSVIK) boli výhradne vyrábané len v Jasnej pre celú IKEA a z toho dôvodu nie sú porovnateľné s inými dodávateľmi. Vo vyjadrení zo dňa 01.07.2015 žalobkyňa uviedla, že 100 % porovnateľné podmienky výroby uvedených tovarov nebudú reálne existovať nikdy. Podmienky jednotlivých dodávateľov sa mierne líšia v rozdielnych objemoch predaja, iných výrobných podmienkach, dotáciách (napr. spoločnosť Mayerburger dostala dotácie od vlády na nákup strojov, pričom výroba v tejto spoločnosti je vysoko automatizovaná). Priemerný rozdiel v cenách bol v prípade produktu BILLY 1 %, v prípade produktu FAKTUM 2 % a RATIONELL 5% v porovnaní s dodávateľom COMPOSAD. Podmienky však považuje pre účely porovnania v rámci CUP dostačujúce a uvedený rozdiel v cenách za zanedbateľný.

23. Správca dane pre porovnanie údajov o odberateľovi ISAG a o dodávateľoch do ISAG uvedených v zostave „Prehľad cien konkurentov k 26.08.2011 za Jasnú, Malacky a Spartan s kontrolovaným daňovým subjektom získal informácie v databáze Amadeus (od spoločnosti Bureau Van Dijk, verzia „Véry large companies - VL“) a cez portál Google, ktoré sú podrobne rozvedené na stranách 15 až 18 prvoinštančného rozhodnutia, preto ich krajský súd neopakoval.

24. Správca dane zo získaných informácií o dodávateľoch do ISAG a preverení dokumentácie predloženej ku kontrole zistil, že neboli splnené podmienky porovnateľnosti, pretože k prevažnej časti výrobného programu nemal kontrolovaný daňový subjekt k dispozícii porovnateľné výrobky z dôvodu, že niektoré série boli vyrábané výhradne v Swedwood Slovakia, s.r.o. (série EFJEKTIV, PAX NEXUS a GALANT v závode Spartan a série HEMNES, LEKSVIK v závode Jasná), alebo z dôvodu, že mal k dispozícii cenník pre niekoľko vzorových položiek hotového nábytku predávaných externými dodávateľmi do ISAG, ktoré podľa jeho vyjadrenia predstavovali približne 35 % z príjmov za hotový nábytok predávaný Swedwoodom Slovakia. Ďalej, že niektorí externí dodávatelia, kde existovali určité rozdiely, boli vyňatí z porovnania, konkrétne: Ruský dodávateľ SLL Industrial Co nebol zahrnutý do porovnania z dôvodu, že ide o lokálneho dodávateľa na ruský trh s vysokými dovoznými clami, Ruský dodávateľ ZAO EURODESIGN nebol zahrnutý do porovnania z dôvodu, že ide o lokálneho dodávateľa na ruský trh s vysokými dovoznými clami. AB Klaipedos Mediena, v Litve bol takisto vyňatý z porovnania z dôvodu rozdielnych ekonomických podmienok (cena práce, pôvod surového materiálu). Dve spoločnosti, ktoré patria do skupiny IKEA (SWEDWOOD POLAND a LLC "IKEA TORG"), preto ich ceny nie je možné zahrnúť do porovnania pre nezávislú trhovú cenu. U dodávateľov z Číny, Ruska, Brazílie - v týchto krajinách existujú také faktory, ako napr. rozdielne geografické i ekonomické podmienky, ktoré môžu rôznym spôsobom ovplyvňovať cenotvorbu. Nie sú teda porovnateľné s podmienkami kontrolovaného daňového subjektu. Za 3 sledované roky 2009, 2010 a 2011 podľa dostupných údajov vykazujú externí dodávatelia kladnú EBIT ziskovú prirážku (okrem COMPOSAD SRL - IT a TVIN - HR), pričom kontrolovaný daňový subjekt vykazuje za uvedené obdobia stratu a zápornú EBIT margin (za rok 2011: -14,11 %). COMPOSAD SRL - IT bola nová spoločnosť, TVIN - HR: vykazuje EBIT margin za sledované roky zápornú, avšak profit margin kladnú. Ceny tohto závodu nemožno považovať za porovnateľné, keďže bol uvedený pre nábytkové série EFJEKTIV A GALANT, ktoré však boli vyrábané výhradne v závode Spartan.

25. Podľa správcu dane funkcie a riziká dodávateľov pri tovare nakupovanom ISAG na predaj konečnému zákazníkovi neboli podobné v externých transakciách v porovnaní s internými transakciami správcovi dane nebola predložená zo strany kontrolovaného daňového subjektu analýza a popis funkcií a rizík dodávateľov v externých transakciách, preto nebola preukázaná podmienka porovnateľnosti tohto faktora. Dodávatelia z Číny, Ruska, Brazílie - cez portál Google sa nepodarilo zistiť ich funkcie a riziká, indikátor nezávislosti, dátum založenia, predmet činnosti ani ziskovosť. Dodávatelia so sídlom v krajine Európy sú členmi nadnárodných spoločností s indikátorom nezávislosti BvD „D“ a v jednom prípade „U“. Tieto spoločnosti uskutočňovali transakcie so závislými osobami a ich cenotvorba a finančné výsledky mohli byť ovplyvnené touto závislosťou.

26. Z pohľadu zmluvných podmienok nie sú materiálové rozdiely v zmluvných podmienkach v transakciách od závislých alebo nezávislých dodávateľov zmluvy od nezávislých dodávateľov neboli zo strany kontrolovaného daňového subjektu predložené, hoci správca dane žiadal preukázať, v čom spočívajú určité cenové odchýlky. Daňový subjekt vo svojej odpovedi zo dňa 01.07.2015 uviedol nasledovné: „Dovoliť si konštatovať, že 100% porovnateľné podmienky výroby uvedených tovarov nebudú reálne existovať nikdy. Podmienky jednotlivých dodávateľov sa mierne líšia v rozdielnych objemoch predaja, iných výrobných podmienkach, dotáciách (napr. spoločnosť Mayerburger dostala dotácie od vlády na nákup strojov, pričom výroba v tejto spoločnosti je vysoko automatizovaná). Priemerný rozdiel v cenách bol v prípade produktu BILLY 1%, v prípade produktu FAKTUM 2% a RATIONELL 5% v porovnaní s dodávateľom COMPOSAD. Podmienky však považujeme pre účely porovnania v rámci CUP dostačujúce a uvedený rozdiel v cenách za zanedbateľný.“ Dodávateľ COMPOSAD SRL bola nová spoločnosť, bola založená 25.10.2010, z čoho je možné predpokladať, že z dôvodu jej snahy preniknúť na trh, vykazovala v počiatočných rokoch (aj v roku 2011) podnikania stratu. Efektívnosť podnikania a teda aj zmluvné predajné ceny jej výrobkov z tohto dôvodu nie sú dostatočne spoľahlivé pre posúdenie porovnateľnej nezávislej trhovej ceny. Faktor porovnateľnosti Zmluvné podmienky (ktoré však neboli predložené) by sa vzťahoval iba na niekoľko vzorových položiek hotového nábytku predávaných externými dodávateľmi do ISAG, ktoré podľa vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu predstavujú približne 35 % z príjmov za hotový nábytok predávaný Swedwoodom Slovakia.

27. Z vyššie uvedeného podľa názoru krajského súdu vyplýva, že žalobkyňa k prevažnej časti výrobného programu nemala k dispozícii porovnateľné výrobky a ani porovnateľné nezávislé ceny, interné a externé transakcie nie sú porovnateľné, preto v ich prípade nemohla použiť pri tvorbe ceny metódu CUP, pretože pri metóde nezávislej trhovej ceny sa porovnáva cena prevodu majetku alebo služby dohodnutá medzi zahraničnými závislými osobami s porovnateľnou nezávislou trhovou cenou dohodnutou medzi nezávislými osobami; ak je medzi týmito cenami rozdiel, cena dohodnutá medzi zahraničnými závislými osobami sa nahradí nezávislou trhovou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných podmienok.

28. Pre výrobky, ktoré boli vyrábané výlučne v Swedwood Slovakia (výrobné série EFFEKTIV, PAX NEXUS a GALANT v závode Spartan v Trnave a série HEMNES, LEKSVIK v závode Jasná) daňový subjekt vo svojom vyjadrení zo dňa 01.07.2015 uviedol: „Cena výrobkov bola kalkulovaná nasledovne: Výrobné náklady + režijné náklady + zisková prirážka tak, aby sa splnili dve podmienky: zisková marža 3 % a ROCE (návratnosť vloženého kapitálu) určené skupinou na príslušný finančný rok kalkulované na plnú výrobnú kapacitu.“ V dokumentácii k TO k Transakcii 1 žalobkyňa uviedla, že Smernica OECD ustanovuje, že ak nie je možné aplikovať metódu CUP, metóda zvýšených nákladov - Cost plus je vo všeobecnosti najvhodnejšou pre ocenenie transakcií. Vzhľadom na to, že metóda CUP môže byť dostatočne uplatňovaná v Transakcii 1, neohodnocovali nezávislú cenu metódou Cost plus.

29. Podľa správcu dane žalobkyňa napriek vyššie uvedenému tvrdeniu v týchto prípadoch pri kalkulácii ceny použila postup podľa metódy zvýšených nákladov, ustanovenej v § 18 ods. 2 písm. c) zákona o dani z príjmov, pri ktorej sa nezávislá trhová cena vypočíta zo skutočných priamych a nepriamych nákladov majetku alebo služby prevádzkanej medzi zahraničnými závislými osobami, zvýšených o sumu cenovej prirážky uplatňovanej tým istým dodávateľom vo vzťahu k nezávislým osobám alebo o sumu cenovej prirážky, ktorú by uplatňovala nezávislá osoba v porovnateľnom obchode za porovnateľných podmienok. Správcovi dane však nebola predložená analýza preukazujúca sumu cenovej prirážky, ktorú by uplatňovala nezávislá osoba v porovnateľnej transakcii za porovnateľných podmienok. Podľa správcu dane žalobkyňa tiež nesplnila ani skupinou určené podmienky ukazovateľov ziskovej marže 3 % a ROCE.

30. Vo vzťahu k výrobe zosadenej dyhy v závode Majcichov. Podľa informácií uvedených v dokumentácii k TO príjmy za jej predaj predstavovali vo FY 10/11 približne 9 mil. euro (6 %). Celkové výnosy z predaja zosadenej dyhy zaúčtované v účtovnej evidencii predstavovali sumu 25.565.064,06 €. Zosadená dyha evidovaná na účte 601110 - Tržby za vlastné výrobky Swedwood bola predávaná do

Swedwood Šopron Kft, Maďarsko a Swedwood Tibro AB, Švédsko, teda do závodov v skupine Swedwood Group. Na účte 699160 bol zaevidovaný interný predaj zosadenej dyhy v rámci Swedwood Slovakia, a to z odštepného závodu Majcichov do odštepného závodu Spartan. Predaj externým zákazníkom bol realizovaný len firme Tattranwood v hodnote 580,50 euro.

31. K metóde CUP žalovaný uviedol, že podľa informácií v dokumentácii k TO, závod Majcichov vyrába zosadenú dyhu, pričom menej ako 0,5 % predaja v tomto segmente sa predáva tretím stranám. Predaj tretím stranám preto nemôže slúžiť ako spoľahlivý podklad pre podobnú CUP analýzu tak, ako je uvedené vyššie pre hotový nábytok.

32. Pri výrobe určitých nábytkových zostáv (MALM), ktoré ISAG predáva, sa vykonáva obstarávanie surovín (drevotriekových dosiek, zosadeniek, atď.) po celom svete. ISAG žiada a dostáva ponuky na drevotriekové dosky a zosadenky od interných a externých dodávateľov z celého sveta. Potom porovnáva cenové ponuky a rozhoduje o nákupoch od dodávateľa s najlepšimi dodacími podmienkami.

33. Pri dojednávaní cien a zmluvných podmienok s ISAG, Swedwood Slovakia vystupuje ako nezávislá osoba, t. j. jeho obchodné rozhodnutia nie sú pod vplyvom IKEA alebo Swedwood Group. Rokovania sa riadia podľa rovnakého vzoru ako medzi nezávislými stranami na trhu s nábytkom. V tomto ohľade, Swedwood Slovakia pôsobí ako iná nezávislá strana a usiluje sa o dosiahnutie svojich obchodných cieľov. Swedwood Slovakia pri predaji tovaru podľa Transakcie 1 teda vystupuje ako nezávislá osoba a účtované ceny možno považovať za nezávislé.

34. Na požiadavku správcu dane o predloženie cien, za ktoré v kontrolovanom zdaňovacom období realizovali externí dodávatelia predaj porovnateľnej zosadenej dyhy do ISAG, žalobkyňa vo vyjadrení zo dňa 01.07.2015 uviedla, že „ISAG nenakupuje zosadenku priamo. Zosadenku nakupujú jednotliví dodávatelia nábytku pre ISAG, ktorí sú okrem závodov v skupine Swedwood vždy externí, a preto Swedwood Slovakia/IKEA Industry Slovakia nemá prístup k takýmto informáciám.“

35. Z uvedeného i podľa názoru krajského súdu, vo vzťahu k predaju zosadenej dyhy vyplýva, že pre preukázanie použitia metódy CUP neboli žalobkyňou predložené porovnateľné nezávislé ceny, keďže predaj do nezávislého vzťahu odberateľovi Tattranwood v celkovej sume 580,50 Eur predstavuje zanedbateľný objem z celkových tržieb za predaj zosadenej dyhy, a teda použitie uvedenej metódy nebolo opodstatnené. Žalobkyňa v rámci skupiny Swedwood je zmluvným výrobcom, ktorý znáša rutinné aktivity, svoju výrobu vykonáva na základe inštrukcií principála, neznáša teda viaceré riziká, ako napríklad trhové riziko, ako odmenu za tieto aktivity má dosahovať určitú, i keď nízku ziskovú prírážku.

36. Z dokumentácie TO vo vzťahu k predaju výrobkov do ISAG vyplýva, že: „ISAG objednáva konkrétny nábytok z dreva, ktorý má byť vyrobený v Swedwood. Cena je dohodnutá v rámci vzájomných rokovaní medzi ISAG a výrobnými jednotkami Swedwood. Tieto výrobné jednotky nemajú žiadne obmedzenia pri dojednávaní, ak je dosiahnutá cenová politika v Swedwood (transfer pricing policy), t.j. návratnosť kapitálu je dosiahnutá vo výške 12%. Vzhľadom k hospodárskej recesii bolo rozhodnuté o dočasnom znížení návratnosti kapitálu v FY10/11 vo výške 9 %“.

37. Žalobkyňa pre výrobky, pre ktoré nemala porovnateľné ceny pre predaj do ISAG predložila kalkuláciu cien: „Výrobné náklady + režijné náklady + zisková prírážka tak, aby sa splnili dve podmienky: zisková marža 3% a ROCE (návratnosť vloženého kapitálu) určené skupinou na príslušný finančný rok kalkulované na plnú výrobnú kapacitu.“

38. Krajský súd zhodne s tvrdením správcu dane konštatoval, že podmienky tak, ako boli uvedené na str. 21 v dokumentácii k TO a v zmysle predloženej kalkulácie cien, neboli zo strany žalobkyne splnené. Žalobkyňa namiesto ziskovej marže 3 % vykázala stratu a k preukázaniu stanovenej výšky návratnosti vloženého kapitálu vo vyjadrení doručenom dňa 21.11.2014 poukázala, že „IKEA Group požiadala PwC o benchmark štúdiu finančných ukazovateľov výrobných podnikov v období 2009-2011. Modus\* vychádzajúci z tohto benchmarku je v rozsahu 3,8-22,9 % s mediánom 13,4%. Priemerné ukazovatele

spoločnosti - 16% návratnosti kapitálu vloženého v priebehu roku 2000-2008 sú preto v rozpätí modusu. Priemerný ukazovateľ spoločnosti 6 % návratnosti kapitálu vloženého v priebehu rokov 2000-2011 je tiež v rozpätí modusu."

39. I podľa názoru krajského súdu z uvedeného vyplýva, že splnenie výšky stanovenej návratnosti vloženého kapitálu žalobkyňa preukazuje spriemerovaním jej ekonomických výsledkov za 12 rokov, teda za roky 2000-2011. „Priemerný ukazovateľ spoločnosti 6% návratnosti kapitálu vloženého v priebehu rokov 2000-2011 je tiež v rozpätí modusu. “

40. S poukazom na uvedené, správny súd konštatoval zhodne s tvrdením správcu dane, že zdôvodnenie žalobkyne k splneniu ukazovateľa ROCE nie je možné akceptovať, pretože jej spriemerovaním za obdobie 12 rokov, sa stráca vypovedacia hodnota za kontrolované zdaňovacie obdobie.

41. Povinnosť dodržania princípu nezávislého vzťahu sa vzťahuje na každú transakciu v závislom vzťahu, a aj podľa tvrdenia žalobkyne, výška tohto ukazovateľa je stanovená pre každý rok osobitne. Podľa informácií uvedených v Dokumentácii k TO bola návratnosť kapitálu stanovená podľa cenovej politiky Swedwood vo výške 12 %, resp. 9 %, avšak spriemerovaná hodnota za uvedené roky dosiahla výšku iba 6 %. Podľa názoru súdu správca dane postupoval správne, keď v databáze Amadeus výšku návratnosti kapitálu pri použití prevádzkového zisku EBIT pre kontrolovaný daňový subjekt. V kontrolovanom zdaňovacom období vykázal zápornú hodnotu uvedeného ukazovateľa, teda -27,63 % (namiesto určeného 9 %). Ekonomické výsledky žalobcu z predaja boli v rozpore s cenovou politikou (transfer pricing policy) v Swedwood, podľa ktorej výrobné jednotky nemajú žiadne obmedzenia pri dojednávani, ak je dosiahnutá určená návratnosť kapitálu. Žalobkyňa mala teda možnosť dojednať takú predajnú cenu, aby dosiahla požadovanú efektívnosť výroby a jej predaja.

42. Krajský súd neprisvedčil ani ďalšej námietke žalobkyne, keď tvrdila, že žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav vecí, nakoľko nezisťoval podrobnejšie informácie o podnikateľských aktivitách žalobkyne, neskúmal dôvody straty vykázané žalobkyňou v účtovnej závierke za hospodársky rok 2010/2011 a že čistá zisková prirážka 6,15%, ktorú použil správca dane pri výpočte zvýšenia daňového základu žalobkyne, nie je reálnou ziskovou prirážkou v nábytkárskom priemysle v Slovenskej republike s poukazom na odborný posudok spoločnosti BMB Leitner, v zmysle ktorého by správca dane mal buď akceptovať stratu, alebo zohľadniť pre 75,03 % výrobkov žalobkyne čisté obchodné rozpätie vo výške 0,77 % miesto 6,15 %.

43. Správca dane porovnal vyčíslené ukazovatele pre kontrolovaný daňový subjekt Swedwood Slovakia s dátami uverejnenými v databáze Amadeus a zistil, že čisté príjmy (sales) zodpovedajú údajom v Prehľadě finančných ukazovateľov (net revenue), avšak ziskové prirážky v % sú rozdielne. Dáta uverejnené v databáze Amadeus pre Swedwood Slovakia sú zhodné s údajmi evidovanými vo výkazoch ziskov a strát žalobkyne. Správca dane sa taktiež zaoberal vyjadrením žalobkyne doručeným správcovi dane dňa 20.11.2014, dňa 01.07.2015, 15.10.2015, ako aj dôvodmi straty vykázané žalobkyňou, čo jednoznačne vyplýva z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí a po zhodnotení tvrdení žalobkyne dospel k záveru, že žalobkyňa v Transakcii 1 pri stanovení cien pre predaj výrobkov do závislého vzťahu použitím metódy CUP nepreukázala súlad s princípom nezávislého vzťahu. Správca dane preto v súlade s odporúčaním Smernice OECD použil inú metódu na určenie nezávislej ceny pri predmetnej Transakcii 1. Podľa správcu dane metóda zvýšených nákladov - Cost plus je vo všeobecnosti najvhodnejšou pre ocenenie transakcií.

44. Vzhľadom na charakter transakcie, dostupnosť a spoľahlivosť údajov o porovnateľných spoločnostiach správca dane vykonal porovnávaciu analýzu v databáze Amadeus, pričom otestoval ziskovú prirážku pomocou metódy čistého obchodného rozpätia aplikovanej na báze metódy zvýšených nákladov. Porovnávaciu analýzu v databáze Amadeus je správcom dane podrobne zdôvodnená na čl. 28-38 prvoinštančného rozhodnutia. Z údajov v databáze Amadeus zistil výšku ziskovej prirážky u porovnateľných nezávislých subjektov 6,86 %, ktorá bola vyčíslená spriemerovaním ich vnútrokvartilového rozpätia za 3 obdobia na úrovni mediánu. Avšak v konečnom dôsledku bola zohľadnená pripomienka žalobcu k protokolu o daňovej kontrole a správca dane akceptoval výpočet

ziskovej prirážky použitím štatistickej metódy združeného priemeru s mediánom 6,15 %. Spôsob výpočtu podľa metód vychádzajúcich z porovnávania ceny a z porovnávania zisku vyplýva priamo z dikcie § 18 ods. 2 a 3 zákona o dani z príjmov. Zákon o dani z príjmov dáva žalobkyni možnosť písomne požiadať správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy (§ 18 ods. 4) a poskytuje priestor na to, aby daňový subjekt na základe rozhodnutia správcu dane prakticky uplatnil takú metódu oceňovania, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

45. Podľa názoru krajského súdu na žalobkyňou poukazovanú porovnávaciu štúdiu zo dňa 11.10.2016 vypracovanú audítorskou spoločnosťou BMB Leitner, ktorou demonštruje rozmedzie čistého obchodného rozpätia 0,77 % - 4,91 %, žalovaný nemohol prihliadnuť pri svojom rozhodovaní, nakoľko nebola súčasťou odvolania proti rozhodnutiu správcu dane a v tomto štádiu konania je preto jeho námietka aj ohľadom uplatnenia strednej hodnoty čistého obchodného rozpätia 6,15 % irelevantná. Správca dane vykonával daňovú kontrolu od 19.12.2013 do 08.12.2015, z čoho je zrejmé, že žalobkyňa mala dostatočný časový priestor aj na predloženie takého dôkazu, akým je porovnávacia štúdia.

46. Súd neprisvedčil ani ostatnej námietke žalobkyne, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné i pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Práve naopak, podľa názoru krajského súdu rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane spĺňa všetky podstatné atribúty pre riadne odôvodnenie. Z rozhodnutí je jednoznačne zrejmé, ktorá časť rozhodnutia sa týka argumentov žalobkyne a ktorá časť sa týka argumentov správcu dane. Z rozhodnutia je zrejmé aj ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia a ako sa správca dane vysporiadal s návrhmi a námietkami žalobkyne a tiež na základe akej správnej úvahy pri hodnotení vykonaných dôkazov a za použitia konkrétnych ustanovení právnych predpisov dospel k právnemu záveru.

47. Výpočet, ktorým správca dane zvyšuje základ dane žalobkyňu o rozdiel vo výške 32.013.034,45 €, vyplýva z úpravy výšky výnosov pre Transakciu 1, pričom pre výpočet bola použitá nezávislá čistá zisková prirážka vo výške 6,15 %. Výpočet nezávislej čistej ziskovej prirážky vo výške 6,15 % je uvedený v závere prvoinštančného rozhodnutia na čísle listu 64, z ktorého následne vyplýva i vyčíslenie základu dane po úprave po daňovej kontrole, ako aj zistený rozdiel dane.

48. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 168 S.s.p. tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní úspech, náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

49. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutia správnych orgánov a vec im vráti na ďalšie konanie.

50. Sťažovateľka namietala, že krajský súd nesprávne právne posúdil postup správcu dane, ktorý zvýšil základ dane sťažovateľky za hospodársky rok od 01.09.2010 do 31.08.2011 aj u tej časti výrobkov, u ktorých sa ceny sťažovateľky nelíšili od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch. Tiež sťažovateľka namietala nesprávne právne posúdenie znášania dôkazného bremena pri transferovom oceňovaní.

51. Sťažovateľka poukázala na nevhodný výber porovnávaných spoločností a nedodržanie § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Spoločnosti vybrané správcem dane nekorešpondovali so situáciou sťažovateľky. Ďalší sťažnostný bod sa týkal toho, že správca dane zahrnul do výpočtu zvýšenia daňovej povinnosti sťažovateľky nedaňovú zložku, ktorú sťažovateľka v predmetnom období jednorazovo zaúčtovala na ľarchu nákladov ako znehodnotenie dlhodobého hmotného majetku. Sťažovateľka tiež namietala arbitrárnosť napadnutých rozhodnutí správnych orgánov.

52. K Smernici OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktorá nebola publikovaná v Zbierke zákonov SR, sťažovateľka poukázala na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/67/2014 a sp. zn. 2Sžf/76/2014, z ktorých závermi sa sťažovateľka stotožňuje.

53. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

#### IV.

##### Právny názor Najvyššieho súdu

54. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25. augusta 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

55. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

56. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutí správnych orgánov.

57. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia krajského súdu musí kasačný súd zdôrazniť, že postupom krajského súdu pri rozhodovaní o merite sporu a vydaním preskúmaného rozhodnutia bolo porušené právo účastníkov konania na spravodlivý proces.

58. Z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že tak základné právo podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj právo podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd v sebe zahŕňajú aj právo na rovnosť zbraní, kontradiktórnosť konania a odôvodnenie rozhodnutia (II. ÚS 383/06). Obsah práva na spravodlivý súdny proces nespočíva len v tom, že osobám nemožno brániť v uplatnení práva alebo ich diskriminovať pri jeho uplatnení. Obsahom tohto práva je i relevantné konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky. Ak je toto konanie v rozpore s procesnými zásadami, porušuje ústavnoprávne princípy (II. ÚS 85/06). Rovnako sa Ústavný súd Slovenskej republiky vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).

59. Odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu, z ktorého nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd postupoval pri posudzovaní rozhodných skutočností v prejednávanej veci, nevyhovuje zákonným požiadavkám, ktoré Správny súdny poriadok kladie na obsah odôvodnenia rozhodnutia a v konečnom dôsledku takéto rozhodnutie zasahuje do základných práv účastníka správneho súdneho konania, ktorý má nárok na to, aby bola jeho vec spravodlivo posúdená. Krajský súd bol preto povinný svoje rozhodnutie riadne odôvodniť, bol povinný tiež zrozumiteľným spôsobom vysvetliť, ako a prípadne prečo sa určitou žalobnou námietkou nezaoberal. Ak tak krajský súd nepostupuje, porušuje právo

účastníka správneho súdneho konania na spravodlivý proces garantovaný článkom 46 Ústavy Slovenskej republiky, článkom 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a článkom 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Kasačný súd si uvedomuje, že krajský súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, je však povinný jasne objasniť rozhodujúci skutkový a právny základ rozhodnutia, čo krajský súd neurobil.

60. Vo vzťahu k dôvodom zamietnutia žaloby kasačný súd uvádza, že skutková a právna časť odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu sa obmedzuje len na konštatovanie zistení z administratívneho spisu, ich rekapituláciu, citáciu zákonných ustanovení, pričom však krajský súd dostatočne a zrozumiteľne neuviedol vzťah medzi citovanými právnymi predpismi a skutkovými zisteniami a už vôbec nie vlastnú právnu úvahu vo vzťahu k týmto dôvodom. Kasačnému súdu nie je zrejmé, na základe akých právnych úvah dospel krajský súd k záverom o pravdivosti tvrdení správnych orgánov. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajského súdu absentuje akékoľvek odôvodnenie právnej úvahy krajského súdu. Krajský súd sa obmedzil iba na tvrdenia, že „zhodne s tvrdením správcu dane“, „v súlade so žalovaným“ a podobne.

61. Ústavný súd SR vo svojich rozhodnutiach stabilne uvádza: „Povinnosťou všeobecného súdu je uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založil. Dostatočnosť a relevantnosť týchto dôvodov sa musí týkať tak skutkovej, ako i právnej stránky rozhodnutia (m. m. III. ÚS 328/05, III. ÚS 116/06)“ (napr. III. ÚS 107/07). Ústavný súd SR tiež uvádza: „Podobne ako v skutkovej oblasti, aj v oblasti nedostatočne vyloženej a zdôvodnenej právnej argumentácie (subsumpcia skutkového stavu pod zvolené právne normy) nastávajú obdobné následky vedúce k neúplnosti a hlavne k nepresvedčivosti rozhodnutia, čo je však v rozpore nielen s požadovaným účelom súdneho konania, ale tiež aj so zásadami spravodlivého procesu podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.“ (I. ÚS 33/2012).

62. Právo na spravodlivý proces vyžaduje, aby rozhodnutia súdu boli zdôvodnené a presvedčivé. Odôvodnenie rozhodnutia je zárukou toho, že výkon spravodlivosti nie je arbitrárny. Kasačný súd má za to, že z napadnutého rozhodnutia krajského súdu nie je vôbec zrejmé v čom vidí vlastne krajský súd dôvody zamietnutia žaloby.

63. Kasačný súd ďalej poznamenáva, že nie je úlohou kasačného súdu domýšľať dôvody, pre ktoré krajský súd rozhodol vo veci tak ako rozhodol, ani nahrádzať úlohu správneho súdu v súdnom prieskume rozhodnutí správnych orgánov. Preto krajský súd pochybil, keď zamietol žalobu sťažovateľky bez toho, aby uviedol zrozumiteľný právny názor na skutkové a právne otázky súvisiace s predmetnou vecou. Takéto rozhodnutie možno považovať za arbitrárne, pretože aj nedostatočne odôvodnené rozhodnutie súdu môže zasiahnuť do práva na súdnu ochranu, ktorá je garantovaná každému Ústavou Slovenskej republiky.

64. Z uvedených dôvodov je kasačný súd toho názoru, že rozsudok krajského súdu nespĺňa zákonnú požiadavku presvedčivého odôvodnenia v zmysle § 139 ods. 2 S.s.p. Rozhodnutie krajského súdu, v ktorého odôvodnení absentuje náležité a najmä zrozumiteľné vysporiadanie sa so spornými skutočnosťami, nemôže spĺňať atribúty zákonného rozhodnutia a je nutné ho zrušiť.

65. Kasačný súd s ohľadom na uvedené skutočnosti napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. Ostatnými sťažnostnými bodmi sa kasačný súd nezaoberal, pretože zistil závažný dôvod odôvodňujúci zrušenie rozhodnutia krajského súdu. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť a vysporiadať sa so žalobnými námietkami, pričom krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. Právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 S.s.p.).

66. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

**Poučenie:**

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