

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/66/2018
Identifikačné číslo spisu: 1014201999
Dátum vydania rozhodnutia: 22.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014201999.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Coca-Cola HBC Česko a Slovensko, s.r.o., so sídlom Českobrodská 1329, Praha 9 - Kyje, Česká republika, IČO:31 340 628, zastúpeného advokátskou kanceláriou Art or Ius, s.r.o., so sídlom Panenská 668/24, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/425645/2014/5014 zo dňa 25. septembra 2014, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/260/2014-274 z 15. marca 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 6S/260/2014-338 z 18. júna 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/260/2014-274 z 15. marca 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 6S/260/2014-338 z 18. júna 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 6S/260/2014-274 z 15. marca 2018 zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/425645/2014/5014 zo dňa 25. septembra 2014, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900440/5/2461516/14/GieZ zo 4. júna 2014, ktorým bola žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) a podľa § 43 ods. 12 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) vyrubená daň z príjmov vyberaná zrážkou za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 30 253,26 eura.

2. Žalovaný konštatoval porušenie § 43 zákona o dani z príjmov ohľadne povinnosti žalobcu v súvislosti

s vyberaním dane zrážkou, konkrétne, že:

- úhradou faktúry č. 1000042 z 27. mája 2005, vystavenej spoločnosťou The Coca Cola Export Corporation, Atlanta, Georgia, USA, žalobca uhradil poplatok za 193 užívateľských licencií k softvéru SAP R/3 v sume 48 250 USD, resp. 1 543 035 Sk, pričom nevykonal v zmysle § 43 ods. 10 zákona o dani z príjmov zrážku dane v deň uskutočnenia takejto úhrady vo výške 10 % z hrubej sumy licenčného poplatku podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, t. j. nezrazil a následne neodviedol správcovi dane podľa § 43 ods. 11 zákona o dani z príjmov daň, ktorá mala byť zrazená v lehote do 15 dňa nasledujúceho mesiaca po úhrade, v sume 154 303 Sk a ani túto skutočnosť správcovi dane neoznámil. Žalovaný dospel k záveru, že spoločnosť The Coca Cola Export Corporation, Atlanta, Georgia, USA nebola skutočným vlastníkom príjmu z poplatku za licencie k softvéru SAP R/3, ale pri fakturácii a prijímaní úhrady vystupovala ako medzičlánok, pričom príjem z uvedenej úhrady plynul spoločnosti SAP America Inc. USA, ktorá bola konečným príjemcom a skutočným vlastníkom tohto príjmu.

- faktúrou č. 2000208446 z 23. decembra 2005 žalobca uhradil spoločnosti Coca-Cola Slovakia s.r.o. sumu 1 495 856,59 Sk ako poplatok za služby súvisiace s marketingom minerálnej vody s ochrannou známkou Matúšov prameň, poskytnuté v roku 2004. Táto suma je však podľa žalovaného príjmom spoločnosti The Coca Cola Export Corporation, Atlanta, Georgia, USA, ktorá žalobcovi žiadne marketingové služby neposkytla. Žalovaný považoval túto úhradu za licenčný poplatok platený spoločnosti The Coca Cola Export Corporation, Atlanta, Georgia, USA, za právo používať ochrannú známku Matúšov prameň. Žalobca ako platiteľ dane nevykonal z uskutočnenej úhrady v zmysle § 43 ods. 10 zákona o dani z príjmov zrážku dane v deň uskutočnenia takejto úhrady vo výške 10 % z hrubej sumy licenčného poplatku podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA.

- účtovným dokladom č. 2000118311 z 22. júla 2005 žalobca zaúčtoval úhradu záväzkov voči spoločnosti Coca-Cola Ges.m.b.H., Viedeň, Rakúsko vo výške 6 314 056,66 Sk, ako úhradu poplatku za služby súvisiace s marketingom nealkoholických nápojov s ochrannou známkou Bonaqua, poskytnuté v roku 2004. Podľa žalovaného žalobca týmto v skutočnosti uhradil licenčný poplatok za právo na používanie ochrannej známky Bonaqua, a to v prospech skutočného vlastníka - spoločnosti The Coca Cola Export Corporation, Atlanta, Georgia, USA, pričom spoločnosť Coca-Cola Ges.m.b.H., Viedeň, Rakúsko bola len sprostredkujúcou spoločnosťou. Žalobca nevykonal z uskutočnenej úhrady v zmysle § 43 ods. 10 zákona o dani z príjmov zrážku dane v deň uskutočnenia takejto úhrady vo výške 10 % z hrubej sumy licenčného poplatku podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA.

3. Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na to, že žalobca je 100 % dcérskou spoločnosťou spoločnosti CC Beverages Holdings II B.V., Holandsko, ktorá je 100 % dcérskou spoločnosťou spoločnosti Coca-Cola Hellenic Bottling Company S.A., ktorá je obchodným partnerom The Coca-Cola Company v regióne strednej a východnej Európy. Spoločnosť Coca-Cola Hellenic Bottling Company S.A. je pridruženou spoločnosťou celosvetovej skupiny The Coca-Cola Export Corporation. Medzi žalobcom a spoločnosťami v rámci skupiny The Coca-Cola Company nie je ekonomické prepojenie v zmysle § 2 písm. o) až r) zákona o dani z príjmov. Spoločnosť The Coca-Cola Company vlastní a využíva globálne portfólio nealkoholických nápojov s trhovým podielom na väčšine hlavných svetových trhov. Výrobný proces koncentrátu (vyrába vo vlastnej réžii pre udržanie priemyselného tajomstva) zabezpečuje prostredníctvom poverených výrobcov. Obchodným zámerom spoločnosti Coca-Cola Hellenic Bottling Company S.A. je zabezpečiť pre spoločnosť The Coca-Cola Company službu plnenia a distribúcie nealkoholických nápojov na trhoch regiónu strednej a východnej Európy.

4. Krajský súd poukázal na to, že podľa § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov má medzinárodná zmluva prednosť pred týmto zákonom, preto správca dane legitímne aplikoval zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia uzavretú medzi Slovenskou republikou a USA (schválená a ratifikovaná 08.10.1993, uverejnená v zbierke zákonov ako oznámenie č. 74/1994 Z.z.), ktorá v čl. 12 upravuje licenčné poplatky. Keďže uvedená zmluva nedefinuje pojem „počítačový program (softvér)“, ustanovenie § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov ukladá povinnosť aplikovať vnútroštátny daňový predpis - zákon o dani z príjmov, ktorý v § 16 ods. 1 písm. e) bod 1 ustanovuje, že odplaty za poskytnutie počítačových programov (softvér) spadajú do kategórie tzv. priemyselných licenčných poplatkov, čím klasifikácia softvéru je vyriešená vo vnútroštátnom daňovom predpise, a preto bol postup správcu dane podľa názoru krajského súdu

správny a dôvodný.

5. Krajský súd vyslovil názor, že analógia legis s autorským zákonom je nedôvodná, a to vzhľadom na úmysel využitia počítačového programu (softvéru) žalobcom, ktorý súvisí s výrobným postupom a nie s použitím počítačového programu (softvéru) v počítačovom priemysle, ktorý je chránený autorskými právami a licencovaný pod softvérovou licenciou (autorské práva vychádzajú z autorského zákona a medzinárodných zmlúv, ktoré zabezpečujú autorom výhradné práva na využívanie ich vlastných diel alebo na poskytnutie oprávnenia na ich používanie iným osobám, a tým získanie finančného ohodnotenia).

6. Krajský súd poukázal na to, že softvér SAP R/3 spoločnosť The Coca-Cola Company a jej pridružené spoločnosti, medzi ktoré patrí aj žalobca, používajú na základe rámcovej licenčnej zmluvy uzavretej medzi spoločnosťou SAP America Inc., USA a spoločnosťou The Coca-Cola Company. Žalobca nadobudol právo na užívanie softvéru SAP R/3 na základe dodatku k rámcovej licenčnej zmluve. Čl. 12 bod 4 komentára k Modelovej daňovej zmluve OECD definuje ako skutočného vlastníka licenčných poplatkov osobu, ktorá je ekonomickým a právnym vlastníkom licenčných poplatkov a ktorá ich podľa daňových predpisov členského štátu, v ktorom je rezidentom, v tomto štáte zdaňuje. Inkasovaný príjem z licenčného poplatku od žalobcu podľa rámcovej licenčnej zmluvy nemôžu spoločnosti The Coca-Cola Company a The Coca-Cola Export Corporation využiť pri svojom podnikaní (sú len sprostredkovateľmi), ale majú ho odvieť skutočnému vlastníkovi príjmu SAP America Inc., USA.

7. K námietke žalobcu vo vzťahu k aplikácii komentára k Modelovej daňovej zmluve OECD krajský súd uviedol, že predmetný komentár nie je právnou normou, o ktorú daňové orgány oprelí svoje rozhodnutie, ale má charakter návodu, ako v tej - ktorej situácii postupovať. Ide o výkladovú pomôcku, ktorú žalovaný aplikoval pri Zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia medzi SR a USA v záujme ochrany pred zneužitím optimalizácie dane a daňovým únikom.

8. Krajský súd nepovažoval za dôvodné námietky žalobcu ohľadne poplatku za právo použitia ochrannej známky minerálnej vody Matúšov prameň a Bonaqua. Poukázal pritom na odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, z ktorého možno logicky vyvodíť záver, že žalobca sumu vynaloženú na marketing spojený s minerálnou vodou Matúšov prameň znášal v plnom rozsahu na svoje vlastné náklady a spoločnosť Coca-Cola Slovakia s.r.o. vynaloženú sumu nákladov vrátane ziskovej prirážky vyfakturovala spoločnosti The Coca-Cola Export Corporation ako protihodnotu za vykonané marketingové služby. Taktiež krajský súd uzavrel, že spoločnosť Coca-Cola Ges.m.b.H., ktorá fakturovala žalobcovi licenčný poplatok za právo použitia ochrannej známky Bonaqua za rok 2004, nie je vlastníkom ani oprávneným užívateľom ochrannej známky Bonaqua, takže nebola skutočným vlastníkom príjmu z licenčného poplatku, ale len sprostredkovateľom, cez ktorého príjem prešiel na spoločnosť The Coca-Cola Export Corporation. Krajský súd vyhodnotil prekvalifikovanie úhrady marketingových služieb na úhrady za právo použitia ochrannej známky minerálnej vody Matúšov prameň a Bonaqua ako dôvodné, v záujme ochrany pred zneužitím optimalizácie dane a daňovým únikom. Z dôkazov predložených žalobcom o spôsobe účtovania poplatku za poskytovanie marketingových služieb vyplýva, že poplatok bol kalkulovaný podľa objemu predaja nealkoholických nápojov v merných jednotkách, z čoho možno vyvodíť, že predmetom fakturácie poplatku za marketingové služby nebol marketing, ale licenčné poplatky za právo na používanie ochrannej známky Matúšov prameň a Bonaqua.

9. Pokiaľ išlo o trvanie daňovej kontroly, krajský súd dospel k záveru, že daňová kontrola bola uskutočnená v zákonnej lehote. Skutočnosť, že bolo potrebné kontrole podrobiť obchodné vzťahy a zmluvy zahraničných právnických osôb, bola jedným z dôvodov žiadosti o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly. Krajský súd konštatoval, že žalobca bol v daňovom konaní správcom dane vždy riadne priebežne informovaný o všetkých zistených skutočnostiach a v každej fáze daňovej kontroly mal možnosť predkladať svoje vyjadrenia a dôkazy. Správca dane opakovane vyzýval žalobcu na predloženie dokladov preukazujúcich jeho tvrdenia, na žiadosť žalobcu mu predlžoval lehoty na predkladanie dokladov. Rovnako treba uviesť, že zákon o správe daní neukladá správcovi dane, aby vyhľadával dôkazy v prospech tvrdení daňového subjektu.

10. Námitku, že o miestnom zisťovaní v spoločnosti Coca-Cola Slovakia s.r.o. nebol žalobca vopred upovedomený a nebol k nemu ani prizvaný, krajský súd považoval za nedôvodnú. Ustanovenie § 14 zákona o správe daní dáva oprávnenie správcovi dane vykonať miestne zisťovanie, resp. obhliadku, pričom zamestnanec správcu dane nemusí mať ani poverenie na miestne zisťovanie, ale zákon mu ukladá povinnosť preukázať sa služobným preukazom. Z obsahu administratívneho spisu súd zistil, že o každom miestnom zisťovaní bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní a zo zápisníc je nepochybné, že každé miestne zisťovanie sa uskutočnilo za prítomnosti splnomocneného zástupcu žalobcu.

II.

Konanie na kasačnom súde

11. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne žiadal, aby najvyšší súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Mal za to, že v konaní pred krajským súdom došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) Správneho súdneho poriadku), krajský súd vec nesprávne právne posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) Správneho súdneho poriadku).

12. Sťažovateľ namietal nedostatky v odôvodnení napadnutého rozsudku. Poukázal na konštatovanie krajského súdu, že každé miestne zisťovanie v spoločnosti Coca-Cola Slovakia s.r.o. sa uskutočnilo za prítomnosti splnomocneného zástupcu sťažovateľa. Uvedené konštatovanie je v rozpore so skutočnosťou. Zo zápisnice správcu dane č. 9900404/5/1446136/2012 z 3. júla 2012 je zrejmé, že miestneho zisťovania v spoločnosti Coca-Cola Slovakia s.r.o. sa zúčastnili zástupcovia tejto spoločnosti, a nie zástupcovia sťažovateľa.

13. Krajský súd nesprávne posúdil platby za užívateľské licencie k softvéru SAP R/3. Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s USA by bolo možné aplikovať, len ak skutočným vlastníkom licenčného poplatku je rezident USA a ak platby licenčného poplatku možno kvalifikovať ako platbu podľa čl. 12 ods. 3 písm. b) Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA. Uvedené podmienky nie sú podľa sťažovateľa splnené.

14. Softvér SAP R/3 vyvíja spoločnosť SAP AG, Nemecko, ktorá je jeho vlastníkom a udelila spoločnosti SAP America Inc., USA súhlas na jeho ďalšie šírenie - licencovanie. Nie je preto preukázané, že skutočným vlastníkom licenčného poplatku je spoločnosť SAP America Inc., USA, a nie spoločnosť SAP AG, Nemecko. Pokiaľ súd bližšie neskúmal vzťah medzi spoločnosťou SAP AG, Nemecko a spoločnosťou SAP America Inc., USA, nemôže bez ďalšieho vylúčiť uplatnenie rovnakého konceptu, aký uplatnil na vzťah medzi sťažovateľom a spoločnosťou The Coca-Cola Export Corporation, resp. The Coca-Cola Company.

15. Z napadnutého rozsudku nie je vôbec zrejmé, pod aký druh licenčného poplatku uvedeného v čl. 12 ods. 3 písm. b) Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA krajský súd predmetnú platbu zaraďuje. V kontexte s preskúmaným rozhodnutím možno iba nepriamo dedukovať, že krajský súd považuje uvedenú platbu za náhradu za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie tajného vzorca, ktorý v Zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia s USA nie je definovaný. Uvedená zmluva nepožíva pojem počítačový program (softvér). Podľa sťažovateľa je pritom nevyhnutné ustáliť, či platby za užívateľské licencie k softvéru SAP R/3 patria do kategórie podľa čl. 12 ods. 2 písm. a) Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA (tzv. kultúrne licenčné poplatky) alebo do kategórie podľa čl. 12 ods. 2 písm. b) tejto zmluvy (tzv. priemyselné licenčné poplatky), z čoho sa následne odvodzuje režim, resp. miesto ich zdanenia. Podradenie pojmu počítačový program (softvér) pod pojem tajný vzorec nie je podľa sťažovateľa v zmysle uvedenej zmluvy správne. Podľa sťažovateľa ide o výsledok duševnej tvorivej činnosti kvalifikovaný ako dielo podľa autorského zákona, a potom náhrada za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu (softvéru) musí byť kvalifikovaná ako licenčný poplatok za tzv.

kultúrnu licenciu podľa čl. 12 ods. 3 písm. a) Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA.

16. Sťažovateľ tiež namietal nesprávne právne posúdenie platieb za marketingové služby súvisiace s marketingom minerálnej vody Matúšov prameň a nealkoholických nápojov Bonaqua. Kvalifikovanie týchto platieb ako úhrady licenčného poplatku za užívanie ochranných známk Bonaqua a Matúšov prameň nie je ničím odôvodnené. Sťažovateľ uviedol, že zo žiadnej zmluvy, ktorú uzavrel, mu nevyplýva povinnosť alebo záväzok platiť licenčný poplatok vo vzťahu k predmetným ochranným známkam. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že napadnutý rozsudok pri posúdení tejto otázky v tej najširšej miere odkazuje na odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia.

17. Podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe. Poukázal pritom na rozsudok veľkej komory Súdneho dvora EÚ vo veci C-648/15 Rakúska republika proti Spolkovej republike Nemecko, ktorý sa zaoberal pravidlami definovania pojmov použitých a nedefinovaných v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.

18. Sťažovateľ tiež namietal, že napadnutý rozsudok je odôvodnený s poukazom na Komentár k Modelovej zmluve OECD, pričom krajský súd neuvádza, ktoré jeho vydanie zohľadnil a uvedený komentár sa ani z časti nenachádza v súdnom ani administratívnom spise.

19. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

20. Sťažovateľ podaním z 27. augusta 2019 predložil najvyššiemu súdu rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/122/2014-329 zo 4. júna 2019, ktorým krajský súd v obdobnej veci zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj daňového orgánu prvého stupňa a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

III.

Právny názor Najvyššieho súdu

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

22. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bola sťažovateľovi vyrubená daň z príjmov vyberaná zrážkou za zdaňovacie obdobie roku 2005 podľa § 43 ods. 12 zákona o dani z príjmov. Daňové orgány dospeli k záveru, že sťažovateľ nezrazil a neodviedol správcovi dane daň v súlade s § 43 ods. 10 a 11 zákona o dani z príjmov z úhrad za 193 užívateľských licencií k softvéru SAP R/3 spoločnosti The Coca Cola Export Corporation, Atlanta, Georgia, USA, z úhrady poplatku za služby súvisiace s marketingom minerálnej vody Matúšov prameň spoločnosti Coca-Cola Slovakia s.r.o., ako aj z úhrady poplatku za služby súvisiace s marketingom nealkoholických nápojov s ochrannou známkou Bonaqua spoločnosti Coca-Cola Ges.m.b.H., Viedeň, Rakúsko.

23. Žalovaný dospel k záveru, že skutočnými vlastníkami príjmu nie sú spoločnosti uvedené na faktúrach, ale obchodné spoločnosti, ktoré sú rezidentmi USA, na základe čoho potom na zdanenie sťažovateľa aplikoval Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s USA. Žalovaný taktiež odlišne posúdil predmet fakturovaných služieb, keď úhrady za služby súvisiace s marketingom minerálnej vody Matúšov prameň a nealkoholických nápojov s ochrannou známkou Bonaqua kvalifikoval ako úhrady za právo na používanie ochranných známk Matúšov prameň a Bonaqua.

24. Predmetom sporu bolo posúdenie a kvalifikácia uskutočnených obchodných transakcií,

identifikovanie skutočného vlastníka príjmu a následná aplikácia relevantnej právnej normy.

25. Podľa § 139 ods. 1 Správneho súdneho poriadku v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách "V mene Slovenskej republiky" uvedie označenie správneho súdu, mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci, presné označenie účastníkov konania a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o prípustnosti kasačnej sťažnosti, o lehote na podanie kasačnej sťažnosti, o náležitostiach kasačnej sťažnosti, o povinnom zastúpení advokátom v kasačnom konaní alebo o neprípustnosti opravného prostriedku, deň a miesto vyhlásenia.

26. Podľa § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku 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.

27. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnú konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybne, pričom zároveň musí súd zrozumiteľne ozrejmiť, z akého dôvodu na určité návrhy účastníkov neprihliadal, resp. ich hodnotil v rozpore s argumentáciou účastníka konania.

28. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu najvyšší súd konštatuje, že odôvodnenie rozsudku je síce rozsiahle, avšak z väčšej časti obsahuje len opis odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a reprodukciu žalobných dôvodov a vyjadrenia k žalobe. Vlastná argumentácia a právne posúdenie veci krajským súdom sú v napadnutom rozsudku úplne nedostatočné, neodrážajú žalobnú argumentáciu sťažovateľa a možno konštatovať, že závery krajského súdu sú len doslovnou reprodukciou záverov žalovaného (často iba kusmo a neúplne vytrhnutých z kontextu), pričom v odôvodnení rozsudku absentuje myšlienkový sled, ktorý by ozrejmoval, ako krajský súd k svojim záverom dospel.

29. Nie je nevyhnutné, aby sa správny súd vysporiadal s každým jedným argumentom účastníkov konania, avšak z vlastného odôvodnenia rozsudku správneho súdu musí byť zrejmé, ktoré skutočnosti súd považoval za podstatné pre ustálenie skutkového stavu veci a akým spôsobom ich právne posúdil (teda ako zistený skutkový stav podriadil pod relevantnú právnu normu). Ak určité tvrdenia alebo návrhy účastníkov konania súd neakceptuje, nie je v súlade s právom na spravodlivý proces sa k nim vôbec nevyjadriť, ale je nutné zdôvodniť ich relevanciu pre prejednanú vec. Vlastná argumentácia správneho súdu musí poskytnúť komplexný a zrozumiteľný obraz o prejednávanej veci a vo vzťahu k argumentácii účastníkov musí obsahovať jasnú odpoveď na otázku, prečo správny súd rozhodol tak, ako rozhodol.

30. Napadnutému rozsudku krajského súdu tieto atribúty takmer celkom chýbajú. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vlastné odôvodnenie napadnutého rozsudku rezignuje na väčšinu najpodstatnejších námietok žalobcu uplatnených v žalobe. V odôvodnení rozsudku vzhľadom na žalobcove námietky absentuje dostatočný argumentačný základ pre záver, že skutočným vlastníkom príjmu z licenčného poplatku za softvér SAP R/3 je americká spoločnosť SAP USA a nie nemecká spoločnosť SAP AG, čo je východiskovým bodom pre zvolenie aplikácie správnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V odôvodnení rozsudku tiež absentuje argumentácia smerom k záväznosti a možnosti použitia Komentára k Modelovej zmluve OECD a poznámok k jeho príslušnému vydaniu, na

ktorom zakladá žalovaný svoj záver o zdanení licenčných poplatkov softvéru SAP R/3. Najvyšší súd tiež konštatuje, že krajský súd nesprávne (v rozpore s predloženým administratívnym spisom) reagoval na námietky žalobcu, ktoré sa týkali miestneho zisťovania v spoločnosti Coca-Cola Slovakia, s.r.o. a účasti sťažovateľa na tomto miestnom zisťovaní.

31. V novom rozhodnutí bude zo strany krajského súdu nevyhnutné ustáliť, a to s ohľadom na námietky sťažovateľa vo vzťahu k problematike softvéru SAP R/3, aplikáciu príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov vo vzťahu k zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a USA, resp. aj ku Komentáru k modelovej zmluve OECD. Krajský súd zrozumiteľne odôvodní, a to vyhodnotením skutkových okolností vo vzťahu k normatívnej úprave, z akého dôvodu neakceptuje argumentáciu sťažovateľa ohľadne kvalifikácie práva na využívanie počítačového programu (softvéru) ako tzv. kultúrnej licencie a definovanie počítačového programu (softvéru) podľa Autorského zákona (pokiaľ krajský súd opätovne k takémuto záveru dospeje).

32. Úlohou krajského súdu bude tiež zákonným spôsobom sa vysporiadať s námietkami sťažovateľa vo vzťahu k úhradám za marketingové služby, ktoré mali byť sťažovateľovi poskytnuté v súvislosti s minerálnou vodou Matúšov prameň a nápojmi pod ochrannou známkou Bonaqua, pričom odôvodnenie rozsudku musí obsahovať argumentáciu reagujúcu na námietky sťažovateľa vo vzťahu k samotnej kvalifikácii poskytnutej služby, ktorú daňové orgány prekvalifikovali z marketingových služieb na licenčný poplatok za používanie ochrannej známky, ako aj vo vzťahu k identifikácii konečného prijímateľa úhrady. Postup krajského súdu, keď v odôvodnení napadnutého rozsudku len poukazoval na konkrétne čísla strán z rozhodnutia žalovaného, bez toho, aby zrozumiteľne pomenoval skutkové a právne východiská relevantné pre posúdenie veci, je absolútnym popretím práva na spravodlivé súdne konanie, ktoré má byť naplnené okrem iného aj relevantným odôvodnením súdneho rozhodnutia.

33. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé, splňajúce požiadavky uvedené v ustanovení § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku. Svojím postupom krajský súd porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Nestačí, ak sa správny súd len stotožní s rozhodnutím žalovaného správneho orgánu, prípadne do svojho odôvodnenia len preberie závery žalovaného bez vlastnej právnej a logickej argumentácie, ktorou reaguje na žalobné námietky, pričom možno zjednodušene povedať, že konkrétnosť žalobných námietok musí nájsť svoje adekvátne premietnutie do konkrétnosti argumentácie správneho súdu v odôvodnení jeho rozhodnutia.

34. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/260/2014-274 z 15. marca 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 6S/260/2014-338 z 18. júna 2018 podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

35. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

36. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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