

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/50/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014200979
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014200979.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v právnej veci žalobcu: Coca-Cola HBC Česko a Slovensko, s.r.o., so sídlom Českobrodská 1329, 198 21 Praha 9 - Kyje, Česká republika, IČ: 41189698, (predtým Coca-Cola HBC Slovenská republika, s.r.o.) právne zastúpený advokátskou spoločnosťou Art or Ius, s.r.o., so sídlom Panenská 668/24, 811 03 Bratislava - Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/170528/2014/5014 zo dňa 3.4.2014, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 122/2014-215 zo dňa 1.12.2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 122/2014-215 zo dňa 1. decembra 2015 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

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/170528/2014/5014 zo dňa 3.4.2014, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900404/5/2369495/2012 zo dňa 30.8.2012 a to dodatočný platobný výmer, ktorým bola žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 2 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. a na § 43 ods. 12 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov vyrubená daň z príjmov vybraná zrážkou za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 34.170,48 €. Súd po preskúmaní spisového materiálu žalovaného ako aj oboch rozhodnutí správnych orgánov dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia.

Súd mal za preukázané, že spoločnosť Coca-Cola HBC Slovenská republika, s.r.o. Bratislava - žalobkyňa (ďalej len „CCB SR“) je 100% dcérskou spoločnosťou spoločnosti CC Beverages Holdings II B.W Holandsko, ktorá je 100% dcérskou spoločnosťou spoločnosti Coca-Cola Hellenic Bottling Company S. a (ďalej len „CCHBC“). Spoločnosť CCHBC je jedným z hlavných obchodných partnerov The Coca-

Cola Company (ďalej len „TCC“) v regióne strednej a východnej Európy. Spoločnosť CCHBC je pridruženou spoločnosťou celosvetovej skupiny The Coca-Cola Export Corporation (spoločnosť TCCC so sídlom One Coca Cola Plaza, N.W. City of Atlanta, štát Georgia s USA). Medzi daňovým subjektom 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 TCCC vlastní a priebežne využíva globálne portfólium nealkoholických nápojov s podstatným trhovým podielom na väčšine hlavných svetových trhov. Z hľadiska výrobného procesu spoločnosť TCCC prostredníctvom poverených výrobcov zabezpečuje výrobu koncentráту, ktorý predstavuje základnú surovinu pre výrobu nealkoholických nápojov. Za účelom udržania prísneho tajomstva kľúčový receptor spoločnosti TCCC vyvinula obchodný model, kedy koncentrát vyrába vo vlastnej režii. Hlavným obchodným zámerom spoločnosti CCHBC je zabezpečiť pre spoločnosť TCCC službu plnenia a distribúcie nealkoholických nápojov na jednotlivých trhoch strednej a východnej Európy.

Súd poukázal na to, že žalobkyňa (CCB SR) v roku 2006 neodviedla správcovi dane daň vyberanú zrážkou z licenčného poplatku za užívateľské licencie k softvéru SAP R/3 za rok 2006 pri úhrade za IT služby za august 2006 sprostredkujúcej spoločnosťou CCB MS, ktoré uvedenú platbu podľa vyjadrenia žalobkyne zahŕňali. Úhrada za zvyšných 33 užívateľských licencií k softvéru SAP R/3, ktoré žalobkyňa používala v roku 2006 bola podľa jej vyjadrenia zahrnutá do úhrad záväzkov voči spoločnosti CCB MS až v roku 2007, keďže mohla byť do fakturácie za poskytnuté IT služby v roku 2006 zahrnutá až po prehodnotení nákladov podľa bodu 4 o poskytovaní manažérskych služieb a teda nie predmetom príslušnej daňovej kontroly. Z dokladov žalobkyne založených v administratívnom spise vyplynulo, že softvér SAP R/3 spoločnosť TCCC a jej pridružené spoločnosti, medzi ktoré patrí aj žalobkyňa používajú na základe rámcovej licenčnej zmluvy uzavretej medzi spoločnosťou SAP America Inc.USA (ďalej len SAP USA) a spoločnosťou TCCC. Softvér SAP R/3 vyvinula spoločnosť SAP AG, Nemecko, ktorá udelila spoločnosti SAP USA súhlas na ďalšie šírenie softvéru. Licenčný poplatok za poskytnutie práva na používanie za 193 užívateľských licencií k softvéru SAP R/3 za rok 2006 pre žalobkyňu cez sprostredkujúcu spoločnosť CCB MS spoločnosti SAP, USA ktorá bola skutočným vlastníkom tohto príjmu. Žalobkyňa, ktorá je plnícom výrobkov predávaných pod ochranným známami vo vlastníctve spoločnosti TCCC nadobudla právo na užívanie softvéru SAP - R/3 na základe podpísania dodatkov v rámcovej licenčnej zmluve. Uvedený dodatok k licenčnej zmluve zahŕňa podmienky a náležitosti podľa licenčnej zmluvy s výnimkou prípadných úprav uvedených v špecifikácii. Podľa špecifikácie pridruženej spoločnosti zo dňa 18.2.2005 žalobkyňa získala právo na používanie užívateľských licencií k softvéru SAP R/3 od spoločnosti SAP, USA s účinnosťou od 1.1.2005 po uvedení softvéru SAP R/3 do reálnej prevádzky. Súd sa stotožnil s právnym záverom správcu dane, keď vychádzal z ustanovenia § 16 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Podľa § 16 ods. 1 písm. e/ prvého bodu zákona o dani z príjmov sa za príjem daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov na území SR považuje aj odplata za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie počítačových programov (softvér). Ak však príjem plynie daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou, ktorý je rezidentom zmluvného štátu, prihliada aj na ust. § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého medzinárodná zmluva, ktorá bola schválená, ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, má prednosť pred zákonom o dani z príjmov. Podľa čl. 12 bod 3 písm. b/ zmluvy o zamedzení dvojitého splnenia medzi SR a USA výraz licenčné poplatky označuje aj platby akéhokoľvek druhu platené ako náhrada za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie tajného vzorca. Výraz licenčné poplatky rovnako zahŕňa platby pochádzajúce z poskytnutia takýchto práv alebo majetku, ktoré sú viazané na produktivitu, využívanie alebo ďalší predaj.

Podmienkou pre uplatnenie príslušnej sumy o zamedzení dvojitého zdanenia a pre čerpanie tejto zmluvy je preukázanie, že osoba, ktorej príjem plynie, je jeho skutočným vlastníkom a súčasne, že je rezidentom príslušného štátu v zmysle zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Skutočným vlastníkom licenčných poplatkov je osoba, ktorá je ekonomickým a právnym vlastníkom licenčných poplatkov a ktorá ich podľa daňových predpisov členského štátu, v ktorom je rezidentom, v tomto štáte zdaňuje. Súd zistil, že spoločnosť SAP AG je vlastníkom softvéru SAP R/3 a chránených informácií a práv k SAP R/3. Spoločnosť SAP USA má právo ďalej šíriť a poskytovať licenciu k tomuto softvéru tretím osobám. Toto právo jej udelila spoločnosť SAP AG, Nemecko ako vlastníka práva k softvéru SAP R/3. Takéto práva

nemá spoločnosť TCCC a ani spoločnosť TCCEC, preto je potrebné spoločnosti TCCC a TCCEC klasifikovať ako sprostredkovateľov. Spoločnosti TCCC nie je možné prisúdiť postavenie sublicencora tak, ako tvrdí spoločnosť CCB - SR. Z bodu 3.1 písm. a/ druhý odsek rámcovej licenčnej zmluvy vyplýva, že spoločnosť TCCC súhlasí, že táto licencia neumožňuje TCCC sublicencovať alebo inak prenášať, udeľovať alebo prijímať softvér SAP alebo v databáze tretín strán. Tvrdenie žalobkyne je tak v rozpore s rámcovou licenčnou zmluvou, z ktorej je jednoznačne zrejmé, že práva, ktoré podľa žalobkyne mala údajne nadobudnúť spoločnosť TCCC podľa uvedeného ustanovenia rámcovej licenčnej zmluvy nenadobudla. Spoločnosť TCCC teda nie je osoba, ktorá ma zmluvné alebo z legislatívy plynúce oprávnenie príjem ďalej ľubovoľne užívať pri svojom podnikaní, táto osoba má povinnosť licenčné poplatky vybrané od pridružených spoločností v zmysle rámcovej zmluvy uhradiť spoločnosti SAP USA.

Súd mal za to, že žalovaný správne aplikoval ust. § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1 zákona o dani z príjmov, keď vyslovil názor, že licenčné poplatky za právo na používanie počítačového programu (softvéru) spadajú do kategórie priemyselných licenčných poplatkov a preto je potrebné aplikovať čl. 12 ods. 3 písm. b/ a následne čl. 12 ods. 2 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a USA a súd sa s týmto názorom aj stotožnil. poukázal aj na Modelovú daňovú zmluvu OECD a jej komentár. Slovenská republika ako členský štát OECD je povinná uzatvoriť zmluvy podľa vzoru ustanoveného Modelovou zmluvou. Pri ich výklade je povinná pridržať sa komentára k tomuto modelu. Vyplýva to z čl. 5 Dohovoru o organizácii pre hospodársku spoluprácu a rozvoj. Softvér SAP R/3 bol pred jeho uvedením do reálnej prevádzky prispôsobený rozsiahlou implementáciou z dôvodu potreby využitia softvéru pre celú skupinu spoločností CCHBC v regióne. Projekt implementácie sa týkal spoločnosti skupiny CCHBC pôsobiacich na Slovensku, Rakúsku, Maďarsku, v Poľsku a v Česku. Spoločnosť CCB MS Rakúsko uzatvorila zmluvu so žalobkyňou na základe ktorej slovenská spoločnosť požiadala o poskytnutie implementačných služieb pre softvér SAP s účinnosťou od 15.3.2004 do 30.06.2005. V prípade softvéru SAP R/3 obstaraného pre žalobkyňu ide o softvérový produkt, ktorý bol prispôsobený na základe osobitných požiadaviek užívateľa. Ide o softvér s otvoreným programátorským kódom, ktorý užívateľovi umožnil tento softvér nastavovať a modifikovať podľa jeho požiadaviek. Rozsiahla implementácia softvéru SAP R/3 v celkovej sume cca 27 mil. Sk trvala viac ako jeden rok a podľa implementačného projektu predloženého daňovým subjektom zahŕňala aj prenos dát zo starých systémov, nastavenie VASIS - SAP Interface. V prípade softvéru SAP R/3, ktorý používala žalobkyňa boli teda vykonávané samotné úpravy a to nielen nastavenie softvéru SAP ale aj jeho modifikácie, ktoré si vyžiadali programátorské práce spojené so zásahom do programátorského kódu softvéru a preto nie je možné považovať softvér SAP R/3, ktorý používa žalobkyňa za štandardný softvér.

Čo sa týka poplatku za právo za použitie ochrannej známky Bonaqua a Matúšov prameň súd mal za preukázané, že žalobkyňa v roku 2005 zaúčtovala záväzok voči spoločnosti Coca-Cola Slovakia s.r.o. (ďalej „CC SR“) vo výške 61.390,91 €. Podľa textu faktúry ide o poplatok za služby vykonané v roku 2005 v zmysle zmluvy uzatvorenej medzi CC SR a žalobkyňou. Podľa zmluvy účinnnej od 1.5.2004 mala spoločnosť CC SR napomáhať žalobkyňi pri marketingových aktivitách v súvislosti s podnikaním s minerálnou vodou Matúšov prameň. Žalobkyňa v roku 2005 zaúčtovala záväzok voči spoločnosti CC SR vo výške 261.833,32 USD. Podľa textu faktúry ide o poplatok za služby vykonané v roku 2005 v zmysle zmluvy uzatvorenej medzi spoločnosťami CC SR a žalobkyňou na poskytovanie marketingových služieb v súvislosti s marketingom nealkoholických nápojov s ochrannou známkou Bonaqua. Majiteľom ochrannej známky minerálnej vody Matúšov prameň zaregistrovaným v registri Úradu priemyselného vlastníctva SR je spoločnosť TCCC od roku 2002 a ochrannej známky nealkoholických nápojov Bonaqua je spoločnosť TCCC od roku 1996. Šíriť tieto obchodné značky je oprávnená spoločnosť TCCEC ako to vyplýva zo zmluvy o poskytovaní marketingových služieb zo dňa 1.5.2005. Žalobkyňa neplatila licenčný poplatok za používanie ochranných známk Matúšov prameň a Bonaqua priamo spoločnosti TCCC, pretože podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi SR a USA by mala povinnosť zraziť a odvieť správcovi dane k úhrade takto fakturovanej sumy daň vo výške 10%. Fakturované poplatky správca dane posúdil ako úhradu za právo na používanie ochrannej známky Matúšov prameň a Bonaqua, ktorú platí nadobúdateľ oprávnenia na používanie ochrannej známky osobe, ktorá je oprávnená udeliť povolenie na používanie ochrannej známky, t.j., že táto odmena je licenčným

poplatkom za právo na používanie ochrannej známky Matúšov prameň a Bonaqua.

Súd mal za to, že spoločnosť CC SR, ktorá fakturovala žalobkyni licenčný poplatok za právo na používanie ochrannej známky Matúšov prameň za rok 2005 nie je majiteľom ani oprávneným užívateľom ochrannej známky Matúšov prameň a Bonaqua, uvedená spoločnosť nebola skutočne vlastníkom príjmu z licenčného poplatku, bola len sprostredkujúcou spoločnosťou, cez ktorú pretiekol príjem z licenčného poplatku skutočnému vlastníkovi príjmu, ktorým bola spoločnosť TCCEC. Príjem daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou TCCEC, ktorý mu plynul cez sprostredkujúcu spoločnosť CC SR z poplatku za právo na používanie ochrannej známky Matúšov prameň a Bonaqua za obdobie roku 2005 podliehal na území SR v zmysle ust. § 43 zákona o dani z príjmov povinnosti platiteľa zraziť daň vyberanú zrážkou v sume bez DPH 220.028 USD a Matúšov prameň za rok 2005 vo výške 51.589 €. Uvedený spôsob výpočtu odmeny potvrdzuje, že predmetom fakturácie poplatku sa marketingové služby neboli marketingové aktivity ale licenčný poplatok za používanie ochrannej známky Matúšov prameň a Bonaqua, ktorá patrí spoločnosti TCCC. Žalobkyňa je dcérskou spoločnosťou spoločnosti CCHBC. Spoločnosť CCHBC je jedným z hlavných obchodných partnerov spoločnosti TCCC v regióne strednej a východnej Európy. Hlavným obchodným zámerom spoločnosti CCHBC je zabezpečiť pre spoločnosť TCC službu plnenia a distribúcie nealkoholických nápojov na jednotlivých trhoch regiónu strednej a východnej Európy prostredníctvom svojich dcérskych spoločností v regióne. Súd mal za to, že správny orgán prvého stupňa vo svojom rozhodnutí správne právne posúdil danú vec, správne aplikoval ustanovenia príslušných zákonov ako aj medzinárodných zmlúv, uviedol svoje argumenty a uviedol dostatočné množstvo dôkazov, ktoré preukazujú jeho závery prijaté v rozhodnutí. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí zo dňa 3.4.2014, č. 1100301/1/170528/2014/5014 vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému správne rozhodnutiu zo dňa 30.8.2012, č. 9900404/5/2369459/2012. S právnym názorom oboch správnych orgánov sa konajúci súd plne stotožnil ako aj s ich argumentáciou uvedenou v oboch rozhodnutiach. Vzhľadom na uvedené Krajský súd žalobu v celom rozsahu podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyni právo na jej náhradu nepriznal.

Proti predmetnému rozsudku žalobca prostredníctvom právneho zástupcu podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie. Žalobca považuje napadnutý rozsudok a postup prvostupňového súdu, v ktorom bol napadnutý rozsudok vydaný, za nesprávny; rovnako tak považuje napadnuté rozhodnutie správneho orgánu ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdené napadnutým rozhodnutím správneho orgánu a konanie, v ktorom boli uvedené rozhodnutia správnych orgánov vydané, za také, ktoré nie je v súlade so zákonom v rozsahu a z dôvodov uvedených už v žalobe žalobcu, a to vzhľadom na nasledovné dôvody:

- napadnutý rozsudok, ako aj napadnuté rozhodnutie správneho orgánu, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, v konaní pred prvostupňovým súdom došlo k vade podľa § 221 ods. 1 písm. f/ Občianskeho súdneho poriadku - t.j. žalobcovi ako účastníkovi konania bola postupom prvostupňového súdu odňatá možnosť konať pred súdom, zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádza napadnuté rozhodnutie správneho orgánu, je v rozpore s obsahom spisov resp. zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, napadnuté rozhodnutie správneho orgánu je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, konanie žalovaného je zaťažené takou vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu.

Napadnutý rozsudok a napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia odplaty za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu (softvéru) SAP R/3, a to ako licenčného poplatku za poskytnutie práva na využívanie tajného vzorca (t.j. ako poplatku za priemyselnú licenciu) a nie ako licenčného poplatku za poskytnutie práva na využívanie autorského práva k literárnemu, umeleckému alebo vedeckému dielu (t.j. ako poplatku za tzv. kultúrnu licenciu);

- napadnutý rozsudok a napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia zdanenia odplaty za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu (softvéru) SAP R/3 podľa § 16 Zákona o dani z príjmov v spojení s čl. 12 ods. 3 písm. b/ Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA v dôsledku nesprávnej interpretácie uvedených ustanovení;

- napadnutý rozsudok a napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia povahy platieb, ktoré uskutočnil žalobca v prospech spoločnosti CC SR za jemu poskytnuté

marketingové služby, a to ako platieb licenčného poplatku za užívanie ochranných známk Bonaqua a Matúšov prameň a nie ako platieb za poskytnuté služby;

- napadnutý rozsudok a napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia zdanenia platieb žalobcu za marketingové služby, ktoré mu poskytla spoločnosť CC SR, a to podľa čl. 12 ods. 3 písm. b/ Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA v spojení s § 43 Zákona o dani z príjmov;

- prvostupňový súd nerešpektoval svoju povinnosť podľa § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku a nezrušil napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu pre ich nepreskúmateľnosť z dôvodu neúplnosti spisov predložených žalovaným prvostupňovému súdu, v ktorých sa nenachádza Modelová zmluva OECD a najmä ani Komentár v jeho príslušných vydaniach;

- prvostupňový súd nerešpektoval svoju povinnosť v medziach žaloby preskúmať napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a postup, v ktorom bolo toto vydané, ako aj následne riadne a presvedčivo odôvodniť napadnutý rozsudok, pretože odôvodnenie napadnutého rozsudku sa nevysporadúva zákonne konformným spôsobom s prevažnou väčšinou žalobcom tvrdených dôvodov nezákonnosti napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a postupu, v ktorom bolo toto vydané (presnejšie povedané napadnutý rozsudok dôvody uvedené v žalobe úplne ignoroval), čím došlo k odňatiu práva žalobcu konať pred súdom, resp. k inej vade, ktorá mohla mať za následok nesprávnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, takisto došlo aj k popretiu práva na spravodlivé súdne konanie a práva dozvedieť sa o príčinách napadnutého rozsudku;

- obsah spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa nedávajú dostatočný základ pre skutkový záver, že skutočným vlastníkom odplaty zaplatenej zo strany žalobcu za poskytnutie užívateľských licencií k softvéru SAP R/3 bola práve americká spoločnosť SAP USA a nie spoločnosť SAP AG, Nemecko;

- v konaní prvostupňového správneho orgánu (najmä v rámci výkonu daňovej kontroly) došlo k takým vadám, ktoré spôsobili nezákonnosť zistení takejto daňovej kontroly s priamym vplyvom na zákonnosť rozhodnutia prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu potvrdeného napadnutým rozhodnutím správneho orgánu (žalovaného).

Nesprávnosť napadnutého rozsudku a postupu prvostupňového súdu z pohľadu § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku.

Podľa § 250d ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku žalovaný bol povinný predložiť prvostupňovému súdu svoje spisy spolu so spismi prvostupňového správneho orgánu. V prípade ak je napadnuté rozhodnutie správneho orgánu nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov alebo pre to, že spisy neboli predložené, bol prvostupňový súd povinný, bez ohľadu na rozsah a dôvody žaloby, v súlade s § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku zrušiť napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. Pojmom „spisy“ sa v zmysle rozhodovacej činnosti súdov rozumie úplný a originálny spisový materiál správneho orgánu v danej veci, ktorý je žurnalizovaný, vrátane originálov o doručení rozhodnutí, tak aby nevznikli pochybnosti o postupnosti jednotlivých procesných úkonov a úplnosti spisu. Najvyšší súd SR napr. svojím rozsudkom sp. zn. 4Sžf/5/2014 zo dňa 1.4.2014 zrušil rozhodnutie správneho orgánu práve z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre neúplnosť administratívneho spisu predloženého súdu, a to s poukazom na § 250j ods. 3 v spojení s § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku. Žalovaný v prílohe svojho vyjadrenia k žalobe, ktoré bolo doručené prvostupňovému súdu dňa 27.10.2014, uviedol zoznam dokumentov, ktoré pripojil k svojmu vyjadreniu a ktoré by pravdepodobne mali tvoriť spis žalovaného a prvostupňového správneho orgánu. Medzi takto uvedenými resp. priloženými dokumentármi nie je Modelová zmluva OECD a ani Komentár či už v jeho pôvodnom znení alebo v znení neskorších aktualizácií (1991, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008,2011). Žalobca v rámci následného nahliadnutia do súdneho spisu rovnako neidentifikoval prítomnosť uvedených dokumentov a toto aj pripomenul prvostupňovému súdu na pojednávaní dňa 20.10.2015. Výrok napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a aj napadnutého rozsudku je odôvodnený aj s poukazom na Modelovú zmluvu OECD a Komentár. Napadnutý rozsudok vo svojom odôvodnení pritom odkazuje iba na „Komentár“ bez toho, aby uviedol jeho príslušnú redakciu (rok vydania). Odkaz na Modelovú zmluvu OECD, avšak najmä na Komentár, je pritom v danej veci kľúčový z pohľadu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a napadnutého rozsudku, ktoré na ňom v

podstatnej miere založili kvalifikáciu softvéru SAP R/3 ako softvéru prispôsobeného osobitným požiadavkám žalobcu (a nie teda štandardného softvéru), resp. aj kvalifikáciu softvéru ako „tajného vzorca“, ktorý podlieha žalobcom namietanému zdaneniu v súlade s čl. 12 ods. 3 písm. b/ Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA (formou zrážky dane v štáte zdroja príjmu - t.j. v Slovenskej republike). Žalobca má za to, že prvostupňový súd vzhľadom na uvedené mal postupovať podľa § 250j ods. 3 v spojení s § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku a mal zrušiť napadnuté rozhodnutie správneho orgánu príp. aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu.

Nesprávnosť napadnutého rozsudku a postupu prvostupňového súdu z pohľadu § 250j ods. 1 a ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku.

Napadnutým rozsudkom bola žaloba žalobcu zamietnutá v celom rozsahu, a to s odkazom na § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku. Postup odôvodňujúci zamietnutie žaloby je upravený v § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku a je založený na bezvýnimčnom splnení nasledovných zákonných predpokladov uvedených v hypotéze spomenutej zákonnej normy: súd preskúmal rozhodnutie a postup správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe; súd na základe vyššie uvedeného preskúmania dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu, v rozsahu a z dôvodov ich napadnutia uvedených v žalobe, je v súlade so zákonom. Z logiky veci vyplýva, že v rámci prijatia záveru o zamietnutí žaloby sa musel prvostupňový súd vysporiadať s tým, či nie sú dané dôvody pre zrušenie napadnutého rozhodnutia správneho orgánu podľa § 250j ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku v medziach žaloby. Z ustanovenia § 157 ods. 1 v spojení s ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku potom plynie, že odôvodnenie napadnutého rozsudku, ktorým došlo k zamietnutiu žaloby, musí obsahovať informáciu (aj o tom), v akom rozsahu súd vykonal v medziach žaloby prieskum napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a aj jeho postupu, v ktorom bolo uvedené rozhodnutie vydané a na základe čoho považoval rozhodnutia a postup oboch správnych orgánov za súladný so zákonom (rešpektujúc rozsah a dôvody uvedené v žalobe), a contrario prečo neuznal žalobou tvrdené dôvody pre zrušenie napadnutého rozhodnutia správneho orgánu - t.j. prečo konštatoval ich neexistenciu. Takáto informácia musí byť okrem iného aj jasná, výstižná a presvedčivá. Odôvodnenie napadnutého rozsudku však nevyhovuje uvedeným kritériám. Toto obsahuje na str. 1 až str. 7 zhrnutie niektorých dôvodov (častokrát iba kusmo a neúplné vytrhnutých z kontextu) uplatnených žalobcom prostredníctvom žaloby. Okrem toho vôbec nezmieňuje vyjadrenie žalobcu doručené prvostupňovému súdu dňa 9.11.2015 (ktoré nerozširovalo dôvody a rozsah žaloby, ale iba v stručnej a veľmi adresnej forme sumarizovalo najpodstatnejšie výhrady žalobcu voči napadnutému rozhodnutiu správneho orgánu uvedené v žalobe s doplnenou právnou argumentáciou). Vlastné odôvodnenie napadnutého rozsudku na str. 13 až 16 však rezignuje na väčšinu podstatných (a bohužiaľ aj najpodstatnejších) dôvodov uplatnených v žalobe. Je zrejme nad akúkoľvek pochybnosť, že žalobca svojou žalobou napadol nielen nezákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu (žalovaného) a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, ale aj nezákonnosť postupu v ktorom boli uvedené rozhodnutia vydané. Takéto výhrady neuviedol žalobca samoučelne, ale poukázal aj na to, že práve na priebehu daňovej kontroly v rozpore so zákonnými požiadavkami a jej výsledkoch prvostupňový správny orgán a žalovaný založili svoje rozhodnutia (a to predovšetkým vo vzťahu k prekvalifikácii platby za marketingové služby na licenčný poplatok za ochrannú známku Bonaqua a Matúšov prameň). Žalobca takisto poukázal na spôsob vedenia daňovej kontroly, počas ktorej žalobcovi neboli veľmi dlhý čas vecne komunikované žiadne podstatné výhrady k ním predloženej dokumentácii, resp. neboli ani komunikované jasné a jednoznačné ďalšie požiadavky prvostupňového správneho orgánu, pričom bol žalobca takpovediac „až na poslednú chvíľu“ pred prejednaním protokolu z daňovej kontroly konfrontovaný doslova s „ohňostrojom prekvapení“, čo viedlo k tomu, že po vyhotovení dodatku k tomuto protokolu, žalobca tento odmietol podpísať pre svoj nesúhlas so závermi tam uvedenými. Rovnako bolo žalobcovi vytknuté, že nepredložil v rámci daňovej kontroly niektoré dokumenty (týkajúce sa jeho vzťahu s osobami, ktoré voči žalobcovi nie sú prepojené), pričom ale žalovaný (účelovo) neuviedol, že jeho požiadavka znela na predloženie dokumentov týkajúcich sa vzťahov žalobcu s prepojenými osobami. Všetky vyššie naznačené námietky uvedené v žalobe a týkajúce sa procesných defektov daňovej kontroly, zároveň vedúce k nezákonnosti jej priebehu a výsledkov, si „vyslúžili“ od prvostupňového súdu iba hrubú ignoranciu bez akéhokoľvek náznaku vysporiadania sa s nimi a konkrétneho zdôvodnenia, či tieto sú z pohľadu prvostupňového súdu významné alebo naopak úplne irelevantné. Zmiený prístup prvostupňového súdu však signalizuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku resp. aj odňatie možnosti žalobcu konať pred súdom.

Uvedený záver možno podporiť aktuálnou rozhodovacou činnosťou súdov Slovenskej republiky, napr. uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2MCdo/7/2009 zo dňa 29.7.2010, sp. zn. 2Obdo72/2012 zo dňa 24.6.2013 (rovnako tak aj rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžo/32/2013 z 28.5.2014) a tiež Ústavného súdu, napr. nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 44/2011.

Napadnutý rozsudok a aj napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzajú z toho, že žalobcom realizovaná úhrada faktúry č. 3030000425 na účet rakúskej spoločnosti CCB MS za poskytnuté služby k informačným technológiám predstavuje úhradu licenčného poplatku za softvér (193 užívateľských licencií k softvéru SAP R/3). Takáto úhrada v danom prípade má predstavovať podľa uvedených rozhodnutí príjem daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov na území Slovenska v zmysle Zákona o dani z príjmov a má podliehať zdaneniu zrážkovou daňou na Slovensku podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, pretože konečným vlastníkom príjmu z takejto úhrady je americká spoločnosť SAP USA a rakúska spoločnosť CCB MS mala vystupovať vo vzťahu k toku takejto platby v prospech SAP USA iba ako medzičlánok (sprostredkujúca spoločnosť). Vyššie uvedený záver má podľa prvostupňového súdu a aj žalovaného vyplývať z príslušných peňažných tokov a z Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3, podľa ktorej mal žalobca nadobudnúť užívateľské licencie k softvéru SAP R/3 údajne od spoločnosti SAP USA.

Úprava podľa Zákona o dani z príjmov.

Daňovníkom dane z príjmov právnických osôb s obmedzenou daňovou povinnosťou je v zmysle § 2 písm. e/ bod 3. v spojení s § 2 písm. d/ Zákona o dani z príjmov aj právnická osoba, ktorá nemá na území Slovenska svoje sídlo a ani miesto skutočného vedenia (ktorým sa rozumie miesto, kde sa prijímajú riadiace a obchodné rozhodnutia štatutárnych orgánov a dozorných orgánov právnickej osoby). Predmetom dane podľa § 2 písm. g/ Zákona o dani z príjmov u takéhoto daňovníka je príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky. Zdroje príjmov na území Slovenskej republiky daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou vymedzuje ustanovenie § 16 Zákona o dani z príjmov. Podľa § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1. a 2. Zákona o dani z príjmov medzi takéto príjmy patrí aj príjem z úhrad od daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktorými sú:

- odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie predmetu priemyselného vlastníctva, počítačových programov (softvér), návrhov alebo modelov, plánov, výrobo-technických a iných hospodársky využiteľných poznatkov (know-how);
- odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie autorského práva alebo práva príbuzného autorskému právu.

V zmysle § 43 ods. 2 Zákona o dani z príjmov daň z príjmov plynúcich zo zdrojov na území Slovenskej republiky daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou sa vyberá zrážkou (teda okrem iného aj v prípadoch, ak ide o príjmy podľa § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1, a 2.) Pritom sa použije sadzba dane určená v § 15 Zákona o dani z príjmov. Podľa § 43 ods. 10 Zákona o dani z príjmov zrážku dane je povinný vykonať platiteľ dane pri výplate, poukázaní alebo pri pripísaní úhrady v prospech daňovníka. V zmysle § 43 ods. 11 toho istého zákona platiteľ dane je povinný zrazenú daň odvieť správcovi dane najneskôr do pätnásteho dňa každého mesiaca za predchádzajúci kalendárny mesiac; túto skutočnosť je platiteľ dane súčasne povinný oznámiť správcovi dane, ak správca dane na žiadosť platiteľa dane neurčí inak, pričom zrážka dane sa vykonáva zo sumy úhrady alebo pripísania dlžnej sumy v prospech daňovníka. Pre relevantné zdaňovacie obdobie roku 2006 je potrebné rozumieť platiteľom dane v zmysle § 5 ods. 3 vtedy platného a účinného Zákona o správe daní osobu, ktorá odvádza správcovi dane daň vybranú od daňovníka alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá. Pokiaľ platiteľ dane nevykoná zrážku dane, resp. zrazenú daň neodvedie včas, potom sa v zmysle § 43 ods. 12 Zákona o dani z príjmov bude od neho takáto zrážka dane alebo zrazená daň vymáhať rovnako ako ním nezaplatená daň. Podľa čl. 1 ods. 2 a čl. 7 ods. 5 Ústavy Slovenskej republiky, rovnako tak aj podľa § 1 ods. 2 Zákona o dani z príjmov je daná priorita medzinárodných zmlúv, ktoré boli schválené, ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, pred vnútroštátnou zákonnou úpravou (t.j. aj pred právnou úpravou podľa Zákona o dani z príjmov).

Úprava podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA.

Žalovaný v predmetnej veci uplatnil Zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, najmä jej článok 12 - licenčné poplatky. Podľa čl. 12 ods. 3 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA výraz „licenčné poplatky“ na jej účely označuje platby akéhokoľvek druhu platené ako náhrada za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie:

a) autorského práva k literárnemu, umeleckému alebo vedeckému dielu vrátane kinematografických filmov, alebo filmov alebo pásov a iných prostriedkov obrazovej či zvukovej reprodukcie;

b) patentu, ochrannej známky, návrhu alebo modelu, plánu, tajného vzorca alebo výrobného postupu alebo iného podobného práva alebo majetku alebo priemyselného, obchodného alebo vedeckého zariadenia alebo za informácie vzťahujúce sa na skúsenosti nadobudnuté v oblasti priemyselnej, obchodnej alebo vedeckej. V zmysle čl. 12 ods. 3 posledná veta Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA výraz „licenčné poplatky“ rovnako zahŕňa platby pochádzajúce z poskytnutia takýchto práv alebo majetku, ktoré sú viazané na produktivitu, využívanie alebo ďalší predaj. Podľa čl. 12 ods. 2 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA:

- licenčné poplatky uvedené v čl. 12 ods. 3 písm. a/ uvedenej zmluvy (t.j. platby akéhokoľvek druhu platené ako náhrada za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie autorského práva k literárnemu, umeleckému alebo vedeckému dielu vrátane kinematografických filmov, alebo filmov alebo pásov a iných prostriedkov obrazovej či zvukovej reprodukcie), ktoré skutočne vlastní rezident zmluvného štátu, môžu byť zdanené iba v tomto štáte;

- licenčné poplatky uvedené v čl. 12 ods. 3 písm. b/ uvedenej zmluvy (t.j. platby akéhokoľvek druhu platené ako náhrada za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie patentu, ochrannej známky, návrhu alebo modelu, plánu, tajného vzorca alebo výrobného postupu alebo iného podobného práva alebo majetku alebo priemyselného, obchodného alebo vedeckého zariadenia alebo za informácie vzťahujúce sa na skúsenosti nadobudnuté v oblasti priemyselnej, obchodnej alebo vedeckej) môžu byť zdanené tiež v zmluvnom štáte, v ktorom je ich zdroj, a to v súlade s právnymi predpismi tohto štátu, avšak ak je skutočný vlastník licenčných poplatkov rezidentom druhého zmluvného štátu, daň takto stanovená nepresiahne 10 % hrubej sumy licenčných poplatkov.

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia s USA však neobsahuje definíciu pojmov počítačový program (softvér) a náhrada za použitie alebo poskytnutie práva na využívanie počítačového programu (softvéru), ba dokonca ani tieto pojmy nepoužíva. Je teda potrebné posúdiť, či platby platené ako náhrada za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu (softvéru) patria do kategórie podľa čl. 12 ods. 2 písm. a/ (tzv. kultúrne licenčné poplatky) alebo do kategórie podľa čl. 12 ods. 2 písm. b/ (tzv. priemyselné licenčné poplatky) Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA a podľa toho odvodíť režim, resp. miesto ich zdanenia.

V zmysle čl. 3 ods. 2 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA každý výraz, ktorý nie je v uvedenej zmluve definovaný, bude mať pri jej aplikácii zmluvným štátom význam, ktorý mu patrí podľa práva zmluvného štátu upravujúceho dane, ktoré sú predmetom tejto zmluvy, pokiaľ súvislosť nevyžaduje odlišný výklad alebo ak sa príslušné úrady nedohodnú na spoločnom výklade podľa jej čl. 26 - Riešenie prípadov dohodou. Z uvedeného článku Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA (aj v spojení s jej čl. 12 ods. 2) je zrejme, že príslušným vnútroštátnym daňovým zákonom Slovenskej republiky sa môže riadiť iba význam pojmu nedefinovaného Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia s USA (a teda nie režim resp. miesto zdanenia príjmu určené Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, pretože inak by existencia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia bola nadbytočná a jej opodstatnenie by bolo nezdôvodniiteľné).

Slovenské daňové predpisy v oblasti dane z príjmov (a ani v oblasti iných daní) neobsahujú definíciu „počítačového programu (softvéru)“ resp. „náhrad za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu (softvéru)“ - Ani § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1. Zákona o dani z príjmov takúto definíciu neposkytuje a iba zahŕňa odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie počítačového programu (softvéru) medzi zdaniteľné príjmy zo zdrojov v Slovenskej republike. Zo skutočnosti, že v tomto ustanovení (t.j. v § 16 ods. 1 písm. e/ Zákona o dani z príjmov) sú úhrady za poskytnutie práva na použitie počítačových programov (softvér) zahrnuté medzi zdaniteľné príjmy zo zdrojov na území Slovenskej republiky (pri súčasnej absencii definície pojmu „počítačový program (softvér)“), nie je možné rozumne a dostatočne vyvodíť, že sa jedná o priemyselné licenčné poplatky - úhrady licenčných poplatkov, ktoré podliehajú zdaneniu podľa čl. 12 ods. 3 písm. b/ Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA. V čl. 12 ods. 3 písm. b/ uvedenej zmluvy nie sú úhrady za poskytnutie práva na používanie počítačových programov (softvér) uvedené. Význam ustanovenia § 16 ods. 1 písm. e/ Zákona o dani z príjmov v prejednávanej veci však vyžaduje osobitnú pozornosť. Žalobca je presvedčený, že napadnutý rozsudok rovnako ako aj napadnuté rozhodnutie správneho orgánu (detto rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu) sú založené na jeho nesprávnej aplikácii

pramenej v mylnej interpretácii jeho obsahu a významu pre daný prípad keď konštatujú, že: „dané ustanovenie zaraďuje licenčné poplatky (odplaty) za právo na používanie počítačového programu (softvéru) do kategórie priemyselných licenčných poplatkov.“ Kardinálnym pochybením spomenutej interpretácie a aplikácie je prehliadanie nasledovného:

Ustanovenie § 16 Zákona o dani z príjmov nesie podtitul „Zdroj príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou“. V odseku 1 vypočítava príjmy, ktoré sa v prípade daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou považujú za jeho príjmy so zdrojov na území Slovenska. V rámci takéhoto výpočtu pod písm. e/ bod 1 sú uvedené odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie predmetov priemyselného vlastníctva, počítačových programov (softvér), návrhov alebo modelov, plánov, výrobnotechnických a iných hospodársky využiteľných poznatkov (know-how) a pod písm. e/ bod 2 sú uvedené odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie autorského práva alebo práva príbuzného autorskému právu etc. Uvedené ustanovenie (vzhľadom na jeho účel ale aj obsah) teda nerieši nič iné a iba uvádza, ktoré príjmy sa podľa Zákona o dani z príjmov považujú za príjmy zo zdroja na území SR daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou. Uvedené ustanovenie, v prípade ak je daná existencia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, najmä nedáva odpoveď na to ako a kde by mali byť uvedené príjmy zdanené. Ustanovenie § 16 ods. 1 písm. e/ bod 2 v rámci vymenovania príjmov zo zdrojov na území Slovenska daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou uvádza v jednej línii príjmy za práva k predmetom priemyselného vlastníctva a ďalej aj príjmy za práva k počítačovému programu (softvéru). Toto ustanovenie však nehovorí, že by odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie počítačových programov (softvéru) boli odplatami za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie predmetov priemyselného vlastníctva. Mohol by existovať záver, že takouto konštrukciou zákonodarca zaraďil príjem za práva k počítačovému programu (softvéru) do takej kategórie príjmov, kde patria aj príjmy za práva k objektom priemyselného vlastníctva. Nemožno však konzekventne vyvodzovať to, že takýmto zaradením uvedených príjmov počítačový program (softvér) patrí do kategórie predmetov priemyselného vlastníctva (a to či už všeobecne alebo len pre daňové účely). Takýto záver by podľa najlepšieho presvedčenia žalobcu predstavoval odraz totálneho zmätenia faktov.

Pre účely korektnej analýzy danej problematiky je potrebné zohľadniť, že existuje príjem (predstavujúci odplatu) a predmet (t.j. plnenie), za ktorý takýto príjem ako odplata plynie (t.j. poskytnutie práva na použitie alebo použitie počítačového programu (softvéru)). Ďalej je potrebné zohľadniť to, že predmet spočívajúci v plnení (t.j. poskytnutie práva na použitie alebo použitie počítačového programu (softvéru)) je primárny (t.j. je príčinou) a jeho následkom (odvodeninou) je príjem ako odplata za jeho poskytnutie. Logicky nemožno akceptovať (už svojou podstatou umelo vykonštruovaný) záver, že zaradením príjmu za určité plnenie do istej kategórie (napr. do kategórie príjmov za poskytnutie práv k predmetom priemyselného vlastníctva) aj príslušné plnenie je poskytnutím práv k predmetu priemyselného vlastníctva. Opačný názor by viedol k bizarným dôsledkom, napr. ak by sa do kategórie vypočítavajúcej príjmy za poľnohospodárske plodiny priradil z akýchkoľvek dôvodov príjem za poskytnutie práv k softvéru, bolo by iste prinajmenšom zvláštne tvrdiť, že v dôsledku toho je softvér poľnohospodárskou plodinou. Aj pri zohľadnení § 16 ods. 1 písm. e/ bod 2 Zákona o dani z príjmov nie je možné prijať záver, že poskytnutím práv k počítačovému programu (softvéru) dochádza k poskytnutiu práv k predmetu priemyselného vlastníctva alebo tomu obdobných práv. Konzekventne z toho vyplýva aj posúdenie povahy odplaty za poskytnutie práv k počítačovému programu (softvéru). Ak aplikácia vnútroštátnej právnej úpravy oddelí povahu odplaty od povahy plnenia za ktorú odplata plynie a dospeje k tomu že, umelo proti podstate a logike veci prekvalifikuje povahu odplaty rozdielne od povahy plnenia za ktorú odplata prináleží, neznamená to nič iné ako snahu aplikáčnej praxe „prepísať“ podstatu a účel zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, čo však nemožno považovať za zákonne súladný a ústavnokonformný prístup vzhľadom na prioritu medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia pred vnútroštátnym zákonom.

V tejto súvislosti a za daného stavu uvedeného vyššie (a príp. aj v záujme koherentnosti celého právneho poriadku a jednotného výkladu jeho inštitútov a pojmov vo všetkých odvetviach a oblastiach právneho poriadku) je možné uvažovať len o interpretácii pojmu „počítačový program (softvér)“ podľa zákona č. 618/2003 Z.z. o autorskom práve a právach súvisiacich s autorským právom (autorský zákon) v znení neskorších predpisov („Autorský zákon“), avšak s vedomím, že Autorský zákon nie je právny predpis upravujúci dane (z príjmov).

Podľa § 5 ods. 8 Autorského zákona: „Počítačový program je súbor príkazov a inštrukcií použitých priamo alebo nepriamo v počítači. Príkazy a inštrukcie môžu byť napísané alebo vyjadrené v zdrojovom kóde alebo v strojovom kóde. Neoddeliteľnou súčasťou počítačového programu je aj podkladový materiál potrebný na jeho prípravu; ak spĺňa pojmové znaky diela, je chránený ako literárne dielo.“ Podľa ustanovenia § 7 ods. 1 písm. a/ Autorského zákona: „Predmetom autorského práva je literárne a iné umelecké dielo a vedecké dielo, ktoré je výsledkom vlastnej tvorivej duševnej činnosti autora, najmä: a) slovesné dielo a počítačový program.“

Ustanovením § 7 ods. 1 písm. a/ Autorského zákona je teda počítačový program ako výsledok vlastnej tvorivej činnosti autora explicitne kvalifikovaný ako literárne, umelecké resp. vedecké dielo. Akceptujúc prípustnosť analógie legis, v dôsledku toho, že počítačový program (softvér) je dielom podľa Autorského zákona, potom náhrada za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu (softvéru) by musela byť kvalifikovaná ako licenčný poplatok za tzv. kultúrnu licenciu podľa čl. 12 ods. 3 písm. a/ Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA a podľa čl. 12 ods. 2 by mala byť zdanená iba v štáte rezidenta, ktorý takúto náhradu skutočne vlastní (v danom prípade teda mimo Pojem „tajný vzorec“ nie je definovaný ani Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, ani Zákomom o dani z príjmov a ani iným právnym predpisom Slovenskej republiky. Možno však doplniť, že: V zmysle čl. 2 písm. b/ Smernice Rady ES 2003/49/ES zo dňa 3.6.2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov (na ktorú sa žalovaný odvoláva v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu v súvislosti s problematikou interpretácie pojmu „konečný príjemca príjmov“) pojem „licenčné poplatky označuje výplaty akéhokoľvek druhu prijímané ako odplata za používanie alebo za právo na používanie akéhokoľvek autorského práva na literárne, umelecké alebo vedecké dielo, vrátane kinematografických filmov a softvéru, akéhokoľvek patentu, obchodnej značky, vzoru alebo modelu, plánu, tajného vzorca alebo procesu alebo za informácie týkajúce sa priemyselných, obchodných alebo vedeckých skutočností; výplaty za používanie práva alebo práva na používanie priemyselného, obchodného alebo vedeckého zariadenia sa považujú za licenčné poplatky.“; teda aj uvedená smernica jasne zaraďuje softvér do skupiny autorských práv na literárne, umelecké alebo vedecké dielo a navyše aj odlišuje softvér od pojmu tajný vzorec. V súvislosti s existenciou tejto smernice je možné poukázať na postoj Rady Európskych spoločenstiev k zatriedeniu a chápaniu jednotlivých už uvedených pojmov, ktoré by mali byť v rámci členských štátov spoločenstva interpretované eurokonformne.

Podľa Komentára k Modelovej zmluve OECD, k jej čl. 12 - Licenčné poplatky, poskytnutie práva na ďalšie použitie, t.j. na šírenie softvéru, spadá pod licenčné poplatky, kým právo na vlastné použitie, t.j. samotným daňovníkom, spadá pod čl. 7 - Zisky podnikov. Odplata za softvér určený na vnútorné potreby v rámci podnikateľskej činnosti nadobúdateľa sa nepovažuje za licenčný poplatok. Prítom softvér SAP R/3 je v prípade žalobcu práve takýmto softvérom určeným pre jeho vnútorné potreby a použitie. Ďalej podľa Komentára, ak nadobúdateľ získa práva nevyhnutné iba na to, aby mohol softvér používať, prípadne získa navyše limitované práva na jeho reprodukciu, napr. kopírovať program na pevný disk počítača alebo vytvárať jeho kópie pre účely archivácie, takéto platby za softvér nemožno považovať za licenčné poplatky a takéto platby za softvér sa v štáte zdroja nezdaňujú.

Komentár používa pojem tajný vzorec (secret formula) a tento odlišuje od softvéru (pričom o softvéri deklaruje, že jednotlivé jurisdikcie ho v drvivej väčšine chápu ako literárne alebo vedecké dielo chránené autorským právom) - napr. bod 14.3 Komentára. V spomenutom bode 14.3 sa Komentár venuje prípadom, kedy softvérová spoločnosť alebo počítačový programátor udelí súhlas k dodaniu informácií o myšlienkach a princípoch, na ktorých stojí a je založený počítačový program (logika, algoritmus, programovací jazyk alebo jeho techniky). V takejto súvislosti Komentár uvádza, že odplata za uvedené môže byť charakterizovaná ako licenčný poplatok v takom rozsahu, v akom predstavuje odplatu za použitie alebo právo využitia tajného vzorca alebo informácií ohľadne priemyselných, obchodných alebo vedeckých skúseností, ktoré nemôžu byť osobitne autorskoprávne chránené. Takéto prípady hodnotí Komentár ako odlišnosť s obvyklými prípadmi, v ktorých je počítačový program nadobúdaný pre prevádzku koncového užívateľa. Je zrejmé, že Komentár nechápe tajný vzorec ako niečo, čo sa môže týkať výlučne iba počítačového programu. Ak sa však tajný vzorec má týkať počítačového programu (softvéru), tak potom tento tajný vzorec predstavuje jeho samotnú ideu a podstatu, ktorá nie je chránená autorskoprávne - čo je jasná väzba na negatívny výsledok uplatnenia testu možnosti/nemožnosti autorskoprávnej ochrany prostredníctvom aplikácie predpisov o autorskom práve.

Článok 12 Modelovej zmluvy OECD pojem počítačový program (softvér) neobsahuje. Komentár k čl. 12 Modelovej Zmluvy OECD v bode 13.1 uvádza: „Je potrebné poznamenať, že aj keď sa má úhrada za počítačový program považovať za licenčný poplatok, existujú ťažkosti s aplikáciou ustanovení týkajúcich sa použitia autorských práv na počítačové programy, pretože odstavec 2 vyžaduje, aby počítačový program bol klasifikovaný ako literárne, umelecké alebo vedecké dielo. Žiadna z týchto kategórií sa nezdá úplne vhodná, avšak posudzovanie počítačového programu (softvéru) ako vedeckého diela by mohlo byť najrealistickejším prístupom. Štáty pre ktoré nie je možné priradiť softvér k žiadnej z týchto kategórií, by mali prijať vo svojich dvojstranných zmluvách pozmenené znenie ods. 2, v ktorom alebo vypustia všetky odvolania na autorskoprávnu povahu, alebo sa výslovne odvolajú na softvér.“ V oblasti právneho poriadku Slovenskej republiky je možné priradiť počítačový program (softvér) k literárnemu, umeleckému alebo vedeckému dielu a Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia s USA ani nie je formulovaná tak, ako odporúča Komentár pre prípady, ak by uvedené priradenie nebolo možné.

Pokyn Ministerstva financií SR a Komentár

Napadnuté rozhodnutie správneho orgánu svoju (podľa žalobcu však úplne mylnú) interpretáciu o tom, že počítačový program (softvér) je definovaný podľa slovenských daňových predpisov odvodzuje z existencie Pokynu Ministerstva financií SR č. 3399/1998-62, zverejnenom vo Finančnom spravodajcovi č. 3/1998 a z existencie poznámky Slovenskej republiky ku Komentáru k čl. 12 Modelovej zmluvy OECD. Ani jeden z uvedených aktov (pokyn a ani poznámka nerefektovaná v príslušnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia) nie je súčasťou právneho poriadku Slovenskej republiky a nikdy nebol publikovaný v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, navyše Komentár nebol a ani nie je k dispozícii dokonca ani v oficiálnej slovenskej jazykovej verzii. Uvedená interpretácia žalovaného je tak v príkrom rozpore s požiadavkou materiálnej a aj formálnej publicity prameňov práva a žiaden zo spomenutých aktov nemožno považovať za súčasť platného právneho poriadku Slovenskej republiky. Napriek tomu, že žalobca vzniesol túto námietku vo svojom odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu a aj v žalobe, žalovaný a ani prvostupňový súd žiadnym relevantným, adekvátnym a zrozumiteľným spôsobom nereagovali na takéto argumenty žalobcu. Pokyn Ministerstva financií SR č. 3399/1998-62, zverejnený vo finančnom spravodajcovi č. 3/1998, ktorý sa vzťahoval k dnes už zrušenému zákonu č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, uvádza, že pre účely uvedeného (dnes už zrušeného) zákona: „sa softvér chápe ako „tajný vzorec“, resp. tajná informácia (bez ohľadu na to, či je alebo nie je chránený autorským zákonom), na základe ktorej sa plánuje, účtuje, vyrába, distribuuje, eviduje vo výrobnom alebo podobnom procese.“

Takéto vymedzenie úplne vybočuje a prekračuje rámec uvedeného zákona o daniach z príjmov, ku ktorému sa má vzťahovať (a ak by uvedený pokyn bol vydaný k aktuálnemu Zákonu o dani z príjmov, vybočoval by rovnako aj z rámca takéhoto zákona). Rovnako tak daný pokyn nemá oporu v žiadnom zákone a ani v právnych predpisoch na poli medzinárodného zdaňovania -najmä nie v Zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, ktorá nevyčleňuje softvér zo skupiny statkov majúcich autorskoprávnu povahu. Je ústavnoprávnou notoriétou, že postup (ústredného) orgánu štátnej správy musí byť daný na základe zákona a nesmie prekračovať medze zákona (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky). Akýkoľvek pokyn Ministerstva financií SR vonkoncom nemožno hodnotiť ako prameň práva, ale prinajlepšom iba ako výkladovú pomôcku pri aplikácii zákona za predpokladu, že tento nejde nad rámec zákona. Ministerstvu financií SR však v súvislosti so zákonom o dani z príjmov (a vonkoncom už nie v súvislosti so Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia s USA) nebola daná právomoc vytvárať definíciu softvéru. V čase vydania uvedeného pokynu bol počítačový program definovaný vtedy platným zákonom č. 383/1997 Z.z. Autorský zákon v znení neskorších predpisov, a to rovnakým spôsobom ako tomu bolo podľa Autorského zákona platného a účinného v čase vydania napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a napadnutého rozsudku (koniec koncov ako tomu je dodnes podľa v súčasnosti platného a účinného autorského zákona č. 185/2015 Z.z.). Teda v zmysle vtedy platného ustanovenia § 6 ods. 1 písm. a/ zmieneneho predpisu bol počítačový program predmetom autorského práva ako dielo priradené k slovesným dielam (t.j. rovnako ako tomu bolo v čase vydania napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a napadnutého rozsudku podľa Autorského zákona). Uvedené však zmieneny pokyn úplne ignoroval, a bez akejkoľvek opory v hocakom zákone, či medzinárodných dokumentoch realizoval ambíciu vytvoriť novú definíciu pojmu počítačový program a stotožniť ju s pojmom tajný vzorec (ignorujúc nespochybniteľnú autorskoprávnu povahu softvéru) a okrem toho ešte aj vyčerpávajúcim spôsobom vymedziť funkcie, ku ktorým môže tento slúžiť. Uvedená

ambícia pritom nerešpektuje ani Komentár (jeho už vyššie zmienený bod 14.3), ktorý tajný vzorec vymedzuje ako niečo osobitné mimo sféry autorskoprávnej ochrany (teda to, čo nemôže byť autorskoprávne chránené).

Podľa poznámky Slovenskej republiky ku Komentáru k čl. 12 Modelovej zmluvy OECD, úhrady týkajúce sa softvéru spadajú do rámca čl. 12 Modelovej zmluvy, ak sa neprevádzajú úplné práva na softvér a ak tieto úhrady sú buď odplatami za poskytnutie práva na použitie autorského práva na softvér pre komerčné použitie (t.j. na šírenie softvéru) alebo sú to úhrady za softvér, ktorý nie je úplne štandardizovaný, ale je prispôbený nadobúdateľovi (softvér na zákazku). V prípade, ak by sa aj pripustila aplikovateľnosť Komentára a zároveň hypoteticky posudzovali softvér SAP R/3 ako softvér na zákazku, tak vonkoncom nemožno súhlasiť so zmätočnou a nesprávnou argumentáciou žalovaného, uvedenou v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu, vo vzťahu k poznámke Slovenskej republiky k uvedenému Komentáru, pretože: Pokiaľ sa žalovaný odvoláva na poznámku Slovenskej republiky ku Komentáru, je nevyhnutné zdôrazniť, že takáto poznámka existuje k článku 12 Komentára z roku 2005, t.j. ku Komentáru, ktorý by v teoretickej rovine mohol byť použitý na danú transakciu; žalovaný pritom sám uvádza, že je možné aplikovať len Komentár, ktorý už bol v čase transakcie vydaný, t.j. do roku 2005. Uvedená poznámka Slovenskej republiky ku Komentáru (bod 30) ustanovuje, že Slovenská republika si vyhradzuje právo interpretovať poplatky za tzv. zákazkový softvér ako licenčné poplatky pod čl. 12, avšak neuvádza pod aké (resp. ktoré) licenčné poplatky daného čl. 12 by poplatky za takéto softvér mali byť zaradené (t.j. či pod tie, ktoré sa chápu ako poplatky za tzv. kultúrne licencie a ktoré sa podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA zdaňujú v štáte príjemcu alebo tie, ktoré sú chápané ako poplatky za tzv. priemyselné licencie a ktoré podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA môžu byť zdanené aj v štáte zdroja z ktorého plynú). Žalovaný teda vyvodzuje nesprávny záver keď uvádza v napadnutom rozhodnutí, že: „Správca dane skúmal, aký charakter mali licenčné -poplatky za právo na používanie počítačového programu (softvér) SAP R/3, zaradil ich v zmysle čl. 3 ods. 2 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a USA a v zmysle § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1 zákona o dani z príjmov [...] pod čl. 12 ods. 3 písm. b/ zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Slovenskou republikou a USA“ (teda medzi „priemyselné“ licenčné poplatky). Takéto poplatky, na základe uvedenej poznámky, môžu byť zaradené aj inak, a to pod poplatky za autorské a podobné diela (zdaňované výlučne v štáte príjemcu), čo však žalovaný neskúmal a úplne ignoroval (viď aj definícia z Autorského zákona uvedená vyššie). Nie je teda vonkoncom zrejmé, z čoho žalovaný presne vyvodil, že by uvedené poplatky nemali byť zaradené pod čl. 12 ods. 3 písm. a/ Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA a prečo by mali byť zaradené práve pod jej čl. 12 ods. 3 písm. b/. Rovnako žalovaný nesprávne uvádza, že: „z ustanovení § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1. Zákona o dani z príjmov vyplýva, že odplaty za poskytnutie počítačových programov (softvér) spadajú do kategórie tzv. priemyselných licenčných poplatkov. Otázka klasifikácie softvéru je teda riešená vo vnútroštátnom daňovom zákone.“ Ako už bolo uvedené, ustanovenie § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1. Zákona o dani z príjmov iba zaraďuje odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie počítačového programu (softvéru) (bez definovania pojmu počítačový program (softvér)) medzi zdaniteľné príjmy zo zdrojov v Slovenskej republike.

Žalobca sa domnieva, že žalovaný svoj záver vyvodzuje z výhrady Slovenskej republiky ku Komentáru z roku 2010, kde práve táto výhrada explicitne uvádza v bode 50, že Slovenská republika si vyhradzuje právo zdaňovať softvér iným režimom ako poplatky za autorské práva. Ako je uvedené vyššie, Komentár z roku 2010 nie je možné aplikovať, čo pripúšťa aj samotný žalovaný v napadnutom rozhodnutí. V prípade, ak by bolo možné zaraďovať softvér do iného daňového režimu ako pod autorské práva aj pred rokom 2010, tak Slovenská republika nemala dôvod špecificky takúto výhradu vzniesť v Komentári z roku 2010 (pre porovnanie Česká republika takúto výhradu vzniesla už v Komentári z roku 2005).

Predovšetkým však, je všeobecne známou a dodnes rešpektovanou medzinárodnou praxou, že Modelová zmluva OECD a Komentáre k nej, či už v znení z roku 1977, alebo v znení všetkých následných aktualizácií (1991, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 resp. 2011) nie sú právne záväzné. Aktualizáciu Komentárov uskutočňuje de facto Výbor pre fiškálne záležitosti, orgán zriadený pri OECD a nie samotné členské štáty, čo často bráni v identifikácii správnej verzie Modelovej zmluvy OECD a jej Komentárov, ktoré by mohli mať interpretačný efekt na tú ktorú zmluvu. V krajinách kde platí písané právo a štátne orgány môžu konať len na základe ústavy, v jej medziach a v

rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, a takou Slovenská republika bez akýchkoľvek pochybností je, rozhodnutia týkajúce sa zmeny obsahu medzinárodných zmlúv a ich účinkov nemôžu byť bez ďalšieho prenesené na inštitúciu - OECD a jej Výbor pre fiškálne záležitosti. Prekážkou takéhoto prenosu sú ústavné princípy a v tomto prípade konkrétne ochrana práv daňových poplatníkov. (Uvedené je explicitne potvrdené aj rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/76/2014 zo dňa 15.4.2015).

Pri nesplnení podmienky publicity právnej normy, neexistencii dostatočne rozvinutej praxe, nedostupnosti autentického znenia Modelovej, zmluvy OECD a Komentárov v úradnom jazyku a rozporuplných odborných názorov na záväznosť interpretačných pravidiel a ich efekt na bilaterálne medzinárodné zmluvy, sa nemôže vyžadovať od daňového subjektu, ako správanie predpísané právnym poriadkom, aby sledoval a rešpektoval takéto interpretačné pravidlá, pokiaľ sa nestanú súčasťou predmetnej medzinárodnej zmluvy, t.j. zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Taktiež od neho nie je spravodlivé požadovať, aby sa správal podľa neskoršej praxe, ktorá nie je záväzne vyjadrená a navyše je v rozpore so znením a definíciou pojmov v medzinárodnej zmluve. (Vid'. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/76/2014 zo dňa 15.4.2015). Okrem toho existencia Komentárov je odvodená z ustanovenia čl. 5 písm. b/ Dohovoru o OECD, vyhláseného v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod č. 141/2001 Z.z., podľa ktorého môže OECD dávať členom (členským štátom) odporúčenia. Napr. aj v Českej republike existuje rovnaký prístup dokumentovaný napr. rozsudkom Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Afs 108/2004-106 zo dňa 10.2.2005. Otázka prečo by Komentár, a najmä poznámky k nemu, ako aj spomenutý pokyn Ministerstva financií SR mali byť prameňom práva záväzným pre žalobcu (napokon aj pre žalovaného) bez jeho publikovania v Zbierke zákonov Slovenskej republiky, zostala aj v napadnutom rozsudku nevysvetlená. Z vyššie uvedených dôvodov žalobca zastáva názor, že napadnutý rozsudok a aj napadnuté rozhodnutie správneho orgánu trpia nesprávnym právnym posúdením vecí a zároveň sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, resp. nedostatok dôvodov. Žalobca zároveň poukazuje na to, že napadnutý rozsudok vo svojom odôvodnení poukazuje iba na Komentár a nie na výhrady alebo poznámky k nemu. Samotný Komentár však plne nasvedčuje právnej kvalifikácii žalobcu tak, ako je zrejmé z hore uvedeného.

„Zákazkový“ softvér

Pojem „softvér nie úplne štandardizovaný“, resp. „softvér prispôbený nadobúdateľovi“ alebo „zákazkový softvér“ nie je definovaným pojmom a pripúšťa rôzne výklady. Žalobca zaujíma k otázke povahy softvéru SAP R/3 ako zákazkového softvéru iné stanovisko ako žalovaný a prvostupňový súd. Považuje tento softvér za štandardný. Uvedený softvér totiž predstavuje súbor (balík) rôznych modulov, ktoré je možné nastaviť, sfunkčoniť alebo rozvinúť a príp. aj doprogramovať. Takto je uvedený softvér štandardne ponúkaný a dostupný na trhu a nebol takto osobitne pripravený pre (potreby) žiadneho konkrétneho zákazníka. Dokonca v takomto základnom stave je možné ho používať v rozsahu základných modulov (čo potvrdzuje aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu). Takto všeobecne ponúkaný softvér žalobca aj nadobudol vrátane práva na jeho používanie a tento mu nebol zo strany poskytovateľa alebo iného subjektu žiadnym osobitným spôsobom upravený pred alebo súčasne s nadobudnutím práv na jeho použitie. Teda žalobca si neobjednal a neobstaral osobitný softvér ušitý mu na mieru ale zakúpil si licenciu na právo použiť softvér predstavujúci povedzme, že akýsi „poloprodukt“. Tento poloprodukt je však takto štandardne ponúkaný (v takomto štandardnom stave poloproduktu) k širokej distribúcii širokému okruhu vopred neznámych koncových užívateľov a nepredstavuje žiadny na mieru ušitý softvér alebo softvér prispôbený pre žalobcu a jeho potreby. Takto sa uvedený softvér a právo na jeho použitie aj nadobúda a je separátnou záležitosťou, ako, či a kedy je softvér prípadne usposobený a adaptovaný neskôr po jeho nadobudnutí. Žalobca pritom realizoval úhradu práve za takto všeobecne ponúkaný a dostupný softvér. Je potrebné zdôrazniť, že po nadobudnutí práva užívať softvér SAP R/3 už jeho samotná implementácia, konfigurácia a pod. pre potreby samotného užívateľa predstavuje realizovanie práva daný softvér používať, adaptovať atď. a teda v súvislosti s nadobudnutím práv a implementáciou ide o dva odlišné časové momenty.

Žalobca má za to, že opačný prístup by pôsobil absurdne. Predstavme si, napr. situáciu, že odplata za nadobudnutie pôdy ležiacej úhorom nepodlieha dani, avšak odplata za nadobudnutie zúrodnenej pôdy už dani podlieha. Ak by niekto kúpil ladom ležiaci pozemok, potom po nadobudnutí (trebárs o rok alebo dva) by ho sám skultivoval (zúrodnil), alebo nechal skultivovať, bolo by iste bizarné, ak by mal predávajúci dodatočne zaplatiť daň s poukazom na to, že kupujúci má teraz zúrodnenú pôdu. Pokiaľ sa žalovaný odvoláva na dĺžku či náročnosť implementácie softvéru SAP R/3 v prostredí žalobcu, je

potrebné povedať, že táto bola vykonávaná nielen pre žalobcu, ale aj pre ďalšie spoločnosti jeho skupiny pôsobiace v okolitých krajinách. Inštalácia a následné sfunkčnenie prebiehajúce na Slovensku predstavovalo pilotný projekt, ktorého konečným cieľom bolo zefektívniť implementáciu vo viacerých spoločnostiach. Ak by celá implementácia prebiehala len u jedného subjektu išlo by o nepomerne jednoduchší a rýchlejší proces. Pritom pri celom procese implementácie, nastavovania a zavedenia uvedeného softvéru u žalobcu nedošlo zo strany žalobcu k vytvoreniu žiadneho nového chráneného predmetu autorského práva alebo priemyselného vlastníctva a ani k prevodu práva k takto novovytvorenému predmetu na SAP USA tak, ako to Rámcová licenčná zmluva SAP R/3 pre prípady výskytu takýchto situácií, predpokladá (čl. 7.4 Rámцovej licenčnej zmluvy SAP R/3). V súlade s čl. 7.4 písm. f/ Rámцovej licenčnej zmluvy SAP R/3 by mal žalobca povinnosť akúkoľvek modifikáciu softvéru, vrátane zásahu do zdrojového kódu (čl. 1.13 Rámцovej licenčnej zmluvy SAP R/3) registrovať u SAP USA prostredníctvom Online Softvérovej Služby („OSS“), predtým ako k tejto modifikácii došlo. Uvedené však prvostupňový správny orgán a ani žalovaný neskúmali a nepreverovali, počas celého daňového konania si nevyžiadali prístup do OSS a vo svojich rozhodnutiach sa daným ani nezaoberali, hoci absenciu modifikácie softvéru žalobca opakovane uvádzal a tvrdil. Ako vyplýva z uvedeného, zdá sa byť logické zodpovedať predovšetkým otázku ku ktorému momentu by mal byť posudzovaný test osobitného vytvorenia alebo prispôsobenia softvéru pre potreby užívateľa, resp. do akého momentu sa tento test uplatňuje, resp. sleduje. Podľa názoru žalobcu by takýmto momentom mal byť prevod resp. nadobudnutie práva použiť softvér, pretože k tomuto momentu sa iba môže previesť právo na použitie alebo použitie toho čo existuje. Všetko následné, je už výkon nadobudnutého práva. Opodstatnenosť takéhoto stanoviska nasvedčuje napr. aj to, že ak by žalobca obstaral licenciu k softvéru SAP R/3 (kde tento softvér je schopný fungovať v základných parametroch bez ďalších úprav už v bežne ponúkanom stave) a tento softvér by používal bez akýchkoľvek úprav v takomto základnom stave, potom by v žiadnom prípade nebolo možné uvažovať o tom, že obstaraný softvér bol vytvorený alebo prispôbený pre žalobcu.

Rámcová licenčná zmluva SAP R/3

Napadnutý rozsudok ako aj napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzajú z toho, že spoločnosť CCB MS nebola skutočným príjemcom, resp. vlastníkom poplatku uhradeného žalobcom za spomínané licencie k softvéru SAP R/3, ale že pri fakturácii a prijímaní úhrady vystupovala iba ako medzičlánok, resp. ako sprostredkujúca spoločnosť, pričom príjem z uvedenej úhrady plynul spoločnosti SAP USA, ktorá bola konečným a skutočným vlastníkom tohto príjmu. Prvostupňový súd ako aj žalovaný poukazujú pri takomto závere na Rámcovú licenčnú zmluvu SAP R/3 uzavretú medzi SAP USA a spoločnosťou TCCC a tok peňažných prostriedkov, ktoré žalobca za tieto licencie uhradil sprostredkujúcej spoločnosti (t.j. CCB MS). Pritom konštatujú, že žalobca nadobudol právo na používanie softvéru SAP R/3 na základe podpísania Dodatku (Affiliate Schedule) k spomenutej Rámцovej licenčnej zmluve SAP R/3. Podľa Dodatku žalobca získal právo na používanie (užívateľské licencie) k softvéru SAP R/3 s účinnosťou od 1.1.2005. Z Rámцovej licenčnej zmluvy SAP R/3 a z jej Dodatku potom údajne vyplýva, že skutočným vlastníkom príjmu z licenčného poplatku za poskytnuté užívateľské licencie k softvéru SAP R/3 bola spoločnosť SAP USA. Užívateľmi licencie boli jednotlivé pridružené spoločnosti (Affiliates). Spoločnosť CCB MS, ktorá fakturovala poplatok za užívateľské licencie jednotlivým pridruženým spoločnostiam v regióne (vrátane žalobcu), nebola vlastníkom týchto majetkových práv, ale len medzičlánkom v procese fakturácie, refakturácie, inkasa a následnej úhrady úhrnnej sumy licenčného poplatku skutočnému vlastníkovi majetkových práv k predmetu softvéru. Žalovaný tvrdí, že osoba, ktorá nie je oprávnená ďalej poskytovať právo na použitie licencie (TCCC) a za toto právo prijímať odmenu, vyberá licenčné poplatky od tretích osôb (pridružené spoločnosti TCCC) pre inú osobu (SAP USA) ako sprostredkovateľ. Žalovaný potom kvalifikuje spoločnosti TCCC a CCB MS vo vzťahu k licenciám k softvéru SAP R/3 ako sprostredkovateľov, pretože ani jedna z nich nemá právo šíriť/poskytovať danú licenciu (na rozdiel od spoločnosti SAP USA). Podľa žalovaného je možné priznať spoločnosti SAP USA postavenie „sublicensora“ a priznať jej tak postavenie skutočného vlastníka odplaty za právo na používanie softvéru SAP R/3, pretože z Rámцovej licenčnej zmluvy SAP R/3 nevyplýva, že by povinnosť platiť licenčné poplatky mala spoločnosť TCCC či SAP USA práve spoločnosti SAP AG, Nemecko.

Žalobca zastáva názor, že vyššie uvedené závery nemajú dostatočnú oporu vo vykonanom dokazovaní a skutkových zisteniach žalovaného a ani prvostupňového správneho orgánu, resp. sú s nimi v priamom

rozpore, a preto je napadnuté rozhodnutie správneho orgánu nepreskúmateľné a zmätočné, žalobca je toho názoru, že žalovaný interpretuje obsah Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 uzavretej jednoznačne medzi SAP USA a TCCC nesprávne. Dôvodom takéhoto nesprávneho interpretovania je podľa najlepšieho názoru žalobcu to, že žalovaný nerozlišuje poskytnutie licencie k predmetnému softvéru a vlastné dodanie softvéru s príslušenstvom, pričom zároveň preceňuje všeobecnú formuláciu preambuly (Recitál) uvedenej zmluvy, ktorá iba všeobecne v texte o troch riadkoch vyjadruje cieľ zmluvy, avšak zároveň jasne a výslovne odkazuje na to, že tento cieľ sa realizuje spôsobom a za podmienok uvedených ďalej v zmienenej zmluve.

Na základe Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 získala licenciu (resp. sublicenciu) k softvéru SAP R/3 predovšetkým spoločnosť TCCC. Ďalšie spoločnosti (definované v uvedenej zmluve ako Affiliates) získali uvedenú licenciu následne (ako ďalšiu licenciu, resp. sublicenciu) v prípade, ak podpísali Dodatok - špecifikáciu pridruženej osoby k uvedenej zmluve. Tento Dodatok (Affiliate Schedule) je definovaný v čl. 1.3 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 „ako dohoda medzi Affiliate a TCCC (nie teda ako dohoda medzi Affiliate a SAP USA), podľa ktorej príslušná pridružená spoločnosť (Affiliate) obdrží/získa licenciu k použitiu softvéru“. Takáto špecifikácia (predstavujúca dohodu) sa zasiela SAP USA nie k akceptácii, ale iba pre účely realizácie dodania softvéru (čl. 3.2 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3). Toto ustanovenie Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 je kľúčovým ustanovením s jednoznačným obsahom. Neobstoí ani tvrdenie prvostupňového súdu uvedené v napadnutom rozsudku [viď. str. 15 napadnutého rozsudku, 4 a 5 odsek zhora], ktoré s poukazom na čl. 3.1 písm. (a) druhý odsek Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 upiera spoločnosti TCCC postavenie sublicensora. Prvostupňový súd uvádza, že prostredníctvom uvedeného ustanovenia spoločnosť TCCC vyjadrila súhlas s tým, že jej nie je umožnené sublicencovať alebo inak prenášať, udeľovať alebo prijímať softvér SAP R/3. Uvedeným ustanovením ale podľa názoru žalobcu nie je možné takto argumentovať, najmä ak sa nezoberie do úvahy jeho presné a celé znenie, ktoré je nasledovné: „TCCC a jeho pridružené spoločnosti súhlasia, že táto licencia nedovoľuje TCCC a jej pridruženým spoločnostiam sublicencovať alebo inak previesť, postúpiť alebo prenajať Softvér alebo Databázy tretej strany.“ Toto ustanovenie má v kontexte daného článku Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 nesporný význam a to, že nedovoľuje transfer licencie mimo okruhu subjektov tvorených TCCC a pridruženými spoločnosťami, čo jasne potvrdzuje napr. aj čl. 3.1 písm. (c) Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3. Spoločnosť TCCC teda nie je zbavená práva sublicencovania v prospech pridružených spoločností - uvedené by napokon aj odporovalo samotnej povahe a podstate zmluvy, najmä však definícii Dodatku (Affiliate Schedule) podľa čl. 1.3 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 ktorá jasne ustanovuje, že Dodatok je dohoda medzi pridruženou spoločnosťou (Affiliate) a TCCC (nie teda ako dohoda medzi Affiliate a SAP USA), podľa ktorej príslušná Affiliate obdrží/získa licenciu k použitiu softvéru.

Pokiaľ žalovaný odkazoval v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu na čl. 1.10., čl. 1.19 a čl. 2.1 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 v rámci podpory svojho stanoviska o tom, že žalobcovi bola udelená licencia zo strany spoločnosti SAP USA, potom pramena takéto odkazy jednoznačne z nenáležitého zamieňania poskytnutia licencie k softvéru a (fyzického) dodania softvéru a jeho príslušenstva. Rámcová licenčná zmluva SAP R/3 sa spravuje americkým právom - právom štátu Pensylvánia (čl. 14.9 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3), avšak aj napriek tomu sa nesporne javí ako typ rámcovej zmluvy, ktorou TCCC v danej veci získava licenciu k softvéru SAP R/3 pre seba a ďalšie spoločnosti všeobecne (bez ich presnej identifikácie), a kde až uzavretím osobitnej dohody (Affiliate Schedule) medzi TCCC a identifikovanou Affiliate táto Affiliate získa (sub)licenciu v rovnakom rozsahu ako TCCC a od TCCC. Takáto konštrukcia sa teda javí ako právo TCCC udeliť sublicenciu, resp. ďalšiu licenciu ďalším spoločnostiam na základe dohody (Affiliate Schedule) medzi TCCC a tou ktorou pridruženou spoločnosťou (Affiliate) za rovnakých podmienok, za akých ju získala TCCC od SAP USA. Tento záver nepochybne a logicky podporuje text uvedenej zmluvy.

Žalovaný uviedol že spoločnosť TCCC: „získala rovnaké právo príjemcu (užívateľa) licencie, ako pridružené spoločnosti (Affiliates), teda spoločnosť TCCC a pridružené spoločnosti majú vo vzťahu k charakteru práv (licencia verzus sublicencia), ktoré im boli poskytnuté zo strany SAP rovnaké právne postavenie“. Uvedeným vyjadrením žalovaný ignoruje práva a povinnosti TCCC, ktoré tejto spoločnosti vyplývajú z Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 (čl. 3.2 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3), podľa ktorých vo vzťahu k SAP USA zodpovedá za plnenie zmluvy a znáša riziko jej neplnenia aj zo strany pridružených spoločností (Affiliates) práve TCCC. V prípade porušenia zmluvy niektorou zo spoločností

(Affiliates) zodpovednosť a následky bude niesť TCCC, ktoré si až následne bude môcť od dotknutej spoločnosti (Affiliate) prípadne kompenzovať už vo svojom mene. Rovnako tak ukončiť predmetnú Rámcovú licenčnú zmluvu SAP R/3 môže iba TCCC a nie tá-ktorá pridružená spoločnosť (Affiliate).

Žalovaný vyššie uvedeným tvrdením rovnako opomína, že Rámcová licenčná zmluva SAP R/3 ustanovuje, že odplatu za licencie poskytnuté podľa nej platí TCCC spoločnosti SAP USA (čl. 5.1 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3) a nie konkrétne spoločnosti (Affiliates) v prospech SAP USA. V prípade akéhokoľvek oneskorenia či opomenutia úhrady zo strany TCCC tak nebude mať Affiliate možnosť domáhať sa svojho práva na licenciu priamo u SAP USA, keďže s touto spoločnosťou nie je v žiadnom zmluvnom vzťahu. Na základe uvedeného je zrejmé, že postavenie spoločnosti TCCC nie je možné považovať za rovnoprávne s pridruženými spoločnosťami (Affiliates). Všetky vyššie uvedené argumenty závažným spôsobom vyvracajú tvrdenie žalovaného o tom, že spoločnosť TCCC nie je považovaná za sublicensora ale je iba sprostredkovateľom.

Skutočný vlastník príjmu z licenčného poplatku

Z Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 vyplýva, že softvér SAP R/3 vyvinula spoločnosť SAP AG, Nemecko, ktorá udelila spoločnosti SAP USA súhlas na ďalšie šírenie softvéru - licencovanie (čl. 11.1 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3). Vlastníkom licencie k softvéru SAP R/3 je teda spoločnosť SAP AG, Nemecko a spoločnosť SAP USA je nadobúdateľom licencie - sublicensor, ktorému vlastník licencie - spoločnosť SAP AG, Nemecko udelila oprávnenie na ďalšie šírenie licencie k softvéru SAP pre tretie osoby. Ak by žalobca aj pripustil aplikáciu princípu skutočného vlastníka príjmov (ktorého aplikácia však nebola žalovaným zákonne podložená), tak je nevyhnutné skúmať vzťahy medzi všetkými článkami v danom reťazci z právneho a skutkového hľadiska a to až do momentu, kedy je bez pochyb preukázané, že na daný skúmaný vzťah v reťazci nie je možné aplikovaním princípu skutočného vlastníka príjmov dospieť k záveru, že príjemcom poplatku bol iný subjekt ako ten, ktorému plynuli poplatky z licencie. Napadnutý rozsudok napriek argumentácii v žalobe a ani napadnuté rozhodnutie správneho orgánu nereflektujú dostatočne a jasne na postavenie SAP AG, Nemecko (materskej spoločnosti SAP USA - vid'. čl. 1.22 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3). Práve táto spoločnosť je označená v uvedenej zmluve ako spoločnosť, ktorá vyvíja predmetný softvér a jeho verzie (čl. 1.29 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3), ako majiteľ dôverných informácií popri SAP USA (čl. 1.19 Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3) a aj ako majiteľ exkluzívnych práv popri SAP USA v prípade, ak SAP USA vyvinie alebo spoluvyvinie modifikácie alebo rozšírenia softvéru (čl. 7.4 c) Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3).

Napadnutý rozsudok a napadnuté rozhodnutie správneho orgánu zmieňujú SAP AG, Nemecko ako „vlastníka licencie k softvéru SAP R/3“ a ako spoločnosť, ktorá „udelila oprávnenie SAP USA na ďalšie šírenie licencie k softvéru SAP pre tretie osoby“. Ďalej žalovaný konštatuje (vid' str. 11 napadnutého rozhodnutia, tretí odsek), že: „z rámcovej licenčnej zmluvy nevyplýva, že by povinnosť platiť licenčné poplatky mala spoločnosť TCCC, či SAP USA práve spoločnosti SAP AG Nemecko“. Je teda zrejmé, že pri odhaľovaní skutočností, kto je skutočným vlastníkom licenčných poplatkov, došlo k úplnému opomenutiu bližšieho skúmania vzťahu medzi SAP USA a SAP AG, Nemecko. Argumentácia žalovaného a aj prvostupňového súdu zmluvou uzatvorenou medzi TCCC a SAP USA je neadekvátna, keďže v tejto zmluve nie sú obsiahnuté práva a povinnosti SAP USA voči SAP AG, Nemecko a spoločnosť SAP AG, Nemecko nie je ani zmluvnou stranou Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3. V prípade, ak žalovaný chce aplikovať princíp skutočného vlastníka príjmov, tak mal skúmať všetky vzťahy v reťazci, t.z. z právneho aj ekonomického hľadiska mal skúmať aj vzťah medzi SAP USA a SAP AG. V opačnom prípade nemôže žalovaný tvrdiť, že SAP AG, Nemecko nie je skutočným vlastníkom takýchto príjmov, obzvlášť v prípade ak žalobca uvedené namietal a vzniesol s poukazom na konkrétne ustanovenia Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 k záveru žalovaného relevantné spochybňujúce argumenty. Žalobcovi nie je známe, či a s akým prípadným výsledkom žalovaný, resp. prvostupňový správny orgán vykonal v tomto smere kroky v rámci medzinárodnej výmeny informácií s príslušnými zahraničnými správcami dane. Napriek chýbajúcemu skúmaniu vzťahu medzi SAP USA a SAP AG, Nemecko žalovaný a aj prvostupňový súd uvádzajú, že konečným príjemcom licenčného poplatku je SAP USA. Žalobca namieta, že takýto záver nemá dostatočnú oporu vo vykonanom dokazovaní (t.j. zistený skutkový stav je nepostačujúci na takéto posúdenie veci v danom smere) a nie je ani náležité nikde zdôvodnený - ani v napadnutom rozsudku, ani v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu (a dokonca ani v príslušnom protokole o zisteniach z predmetnej daňovej kontroly). Pokiaľ žalovaný a prvostupňový správny orgán

neskúmali bližšie vzťah SAP USA a SAP AG, Nemecko a postavenie SAP USA v danom vzťahu z pohľadu ďalších finančných tokov úhrad za licencie k softvéru SAP R/3, nemôžu bez ďalšieho vylúčiť uplatnenie rovnakého konceptu, ako uplatnili na vzťah medzi žalobcom a CCB MS, resp. aj TCCC (kde vyhodnotili postavenie CCB MS a TCCC iba ako sprostredkujúceho medzičlánku v toku úhrad za licencie k softvéru SAP R/3). Takisto, ak žalovaný a prvostupňový správny orgán priznali spoločnosti SAP USA na základe vyššie uvedeného (t.j. oprávnenia k ďalšiemu šíreniu licencií) postavenie skutočného príjemcu poplatku za licencie k predmetnému softvéru, nie je zrejmé, prečo takéto postavenie uprelí TCCC (vzhlľadom k tomu, že práve táto spoločnosť nadobudla (sub)licenciu podľa Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 od SAP USA s právom udeliť ju ďalej niektorým iným spoločnostiam kvalifikovaným ako pridružené spoločnosti (Affiliates) prostredníctvom Dodatku (Affiliate Schedule) predstavujúceho dohodu medzi TCCC a tou ktorou pridruženou spoločnosťou (Affiliate). Pritom vyššie uvedená otázka je kľúčovou vo vzťahu k aplikácii Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, pretože, pokiaľ by konečným vlastníkom daného príjmu nebola spoločnosť TCCC popri prípade SAP USA ale práve SAP AG, Nemecko, nemalo by uplatnenie Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA v danom prípade miesto. V takomto prípade by bolo namieste uvažovať o uplatnení zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Nemeckom (ktorá v prípade uplatnenia zrážkovej dane na príjmy zo zdrojov v SR obsahuje pre žalobcu priaznivejšiu limitáciu takejto dane vo výške 5% zo sumy hrubého licenčného poplatku na rozdiel od 10% limitácie podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA). Žalovaný sa však s námietkami žalobcu (uvedenými v jeho odvolaní proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu) v tomto smere dostatočne nevysporiadal v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu a bez potrebného dokazovania a skúmania vzťahu medzi SAP USA a SAP AG, Nemecko iba konštatoval, že z Rámcovej licenčnej zmluvy SAP R/3 nevyplýva, že by povinnosť platiť licenčné poplatky mala spoločnosť TCCC, či SAP USA práve spoločnosť SAP AG, Nemecko. Pritom nie je zrejmé, prečo by práve táto zmluva mala obsahovať uvedenú povinnosť, keď jej zmluvnou stranou nie je SAP AG, Nemecko a táto zmluva ani nerieši a ani nemôže riešiť podrobne vzťah medzi SAP USA a SAP AG, Nemecko. Rovnako tak prvostupňový súd nereagoval na námietky v tomto smere uvedené v žalobe a v napadnutom rozsudku iba mechanicky prevzal argumentáciu žalovaného. Je potrebné doplniť, že dôkazné bremeno na strane žalobcu v tomto smere neprichádza do úvahy, pretože žalobca znáša dôkazné bremeno iba vo vzťahu k ním tvrdným skutočnostiam, pričom prekvalifikácia daných platieb ako aj klasifikovanie spoločností CCB MS a TCCC ako sprostredkujúcich medzičlánkov je tvrdením prvostupňového správneho orgánu a žalovaného, ktorí vo vzťahu k tomu musia znášať celé dôkazné bremeno.

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom

Napadnutý rozsudok a ani napadnuté rozhodnutie správneho orgánu nereflektujú dostatočne na to, že žalobca predmetnú platbu faktúry č. 3030000425 za poskytnuté služby k informačným technológiám (IT služby) zaplatil na zmluvnom základe rakúskej spoločnosti CCB MS, pričom existuje zmluva medzi Československou socialistickou republikou a Rakúskou republikou o zamedzení dvojakého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku vyhlásenej v Zbierke zákonov pod č. 48/1976 Zb. Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom, vo svojom čl. 12 upravujúcom licenčné poplatky, nepredpokladá koncept „konečného príjemcu“, resp. „skutočného vlastníka príjmu“ a táto nebola doposiaľ revidovaná jej zmluvnými stranami žiadnym spôsobom. Podľa čl. 12 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom licenčné poplatky za použitie alebo za právo na použitie patentov, ochranných známk, vzorov alebo modelov, plánov, tajných vzorcov alebo postupov alebo za použitie alebo za právo na použitie priemyselného, obchodného alebo vedeckého zariadenia alebo za oznámenie priemyselných obchodných alebo vedeckých skúseností sa môžu zdaňovať v zmluvnom štáte, v ktorom je ich zdroj, a to podľa práva tohto štátu; daň však nesmie prekročiť 5% hrubej sumy licenčných poplatkov. Uvedené sa nevzťahuje na licenčné poplatky za použitie alebo za právo na použitie autorských práv k literárnym, umeleckým alebo vedeckým dielam včítane kinematografických filmov, majúce zdroj v jednom zo zmluvných štátov uvedenej zmluvy, ktoré sa zdaňujú v druhom zmluvnom štáte uvedenej zmluvy, v ktorom má bydlisko alebo sídlo osoba, ktorá uvedené poplatky poberá. Pre prípad posúdenia platby faktúry č. 3030000425 za poskytnuté služby k informačným technológiám (IT služby) ako platby za použitie alebo za právo na použitie tajného vzorca teda Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom obsahuje priaznivejší zdaňovací režim pre žalobcu (v prípade uplatnenia zrážkovej dane na príjmy zo zdrojov v SR je táto daň limitovaná 5% na rozdiel od 10%-neho limitu vo vzťahu k USA).

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu a aj prvostupňový súd v napadnutom rozsudku prijali záver, že spoločnosť CCB MS vystupovala pri prijatí platby od žalobcu za služby k informačným technológiám (IT služby) iba ako sprostredkujúci článok a nebola skutočným vlastníkom takéhoto príjmu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu za principiálny zdroj interpretácie (a aj aplikácie) pojmu „skutočný vlastník príjmu“ považuje, s odkazom na čl. 32 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve (vyhláseného v Zbierke zákonov pod č. 15/1988 Zb.), Komentár ako doplnkový prostriedok výkladu medzinárodných zmlúv o zabránení dvojitému zdaneniu, podľa ktorého: „Výhodu zo zmluvy vymedzenú v čl. 10, 11 a 12 nemôže prijímať zástupca alebo agent, ktorý nie je posudzovaný ako skutočný vlastník príjmu podľa príslušných právnych predpisov štátu, v ktorom je považovaný za rezidenta. Takúto výhodu nemôžu prijímať ani iní sprostredkovatelia, ktorí iba spravujú príjem v mene skutočného vlastníka.“ Žalobca zastáva názor, že vyššie uvedený prístup žalovaného je neakceptovateľný a protiprávny z nasledovných dôvodov.

Modelová zmluva a Komentár nie sú súčasťou platného právneho poriadku Slovenskej republiky (nie sú prameňom práva), nikdy neboli oficiálne publikované v slovenskom jazyku a mohli by mať iba obmedzený odporúčací charakter;

- v čase uzavretia ako aj nadobudnutia platnosti Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom neexistoval Viedenský dohovor (ktorý nadobudol platnosť na základe svojho čl. 84 ods. 1 dňom 27.1.1980) a tento sa navyše stal platným pre Československú socialistickú republiku v súlade so svojím čl. 84 ods. 2 až dňom 28.8.1987;

- podľa čl. 4 Viedenského dohovoru (upravujúceho vylúčenie spätnej pôsobnosti dohovoru) sa tento vzťahuje len na zmluvy uzavreté medzi štátmi až potom, keď uvedený dohovor nadobudol voči nim platnosť;

- dokonca aj v hypotetickom prípade aplikácie čl. 32 Viedenského dohovoru by bolo potrebné vziať do úvahy ustanovenia jeho čl. 31 a 32, t.j. Komentár (ako potenciálne uvažovaný doplnkový prostriedok interpretácie Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom) by bol použiteľný iba pre situácie, ak sa táto zmluva podstatne neodchyľuje od Modelovej zmluvy a zároveň, ak by bolo prípustné použiť Komentár ako doplnkový prostriedok výkladu Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom, t.j. pre potvrdenie, alebo pre určenie významu, keď výklad urobený podľa čl. 31 (t.j. dobromyseľný výklad v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy): a) buď ponecháva význam nejednoznačným alebo nejasným; alebo b) vedie k výsledku, ktorý je zrejme protizmyselný alebo nerozumný. V súvislosti s vyššie uvedeným žalobca je toho názoru, že Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom nie je nejednoznačná, nejasná ani sporná a jasne operuje iba s konceptom „príjemcu“ a nie teda s koncepciou „konečného príjemcu“, kde použitie konceptu „príjemcu“ nie je protizmyselná a ani nerozumná aj z pohľadu jej dobromyseľného výkladu v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v nej použitým v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel celej zmluvy.

Žalovaný uvádza v napadnutom rozhodnutí, že výraz „konečný príjemca príjmov“ chápe aj v kontexte predmetu a účelu Smernice Rady ES 2003/49/ES zo dňa 3.6.2003 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom na výplaty úrokov a licenčných poplatkov medzi združenými spoločnosťami rôznych členských štátov a ďalej dovodzuje, že konečným príjemcom licenčných poplatkov môže byť tiež „poskytovateľ sublicencie, t.j. nadobúdateľ licencie, ktorý so súhlasom poskytovateľa práva poskytol svoje takto nadobudnuté práva z licenčnej zmluvy s poskytovateľom práva úplne alebo čiastočne na tretiu osobu a má právo za takto poskytnuté práva prijímať odmenu“. Žalobca podotýka, že Slovenská republika túto smernicu neimplementovala do vnútroštátneho zákonodarstva (s výnimkou špecifického oslobodenia od dane z príjmu, podľa § 13 ods. 2 písm. h/ Zákona o dani z príjmov, vo vzťahu k príjmom plynúcim z územia Slovenskej republiky daňovníkom z členského štátu Európskej únie pri splnení ďalších podmienok uvedených v spomenutom ustanovení), a táto nemá priamu záväznosť. Predovšetkým však účel uvedenej smernice je zjednotiť pravidlá pre transakcie združených spoločností rozdielnych členských štátov Európskeho spoločenstva a transakcie vykonávané spoločnosťami toho istého členského štátu. Žalovaný teda touto smernicou operuje za úplne iným účelom, než aký sa v nej predpokladá. Vyššie uvedená interpretácia žalovaného je teda neprípustným dotváraním platného práva nad ústavný a zákonný rozsah, čo popiera princípy právneho štátu. Osobitne treba mať na mysli aj prioritu jazykového výkladu pri interpretácii zákonných alebo zmluvných ustanovení tak ako judikoval Ústavný súd SR vo svojom náleze sp. zn. I. ÚS 243/07. Žalobca nesúhlasí ani s argumentáciou

žalovaného, kde pomocou argumentum a contrario sa žalovaný pokúša dokázať potrebu implementácie konceptu „skutočného vlastníka príjmu“ do Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom. Z práve uvedených dôvodov visí nad právnym posúdením obsiahnutým v napadnutom rozsudku ako aj napadnutom rozhodnutí správneho orgánu (t.j. o aplikácii Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA a nezohľadnení Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom) vážny otáznik.

Napadnutý rozsudok a aj napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzajú z toho, že platby realizované žalobcom v prospech slovenskej spoločnosti CC SR z titulu úhrady faktúry č. 1800000006 a faktúry č. 1800000032 za služby súvisiace s marketingom minerálnej vody s ochrannou známkou Matúšov prameň a za služby súvisiace s marketingom nealkoholických nápojov s ochrannou známkou Bonaqua podľa príslušných zmlúv uzavretých medzi žalobcom a CC SR, predstavovali v skutočnosti úhradu licenčných poplatkov za používanie ochranných známok Matúšov prameň a Bonaqua zo strany žalobcu v prospech TCCEC (ktorá je oprávnená uvedené ochranné známky, inak vlastnené TCCC, šíriť), pričom postavenie CC SR ako príjemcu uvedených platieb bolo kvalifikované ako postavenie sprostredkujúcej spoločnosti. Takéto úhrady v danom prípade majú predstavovať podľa uvedených napadnutých rozhodnutí príjem daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou zo zdrojov na území Slovenska (t.j. príjem spoločnosti TCCEC) v zmysle Zákona o dani z príjmov a majú podliehať zdaneniu zrážkovou daňou na Slovensku podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA, pretože konečným vlastníkom príjmu z takejto úhrady by mala byť americká spoločnosť TCCEC, kde slovenská spoločnosť CC SR (v prospech ktorej žalobca uvedené platby uskutočnil) mala vystupovať vo vzťahu k toku takejto platby v prospech TCCEC iba ako medzičlánok (sprostredkujúca spoločnosť). Žalovaný v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu uviedol, že na základe posúdenia dokladov predložených žalobcom k preukázaniu charakteru fakturovaného poplatku, z posúdenia predmetných zmlúv o poskytovaní služieb spoločnosťou CC SR pre žalobcu, na základe zmluvy medzi spoločnosťami TCCEC a CC SR a zo spôsobu kalkulácie uvedených poplatkov dospel k záveru, že žalobca neposkytol dostatok dôkazov o tom, že marketingové služby boli naozaj poskytnuté, a preto bolo potrebné pristúpiť k vyššie uvedenej prekvalifikácii. Takáto prekvalifikácia je ale založená na:

- ignorovaní preukázaných zmluvných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou CC SR, ktoré nezahŕňajú poskytnutie akejkoľvek licencie k ochranným známkam Matúšov prameň a Bonaqua (a ani by tak nemohli urobiť, pretože CC SR nemá žiadne právo takúto licenciu udeliť, čo uvádza aj sám žalovaný v napadnutom rozhodnutí);
- ignorovaní preukázanej skutočnosti, že zmluva o plnení nápojov (tzv. Bottler's Agreement), uzavretá medzi TCCC, TCCEC a žalobcom, neukladá žalobcovi povinnosť žiadnej peňažnej odplaty v prospech TCCC alebo TCCEC za právo používať ochranné známky vlastnené TCCC a šírené s pomocou TCCEC, ale práve naopak toto právo je poskytnuté bezodplatne (t.j. pri absencii peňažného plnenia poskytovaného spoločnosťou TCCEC);
- ignorovaní celého radu dokumentov, najmä prezentácií bez ohľadu na to, že tieto existujú, majú svoj obsah, výpovednú hodnotu a zrejmú väzbu k predmetu zmlúv o poskytovaní marketingových služieb súvisiacich s minerálnou vodou Matúšov prameň a nealkoholického nápoja Bonaqua uzavretých medzi žalobcom a spoločnosťou CC SR (t.j. zmluvy č. SK-CBA/000000022 a zmluvy účinnej od 1.7.2005), pričom žalovaný tieto dokumenty nezohľadnil s odôvodnením, že tieto jednotlivo nepreukazujú súčasne všetky kritériá kladené na celkové služby podľa vyššie zmienených zmlúv (čo je však pochopiteľné, pretože ide o čiastkové dôkazy, ktoré treba posudzovať komplexne vo vzájomnej súvislosti vzhľadom na značne imateriálnu povahu poskytovaných služieb);
- zmluvných vzťahoch medzi CC SR a TCCEC (teda spoločnosťami, ktoré nie sú prepojenými osobami so žalobcom) o existencii a obsahu ktorých nemá žalobca bližšiu vedomosť, pričom zistenia o týchto zmluvách žalovaný získal miestnym zisťovaním v spoločnosti CC SR (a nevyhnutne aj prostredníctvom svedeckých výpovedí pracovníkov, resp. zástupcov CC SR) o čom však nebol žalobca vyrozumený a nebola mu umožnená ani účasť na takýchto úkonoch a teda sa nemohol k nim dostatočne (najmä však bezprostredne) vyjadriť.

Žalovaný uviedol množstvo okolností, na základe ktorých dospel k záveru (medzi iným aj takých, ktoré sú mimo sféry a vedomosti žalobcu ako napr. zmluva medzi TCCEC a CC SR) o nedostatočnom preukázaní poskytnutia marketingových služieb žalobcovi zo strany CC SR, neuviedol ale, že k takémuto záveru dospel na základe preskúmania dokladov a dôkazov, ktoré predložil žalobca za účelom preukázania danosti skutočného poskytnutia uvedených služieb. Žalovaný vyjadril iba hypoteticky záver

o nedostatočnosti predmetných dôkazov a nie kategoricky. Žalobca má za to, že žalovaný pri hodnotení dostatočnosti dôkazov postupoval arbitrárne, pretože neuviedol konkrétne a jasne v čom je daný nedostatok predložených dôkazov, navyše vyjadril pochybnosť spôsobom, že „isté dôkazy by mohli byť dôkazmi o niečom inom“, čo však mal žalovaný možnosť a aj povinnosť preveriť a takto odstrániť svoje „hypotetické“ pochybnosti v prípade, ak pristúpil k prekvalifikovaniu podstaty daného vzťahu. V súvislosti s preukazovaním skutočného poskytovania služieb žalobcovi zo strany spoločnosti CC SR podľa zmluvy č. SK-CBA-000000022 účinnej od 1.5.2004 a zmluvy účinnej od 1.7.2005, obe uzavreté medzi žalobcom a CC SR, žalobca predložil celý rad dokumentov zmienených v rozhodnutí prvostupňového správneho orgánu, odvolaní žalobcu proti nemu a aj v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu. Postoj žalovaného napriek tomu vyjadruje prekvapivú nedostatočnosť takto predložených dôkazov. Ostatným predloženým dokladom žalovaný vytkol v podstate to, že tieto jednotlivito (každý za seba) nepreukazujú všetky kritériá kladené na celkové služby podľa vyššie zmienených zmlúv (čo je však pochopiteľné, pretože ide o čiastkové dôkazy, ktoré treba posudzovať komplexne a zobrať do úvahy, že tieto častokrát predstavujú podklady k prezentácii, konzultáciám a pod. - t.j. k úkonom, ktoré je ťažšie zaznamenať a preukazovať spätne). Žalovaný a ani prvostupňový správny orgán najmä neuviedli, prečo dotknuté dokumenty predložené žalobcom v rámci daňovej kontroly nepovažujú za dôkazy, ktoré by svedčili, resp. mohli svedčiť prinajmenšom čiastočne o napomáhaní pri marketingových aktivitách žalobcu zo strany CC SR v oblasti stratégie predaja a propagácie trhu, ktoré podľa vlastného vyjadrenia žalovaného sú zahrnuté v marketingových aktivitách podľa zmluvy č. SK-CBA-000000022, uzavretej medzi žalobcom a CC SR. Uvedené prezentácie sa pritom zjavne týkajú buď priamo minerálnej vody Matúšov prameň alebo nealkoholického nápoja Bonaqua, resp. veľmi príbuzných, plne porovnateľných a plne zastupiteľných produktov ako sú práve menované produkty v tom čase a pokiaľ sa vzťahujú napr. aj k českému trhu, je potrebné uviesť, že tento trh je najpríbuznejším trhom vo vzťahu k slovenskému trhu v stredo európskom regióne (kúpyschopnosťou obyvateľstva, spotrebiteľskými preferenciami a pod). Analyzovanie práve takéhoto trhu a produktov má z marketingového hľadiska nepochybný a samovysvetľujúci význam, pretože marketing spočíva v podstatnej miere na odhade správania sa relevantného a príbuzného trhu a spotrebiteľov na takomto trhu.

Je dôležité, že v predmetnej veci daňová kontrola začala 18.2.2011. Žalobca počas nej predložil prvostupňovému správne mu orgánu celý rad požadovaných dokladov a v novembri 2011 z vlastnej iniciatívy požadoval informácie o priebežných výsledkoch daňovej kontroly. Prvostupňový správny orgán až 26.7.2012, teda po viac ako 17 mesiacoch od začatia kontroly a iba 3 pracovné dni pred odovzdaním protokolu o daňovej kontrole oznámil žalobcovi oblasť možných nálezov daňovej kontroly. Tieto oblasti nálezov boli pre žalobcu prekvapivé, pretože dovtedy, t.j. 17 mesiacov prvostupňový správny orgán nevyjadril a ani nenaznačil žalobcovi existenciu alebo potrebu objasnenia významnejších pochybnosti a nejasností. Obsah administratívneho (daňového) spisu síce naznačuje, že prvostupňový správny orgán sústavne vyzýval žalobcu na predloženie rôznych dokladov preukazujúcich jeho tvrdenia a žiadal vyjadrenie ku skutočnostiam, ktoré považoval za jemu nejasné, no nikdy zákonným spôsobom a jasne neuviedol a nešpecifikoval v žiadnom bližšom smere v rámci svojich žiadostí svoje pochybnosti o dokladoch a dôkazoch predložených žalobcom. Aj na stretnutí v novembri 2011 zamestnanci prvostupňového správneho orgánu informovali žalobcu len o ďalšom smerovaní daňovej kontroly a nie o zisteniach z daňovej kontroly alebo o pochybnostiach na strane prvostupňového správneho orgánu vo vzťahu k dovtedy predloženým dokladom. Pre daňové konanie v záujme zabezpečenia práva na jeho spravodlivý priebeh je najvýznamnejším princípom to, že daňový subjekt nesmie byť v ktorejkoľvek fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený, či obmedzený v uplatnení svojich procesných práv. (viď. nálezy Ústavného súdu SR sp. zn. L ÚS 269/05 zo dňa 20.12.2006 a sp. zn. I. ÚS 238/06 zo dňa 16.12.2008).

Najvyšší súd SR a rovnako tak aj Ústavný súd SR judikovali, že dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. V uvedenej povinnosti správcu dane ide o vytvorenie možnosti pre daňový subjekt, aby na podozrenie správcu dane reagoval a jeho pochybnosti rozptýlil a vzniknuté nejasnosti či nezrovnalosti týkajúce sa jeho daňovej povinnosti vysvetlil, resp. odstránil. K uvedenému musí mať aj dostatočný časový priestor. Povinnosťou všetkých štátnych orgánov je zabezpečiť reálnu možnosť uplatnenia práv tými subjektmi, ktorým boli priznané, (viď. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn.

5Sžf/101/2009 zo dňa 6.7.2010, ako aj rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 10/1998, I. ÚS 17/1999, L ÚS 44/1999). Postupom prvostupňového správneho orgánu bol žalobca uvedený do situácie, aby nemohol účinne obhajovať svoje tvrdenia a uplatniť svoje práva. Žalobca duplikuje, že po predložení požadovaných dokumentov prvostupňový správny orgán nikdy nevyjadril žiadne pochybnosti o ich hodnovernosti alebo dostatočnosti. O tom, že predložené dokumenty prvostupňový správny orgán nepovažoval za postačujúce sa žalobca dozvedel až z protokolu o zisteniach z daňovej kontroly, resp. z dodatku k tomuto protokolu. V zmysle Zákona o správe daní prerokovaním protokolu z daňovej kontroly, resp. dodatku k nemu je daňová kontrola ukončená. Zákon o správe daní (na rozdiel od v súčasnosti platného Daňového poriadku) neumožňuje vykonanie dokazovania po ukončení daňovej kontroly. Na ukončenie daňovej kontroly nadväzuje bezprostredne vyrubovacie konanie, takže daňový subjekt je v oveľa fakticky ale aj časovo ťaživejšej situácii ohľadne vyvracania tvrdení prvostupňového správneho orgánu. Pokiaľ teda prvostupňový správny orgán počas lehoty trvania daňovej kontroly viac ako 17 mesiacov (kde počas tejto lehoty vykonal cca 136 návštev u žalobcu, z toho cca 95 v roku 2011 a cca 41 v roku 2012) neindikoval jasne svoje požiadavky a nejasnosti, ale až v závere daňovej kontroly tieto prekvapivo prezentoval žalobcovi, potom takto žalobcu obmedzil, resp. ho zbavil práva na účinnú protiargumentáciu a obranu. Takýto postup je v rozpore s § 2 ods. 2 a ods. 8 a § 15 ods. 5 Zákona o správe daní, pretože žalobca bol podstatne znevýhodnený oproti prvostupňovému správneému orgánu, najmä však mu neboli vytvorené primerané možnosti obhajovať svoje tvrdenia a uplatniť svoje práva.

Podľa vyjadrenia žalovaného uvedeného v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu sa prvostupňový správny orgán dozvedel informácie o vzťahoch medzi žalobcom a spoločnosťami TCCEC a CC SR až v záverečnej fáze daňovej kontroly na základe miestneho zisťovania vykonaného v spoločnosti CC SR (zápisnica z miestneho zisťovania č. 9900404/5/1446136/2012 zo dňa 3.7.2012), a teda až po získaní takýchto dôkazov mohol začať posudzovať predmetnú zmluvnú bázu a fakturáciu. Žalobcovi je zároveň vytýkané, že tento aj napriek tomu, že hneď po začatí daňovej kontroly bol požiadany o predloženie zmlúv a faktúr s prepojenými osobami za relevantné obdobie, nepredložil správcovi dane fakturáciu od spoločnosti CC SR na základe zmluvy č. SK CBA 0000000022 a nepredložil a ani neinformoval správcu dane o existencii zmluvného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou CC SR. Žalovaný v tejto súvislosti v napadnutom rozhodnutí správneho orgánu správne uviedol, že prvostupňový správny orgán požiadala žalobcu o predloženie dokladov s prepojenými osobami. Žalobca však nie je prepojenou spoločnosťou/osobou s ani jednou zo spoločností TCCC, TCCEC a CC SR o čom prvostupňový správny orgán vedel a aj to konštatoval v protokole z daňovej kontroly.

V dôsledku uvedeného sú napadnuté rozhodnutie správneho orgánu ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu založené na zisteniach, záveroch a dôkazoch ku ktorým žalobca nemal nielen možnosť predložiť dôkazy a argumenty, ktoré by považoval za potrebné, ale tiež nemal možnosť v dostatočnom predstihu oboznámiť sa s každým zistením správy daní, ktorým disponoval prvostupňový správny orgán za účelom kvalifikovaného vyjadrenia sa k nemu. Takýmto postupom bola žalobcovi odňatá zákonná možnosť účinne obhajovať svoje práva. V spôsobe, akým žalovaný a aj prvostupňový správny orgán interpretovali a uplatnili zásadu súčinnosti a právo žalobcu na súčinnosť sa nejedná len o porušenie zásad uvedených v ustanovení § 2 ods. 2 a 8 Zákona o správe daní, ale ide o postup v rozpore so zásadou zákonnosti uvedenou v § 2 ods. 1 uvedeného zákona. Vyššie uvedené platí osobitne vo vzťahu k miestnym zisťovaniam a vypočutiu svedkov (v rámci miestneho zisťovania v spoločnosti CC SR), kde žalobca nebol o takýchto úkonoch vyzozumený, nebol k nim prizvaný a nemal možnosť bezprostredne vykonať súčinnosť so správcom dane v záujme naplnenia cieľov daňového konania a obrany svojich práv.

Napadnuté rozhodnutie správneho orgánu zmieňuje už spomenuté zmluvy medzi žalobcom a CC SR ohľadne marketingových služieb. Okrem toho zmieňuje aj zmluvu medzi CC SR a TCCEC o poskytovaní marketingových služieb zo dňa 1.5.2005, podľa ktorej mala CC SR na území Slovenskej republiky vykonávať marketingové služby pre spoločnosť TCCEC a všetky náklady, ktoré jej v súvislosti s tým vznikli, mala prefakturovať spoločnosti TCCEC. Prvostupňový správny orgán pritom uviedol, že po preskúmaní zmluvných vzťahov medzi TCCC, TCCEC a žalobcom ako aj vzťahov medzi TCCEC a CC SR zistil, že žalobca si platením poplatku za marketingové služby podľa zmluvy č. SK-CBA-0000000022 účinne od 1.5.2004 a zmluvy účinne od 1.7.2005, obe uzavreté medzi žalobcom a CC SR, plnil povinnosť voči TCCEC vyplývajúcu zo zmluvy o plnení nápojov uzavretej medzi TCCC, TCCEC a žalobcom, a to povinnosť vynakladať prostriedky na reklamu, marketing a propagáciu minerálnej vody

Matúšov prameň a nealkoholických nápojov Bonaqua na území Slovenskej republiky. Žalobca nemá bližšiu vedomosť o spôsobe účtovania spoločnosti CC SR a o jej zmluvných vzťahoch s jej obchodnými partnermi a nemá teda možnosť dostatočne sa vyjadriť k ich správnosti, platnosti a hodnovernosti. Podľa § 48 ods. 6 Zákona o správe daní rozhodnutie o odvolaní musí obsahovať odôvodnenie, ak s ním nevyhovuje odvolaniu v plnom rozsahu. V odôvodnení sa musí odvolací orgán vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní. V zmysle § 30 ods. 3 Zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, v ktorom sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Tieto ustanovenia však neboli naplnené žalovaným vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu správneho orgánu. Napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vytyka spôsob stanovenia poplatku za marketingové služby medzi žalobcom a CC SR stanoveného na mernú jednotku objemu predaja. Aj napriek argumentácii žalobcu v žalobe napadnutý rozsudok na túto argumentáciu nereagoval a iba stroho konštatoval, že takéto stanovenie poplatku za marketingové služby predstavovalo poplatok za užívanie ochranných známk Bonaqua a Matúšov prameň. Toto je zároveň jediná vecná a adresná reakcia prvostupňového súdu na množstvo výhrad (aj v iných smeroch), ktoré žalobca uviedol v žalobe (a na ktorých zodpovedanie prvostupňový súd rezignoval v napadnutom rozsudku). Žalobca pritom argumentoval, že produkty označené ochrannými značkami Bonaqua a Matúšov prameň, resp. ochrannými značkami a označeniami TCCC sú druhovo zavedené a známe produkty na trhu. V prípade zavedenej značky a známych produktov je efektívne práve stanovenie čo najadresnejšej schémy marketingových poplatkov s takmer okamžitou reflexiou na konečný výsledok úspešnosti marketingu (t.j. na predaj), ktorá rýchlo identifikuje úspech alebo neúspech danej marketingovej stratégie. Takto nastavená odmena motivuje poskytovateľa služby, aby poskytoval služby s reálnym efektom a za použitia čo najefektívnejších prostriedkov v pomere cena/prínos. Z tohto dôvodu považuje žalobca prístup a argumentáciu žalovaného a aj prvostupňového súdu za nepodloženú.

Rovnako nie je adekvátne ani argumentácia žalovaného, že pri stanovení ceny za poskytovanie služieb sa zvyčajne používa metóda cost plus, čo nemôže viesť k záveru, že akýkoľvek iný spôsob stanovenia ceny znamená, že nedošlo k poskytnutiu služby. Špeciálne pri marketingových službách je naopak celkom bežný spôsob stanovenia ceny služieb napr. v závislosti od odhadovanej miery sledovanosti reklamy, počtu návštevníkov webstránky a pod. V kontexte služby medzi nezávislými osobami nie je pritom ani možné očakávať, že by poskytovateľ služby sprístupnil odberateľovi služby informáciu o výške svojich nákladov na danú službu a tak umožnil použitie inej metódy, napr. zmienenej metódy cost plus. Rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a jeho potvrdenie napadnutým rozhodnutím správneho orgánu má pôvod vo výsledkoch daňovej kontroly. Prvostupňový správny orgán začal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnických osôb za obdobie rokov 2004 - 2006 dňa 18.2.2011. Prvostupňový správny orgán nekomunikoval žalobcovi svoje prípadné výhrady, resp. pochybnosti k poskytnutým dokladom, dôkazom a vysvetleniam tak, aby sa žalobca k nim mohol vyjadriť ešte v rámci pôvodnej a nepredĺzenej lehoty na výkon daňovej kontroly. Predĺženie daňovej kontroly o 12 mesiacov (čiže na maximum, ktoré zákon v takomto prípade povoľuje) sa preto nejaví ako primerané. Prvostupňový správny orgán teda celkom zjavne nepostupoval v súlade s ustanovením § 2 ods. 2 Zákona o správe daní, t.j. nepostupoval v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom (žalobcom) a pri vyžadovaní plnenia jeho povinností v tomto konaní nepoužil len také prostriedky, ktoré by žalobcu najmenej zaťažili a umožnili pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Žalobca má za to, že predĺžiť daňovú kontrolu v danom prípade o 12 mesiacov bolo možné iba v súlade s § 15 ods. 17 Zákona o správe daní, t.j. v prípade kontroly transakcií medzi zahraničnými závislými osobami. Akékoľvek ďalšie nálezy, ktoré sa nemali týkať týchto transakcií (napríklad transakcie medzi tuzemskými subjektami, transakcie pri ktorých daňový úrad považuje za skutočného vlastníka príjmov SAP USA alebo TCCEC) mali byť komunikované žalobcovi pred uplynutím 12 mesiacov od začatia daňovej kontroly. Keďže sa tak ale nestalo, boli porušené základné práva žalobcu a príslušné výsledky daňovej kontroly by nemali byť použité vo vyrubovacom konaní analogicky s poukazom na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/9/2007 zo dňa 19.4.2007, sp. zn. 3Sžf/1/2009 zo dňa 29.1.2009, sp. zn. 3Sžf/2/2009 zo dňa 29.1.2009, sp. zn. 3Sžf/107/2009 zo dňa 8.10.2009 a sp. zn. 3Sžf/52/2010 zo dňa 1.12.2011, ako aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 z 29.6.2010.

Napadnutý rozsudok uvádza, že napadnutým rozhodnutím správneho orgánu bolo zamietnuté odvolanie žalobcu (ako daňového subjektu) podané v rámci daňového konania a bolo potvrdené prvostupňové

rozhodnutie správneho orgánu. Takýto opis situácie nezodpovedá skutočnosti a ani procesnému postupu predvídanému relevantnou právnou úpravou pre daňové (odvolacie) konanie. Napadnutý rozsudok predstavuje v súlade s § 246b ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku rozhodnutie senátu prvostupňového súdu. Napadnutý rozsudok však neobsahuje výsledok hlasovania senátu o napadnutom rozsudku uvedením pomeru hlasov, tak ako to vyžaduje § 3 ods. 9 in fine zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v jeho znení účinnom od 1.5.2011 až doposiaľ („Zákon o súdoch“). Iba pre úplnosť, daný údaj nie je zrejmý ani zo zápisnice z pojednávania pred prvostupňovým súdom zo dňa 1.12.2015, na ktorom bol napadnutý rozsudok vyhlásený. Prítom identický senát prvostupňového súdu, napr. v konaní sp. zn. 5S 236/2014 dňa 24.11.2015 (t.j. 7 kalendárnych dní pred vyhlásením napadnutého rozsudku), vyhlásil rozsudok v písomnom vyhotovení ktorého je takýto údaj uvedený aj s odkazom na príslušnú právnú úpravu, z ktorej daná povinnosť vyplýva. Písomné vyhotovenie napadnutého rozsudku, v časti poučenie o možnosti podať proti nemu odvolanie, neobsahuje náležitosti predpísané § 157 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku, podľa ktorého toto má obsahovať aj poučenie o náležitostiach odvolania podľa § 205 ods. 1 a ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku. Napadnutý rozsudok obsahuje iba poučenie podľa § 205 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku, nie ale už poučenie podľa § 205 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku.

Na základe vyššie uvedeného žalobca žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky, rozsudok Krajského súdu v Bratislave 5S 122/2014 - 215 zo dňa 1.12.2015 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/170528/2014/5014 zo dňa 3.4.2014 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu písomne vyjadril, zotrval na dôvodoch napadnutého rozhodnutia a mal za to, že rozsudok Krajského súdu v Bratislave je vecne správny, žiadal rozsudok krajského súdu potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo z dôvodov a v medziach podaného odvolanie (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie z nasledovných dôvodov:

Podľa čl. 46 ods.1 a 2 Ústavy SR každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky. Kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa § 244 ods. 1 a 2 OSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len „rozhodnutie správneho orgánu“).

Podľa § 247 ods. 1 OSP podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Podľa § 246c ods. 1 OSP pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

Podľa § 157 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách "V mene Slovenskej republiky" uvedie označenie súdu, mená a priezviská sudcov a prísediacich, presné označenie účastníkov a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o lehote na podanie odvolania a náležitostiach odvolania podľa § 205 ods. 1 a 2, poučenie o možnosti výkonu rozhodnutia a deň a miesto vyhlásenia. V odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Podľa § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov člen senátu, ktorý nesúhlasí s rozhodnutím senátu alebo s jeho odôvodnením, má právo, aby sa jeho odlišné stanovisko pripojilo k rozhodnutiu. Odlišné stanovisko sudcu sa doručuje a uverejňuje rovnako ako ostatné časti rozhodnutia. V každom rozhodnutí senátu musí byť uvedený výsledok hlasovania, a to uvedením pomeru hlasov.

Citované zákonné ustanovenia § 157 ods. 2 OSP z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je treba vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda 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. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, 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 (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. IV. ÚS 115/03 či sp. zn. III. ÚS 60/04 - www.concourt.sk). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ (napr. *Georgidias v. Grécko* z 29. mája 1997, *Recueil III/1997*). Európsky súd pre ľudské práva ale zároveň tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok vo veci *Ruiz Torija c. Španielsko a Hiro Balani/Španielsko*, oba z 9. decembra 1994, *Annuaire*, séria A č. 303 A a č. 303 B). Aj podľa judikatúry ústavného súdu odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo na spravodlivé súdne konanie (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. III. ÚS 209/04, sp. zn. IV. ÚS 112/05, sp.zn. I. ÚS 380/08, sp. zn. III. ÚS 172/2010, či sp. zn. II. ÚS 537/2010- www.concourt.sk).

Vychádzajúc z uvedeného aj v správnom súdnictve nesporne obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo žalobcu, ako účastníka preskúmvacieho konania na také odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré bude zodpovedať na jeho primárne námietky oponujúce rozhodnutiu správneho orgánu, a ktoré bude mať aj oporu v administratívnom spise.

Skonštatovanie krajského súdu, že „rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom keď rozsudkom vyslovil, že žalobu zamietá.“, však zhora definovanému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia

nezodpovedá. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho všeobecného súdu, nedáva zrozumiteľným spôsobom odpoveď na žalobcove námietky uvedené v žalobe a nie je ani reakciou na obsah administratívneho spisu.

Odvolacia námietku žalobcu, že krajský súd nevykonal prieskum napadnutého rozhodnutia žalovaného v medziach žaloby, nakoľko nie je z neho zrejmé prečo neuznal žalobou tvrdené dôvody pre zrušenie napadnutého rozhodnutia, pričom táto informácia by mala byť jasná, výstižná a presvedčivá, bola dôvodná.

Aj podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vlastné odôvodnenie napadnutého rozsudku rezignuje na väčšinu najpodstatnejších dôvodov, 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 má kardinálny význam pre zvolenie aplikácie správnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, absentuje argumentácia smerom k záväznosti a možnosti použitia Komentára a poznámok k jeho príslušnému vydaniu, na ktorom zakladá žalovaný svoj záver o zdanení licenčných poplatkov softvéru SAP R/3, taktiež v odôvodnení rozsudku nie je žiadna reakcia na námietky žalobcu, ktoré sa týkali miestneho zisťovania v rámci spoločnosti CC SR a svedeckých výpovedí tam poskytnutých.

Najvyšší súd musí konštatovať, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu je len prevzatím argumentácie a vyjadrenia žalovaného správneho orgánu vo veci, krajský súd podľa názoru najvyššieho súdu komplexne nepreskúmal žalobcove námietky, postupoval nedôsledne, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave postupom podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP, § 221 ods. 1 písm. f/ OSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP), v ktorom krajský súd po opätovnom vysporiadaní sa so žalobnými námietkami žalobcu vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie náležitým, dostatočným, konkrétnym spôsobom odôvodnení tak, aby ústavnému právu na spravodlivé konanie bolo učinené za dost.

Najvyšší súd Slovenskej republiky k uvedenému dodáva, že napriek apelačnému opravnému systému, ktorý sa v správnom súdnictve Slovenskej republiky uplatňuje, primárne preskúmvava zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu krajský súd ako súd prvého stupňa. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu odvolacieho je preskúmať vecnú správnosť z prvostupňových rozhodnutí a nenahrádzať prieskumnú činnosť súdu prvej inštancie v čítane odôvodnenia rozhodnutia.

Bude potrebné podrobne zdôvodniť vzhľadom na námietky žalobcu vo vzťahu k problematike softvéru SAP R/3 aplikáciu príslušných ustanovení zákona, t.j. zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. vo vzťahu k zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia z USA, resp. aj ku Komentáru 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. Krajský súd zdôvodní prečo odmieta, hlavne z akých dôvodov odmieta právnu argumentáciu žalobcu, ktorý tvrdí, že slovenské daňové predpisy neobsahujú definíciu počítačového programu, resp. náhrad za použitie alebo za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu a ani § 16 ods. 1 písm. e/ bod 1 zákona o dani z príjmov (a iba zahŕňa odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitia počítačového programu (softvéru) medzi zdaniteľné príjmy zo zdrojov v Slovenskej republike) a z tohto dôvodu že nie je možné rozumne a dostatočne vyvodiť, že sa jedná o priemyselné licenčné poplatky - úhrady licenčných poplatkov, ktoré podliehajú zdaneniu podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA s poukazom na čl. 12 ods. 3 písm. b/, keď v tomto nie sú úhrady za poskytnutie práva na používanie počítačových programov (softvér) uvedené. Žalobca v tomto smere poukazuje na definíciu počítačového programu obsiahnutú v tzv. Autorskom zákone (zákon č. 618/2003 Z.z.), ktorý nie je predpis upravujúci dane, ktorý cez prípustnosť analógie legis definuje ako dielo počítačový program (softvér) podľa Autorského zákona, potom náhrada za poskytnutie práva na využívanie počítačového programu by musela byť kvalifikovaná ako licenčný poplatok za tzv. kultúrnu licenciu podľa čl. 12 ods. 3 písm. a/ zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s USA a mala byť zdanená iba v štáte rezidenta, ktorý

takúto náhradu skutočne vlastní. Rovnako prvostupňový súd podrobne a konkrétne zdôvodní aj žalobcove námietky vo vzťahu k ochranným známkam Bonaqua a Matúšov prameň.

Vzhľadom na uvedené, keď sa súd prvého stupňa dostatočne nevysporiadal s argumentami žalobcu, odvolaciemu súdu nezostávalo nič iné ako konštatovať, že odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu nezodpovedá požiadavke § 157 ods. 2 OSP, v zmysle ktorej je povinnosťou súdov uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založili. Súčasťou základného práva na súdnu a inú právnu ochranu je totiž nepochybne požiadavka, aby sa príslušný všeobecný súd v konaní právne korektným spôsobom a zrozumiteľne vyrovnal, nielen zo skutkovými okolnosťami prípadu ale aj z vlastnými právnymi závermi, ktoré ho viedli ku konkrétnemu rozhodnutiu.

Napadnutý rozsudok postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Odvolací súd zdôrazňuje, že súd nemôže argumentáciu účastníka iba odmietnuť ako nesprávnu, ale jeho povinnosťou je tiež uviesť v čom jej nesprávnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne. Konštatovanie súdu, že argumenty účastníka sú nesprávne alebo irelevantné, bez toho, aby súd uviedol, prečo ich považuje za nesprávne alebo irelevantné, možno považovať za arbitrárne.

Podľa § 221 ods. 1 písm. f/ OSP súd rozhodnutie zruší, len ak sa účastníkovi konania postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom.

Pod odňatím možnosti konať pred súdom možno vo všeobecnosti rozumieť taký postup súdu, ktorým účastníkovi konania znemožnil realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Občiansky súdny poriadok priznáva, pričom možnosť konať pred súdom prvého stupňa, je účastníkovi odňatá vždy, ak jeho rozhodnutie neposkytuje účastníkovi konania dostatočné argumenty preukazujúce zákonnosť jeho rozhodnutia alebo postupu.

U nepreskúmateľného rozhodnutia nemožno hodnotiť správnosť relevantných právnych otázok ani vady správneho konania, pretože bolo nutné takéto rozhodnutie zrušiť a otvoriť tým krajskému súdu procesný priestor pre vydanie rozhodnutia nového, ktoré nebude postihnuté zmieneným deficitom.

Podľa § 221 ods. 1 písm. f/ OSP súd rozhodnutie zruší len ak sa účastníkovi konania postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom. Pod odňatím možnosti konať pred súdom možno vo všeobecnosti rozumieť taký postup súdu, ktorým účastníkovi konania znemožnil realizáciu tých procesných práv, ktoré mu občiansky súdny poriadok priznáva, pričom možnosť konať pred súdom prvého stupňa je účastníkovi konania odňatá vždy ak jeho rozhodnutie neposkytuje účastníkovi konania dostatočné argumenty preukazujúce zákonnosť jeho rozhodnutia alebo postupu.

Zároveň najvyšší súd vzhliadol za dôvodnú aj námietku žalobcu o inej vade rozsudku, ktorý neobsahoval s poukazom na § 246b ods. 1 OSP v spojení s § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. výsledok hlasovania senátu o napadnutom rozsudku uvedením pomeru hlasov, nakoľko tento nevyplýval z písomného vyhotovenia rozsudku, pričom táto povinnosť je explicitne stanovená v uvedom ust. § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. Z tohto dôvodu bude tiež potrebné rozhodnutie súdu doplniť v zmysle uvedeného zákonného ustanovenia o výsledok hlasovania senátu s uvedením pomeru jeho hlasov.

Súčasne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opätovne rozhodne o náhrade trov konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP).

Podľa § 250j ods. 4 OSP a § 226 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP je súd prvého stupňa viazaný právnym názorom odvolacieho súdu.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1.7.2016.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.