

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **Erste Donau-Dampfschiffahrts – Gesellschaft m.b.H.**, so sídlom Regensburger Strasse 9, 4020 Linz, Rakúsko, *zastúpeného JUDr. Andreou Čikovou, advokátkou* so sídlom Mostová 2, Bratislava, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 13. Novembra 2007, č. I/222/12600-83156/2007/990036-r, č. I/222/12794-83157/2007/990036-r a č. I/222/12795-83159/2007/990036-r, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/42/2008-103, 4S/132/2008-103, 4S/133/2008-103 zo dňa 24. septembra 2010, jednohlasne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/42/2008-103, 4S/132/2008-103, 4S/133/2008-103 zo dňa 24. septembra 2010 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutí žalovaného zo dňa 13. novembra 2007 č. I/222/12795-83159/2007/990036-r, č. I/222/12794-83157/2007/990036-r a č. I/222/12600-83156/2007/990036-r, ktorými tento ako odvolací orgán na základe odvolaní žalobcu potvrdil prvostupňové rozhodnutia Daňového úradu Bratislava I č. 600/270/140917/07/Čech zo dňa 23. augusta 2007, č. 600/270/140754/07/Čech zo dňa 22. augusta 2007 a 600/270/140930/07/Čech zo dňa 23. augusta 2007, ktorými prvostupňový

správny orgán nevyhovet žiadosti žalobcu o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) podľa § 56 až 58 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) vo výške 99 210,20 € (2 988 806,40 Sk) za obdobie január až marec 2006, vo výške 119 452,10 € (3 598 613,90 Sk) za obdobie apríl až jún 2006 a vo výške 138 103,03 € (4 160 491,90 Sk) za obdobie júl až september 2006.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplynul záver, že postup žalovaného ako aj napadnuté rozhodnutia boli v súlade so zákonom. Konštatoval, že správca dane, a rovnako tak žalovaný správny orgán náležite zistili skutkový stav a po jeho vyhodnotení zákonne rozhodli o vrátení dane. Stotožnil sa s názorom žalovaného, že žalobca ako zahraničná osoba mal na území Slovenskej republiky zriadenú organizačnú zložku zapísanú v príslušnom obchodnom registri, a preto naplnil vyššie uvádzané ustanovenia, že na území Slovenskej republiky podnikal v rozsahu predmetu činnosti a mal na území Slovenskej republiky zapísané sídlo zahraničnej osoby, teda adresu miesta činnosti organizačnej zložky podniku zahraničnej osoby. V kontexte ustanovenia § 56 ods. 2 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. mal za irelevantnú argumentáciu žalobcu, že jeho organizačná zložka na území Slovenskej republiky nebola zameraná na dosiahnutie zisku, a že jej činnosť nepredstavovala podnikanie. V nadväznosti na uvedené pokladal za zavádzajúce aj odkazy na čl. 1 a 170 smernice č. 79/1072/EHS, ako aj rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (ďalej len „ESD“) č. C-168/84 a C-190/95, nakoľko na vrátenie žiadanej dane v relevantnom období bolo potrebné preukázať iba tú skutočnosť, že zahraničná osoba nemala v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, ani bydlisko. Keďže žalobca túto skutočnosť preukázať nevedel, dospel súd prvého stupňa k záveru, že tieto podmienky na vyhovie žiadosti o vrátenie dane nespĺnil.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom právnej zástupkyne v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov uvedených v § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p., navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v celom rozsahu zrušil napadnuté rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/42/2008-103, 4S/132/2008-103, 4S/133/2008-103 zo dňa 24. septembra 2010, a súčasne aby zrušil preskúmané rozhodnutia žalovaného zo dňa 13. novembra 2007, č. I/222/12600-83156/2007/990036-r, č. I/222/12794-83157/2007/990036-r, a č. I/222/12795-83159/2007/990036-r a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal, aby mu odvolací súd priznal náhradu trov konania.

Krajskému súdu vyčítal nesprávnosť jeho záverov, nakoľko mal za to, že ani podľa žalobných dôvodov, a ani podľa usmernenia bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky k uplatneniu § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „usmernenie“), nestačí vykladať pojem prevádzkareň tak, aby sa bralo do úvahy jediné kritérium, a to samotný zápis organizačnej zložky zahraničnej osoby do Obchodného registra Slovenskej republiky, ale je potrebné skúmať aj ďalšie faktory nevyhnutné pre existenciu prevádzkarne, t.j. nezávislé vykonávanie ekonomickej činnosti, ako aj personálne a materiálne vybavenie, čo má podľa žalobcu oporu i v rozhodnutiach ESD. Zdôraznil, že samotné usmernenie uvádza ako referenčné viaceré rozhodnutia ESD, napr. vo veci C-168/84 Gunter Berkholtz a C-190/95 ARO Lease, na ktoré žalobca v žalobe poukázal, avšak súd prvého stupňa ich pokladal za zavádzajúce. Taktiež dal do pozornosti, že usmernenie poukazuje aj na ďalšie rozhodnutia ESD, napr. C-390/96 Lease Plan Luxembourg a C- 73/06 Planzer Luxembourg, z ktorých je zrejmé, že ESD dospel k záveru, že „aby sa prevádzkareň mohla účelne považovať, v rámci výnimky z prioritného kritéria sídla, za miesto poskytovania služby zdaniteľnej osoby, musí na dostatočnej úrovni zabezpečovať stálosť a organizáciu, ktorá z hľadiska ľudského a materiálneho vybavenia je schopná poskytovať predmetné služby samostatne (t.j. môže uzatvárať zmluvy alebo prijímať rozhodnutia o správe)“. Dodal, že v rozsudku ESD sa súčasne uvádza, že zriadenie odlišného sídla (prevádzkarne) od hlavného sídla podnikania je možné len v prípade, ak sa takéto sídlo vyznačuje dostatočným stupňom trvalosti a adekvátnou štruktúrou, z hľadiska ľudských a technických zdrojov na dodávanie dotknutých služieb na nezávislom základe, t.j. pokiaľ organizačná zložka nemá k dispozícii buď vlastný personál, alebo štruktúru vyznačujúcu sa dostatočným stupňom trvalosti na poskytovanie rámca, v ktorom môžu byť zhotovené zmluvy alebo uskutočňované manažérske rozhodnutia tak, aby sa zaručilo poskytovanie predmetných služieb na nezávislom základe, nemožno uvedené považovať za stálu prevádzku.

Následne poukázal na skutočnosť, že predmetné usmernenie ďalej uvádza, že „...podľa záverov Výboru pre DPH pri Európskej komisii, organizačná zložka zahraničnej osoby nepredstavuje automaticky prevádzkareň pre účely dane z pridanej hodnoty. Ak má organizačná zložka spĺňať kritériá prevádzkarne pre účely dane z pridanej hodnoty, musí mať aj personálne aj materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti, z ktorej dosahuje príjem. Zároveň je potrebné skúmať aj ďalšie faktory nevyhnutné pre existenciu

prevádzkarne, t.j. musí mať personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti v tuzemsku. To znamená, že pod pojmom prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. je potrebné rozumieť stále miesto vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem (vykonávanie činnosti na pokračujúcej báze resp. opakovane), a ktoré disponuje na jednej strane materiálnym vybavením potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta, a na strane druhej personálnym vybavením potrebným na vykonávanie uvedenej ekonomickej činnosti z tohto miesta. Uvedené skutočnosti, ako už bolo uvedené potvrdzujú aj rozsudky ESD, v zmysle ktorých, na to aby sa prevádzkareň mohla považovať za miesto poskytnutia služby, musí na dostatočnej úrovni zabezpečovať stálosť a organizáciu (dostatočný stupeň trvalosti), ktorá z hľadiska ľudského a materiálneho vybavenia je schopná poskytovať predmetné služby samostatne (tzn. schopnosť resp. možnosť z uvedeného miesta uzatvárať a vyhotovovať zmluvy, uskutočňovať manažérske rozhodnutia, dojednávať obchody, prijímať platby, vykonávať konkrétnu ekonomickú činnosť, atď.). Pritom musí ísť o ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, teda nie činnosť vykonávanú napr. len pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí.“ S ohľadom na uvedené namietal, že ak organizačná zložka zahraničnej osoby nemá personálne a materiálne vybavenie na to, aby mohla v tuzemsku vykonávať samostatnú ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, nespĺňa kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty.

Ďalej uviedol, že bývalé Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky uvádza vo svojom metodickom usmernení povinnosť posudzovať pojem prevádzkareň jednotne, čím bolo zosúladené posudzovanie prevádzkarne pre účely DPH podľa slovenskej právnej úpravy s posudzovaním na úrovni Európskej únie. V nadväznosti na uvedené zdôraznil, že DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka nie je prevádzkarňou podľa § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z., nakoľko organizačná zložka vykazovala výhradne iba náklady a žiadne výnosy ani príjmy, čo znamená, že jej činnosť nebola zameraná na dosiahnutie zisku, preto túto činnosť nie je možné považovať ani za podnikanie. Dodal, že táto organizačná zložka vykonávala len podporné a prípravné činnosti pre svojho zriaďovateľa (spoločnosť DDSG-Cargo GmbH) ako napríklad pomoc pri riešení plavebných situácií, získavanie informácií Štátnej plavebnej správy o zastavení plavby na Dunaji na slovenskom úseku, ako aj o rôznych opatreniach vydávaných Štátnou plavebnou správou. Súčasne dopĺňajúc, že DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka mala len jedného zamestnanca, ktorý nepredstavuje splnenie požiadavky

personálnej a materiálnej samostatnosti postačujúcej na nezávislé vykonávanie ekonomickej činnosti nielen pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí, tak ako ich požaduje usmernenie. Vyslovil názor, že organizačná zložka žalobcu DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka na území Slovenskej republiky nepodnikala, teda žalobca nemohol mať na území Slovenskej republiky ani stále miesto podnikania, a preto nemohol mať na území Slovenskej republiky ani prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z.

Následne namietal, že žalobca je spoločnosťou podnikajúcou v oblasti nákladnej lodnej dopravy, pričom nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty vznikol žalobcovi na území Slovenskej republiky výlučne z dôvodu, že na jej území čerpal pohonné látky potrebné na pokračovanie lodnej prepravy po rieke Dunaj. Dopĺňajúc, že všetky pohonné látky boli kupované zahraničnou právnickou osobou DDSG-Cargo GmbH a nie organizačnou zložkou DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka. Taktiež uviedol, že DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka nikdy nebola oprávnená vykonávať riečnu dopravu ako predmet svojho podnikania, nakoľko nedisponuje potrebnou licenciou, ktorá je podmienkou oprávnenia na nákup pohonných látok. Z uvedeného vyvodil, že DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka nemala ani materiálne vybavenie ani vlastný personál, ktorý na dostatočnej úrovni zabezpečuje stálosť, a teda nemala ani možnosť uzatvárať zmluvy, alebo prijímať rozhodnutia, ako ani samostatne poskytovať predmetné služby. Dal do pozornosti čl. 1 smernice č. 79/1072/EHS, v zmysle ktorého platiteľom dane, ktorý nemá sídlo na území štátu je osoba, ktorá nemá v tomto štáte stálu pobočku, cez ktorú by vykonávala podnikateľské transakcie. Ďalej poukázal na čl. 170 smernice č. 79/1072/EHS, podľa ktorého každá zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená v členskom štáte, v ktorom nakupuje tovar a služby, má právo na vrátenie DPH, pokiaľ sú tovar a služby použité na zdaniteľné transakcie, resp. ekonomickú činnosť. Súčasne poukázal na rozhodnutie ESD č. C-168/84, v ktorom tento dospel k záveru, že miesto, kde poskytovateľ služieb má sídlo podniku, je prvotným referenčným bodom, pričom treba mať na zreteli aj inú prevádzku, z ktorej sa poskytujú služby, len ak odkazovanie na miesto sídla podniku nevedie k racionálnemu výsledku pre daňové účely, alebo zakladá konflikt s iným členským štátom. Na základe uvedeného vyslovil, že je potrebné ako miesto sídla podniku považovať len sídlo žalobcu v Rakúsku. Žalobca ďalej uviedol, že podľa rozhodnutia ESD č. C-190/95 spoločnosť majúca sídlo v jednom členskom štáte, nedodáva služby prostredníctvom prevádzkarne v druhom členskom štáte, ak pre poskytovanie týchto služieb v druhom členskom štáte nemá spoločnosť zriadené

priestory ani sklady. Zdôraznil, že slovenská organizačná zložka DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka nemala licenciu na podnikanie v oblasti riečnej dopravy, preto nemohla mať na túto činnosť v Slovenskej republike zriadené ani priestory a ani sklady. Dodal, že definícia prevádzkarne v § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. je stručná, preto na jej správne pochopenie je možné použiť judikatúru ESD, v zmysle ktorej prevádzkarňou je existencia dostatočných ľudských a technických zdrojov na poskytovanie podnikateľských služieb na nezávislej báze. V tomto kontexte opätovne zdôraznil, že DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka mala len jedného zamestnanca a jej činnosť bola výlučne podporná, teda táto nemôže za daných okolností spĺňať charakteristiku prevádzkarne. Vzhľadom na namietané mal za nesporné, že DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka nemohla byť počas svojej existencie považovaná za prevádzkareň v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. Preto bol žalobca názoru, že splnil všetky podmienky § 56 ods. 2 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z., keď žiadal o vrátenie dane z pridanej hodnoty za obdobie január až marec 2006 vo výške 99 210,20 € (2 988 806,40 Sk), apríl až jún 2006 vo výške 119 452,10 € (3 598 613,90 Sk), júl až september 2006 vo výške 138 103,03 € (4 160 491,90 Sk).

Za nesprávny pokladal aj záver súdu prvého stupňa, ktorý konštatoval, že „vzhľadom na to, že mal žalobca od roku 2000 na území Slovenskej republiky zriadenú organizačnú zložku DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka, je nespochybniteľné, že na území SR aj podnikal“. Toto tvrdenie pokladal za priamo rozporné s usmernením bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré uvádza, že ak má zahraničná osoba v tuzemsku zriadenú organizačnú zložku, ktorá je zapísaná v obchodnom registri, táto organizačná zložka automaticky nespĺňa kritériá prevádzkarne pre účely zákona č. 222/2004 Z. z. Za rovnako nesprávny považoval žalobca záver krajského súdu, že „žalobca mal v období od roku 2000 na území SR zriadenú organizačnú zložku DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka, teda je nespochybniteľné, že na území SR mal žalobca miesto podnikania (sídlo organizačnej zložky)“. V nadväznosti na uvedené žalobca tvrdil, že nemohol mať na území Slovenskej republiky miesto podnikania, nakoľko toto podľa § 2 ods. 3 Obchodného zákonníka náleží len fyzickým osobám. Žalovanému taktiež vyčítal nesprávne použitie pojmu sídlo organizačnej zložky vo svojom rozhodnutí, keďže v zmysle platnej legislatívy, ustanovenia § 2 ods. 3 písm. b/ zákona č. 530/2003 Z. z. o obchodnom registri má organizačná zložka adresu miesta činnosti a nie sídlo.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k podanému odvolaniu navrhol rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny potvrdiť. Vo vzťahu k odvolacím námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že okrem poukazu na usmernenie, sú jeho námietky uvedené v odvolaní identické s argumentmi, ktoré žalobca uviedol už v podanej žalobe a žalovaný sa k nim v stanovisku k žalobe už vyjadril. Ohľadom usmernenia bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/242/65558/2009 zo dňa 30. júna 2009 k uplatňovaniu § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. uviedol, že toto bolo vydané vzhľadom na rôzne postupy pri uplatňovaní § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. s cieľom zabezpečiť jednotný postup pri posudzovaní prevádzkarne na účely cit. zákona. Dal do pozornosti, že v zmysle § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. sa prevádzkarňou rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania. Zdôraznil, že v usmernení sa okrem iného uvádza, že pri posudzovaní, či organizačná zložka zahraničnej osoby spĺňa kritériá prevádzkarne, sa do jeho vydania vychádzalo z názoru, že organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá je zapísaná v Obchodnom registri Slovenskej republiky, je na účely zákona č. 222/2004 Z. z. prevádzkarňou v Slovenskej republike. Dodal, že zápis organizačnej zložky do obchodného registra sa považoval za to, že zahraničná osoba má záujem podnikat' na území Slovenskej republiky, a to prostredníctvom svojej organizačnej zložky podniku. Uvedený názor bol vyjadrený Ministerstvom financií Slovenskej republiky vo viacerých písomných stanoviskách a metodických pokynoch.

Ďalej uviedol, že vzhľadom na nejasnosť postupu pri posudzovaní problematiky prevádzkarne v kontexte rozsudkov ESD a na viaceré podnety poukazujúce na osobitný prístup Slovenskej republiky pri posudzovaní prevádzkarne, bývalé Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky požiadalo Ministerstvo financií Slovenskej republiky o prehodnotenie výkladu pojmu prevádzkareň v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v tom smere, aby sa pri posudzovaní prevádzkarne na účely zákona č. 222/2004 Z. z. ako jediné dôležité kritérium nebral do úvahy len samotný zápis organizačnej zložky zahraničnej osoby do Obchodného registra v Slovenskej republike, ale aby sa skúmali aj ďalšie faktory nevyhnutné pre existenciu prevádzkarne, čo má oporu aj v rozhodnutiach ESD. Doplnil, že na základe rozsudkov ESD, ako aj Výboru pre DPH pri Európskej komisii došlo napokon v roku 2009 k zmene pôvodného výkladu pojmu prevádzkareň v tom zmysle, že ak má zahraničná osoba v tuzemsku zriadenú organizačnú zložku, ktorá je zapísaná v obchodnom registri, táto automaticky nespĺňa kritériá prevádzkarne na účely zákona č. 222/2004 Z. z. Dodávajúc, že

ak má organizačná zložka spĺňať kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty, musí mať personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti v tuzemsku, z ktorej dosahuje príjem. Konštatoval, že vzhľadom na pôvodné stanovisko Ministerstva financií Slovenskej republiky ohľadom prevádzkarne zahraničnej osoby, za ktorú bola považovaná samotná organizačná zložka zahraničnej osoby zapísaná v obchodnom registri, sa žiadosti o vrátenie DPH zahraničnej osoby zamietali. Keďže sa pohľad na vznik prevádzkarne zmenil (jún 2009), predtým ako sa o žiadosti zahraničnej osoby rozhodne, vyjadruje sa k postaveniu prevádzkarne daňový úrad, ktorý posúdi, či organizačná zložka zahraničnej osoby zapísaná do obchodného registra spĺňa kritériá prevádzkarne na účely zákona č. 222/2004 Z. z., pričom súčasne skúma, či vykonáva nezávisle ekonomickú činnosť, resp. či ju vykonávala v období, za ktoré zahraničná osoba žiada vrátiť DPH. V súvislosti s prehodnotením pojmu prevádzkareň na účely dane z pridanej hodnoty uviedol, že v čase vydania prvostupňových rozhodnutí správcu dane, ako aj v čase vydania žalobou napadnutých rozhodnutí žalovaného, i v čase podania žaloby (2007, 2008) správca dane i žalovaný vychádzali z pôvodného výkladu pojmu prevádzkareň (v súvislosti so zápisom organizačnej zložky v obchodnom registri) prezentovaného Ministerstvom financií Slovenskej republiky.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 v spojení s § 250ja O.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať

autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten, o koho práva v konaní ide.

Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, po posúdení relevantnosti odvolacích námietok, nedá rozhodnúť inak, a to aj s prihliadnutím na rešpektovanie zásady hospodárnosti konania, ako zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť prvostupňovému súdu na ďalšie konanie pre závažné procesné pochybenie spočívajúce v nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia.

Z obsahu odvolania žalobcu je zrejmé, že o.i. namietal skutočnosť, že krajský súd sa vo svojom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal s jeho námietkami, poukazujúc na § 56 ods. 2 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z., keď súd prvého stupňa len stroho konštatoval, stotožňujúc sa s názorom žalovaného, že žalobca ako zahraničná osoba mal na území Slovenskej republiky zriadenú organizačnú zložku zapísanú v príslušnom obchodnom registri, teda na území Slovenskej republiky podnikal v rozsahu predmetu činnosti, mal na území sídlo zahraničnej osoby, teda adresu miesta činnosti organizačnej zložky podniku zahraničnej osoby. Súčasne bez ďalšieho odôvodnenia označil v kontexte cit. ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. za irelevantnú argumentáciu žalobcu, že jeho organizačná zložka na území Slovenskej republiky nebola zameraná na dosiahnutie zisku, a že jej činnosť nepredstavovala podnikanie. Rovnako tak ničím neodôvodnil ani svoje závery, že v danom kontexte sú zavádzajúce aj citované články smernice resp. rozhodnutia ESD, pretože na vrátenie žiadanej dane v relevantnom období bolo potrebné preukázanie iba tej skutočnosti, že zahraničná osoba nemala v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko. Uvedené závery len stručne doplnil konštatovaním, že túto skutočnosť žalobca preukázať nevedel, preto nesplnil ani podmienky na vyhovie jeho žiadosti o vrátenie dane.

Podľa § 157 ods. 2 O.s.p. (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) 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.

Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) 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 odpovede 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 odpovede 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 a 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 neznamena, 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. *Georgiadis 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 c. 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 a 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 je aj právo žalobcu, ako účastníka preskúmvacieho konania na také odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré bude odpovedať na jeho primárne námietky obsiahnuté v žalobe žalobcu voči napadnutému rozhodnutiu.

Zhora definovanému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá, že krajský súd opomenul dostatočne a presvedčivo sa vysporiadať s námietkami žalobcu, týkajúcimi sa ustanovenia § 56 ods. 2 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z., s ohľadom na ktoré žalobca zdôraznil, že v období mesiacov júl až september 2006, nemal na území Slovenskej republiky sídlo, nakoľko je rakúskou obchodnou spoločnosťou so sídlom v Rakúsku. Taktiež nedostatočne krajský súd reagoval na námietku žalobcu vzťahujúcu sa k výkladu pojmu prevádzkareň podľa § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z., súčasne opomenúc zaoberať sa okrem kritéria zápisu organizačnej zložky zahraničnej osoby do Obchodného registra Slovenskej republiky, i poukazom žalobcu na kritérium nezávislého vykonávania ekonomickej činnosti, ako aj náležitosťou personálneho a materiálneho vybavenia. Rovnako tak súd prvého stupňa nevenoval pozornosť námietke žalobcu, že nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty mu vznikol na území Slovenskej republiky výlučne z dôvodu, že na tomto území čerpal pohonné látky potrebné na pokračovanie lodnej prepravy po rieke Dunaj, pričom všetky pohonné látky boli zakúpené zahraničnou právnickou osobou DDSG-Cargo GmbH a nie organizačnou zložkou DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka. Súčasne sa mal vysporiadať so skutočnosťou, že DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka nikdy nebola oprávnená vykonávať riečnu dopravu ako predmet svojho podnikania, keďže nedisponuje potrebnou licenciou. Zároveň sa mal zaoberať aj námietkou žalobcu, že v súlade s judikatúrou ESD je potrebné ako miesto sídla podniku považovať len sídlo žalobcu v Rakúsku, v súvislosti s ktorou námietkou žalobca poukázal na rozhodnutie ESD č. C-168/84. Súčasne neopomenúc ani rozhodnutie ESD č. C-190/95, v zmysle ktorého prevádzkarňou je existencia dostatočných ľudských a technických zdrojov na poskytovanie podnikateľských služieb na nezávislej báze, v súvislosti s ktorým žalobca zdôraznil, že organizačná zložka DDSG-Cargo GmbH, organizačná zložka mala len jedného zamestnanca, pričom jej činnosť bola výlučne podporná.

Vychádzajúc z vyššie citovaných zákonných ustanovení a zásad, súd v správnom súdnictve je oprávnený a povinný vysporiadať sa s námietkami žalobcu uvedenými v žalobe, ako aj námietkami žalovaného uvedenými v jeho vyjadrení.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky musel konštatovať, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu nie je súladné s § 157 ods. 2 O.s.p.

Ak teda v posudzovanej veci podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa zrejmé, akými úvahami sa súd riadil pri utváraní záveru o skutkovom stave, prečo nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu v žalobe a prečo považuje námietky žalobcu za neopodstatnené, postupoval krajský súd nedôsledne, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), v ktorom krajský súd po opätovnom vysporiadaní sa s námietkami žalobcu znova vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie náležite (teda dostatočne konkrétne) odôvodní tak, aby ústavnému právu na spravodlivé súdne konanie bolo urobené zadost'.

Najvyšší súd Slovenskej republiky k zhora vyslovenému právnemu názoru považuje za potrebné dodať, že napriek apelačnému opravnému systému, ktorý sa v správnom súdnictve v Slovenskej republiky nateraz uplatňuje, primárne preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu krajský súd ako súd prvého stupňa. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako súdu odvolacieho je preskúmavať vecnú správnosť prvostupňových rozhodnutí a nie nahrádzať prieskumnú činnosť súdu prvého stupňa včítane odôvodňovania rozhodnutia.

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p.).

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých

Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t.č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 O.s.p. na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

P o u č e n i e : Proti tomuto uzneseniu **nie je** prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 24. apríla 2014

JUDr. Eva Babiaková, CSc. v. r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Dagmar Bartalská