



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: **M. S., S.**, so sídlom H., V., zastúpený advokátkou *Mgr. O. B.*, Advokátska kancelária so sídlom G., B., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/224/10916-73524/2009/990268-r z 23. júla 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/109/2009-107 zo 16. februára 2010, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/109/2009-107 zo 16. februára 2010 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/224/10916-73524/2009/990268-r z 23. júla 2009 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Účastníkom náhradu trov konania **n e p r i z n á v a .**

**O d ô v o d n e n i e :**

Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/109/2009-107 zo 16. februára 2010, zamietol žalobu žalobcu proti, ktorým, podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe

daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“), bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2007 v celkovej sume 8351,98 € (251 612 Sk), z dôvodu porušenia § 47 ods. 1 a 3 v nadväznosti na § 8, § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 69 ods. 3 v nadväznosti na § 15 ods. 8 písm. b/ a § 49 ods. 7 písm. a/ a c/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), z toho dôvodu, že jednak dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane a keď nepriznal daň zo služby dodanej zahraničnou osobou, keď odpočítal daň z prenájmu osobného automobilu a keď odpočítal daň zo služieb, ktoré použil na účely pohostenia a zábavy.

Po preskúmaní predmetného rozhodnutia ako aj postupu správneho orgánu v rozsahu vymedzenom žalobou, keďže žalobca napadol rozhodnutie žalovaného iba v častiach týkajúcich sa dodania tovaru do tretej krajiny a nepreukázania jeho oslobodenia od dane jednotným colným vyhlásením a nepriznania dane zo služby dodanej zahraničnou osobou, dospel krajský súd k záveru, že tieto sú vecne správne a v súlade so zákonom.

Z obsahu administratívnych spisov krajský súd zistil, že prípade dodania tovaru do tretej krajiny na základe oznámenia Colného úradu Trenčín zo 16. apríla 2008 správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za obdobie január až december 2007, ktorú začal 17. decembra 2008. O zisteniach z daňovej kontroly vypracoval Protokol č. 628/320/1170/2009/MAT z 10. marca 2009 a dodatok č. 1 z 26. marca 2009 (z dôvodu vyjadrenia sa žalobcu), ktorý bol prerokovaný s daňovým subjektom 27. marca 2009.

Žalobca ako daňový subjekt sa v kontrolovanom období zaoberal opracovaním a povrchovou úpravou kovov a svoje výrobky vyvážal aj do tretích krajín. V súvislosti s touto činnosťou v kontrolovanom zdaňovacom období vystavil, okrem iných, aj päť faktúr za dodávky tovarov pre odberateľov v U. v celkovej hodnote DPH 16 014,99 Sk (fa č. X. L., U., č. X. C. A. L., U., č. X.C. L., U., X. C. G. (A.) U. a č. X. J. D. W., U.). K uvedeným faktúram za dodávky tovarov do tretích krajín chýbali písomné colné vyhlásenia o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorých je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev (ďalej len „JCD“), čo je jednou z podmienok oslobodenia od dane pri vývoze do tretieho štátu stanovený v § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH.

Žalobca toto pri daňovej kontrole a ani 21 mesiacov po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane pri vývoze tovaru, nevedel predložiť, a preto podľa názoru krajského súdu dodanie tohto tovaru bolo potrebné považovať za dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH a daň z neho vyplývajúcu k celkovej dani zo zdaniteľných obchodov daňového priznania pripočítať.

Krajský súd poukázal na to, že JCD v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev (ďalej len „ES“) musí mať platiteľ, v súlade s platným článkom 131 Smernice rady č. 2006/112/ES, ktorá upravuje oslobodenie od dane vyvezeného tovaru do tretích štátov, teda mimo územia ES v spojitosti s ust. § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH platného v čase posudzovanej veci, k dispozícii najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane pri vývoze tovaru.

Podľa názoru krajského súdu ide o jednu z hmotnoprávnych podmienok na oslobodenie od dane podľa tohto ustanovenia (druhou je doklad o odoslaní alebo preprave tovaru) a neobstojí argumentácia žalobcu, že colné orgány akceptujú alternatívny doklad preukazujúci vývoz dodaného tovaru do tretej krajiny, a to faktúru potvrdenú príjemcom v tretej krajine, keďže daňové konanie je špecifické administratívne konanie upravené procesným predpisom, a to zákonom o správe daní a hmotnoprávnym predpisom, pokiaľ ide o zákon o DPH, ktorý jasne formuluje podmienky pri oslobodení dane v súvislosti s vývozom tovaru do tretích štátov. Z tohto ustanovenia jednoznačne vyplýva, že odoslanie alebo preprava tovaru do tretieho štátu podlieha oslobodeniu od dane len vtedy, ak sú preukázané obe tieto podmienky súčasne.

Z predložených dokladov však vyplýva, že sa neuskutočnilo colné konanie o vývoze tovaru z colného územia Slovenska, a preto je podľa názoru krajského súdu správny záver oboch daňových orgánov, že dodanie tovaru podľa faktúr špecifikovaných v rozhodnutí, treba považovať za dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH v spojitosti s § 13 zákona o DPH.

Pokiaľ žalobca v žalobe poukazoval na Šiestu smernicu Rady č.77/388/EHS o spoločnom systéme DPH (ďalej len „Šiesta smernica“), krajský súd poukázal na to, že dňom 1. januára 2007 nadobudla účinnosť Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 (ďalej len „Smernica“), ktorá nahradila Šiestu smernicu, ktorá je záväzná, ako ostatne všetky smernice Rady EU, pre každý členský štát, pokiaľ ide o dosiahnutie výsledku. Zákon o DPH je vypracovaný v súlade s touto Smernicou (a do 31. decembra 2006 bol v súlade so Šiestou smernicou).

Pokiaľ žalobca argumentoval rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „ESD“) uvedenými v žalobe ku každému prípadu, krajský súd poukázal na to, že závery citovaných rozhodnutí nie je možné aplikovať na prejednávajúcu vec, keďže riešia inú problematiku spornú medzi účastníkmi konania, resp. v inom časovom období.

Taktiež nebolo možné podľa názoru krajského súdu zohľadniť ani námietku žalobcu, pokiaľ ide o výklad ust. § 47 zákona o DPH v spojitosti s Metodickým pokynom Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „DR SR“) k vývozu tovaru a služieb vypracovaného pre daňové orgány v súvislosti s uplatňovaním DPH podľa tohto ustanovenia, nakoľko ide o právny predpis nižšej právnej účinnosti a zákon má vždy prednosť pred interným predpisom správneho orgánu.

V prípade dodania služieb zahraničnou osobou (spoločnosť R. M. C. A., Z. a H. M., H.) mal krajský súd z administratívneho spisu preukázané, že pri kontrole u žalobcu ako daňového subjektu správca dane v súvislosti s prijatím služby od zahraničného dodávateľa žalobcom zistil, že dňa 22. júna 2007 spoločnosť R. M. C. A., Z. vystavila pre kontrolovaný daňový subjekt faktúry č. X. a X. za poradenstvo, spolu vo výške 33 715,64 € (1 128 192,30 Sk) a dňa 22.06.2007 spoločnosť H. M., H., D. vystavila faktúru č. X. za poradenstvo vo výške 2747,60 € (92 912,84 Sk) avšak v zmysle § 69 ods. 3 zákona o DPH daňový subjekt vzniknutú povinnosť neuviedol ani do záznamov o DPH (§ 70 zákona o DPH), ani do daňového priznania v tomto zdaňovacom období, preto správca dane prijatú službu zdaniť.

Správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr, lebo žalobca nespĺnil podmienku uplatnenia práva na odpočet dane podľa § 51 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH, keďže táto služba nebola zaevidovaná v zázname v zdaňovacom období, ale až pri kontrole.

Krajský súd poukázal na to, že postup žalovaného a správca dane bol v súlade so zákonom, ako i s vyššie citovanou Smernicou platnou v čase kontrolovaného zdaniteľného obdobia, keďže z § 51 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za ktorých si platiteľ dane môže uplatniť právo na odpočítanie dane, ak ide o službu podľa § 15 ods. 8 písm. b/ zákona o DPH, teda služby dodané osobou, ktorá podniká v členskom štáte inom, ako je členský štát dodávateľa služby a táto služba je spojená s poradenskými službami. Z tohto ustanovenia vyplýva, že miesto dodania služby sa bude určovať podľa § 15 ods. 8 zákona o DPH.

Podľa názoru krajského súdu nie je sporné, že uvedená švajčiarska a nemecká

spoločnosť je osobou v rámci Spoločenstva a služba bola dodaná žalobcovi ako zdaniteľnej osobe v tuzemsku, a preto miesto dodania tejto služby bude tiež v tuzemsku. Žalobca bol preto povinný túto dodanú službu zdaňovať podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH, pretože išlo o službu vymedzenú v § 15 ods. 8 zákona o DPH, teda nehmotné služby a miestom dodania je tam, kde podniká osoba, ktorej sú takéto poradenské (reklamné) služby dodané. Z hľadiska správnej aplikácie dane na služby vždy treba vychádzať z konkrétneho druhu poskytovanej služby.

Aj pri tejto námietke žalobcu sa krajský súd stotožnil so záverom daňového orgánu, aj keď žalobca predmetnú službu podľa uvedenej faktúry od zahraničného dodávateľa uviedol do záznamu o DPH podľa § 70 zákona o DPH počas kontroly, nebolo možné mu uznať právo na odpočítanie dane počas kontroly za kontrolované daňové obdobie, pretože žalobca ako platiteľ dane nespĺňal podmienky podľa § 51 ods. 1 písm. b/ v spojení s § 49 ods. 2 písm. b/, t.j. že tento záznam neurobil v čase, keď mal faktúru od dodávateľa, kedy si mohol uplatniť právo na odpočítanie dane.

Krajský súd zdôraznil, že nie je správny názor žalobcu, že správca dane svojím postupom vytvoril absurdnú situáciu a ak by postupoval podľa jeho výkladu, došlo by k zdaneniu dvakrát. Krajský súd považoval za správny záver žalovaného, že uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa tejto faktúry je možné uplatniť až po kontrole v zmysle vyššie citovaných ustanovení lebo z dikcie ust. § 51 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že platiteľ dane vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol do záznamu podľa § 70 zákona o DPH. Zákon o DPH nepripúšťa uvedenie predmetnej dane do záznamu so spätnými účinkami tak ako si to vysvetľuje žalobca. Zákon o DPH mu iba umožňuje, ak spĺňa všetky podmienky, uplatniť si odpočet tejto dane následne, po jej zaevidovaní v zázname podľa § 70 zákona o DPH.

V tejto súvislosti krajský súd poznamenal, že úlohou daňových orgánov v daňovom konaní nie je vykonávať rekonštrukciu účtovnej evidencie daňovníka (evidencia dokladov, ktoré podľa zákona má povinnosť viesť daňovník) a taktiež správca dane nemá povinnosť umožniť daňovníkovi rekonštrukciu vykonať a vyhotoviť novú evidenciu alebo doplniť neúplnú evidenciu podľa dokladov so zreteľom na čiastkové kontrolné zistenia. Taktiež nie je povinnosťou daňových orgánov pri kontrole vyhľadávať dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v prospech daňového subjektu, alebo že by mal čakať na dôkazy, ktoré si daňovník dodatočne zabezpečí. V daňovom konaní platí procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov vykonávaných v príslušnom konaní kompetentnými orgánmi a uplatňuje sa i zásada

prejednávacia.

S poukazom na ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní žalobca preto má povinnosť preukázať relevantnými listinami skutočnosti osvedčené v podanom daňovom priznaní. Žalovaný na druhej strane má právo si preveriť predložené dôkazy ale aj povinnosť zabezpečiť si dôkazy pre svoje rozhodnutie, najmä ak účastníkovi daňového konania ukladá povinnosť, spočívajúcu v dorubení (zaplatení) rozdielu dane.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca a žiadal, aby odvolací súd rozhodnutie krajského súdu zmenil a vec vrátil správnomu orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie, resp. zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Pokiaľ ide dodatočné vyrubenie DPH v prípade dodania tovaru do tretej krajiny a nepreukázania sa jednotným colným vyhlásením pre jeho oslobodenie od dane poukázal na to, že napriek nahradeniu Šiestej Smernice Smernicou, sa právna argumentácia uvedená v rozsudku ESD „C.“ vzťahuje i na prípad rozhodnutia napadnutého žalobou, nakoľko znenie článkov Šiestej Smernice, z ktorých vychádza rozsudok C., je obsahovo rovnaké, ako znenie článkov Smernice. Preto podľa jeho názoru nie je žiaden dôvod, aby sa výklad uplatnený v rozsudku C. neaplikoval i na prípad oslobodenia od dane uvedený v napadnutom rozhodnutí žalovaného, ako i Daňového úradu Vráble.

Podľa názoru žalobcu, krajský súd pochybil, keď sa v napadnutom rozsudku stotožnil s názorom žalovaného, že rozsudok C. rieši inú problematiku spornú medzi účastníkmi, pretože meritom veci v rozsudku C. bolo to, či si členské štáty EU môžu v rámci stanovenia podmienok pre uplatňovanie oslobodenia, stanoviť formálne podmienky, pri nesplnení ktorých môžu odmietnuť oslobodenie pri dodávke, ktorá splnila materiálne podmienky pre oslobodenie. Z rozhodnutia ESD vyplýva, že takáto vnútroštátna úprava ide nad rámec toho, čo členským štátom Smernica umožňuje. To že sa v danom prípade jednalo o oslobodenie intrakomunitárneho dodania a nie vývozu tovaru, bolo pre meritum veci podľa názoru žalobcu irelevantné. Podstatnou časťou citovaného rozhodnutia pre tento prípad je totiž to, že plnenia majú byť zdanené s ohľadom na ich objektívne charakteristiky, teda keď je nesporné, že dodávka bola skutočne vykonaná.

Túto svoju argumentáciu doplnil aj odvolaním sa na rozsudok nemeckého

„Bundesfinanzhof“ (Spolkový finančný dvor, ďalej len „SFD“) z 28. mája 2009 č. v R 23/08, v ktorom SFD dospel k záveru, že tak intrakomunitárne dodania, ako aj vývozy tovaru, sú na základe prepravy alebo zaslania tohto tovaru pri dodaní z tuzemska do zahraničia (územie ES alebo tretích krajín) oslobodené. Režim oslobodenia pri intrakomunitárnom dodaní nahradil systém dovozov a vývozov medzi štátmi spoločenstva, t.j. ide o ten istý režim, ale v rámci štátov ES, a tak pri intrakomunitárnych dodaniach, ako aj pri vývoze tovaru sa oslobodenie od dane uplatňuje preukázaním splnenia podmienok pre oslobodenie.

Podľa názoru žalobcu, žalovaný v daňovom konaní nespochybnil uskutočnenie vývozu tovaru žalobcom do tretej krajiny, a preto požadovanie predloženia JCD žalovaným v zmysle § 47 ods. 3 zákona o DPH, ako jediného dôkazu splnenia hmotnoprávnej podmienky na oslobodenie od DPH, t. j. dodania tovaru na územie tretieho štátu, je obmedzujúcim spôsobom preukazovania splnenia tejto podmienky a v tejto časti ide zákon o DPH nad rámec Šiestej Smernice, ako aj Smernice, a zabraňuje oslobodeniu od DPH napriek splneniu zákonných predpokladov, keď preukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky povyšuje nad jej skutočné splnenie.

Žalobca tiež uviedol, že v danom prípade bol tovar dodávaný s podmienkou EX-WORKS (Incoterms), teda závodu (tovar je dodaný v závode predávajúceho – žalobcu dopravcovi /špeditérovi odberateľa). Export je teda v tomto prípade zabezpečovaný kupujúcim, konkrétne špedičnou firmou zabezpečenou odberateľom (kupujúcim). Medzi touto špedičnou firmou a predávajúcim (žalobcom) nie je žiaden zmluvný vzťah, a je preto ťažké získať späť akékoľvek doklady a potvrdenia, a to nielen z dôvodu neochoty alebo zanedbania povinností niektorej zo strán, ale väčšinou z dôvodu ich straty, ako to bolo i v prípade, na ktorý sa vzťahuje táto žaloba.

V prípade nepriznania dane zo služby dodanej zahraničnou osobou videl žalobca nesprávnosť rozsudku krajského súdu v tom, že súd sa opätovne bez ďalšieho stotožnil s argumentáciou žalobcu, ktorá vyplýva len z gramatického výkladu znenia zákona, bez ohľadu na skutočný stav veci, ako i na eurokonformný výklad ustanovení zákona o DPH.

Poukázal na to, že platiteľ DPH vo všeobecnosti odvádza DPH do štátneho rozpočtu zo svojich dodávok tovarov a služieb. Prijemca týchto tovarov a služieb má vo všeobecnosti právo si túto daň odpočítať, a teda nárokovať voči štátnemu rozpočtu. Existujú však situácie, kedy z jednej dodávky má povinnosť platiť daň príjemca, a tento má zároveň právo túto daň si

odpočítať, výsledkom čoho sa povinnosť odvodu DPH a nárok na odpočet DPH spoja u jednej osoby.

Pri službách dodaných zo zahraničia zákon o DPH prenáša povinnosť platiť daň (odvod dane do štátneho rozpočtu) na príjemcu služby tak, ako je to vyššie uvedené. Formálnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu tejto dane príjemcom služby je podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH uvedenie dane v záznamoch. Správca dane počas kontroly zistil, že žalobca, ako príjemca služieb zo zahraničia mal povinnosť zaplatiť daň. Žalobca akceptoval toto zistenie a ešte počas kontroly uviedol túto daň na výstupe a na vstupe dodatočne do záznamov za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Žalobca v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru uviedol, že mal právo na odpočítanie tejto dane, nakoľko ju počas kontroly uviedol do záznamov za obdobie, v ktorom mal povinnosť daň platiť. Žalovaný vo svojom rozhodnutí o odvolaní odmietol právo na odpočítanie dane v kontrolovanom období, na základe názoru, že vzniká v období, v ktorom daň platiť fyzicky uviedol v záznamoch, t. j. nie za obdobie, za ktoré uvedie daň do záznamov dodatočne.

Podľa názoru žalobcu, ustanovením § 51 ods. 2 bol do zákona o DPH zapracovaný rozsudok ESD „Bockemühl“ (ako priznáva aj žalovaný vo svojom rozhodnutí). ESD vyjadril v tomto rozsudku názor, že síce Smernica umožňuje členským štátom určiť určité formálne náležitosti pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH, avšak toto oprávnenie musí byť vykonávané v súlade s cieľom tejto Smernice, ktorý spočíva v zabezpečení vyrubenia dane a jej kontroly zo strany správcu dane. ESD okrem iného dospel k záveru, že ak správca dane disponuje s údajmi potrebnými na zistenie, že zdaniteľná osoba je ako príjemca predmetných služieb povinná platiť DPH, nesmie tejto zdaniteľnej osobe v súvislosti s jej právom na odpočítanie dane určovať ďalšie podmienky, ktoré by jej zabraňovali uplatniť si právo na odpočet.

Konaním daňového úradu v danom prípade však podľa názoru žalobcu vznikla absurdná situácia, a to že daňový úrad dorubil žalobcovi za kontrolované obdobie DPH na výstupe, ale zároveň mu neumožnil odpočet DPH na vstupe v tom istom období, a to napriek tomu, že platiť daň uviedol v záznamoch za toto (kontrolované) obdobie.

Interpretácia § 51 ods. 2 zákona o DPH zo strany žalovaného nie je podľa názoru žalobcu v súlade s ustanoveniami Smernice, predovšetkým so zásadou neutrality DPH a judikatúrou ESD, pretože podľa nej je uplatnenie práva na odpočítanie DPH možné najskôr v neskoršom období, než v období, v ktorom daňová povinnosť vznikla. Eurokonformný

výklad § 51 ods. 2 zákona o DPH umožňuje uplatniť právo na odpočítanie dane v tom istom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Ak by bol totiž prijatý výklad žalovaného a daňového úradu, teda že je možné uplatniť odpočet až v čase, keď bola vykonávaná kontrola (v čase dodatočného zanesenia dane do záznamov), musel by žalobca uviesť túto daň v záznamoch dvakrát, a to v kontrolovanom období (daň na výstupe) a následne podľa tvrdenia daňového úradu a žalovaného, ešte do obdobia v ktorom platiteľ fyzicky záznamy opravil.

Pre doplnenie ďalej uviedol, že aj v inom rozsudku č. C-95/07 a 96/07 „E.“ zo dňa 08. mája 2008, ktorý sa týkal uplatnenia odpočtu DPH v prípade, kedy bol príjemca služby povinný daň aj zaplatiť, ESD zdôraznil, že zdaniteľná osoba, ktorá je povinná zaplatiť DPH ako adresát služieb, má právo uplatniť právo na odpočítanie, pričom podľa ustálenej judikatúry je toto právo neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť.

Podľa ESD porušenie formálnych povinností v posudzovanom prípade nebolo dôsledkom zlého úmyslu alebo podvodu, a teda nebezpečenstvo straty daňových príjmov v štátnom rozpočte nehrozilo, pretože v prípade prenosu daňovej povinnosti na príjemcu služby je vplyv na štátny rozpočet pri tejto transakcii neutrálny, t.j. v zásade žiadnu sumu nebolo potrebné zaplatiť do štátnej pokladnice.

Žalovaný sa k odvolaniu vyjadril podaním z 21. apríla 2010, v ktorom žiadal rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Poukázal na to, že žalobca v odvolaní uvádza totožné dôvody aké boli uvedené v žalobe, ku ktorým sa žalovaný už podrobne vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods.2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods.2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.supcourt.gov.sk](http://www.supcourt.gov.sk), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je potrebné čiastočne vyhovieť.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 09. decembra 2010 podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Predmetom súdneho prieskumu v danom prípade je posúdenie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného, ako odvolacieho orgánu v daňovej veci, ktorý preskúmaval platobný výmer správcu dane, ktorým bol určený žalobcovi ako platiteľovi dane rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2007 vo výške 68 109 Sk v tej časti, v ktorej žalobca dodal tovar do tretej krajiny a nepreukázal jednotným colným vyhlásením jeho oslobodenie od dane podľa § 47 ods. 3 zákona o DPH a v tej časti, v ktorej žalobcovi nepriznal daň zo služby dodanej zahraničnou osobou.

Podľa § 15 ods. 7 zákona o DPH miestom dodania služieb uvedených v odseku 8, ak sú tieto služby dodané osobe, ktorá podniká v členskom štáte inom, ako je členský štát dodávateľa služby, alebo zákazníkovi, ktorý má sídlo alebo bydlisko v treťom štáte, je miesto, kde má táto osoba sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, na ktorej spotrebu a využitie sa služby dodávajú; ak táto osoba nemá takéto miesto, je miestom dodania služby jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Ak sú služby uvedené v odseku 8 dodané osobou z tretieho štátu zdaniteľnej osobe, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava a služby sú určené na spotrebu a využitie v tuzemsku, miestom dodania služieb je tuzemsko.

Podľa ods. 8 písm. b/ službami, pri ktorých sa určí miesto dodania podľa odseku 7 vrátane ich sprostredkovania v mene a na účet inej osoby a prijatia záväzku zdržať sa vykonávania týchto služieb, sú poradenské, inžinierske, technické, právne, účtovné, audítorské, prekladateľské, tlmočnicke a iné podobné služby vrátane služieb spracovania údajov a poskytovania informácií.

Podľa § 19 ods. 2 daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. Ak je služba dodaná zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu a osobou povinnou platiť daň v tuzemsku je príjemca služby podľa § 69 ods. 2 až 4, daňová povinnosť vzniká dňom vyhotovenia faktúry; ak faktúra nie je vyhotovená do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná, daňová povinnosť vzniká posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná.

Podľa § 47 ods. 1 oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo

prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu.

Podľa ods. 3 odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu podľa odsekov 1 a 2 je platiteľ povinný preukázať písomným colným vyhlásením o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev, a dokladom o odoslaní alebo preprave tovaru. Platiteľ musí mať k dispozícii písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru do colného režimu vývoz najneskôr do konca šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane pri vývoze tovaru.

Podľa § 49 ods. 1 právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa ods. 2 písm. b/ platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň ním uplatnená zo služieb a z tovarov dodaných s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 a ním uplatnená z tovaru, pri ktorom je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 7 a 9.

Podľa § 51 ods. 1 písm. b/ právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70.

Podľa ods. 2 posledná veta platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ v zdaňovacom období, v ktorom daň uviedol v záznamoch podľa § 70.

Podľa § 69 ods. 3 zdaniteľná osoba je povinná platiť daň správcovi dane pri službách podľa § 15 ods. 8, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu.

Podľa § 70 ods. 1 platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania

dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane; v záznamoch platiteľ uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb. Člen skupiny je povinný viesť osobitne záznamy o dodaní tovarov a služieb ostatným členom skupiny.

Podľa čl. 131 Smernice, oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane.

Podľa čl. 146, ktorý sa týka oslobodenie od dane pri vývoze, bod 1. písm. a/ členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru, ktorý je zaslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia mimo Spoločenstva;

Podľa čl. 147 ods. 2 druhý pododsek vývoz sa preukazuje faktúrou alebo iným dokladom slúžiacim ako faktúra, ktorý potvrdí colný úrad, ktorým tovar opustil Spoločenstvo.

Pokiaľ ide o dodanie tovaru do tretej krajiny a nepreukázanie jeho oslobodenia od dane jednotným colným vyhlásením, odvolací súd sa stotožnil s názorom krajského súdu vyjadrenom v napadnutom rozsudku v celom rozsahu, nakoľko krajský súd sa podrobne vysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými žalobcom v žalobe a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za potrebné doplniť nasledovné:

Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 47 ods.1 zákona o DPH, platného v rozhodnom zdaňovacom období, ustanovil hmotnoprávne podmienky, na základe ktorých priznáva oslobodenie od DPH tak, že oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený predávajúcim alebo na jeho účet do miesta určenia na území tretieho štátu.

Súčasne v právnej norme ustanovenej v § 47 ods. 3 ustanovuje podmienky, za splnenia ktorých daňovému subjektu vzniká právo na oslobodenie od dane. V tomto prípade je nevyhnutnou podmienkou oslobodenia od DPH preukázanie tej skutočnosti, že tovar bol

vyvezený mimo územia Spoločenstva, nakoľko len a len vývoz tovaru mimo územia Spoločenstva je dôvodom na oslobodenie od DPH.

Zo samotnej Smernice vyplýva, že vývoz tovaru je potrebné určitým spôsobom preukázať, konkrétne potvrdením faktúry alebo iného relevantného dokladu colným úradom, ktorým tovar opustil Spoločenstvo. Preto ak zákonodarca priamo v skutkovej podstate právnej normy ustanovuje, že odoslanie alebo prepravenie tovaru do miesta určenia na území tretieho štátu podľa odsekov 1 a 2 je platiteľ povinný preukázať písomným colným vyhlásením o prepustení tovaru do colného režimu vývoz, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev, tzv. dôkaz o vývoze, platiteľ musí mať k dispozícii písomné colné vyhlásenie o prepustení tovaru do colného režimu vývoz.

Z výsledkov vykonaného dokazovania v danej veci však vyplýva, že žalobca správcovi dane nevedel predmetný doklad predložiť a v priebehu daňovej kontroly a ani dodatočne v priebehu daňového konania požadovaný doklad nepredložil.

Pokiaľ žalobca v odvolaní tvrdil, že správny orgán nespochybňoval vývoz tovaru do tretej krajiny, toto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise, nakoľko z protokolu o miestnom zisťovaní vyplýva iba tá skutočnosť, že bola preukázaná preprava tovaru a úhrada týchto faktúr zahraničnými osobami, t. j. boli predložené iba účtovné doklady. Vývoz tovaru zo Spoločenstva však preukázaný nebol a to nielen tým, že nebol predložený JCD, ale ani iný relevantný doklad o tom, že tovar bol vyvezený (napr. rozhodnutie z tretej krajiny, že tovar tam bol prečlený, alebo iný vierohodný doklad o tom, že tovar vystúpil v tretej krajine).

Odberateľom podpísaná faktúra spolu s výpisom z účtu dodávateľa na preukázanie týchto skutočností nemôže postačovať, nakoľko ako bolo uvedené vyššie ide len o účtovné doklady platiteľa.

Odvolaací súd súhlasí s námietkami žalobcu týkajúcimi sa rozsudku ESD č. C-146/05 „A. C.“ a jeho aktuálnosti v súvislosti s prijatím Smernice, a za určitých okolností aj s jeho aplikovateľnosťou na prípad ako je tento.

Avšak, je plne v súlade s týmto rozsudkom postup správnych orgánov v danom

prípade, pretože tak rozsudok ESD ako aj rozhodnutie SFD vychádza z predpokladu, že predloženie určitého konkrétneho formálneho dôkazu môže byť opomenuté, pokiaľ platiteľ iným relevantným spôsobom preukáže, že skutočne došlo k naplneniu hmotnoprávných podmienok pre oslobodenie od DPH.

V tejto súvislosti dáva odvolací súd žalobcovi do pozornosti, že aj v rozsudku z 28. mája 2009 SFD vyslovil, že podnikateľ musí poskytnúť dôkaz vo forme dokladu (dôkaz o vývoze tovaru) a dôkaz vo forme záznamu (účtovný doklad) a ak splní tieto dôkazné povinnosti, je oprávnený klasifikovať dodávku ako oslobodenú od dane (bod 15. a 16. rozsudku). S odvolaním sa na rozsudok ESD vo veci C. ďalej v bode 18. hovorí, že dodávka, ktorá spĺňa materiálne požiadavky na oslobodenie, je oslobodená od dane, aj ak daňovník nespĺnil určité formálne požiadavky, pokiaľ porušenie týchto formálnych požiadaviek nie je prekážkou poskytnutia dostatočného dôkazu, že materiálne požiadavky boli splnené.

Ďalej potom v bode 26. konštatuje, že vývozné dodávky celkove, napriek nesplneniu dôkazných povinností sú oslobodené od dane, ak sa na základe objektívnej dôkaznej situácie zistí, že sú splnené predpoklady pre vývoznú dodávku. Za takýto predpoklad však nepovažuje predloženie účtovného dokladu, ktorý žalobcovia poskytli v konaní pred FS a s poukazom na to, že FS vychádzal z iných princípov (bod 27.), a iba s odôvodnením, že žalobcovia poskytli v konaní pred FS účtovný doklad, vyhlásil, že boli splnené predpoklady pre oslobodenie od dane a vyhovel žalobe, SFD dospel k záveru, že je potrebné rozsudok FS zrušiť.

V danom prípade, ako už bolo povedané vyššie, je hmotnoprávnym predpokladom oslobodenia od DPH preukázanie skutočnosti, že tovar bol skutočne vyvezený, pričom v súlade s komunitárnym právom sa táto okolnosť preukazuje dokladom o vývoze, na ktorom prepustenie z colného režimu potvrdzuje štátom poverená autorita – príslušný colný orgán. Vydaniu JCD predchádza colné konanie, ktoré pozostáva z viacerých krokov, výsledkom ktorého je JCD potvrdené výstupnou colnicou.

Odvolací súd pripúšťa, že výnimočne môžu nastať okolnosti, keď platiteľ nemôže predložiť požadovaný JCD formulár, avšak, v takom prípade musí predložiť iný dôkaz o vývoze tovaru a tým nad všetku pochybnosť preukázať, že došlo k naplneniu hmotnoprávnej podmienky oslobodenia od DPH pri vývoze tovaru, t. j. k samotnému vývozu tovaru. V celom administratívnom konaní žalobca nezdôvodnil, prečo nepredložil požadované JCD a to ani v dodatočnej lehote, až v odvolaní proti rozsudku súdu prvého stupňa sa objavila ničím nekonkretizovaná poznámka, že tieto doklady predložiť nemohol z dôvodu ich straty.

Preto sa touto poznámkou v odvolacom konaní nezaoberal.

Požadovanie predloženia dôkazu o vývoze zo strany správnych orgánov nemôže byť považované za formalizmus, ktorý je v rozpore so zásadami daňového konania, prípadne ide nad rámec Smernice, nakoľko porušenie týchto žalobcom označovaných „formálnych“ požiadaviek je prekážkou poskytnutia dostatočného dôkazu, že materiálne požiadavky na oslobodenie od dane boli splnené.

Pokiaľ ide o prípad nepriznania dane zo služby dodanej zahraničnou osobou, odvolací súd sa s názorom vysloveným v napadnutom rozsudku krajského súdu nestotožnil.

Podľa čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, Slovenská republika môže medzinárodnou zmluvou, ktorá bola ratifikovaná a vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo na základe takej zmluvy preniesť výkon časti svojich práv na Európske spoločenstvá a Európsku úniu. Právne záväzné akty Európskych spoločenstiev a Európskej únie majú prednosť pred zákonmi Slovenskej republiky. Prevzatie právne záväzných aktov, ktoré vyžadujú implementáciu, sa vykoná zákonom alebo nariadením vlády podľa čl. 120 ods. 2.

Podľa čl. 144 ods. 1 sudcovia sú pri výkone svojej funkcie nezávislí a pri rozhodovaní sú viazaní ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 2 a 5 a zákonom.

Podľa názoru odvolacieho súdu, uvedené ustanovenia Ústavy Slovenskej republiky vytvárajú dostatočný právny rámec nielen, pokiaľ je to možné, na eurokonformný výklad ustanovení vnútroštátneho právneho predpisu – v danom prípade § 51 zákona o DPH, ale aj pre rešpektovanie tých nárokov komunitárneho práva, ktoré vo svojich rozhodnutiach sformuloval ESD.

A práve ESD vo svojej rozsiahlej judikatúre sformuloval aj pravidlo prednostnej aplikácie priamo účinných ustanovení ZES, nariadení resp. smerníc, ako aj judikatúry ESD, aj orgánmi verejnej správy resp. samosprávy (pozri medzi inými rozsudky vo veciach *C.*, *C-224/97* z 29. apríla 1999, §§ 30, 31; *C. S.*, *C 103/88*, z 22. júna 1989, §§ 30, 31; *M.*, *C-438/99* zo 4. októbra 2001, §§ 31, 32).

Správne orgány, rovnako ako aj krajský súd, sa stotožnili v názore, že jediným ustanovením, podľa ktorého je možné v danom prípade postupovať, je § 51 ods. 1 písm. b/ 2 v spojení s § 49 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH, ktoré sú plne v súlade so Smernicou, t. j. že žalobca nemohol odpočítať DPH v mesiaci jún 2007, napriek tomu, že mu právo na tento odpočet v mesiaci jún 2007 vzniklo, nakoľko uvedenú daň neuviedol do záznamov v mesiaci jún 2007, ale až dodatočne, počas daňovej kontroly.

Odvolačný súd súhlasí s tým názorom, že bolo v prvom rade úlohou žalobcu splniť všetky povinnosti, ktoré mu zákon v súvislosti s platením DPH a uplatnením práva na jej odpočet ukladá a že úlohou daňových orgánov v daňovom konaní nie je vykonávať rekonštrukciu účtovnej evidencie daňovníka a taktiež správca dane nemá povinnosť umožniť daňovníkovi rekonštrukciu vykonať a vyhotoviť novú evidenciu. Naopak žalobca má povinnosť preukázať relevantnými listinami skutočnosti osvedčené v podanom daňovom priznaní.

Avšak, v prípade ako je tento, keď podstata sporu, ako sa zdá, má svoj pôvod v zanedbaní účtovných povinností spôsobenom žalobcom, je podľa názoru odvolacieho súdu potrebné pri výklade § 51 ods. 1 písm. b/ a ods. 2 v spojení s § 49ods. 4 písm. b/ zákona o DPH prihliadnuť aj na judikatúru ESD, ktorý obdobnú problematiku riešil vo viacerých rozsudkoch, ako aj na samotný zmysel a účel daňovej kontroly, ktorým je predovšetkým zabezpečenie správneho výberu daní a zabránenie daňovým únikom a pri rozhodovaní o dodatočnom vyrubení dane za kontrolované obdobie sa vysporiadať aj s týmito skutočnosťami.

Argument krajského súdu, že žalobcom predložené rozsudky ESD riešia inú problematiku spornú medzi účastníkmi konania, resp. v inom časovom období s poukazom na nahradenie Šiestej smernice Smernicou neobstojí, nakoľko úprava stanovenia podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH je v oboch smerniciach rovnaká, a preto nie je dôvod, aby sa výklad týchto obsahovo rovnakých ustanovení obsiahnutých v uvedených rozsudkoch ESD neuplatnil aj v tomto prípade.

V rozsudku v spojených veciach C-95/07 a C-96/07, *E. S.* z 08. mája 2008, ktorý sa týkal rovnako, ako daný prípad, odpočtu DPH pri prenose daňovej povinnosti, ESD vyslovil

názor, že síce členské štáty majú oprávnenie stanoviť určité formálne požiadavky na uplatnenie práva odpočtu DPH, ktoré musí platiteľ splniť (bod 57), avšak zároveň dodal, že odpočítanie DPH na vstupe má byť priznané, ak sú splnené základné požiadavky, hoci určité formálne požiadavky boli zdaniteľnými osobami opomenuté (bod 63).

V bode 64 rozsudku sa ďalej uvádza, že ak daňový úrad disponuje s údajmi nevyhnutnými na stanovenie, že zdaniteľná osoba ako adresát dotknutého poskytovania služieb je povinná zaplatiť DPH, nemôže ukladať pokiaľ ide o právo odpočítať túto daň dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať za následok zbavenie výkonu tohto práva.

V bode 71 sa ESD dotkol aj otázky zmyslu daňovej kontroly, keď upozornil na to, že napriek tomu, že došlo k porušeniu účtovných povinností, toto nemôže byť považované za nebezpečenstvo strát daňových príjmov, keďže ako sa pripomenulo v bode 56 tohto rozsudku, v rámci uplatnenia systému prenesenia daňovej povinnosti žiadnu sumu nie je v zásade potrebné zaplatiť do štátnej pokladnice. Z týchto dôvodov nemôže byť takéto porušenie stotožňované s plnením súvisiacim s daňovým únikom alebo so zneužitím predpisov Spoločenstva, pokiaľ je nesporné, že takéto plnenie nebolo vykonané s cieľom získať nenáležitú daňovú výhodu.

V danom prípade je nepochybné, že rovnako žalobcovi, ako adresátovi služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou so sídlom v zahraničí, pri prenose daňovej povinnosti, v zásade nevznikla v mesiaci jún 2007 žiadna povinnosť odvieť DPH z týchto služieb do štátneho rozpočtu, nakoľko v tom istom okamihu, ako mu vznikla povinnosť túto daň odvieť, mu vzniklo aj právo si DPH v rovnakej výške odpočítať (§ 49 ods. 1 a § 19 ods. 2 zákona o DPH).

Otázkou zostáva, či žalobcovo opomenutie vykonať záznam v účtovnej evidencii, potrebný na uplatnenie práva na odpočet, ktoré bolo napravené počas daňovej kontroly, je možné zo strany daňového orgánu na základe prísne formálneho a gramatického výkladu § 51 zákona o DPH sankcionovať dodatočným vyrubením DPH.

Odvolaací súd je toho názoru, že v kontexte vyššie uvedených záverov ESD bez toho, aby sa skúmal reálny dopad tohto žalobcovho pochybenia na štátny rozpočet, prípadné ohrozenie konkrétneho verejného záujmu, ako aj dôvody pre ktoré tak žalobca urobil, nie je takýto postup žalovaného v súlade so základnými zásadami, zmyslom a účelom daňového

konania.

Z uvedených dôvodov sa Najvyšší súd Slovenskej republiky nestotožnil s rozhodnutím Krajského súdu v Nitre v tejto časti a uznal námietky žalobcu týkajúce nepriznania dane zo služby dodanej zahraničnou osobou za dôvodné, nakoľko dospel k záveru, že postup žalovaného a napadnuté rozhodnutie nie je v tejto časti v súlade so zákonom, keďže zistenie skutkového stavu je nedostatočné na posúdenie veci, a preto sú tu dôvody na zrušenie rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. c/ OSP.

Napriek tomu, že pokiaľ ide o rozhodnutie žalovaného v časti JCD a vývozu tovaru, ako aj napadnutého rozsudku krajského súdu v tejto časti, s týmto sa odvolací súd plne stotožnil, postupoval odvolací súd podľa § 250ja ods. 3 OSP tak, že rozhodnutie krajského súdu zmenil, keďže neboli splnené podmienky na jeho zrušenie ani potvrdenie a zrušil rozhodnutie žalovaného v celom rozsahu, pretože išlo o dodatočné vyrubenie DPH za jedno a to isté zdaňovacie obdobie.

Vzhľadom na to, že podľa ustálenej judikatúry najvyššieho súdu nie je úlohou súdov pri preskúvaní rozhodnutí správnych orgánov nahrádzať ich činnosť najmä pokiaľ ide o riadne zistenie skutkového stavu, zrušil odvolací súd napadnuté rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie s tým, že v ďalšom konaní bude správny orgán viazaný právnym názorom odvolacieho súdu, za účelom riadneho zistenia skutočného stavu doplní dokazovanie v naznačenom smere, zväží proporcionalitu ochrany legitímneho cieľa a intenzity zásahu do žalobcových práv garantovaných komunitárnym právom a na základe toho vo veci opätovne rozhodne, pričom svoje rozhodnutie aj náležite odôvodní.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca, hoci bol v konaní úspešný, nemá právo na ich náhradu z dôvodov osobitného zreteľa, ktorým podľa súdu je skutočnosť, že bol len čiastočne úspešný. Odvolací súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je čiastočne správne a čiastočne nesprávne, pričom pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov nie je rozhodujúca výška prisúdeného úspechu alebo neúspechu, ale okolnosti, za ktorých bolo rozhodnutie správneho orgánu potvrdené, alebo zrušené. Žalovanému náhrada trov konania nepatrí zo zákona.

**Poučenie:** Proti tomuto rozsudku **n i e** je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 09. decembra 2010

**JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská