

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne **obchodnej spoločnosti 3CIO, s. r. o.**, so sídlom v Spišskej Novej Vsi, J. Matušku 4/2303, *zastúpenej JUDr. Alenou Rudohradskou, advokátkou so sídlom v Košiciach, Moldavská 8*, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ulica 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/8274-70866/2010/990600-r zo dňa 11. júna 2010, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/13915/2010-65 zo dňa 16. marca 2011, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/13915/2010-65 zo dňa 16. marca 2011 **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 Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/226/8274-70866/2010/990600-r zo dňa 11. júna 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Zvolen č. 685/230/14070/10/Ba zo dňa 4. marca 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 197.605,65 eura podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 z. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. januára 2011 (ďalej len „zákon o správe daní“).

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že neuznal námietku žalobcu ani v tom smere, že za deň dodania tovaru v tomto prípade považuje deň 06.02.–07.02.2009, pretože žiadne vierohodné doklady uvedenú skutočnosť nedeklarovali.

Ďalej krajský súd uviedol, že námietka žalobkyne ohľadne rozsudkov ESD je v tomto prípade právne irelevantná, nakoľko tovar nebol dodaný na územie Českej republiky.

Na záver krajský súd uviedol, že ak správca dane uvedený tovar zdaniť za zdaňovacie obdobie december 2008, postupoval v súlade s platnou právnou pravou s poukazom na ustanovenie § 19 ods. 1, § 69 ods. 1 z. č. 222/2004 Z. z. zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v krajine pôvodu, teda na území Slovenskej republiky a preto dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom a preto žalobu zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyni nepriznal právo na ich náhradu.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Uviedla, že sa nestotožňuje z rozsudkom krajského súdu, pretože tento sa nezaoberal a nevyhodnotil dôkazy predložené žalobkyňou, pri svojom rozhodovaní vychádzal len z tvrdenia žalovaného, resp. správcu dane, ktorý všetky dôkazy spochybnil a konštatoval, že tovar nebol dodaný na územie Českej republiky podľa žalobkyňou predložených prepravných dokladov, teda nebol dodaný do iného členského štátu Európskej únie pre COMSEN, s. r. o., a že dodanie tovaru prebehlo v tuzemsku. Poukazovala na to, že správca dane nesprávne vyhodnotil dôkazy získané pri kontrole zdaňovacieho obdobia december 2008, pričom takéto nesprávne vyhodnotené dôkazy viedli správcu dane k vysloveniu nesprávneho záveru, že kontrolovaný subjekt neuskutočnil dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom alebo na ich účet v zmysle ustanovenia § 43 ods. 1 zákona o DPH, pričom správca dane spochybnil splnenie podmienok oslobodenia od dane v zmysle § 43 ods. 5 zákona o DPH. Taktiež nesúhlasila ani s tvrdením správcu dane, že postupoval v súlade s ustanovením § 2 ods. 3 zákona o správe daní. Poukazovala tiež na skutočnosť, že splnomocnený zástupca spoločnosti COMSEN, s. r. o., pán R. nespochybnil fyzické vykonanie prepravy z tuzemska do iného členského štátu, ale naopak toto potvrdil. Namietala tiež, že správca dane nesprávne vyhodnotil aj svoje zistenia vo veci medzinárodnej výmeny informácií do Českej republiky na preverenie poskytovateľa prepravy pána M., keď svoje nesprávne závery oprel o subjektívne vyhodnotenie odpovede na medzinárodné dožiadanie, a to z dôvodu, že predložené faktúry neboli čitateľné z dôvodu znehodnotenia pri ich

archivovaní, že nebol fyzicky prítomný pri nakládke, druh tovaru len vpísal do CMR a že nebol predložený záznam o jazde, resp. kotúč.

Podľa názoru žalobkyne táto preukázala splnenie podmienok oslobodenia v súlade s ustanovením § 43 ods. 5 zákona o DPH. Dostatočným spôsobom preukázala dodanie tovaru spojeného s prepravou na územie iného členského štátu a to jednak predložením prepravného dokladu – medzinárodného prepravného listu CMR, faktúrou za prepravu, pričom správca dane si dožiadanim uskutočnenie prepravy preveril u prepravcu, ktorý zabezpečenie a vykonanie prepravy pre žalobkyňu potvrdil. Taktiež žalobkyňa poukazovala na skutočnosť, že česká daňová správa v odpovedi na dožiadanie nekonštatovala, že sa neuskutočnilo deklarované intrakomunitárne dodanie tovaru, ale len konštatovala, že český daňový subjekt so správcom dane nekomunikuje.

Žalobkyňa ďalej namietala, že v záujme zabezpečenia jednotného uplatňovania ustanovenia § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, vydalo Ministerstvo financií Slovenskej republiky v roku 2005 usmernenie č. MF/19475/2005-73, v ktorom sa uvádza, že podmienka preukázania prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu sa považuje za splnenú, ak dodávateľ bude mať k dispozícii doklad o tom, že tovar je prepravený do iného členského štátu, do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar dodaný (§ 19 ods. 8 v spojení s § 78 ods. 7 veta druhá zákona o DPH). Usmernenie bolo publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 6/2005 a podľa tohto usmernenia sa v tuzemsku postupovalo pri posudzovaní oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu do vyhlásenia rozsudku ESD C-409/04 z 27.09.2007 Teleos. Ďalej žalobkyňa poukazovala na rozsudok ESD C-146/05 z 27.09.2007 Collée z ktorého vyplýva, že článok 28c písm. a/ prvý odsek Šiestej smernice sa má vykladať tak, že mu odporuje, aby daňový orgán členského štátu odmietol oslobodiť od dane s pridanej hodnoty dodávku v rámci Spoločenstva, ktorá sa nepochybne uskutočnila, z jediného dôvodu, že dôkaz o takejto dodávke nebol predložený v potrebnom čase. Z tohto dôvodu je potrebné prednostne zobrať do úvahy názory ESD a postupovať tak, aby bol dodržaný základný princíp neutrality dane. V tejto súvislosti žalobkyňa namietala, že postup správcu dane nebol v súlade s týmito závermi ESD.

Poukazovala na to, že v zmysle uvedených záverov a názorov ESD v prípade, ak faktúra na dodanie tovaru bola vyhotovená predtým, ako sa tovar prepravil do iného členského štátu, pričom konkrétne kontrolovaný daňový subjekt vystavil faktúru na dodávku tovaru, v ktorej uplatnil oslobodenie podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH v zdaňovacom období december 2008, avšak fyzický pohyb tovaru z jedného členského štátu do iného členského

štátu sa uskutočnil až v zdaňovacom období február 2009, sa pri určení dňa dodania tovaru postupuje podľa ustanovenia § 19 ods. 8 zákona o DPH a na deň vyhotovenia faktúry sa neprihliada, pretože za mesiac december 2008 nemožno v daňovom priznaní vykazovať oslobodenie od dane z dôvodu, že tovar nebol prepravený z tuzemska do iného členského štátu.

Na záver žalobkyňa uviedla, že v zmysle vyššie uvedeného je nutné hodnotiť postup správcu dane pri vydávaní napadnutého rozhodnutia za postup v rozpore so zásadami daňového konania zakotvenými v ust. § 2 zákona o správe daní. Žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane, pričom neprezentoval svoj názor, iba konštatoval, že predložené dôkazy nepreukázali, že žalobca preukázal splnenie podmienok podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH.

K odvolaniu žalobkyne sa písomne vyjadril žalovaný dňa 13.05.2011, ktorý žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok potvrdil. Poukazoval na to, že žalobkyňa v odvolaní poukazovala na tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na Krajskom súde v Košiciach, a preto sa pridrižiava svojho písomného stanoviska k žalobe zo dňa 22.11.2010.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobkyne (§ 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolanie je opodstatnené a že rozsudok súdu prvého stupňa je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 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 (§ 246 ods. 1 vety prvej 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 (§ 157 ods. 1 OSP).

V odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáha 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 (§ 157 ods. 2 OSP).

Citované zákonné ustanovenia je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

Požiadavky na spravodlivý proces a odôvodnenie rozhodnutí podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR (ďalej len ako „ústava“) sa zásadne vzťahujú aj na správne súdnictvo realizujúce čl. 46 ods. 2 ústavy. Ústavný súd Slovenskej republiky už vyslovil, že *„súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Vyjadruje to aj znenie § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), podľa ktorého v odôvodnení rozsudku uvedie súd podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonal i ďalšie dôkazy, a posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil. Takéto odôvodnenie musí obsahovať aj rozsudok opravného (odvolacieho) súdu (§ 211 OSP).“* (pozri rozhodnutie IV. ÚS 115/03).

Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku.

Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnutého v základnom práve na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 Dohovoru) je 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 (takýto záver vyplýva aj z konštantnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky, napr. III. ÚS 909/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06).

Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutia správneho orgánu vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Aj keď s ohľadom na judikatúru tohto súdu netreba zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, súdne rozhodnutia musia byť odôvodnené a musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu, a nie len odkazovať na predchádzajúce rozhodnutia správnych orgánov.

V predmetnej veci krajský súd, ako súd prvého stupňa, konal a rozhodoval o žalobe žalobkyne na preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/226/8274-70866/2010/990600-r zo dňa 11. júna 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Zvolen č. 685/230/14070/10/Ba zo dňa 04. marca 2010, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 197.605,65 eura podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 z. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o správe daní).

V prejednávanom prípade sa podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal s námietkami, ktoré uplatnila žalobkyňa v žalobe, dokonca na ne v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nereagoval, stotožniac sa iba s odôvodnením preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu. Takýmto postupom súdu bola účastníkovi konania odňatá možnosť konať pred súdom.

Keďže v prejednávanom prípade nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa zrejmé, akými úvahami sa súd riadil pri uzatváraní záveru a skutkovom stave, prečo nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobkyne, resp. prečo považuje

jej námietky za neopodstatnené, treba považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, nedávajúci dostatočné záruky pre to, že bol vydaný spôsobom, ktorý by zabezpečil ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

Za tohto stavu vo veci by bolo predčasné, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujímal stanovisko k námietkam odvolania ohľadne rozhodnutia, čo do merita veci. V novom rozhodnutí bude povinnosťou krajského súdu postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu t.j. vysporiadať sa dôsledne so všetkými námietkami žaloby. 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 OSP).

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky musel napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. f/ v spojení s § 250l ods. 2 OSP a s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP).

V ďalšom konaní krajský súd prejedná vec v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiada so všetkými námietkami a žalobnými bodmi žalobkyne a znova o ňom rozhodne a svoje rozhodnutie riadne odôvodní.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) orgánom štátnej správy v oblasti daní a poplatkov je Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky.

Podľa § 11 zákona v spojení s čl. IV. veta prvá č. 479/2009 Z. z. s účinnosťou od 01. januára 2012 sa zrušuje zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení zákona č. 182/2002 Z. z. a zákona č. 534/2005 Z. z., t. j. ruší sa Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (§ 2 a § 3 zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch).

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. a zákonom č. 311/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov bolo s účinnosťou od 01. 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 pôsojace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

**P o u č e n i e : Pr o t i t o m u t o u z n e s e n i u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .**

V Bratislave 29. marca 2012

**JUDr. Jana Baricová, v. r.**

**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová