

U z n e s e n i e

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci **žalobcu: Mestský podnik služieb mesta M., príspevková organizácia**, so sídlom v M.M., zastúpeného *JUDr. J. S., PhD., advokátom*, so sídlom v K, J., proti **žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová 13, **o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/9949-61816/2009/992517-r zo dňa 17.6.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/92/2009 - 37 zo dňa 8.4.2010**, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/92/2009 - 37 zo dňa 8.4.2010 **z r u š u j e** vec mu vracia na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia, označeného v záhlaví tohto rozsudku, potvrdzujúceho dodatočný platobný výmer Daňového úradu Moldava nad Bodvou č. 711/230/2923/09/Sir zo dňa 2.3.2009, ktorým žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2003 v sume 5.006,02 eur na základe vykonanej opakovanej daňovej kontroly, o výsledku ktorej bol vyhotovený dňa 12.2.2009 protokol č. 711/320/109-1927/2009/Seb. O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že podľa jeho názoru žalovaný aj správca dane postupovali podľa príslušných ustanovení zákonov a žalobné

námietky nie sú opodstatnené. Námietku narušenia právnej istoty účastníka konania s odlišným postupom správcu dane oproti predchádzajúcim kontrolám za obdobie roku 2002, kedy bol žalobcovi vrátený nadmerný odpočet, nepovažoval krajský súd za dôvodnú, dôvodiac tým, že s účinnosťou od 1.4.2003 došlo k zmene v štatúte a zakladacej listiny žalobcu v časti vymedzenia jeho činnosti tak, že vykonáva verejnoprospešnú činnosť ako hlavný predmet a podnikateľskú činnosť, na ktorú je oprávnený živnostenským listom a licenciou. Považoval za správny názor žalovaného, že plnenia, poskytované v rámci podnikateľskej činnosti, sú zdaniteľnými plneniami podľa § 2 ods. 1 a 2 vtedy platného zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Námietku žalobcu, že správca dane sa neriadil dôsledne právnym názorom odvolacieho súdu, vyhodnotil krajský súd ako všeobecnú, nemajúcu žiadne opodstatnenie, poukazujúc na to, že správca dane vykonal dve opakované daňové kontroly u žalobcu na základe podnetu odvolacieho orgánu za účelom zistenia skutkového stavu veci s uvedením jednotlivých účtovných prípadov, opisom porušení zákona, uvedením dôkazov k nim a ich hodnotením na takmer tridsiatich stranách, pričom sám žalovaný považoval realizáciu svojho záväzného právneho názoru za dostatočnú. Krajský súd nepovažoval za dôvodný nesúhlas žalobcu so záverom žalovaného, že nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, ani jeho námietku týkajúcu sa nepreskúmateľnosti žalobou napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Rovnako ako žalovaný bol toho názoru, že žalovaný (zrejme správne má byť žalobca) dostatočným spôsobom nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, vyplývajúcu z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keďže ani na opakovanú výzvu správcu dane nešpecifikoval, ktoré činnosti považuje za podnikanie a ktoré za verejnoprospešnú činnosť, zotrvať na svojom tvrdení, že všetky činnosti sú verejnoprospešného charakteru, nepodliehajúce dani, ktoré tvrdenie žalovaný vyvrátil aplikáciou ustanovenia § 2 zákona o DPH v kontexte s ustanovením § 2 Obchodného zákonníka. Mal za to, že konštatovanie žalobcu v žalobe, že táto klasifikácia závisí od účelu a cieľa poskytovanej služby, neodporuje tvrdeniam žalovaného, ktorý hodnotil jednotlivé plnenia podľa ich charakteru, či ide o podnikateľskú alebo verejnoprospešnú činnosť, a tiež podľa subjektov, ktoré verejnoprospešné služby prijímali. Ďalšiu žalobnú námietku, že v tej istej veci sa vedú dve konania, keď je súčasne vedená daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola, považoval krajský súd za rozpornú s ustanovením § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého je daňová kontrola ukončená ešte pred vydaním rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní, preto opakovaná daňová kontrola, ktorá bola začatá na pokyn žalovaného ako odvolacieho orgánu, nemôže prebiehať súčasne s daňovou kontrolou, ktorá už bola ukončená zákonným spôsobom. Dôvodil, že v danom prípade nešlo o preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnom opravnom prostriedku, pretože konanie o odvolaní bolo ukončené doručením rozhodnutia

odvolacieho orgánu všetkým účastníkom a opakovaná daňová kontrola bola vykonaná už ako realizácia právneho názoru odvolacieho orgánu vysloveného v rozhodnutí o zrušení a vrátení veci, teda po jeho právoplatnosti, ktorým sa konanie o riadnom opravnom prostriedku skončilo. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu, že došlo k zániku práva vyrubiť daň dôvodiac, že žalovaný v odôvodnení rozhodnutia správne poukázal na § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého doručenie protokolu o daňovej kontrole sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie rozdielu dane a v kontexte s ustanovením § 45 ods. 2 lehota piatich rokov plynie znova od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o úkone smerujúcom na vyrubenie dane upovedomený, začala plynúť od konca roka 2006, keďže protokol o výsledku daňovej kontroly bol žalobcovi doručený 18.9.2006, neplynula pritom ani objektívna lehota na vyrubenie dane, ktorá je desaťročná od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. Výrok o trovách konania odôvodnil krajský súd neúspechom žalobcu v konaní s poukazom na § 250k ods. 1 OSP.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca navrhujúc, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zdôraznil, že daň z pridanej hodnoty nie je výsledkom činnosti daňovníka výlučne a jedine za sledované zdaňovacie obdobie, ale jednoznačne sa prelína a zasahuje svojimi finančnými a daňovými dopadmi aj do predchádzajúcich a nasledujúcich daňových období. Podiel podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne. Namietal, že krajský súd len všeobecne konštatoval, že v prejednávacom prípade išlo o podnikateľskú činnosť, o čom svedčia dodávateľské faktúry, čo ale podľa neho nezodpovedá skutočnosti, pretože správca dane len zosumarizoval jednotlivé faktúry pod sebou a konštatoval, že ide o zdaniteľné plnenia. Bol toho názoru, že treba nepochybne rozlišovať medzi podrobným rozlíšením činnosti a jednoduchým prepísaním faktúr do odôvodnenia rozhodnutia. Považoval napadnutý rozsudok za nepreskúmateľný a právne zmätočný, nakoľko z neho nie je zjavné, prečo a z akých právnych úvah a skutkových dôvodov tam uvedené činnosti nemôžu byť posudzované ako činnosti nepodliehajúce dani, poukazujúc v tejto súvislosti na ustálenú rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (7Sž 115/98, 4Sž 38/00, 4Sž 62/00, 7Sž 15/99, 4Sž 128/02, 6Sž 91/98, 5Sž 98-105/00), s ktorou sa krajský súd nevysporiadal. Zdôraznil, že jediným rozlišovacím kritériom, či ide o vykonávanie podnikateľskej činnosti u žalobcu je charakter cieľa a dôvodu činnosti – či sa uskutočňuje za účelom podnikania, t. j. dosiahnutia zisku, alebo za účelom získavania príjmov na priame krytie časti verejných výdavkov. Namietal, že týmto otázkam sa krajský súd vôbec nevenoval, ale len konštatoval, že podnikateľskú činnosť potvrdili dodávateľské faktúry, pričom ale u jednotlivých činností ani krajský súd ani správca dane

nezdôvodnili, prečo zaradili takéto činnosti medzi podnikateľské aktivity. Žalobca mal za to, že bolo aj zákonnou povinnosťou súdu sa vysporiadať s tým u každého jednotlivého plnenia a rozlíšiť a uviesť presne rozlišovacie kritériá – charakter cieľa a dôvod činnosti, pričom nepostačuje všeobecné konštatovanie bez právne relevantných dôkazov. Žalobca považoval preto napadnutý rozsudok krajského súdu za zmätočný, vydaný v rozpore s platnou právnou úpravou, nepreskúmateľný a aj nevykonateľný, majúc za to, že účastníkovi konania bola postupom súdu odňatá možnosť konať pred súdom, a to tým, že krajský súd neodôvodnil dostatočne a v súlade s platnou právnou úpravou svoje rozhodnutie vo veci. V tejto súvislosti poukázal na rozhodovacia činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky (IV.ÚS 115/03, IV.ÚS 296/09, II.ÚS 200/09-30, III.ÚS 198/07) ako aj rozhodovacia činnosť Európskeho súdu pre ľudské práva (rozhodnutie vo veci Ruiz Torija c. Španielsko séria Ač288, Van der Hurk c. Holandsko sťažnosť č.16034/90), pričom porušením povinnosti odôvodniť svoje rozhodnutie krajský súd porušil základné právo žalobcu na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru ako aj čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a zároveň mu odňal možnosť náležite skutkovo a právne argumentovať proti jeho rozhodnutiu v rámci opravných prostriedkov.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. K námietke žalobcu, že vzhľadom na zmiešaný charakter činností, je nevyhnutné postupovať prostredníctvom určenia koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, považoval túto námietku za nezrozumiteľnú, pričom z jej obsahu sa nedá posúdiť na aký spôsob určenia koeficientu chcel žalobca v odvolaní poukázať. Namietal, že táto námietka žalobcu nebola predmetom odvolania žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru správca dane ani predmetom žaloby podanej na krajskom súde. K námietke žalobcu na nedostatočné rozlíšenie činností, ktoré vykonával ako verejnoprospešné činnosti resp. ako podnikateľskú činnosť poukázal žalovaný na to, že správca dane „pracne“ a dôsledne vykonal rozlíšenie činnosti podľa obsahu, aj podľa toho, pre koho boli vykonané. Prioritným dôkazným prostriedkom, preukazujúcim vyššie uvedené skutočnosti je faktúra, ktorá obsahuje charakter fakturovanej služby a odberateľa, v prospech ktorého dodávateľ túto službu vykonal. Správca dane však za účelom špecifikácie hlavnej činnosti a podnikateľskej činnosti použil aj iné dôkazné prostriedky (napr. živnostenský list, rozhodnutie o udelení licencie na podnikanie v energetických odvetviach, zakladacia listinu, štatút mestského podniku služieb, zápisnice o ústnom pojednávaní). Poukázal tiež na to, že správca dane v protokole ako aj v dodatočnom platobnom výmere vychádzajúc zo zakladacej listiny a štatútu žalobcu presne špecifikoval zdaniteľné plnenia, t.j. plnenia podliehajúce dani z pridanej hodnoty a plnenia, ktoré boli vykonané v rámci hlavnej činnosti, teda plnenia mimo režimu dane z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s predchádzajúcim konaním, vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je založený na nedostatočnom zistení skutkového stavu veci potrebného pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

Podľa § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa ustanovení tejto hlavy (t.j. druhej hlavy piatej časti) 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250d ods. 1 OSP predseda senátu vyžiada spisy žalovaného správneho orgánu, ktorý je povinný bez meškania ich predložiť spolu so spismi správneho orgánu prvého stupňa.

Podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosťou žalovaného predložiť súdu kompletný, originálny, zažurnalizovaný administratívny spis, na základe ktorého súd môže posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady, rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia.

V prejednávanej veci sa však krajský súd uspokojil len s výberom časti spisovej dokumentácie, t. j. s predložením prvostupňového a druhostupňového rozhodnutia, odvolania žalobcu v administratívnom konaní a niekoľkých faktúr bez uvedenia súvislostí, a to aj napriek tomu, že z obsahu žaloby a rozhodnutia žalovaného vyplýva potreba porovnania viacerých protokolov o kontrole DPH za rok 2003 a protokolov následne vyhotovených, ako aj skúmanie splnenia podmienok opakovaných daňových kontrol a včasnosti vydania dodatočného platobného výmeru. Odvolací súd poukazuje na to, že sám žalovaný v písomnom vyjadrení zo 4.9.2009 poukazuje na 8 príloh protokolu č. 711/320/109-1927/2009/Seb, zakladaciu listinu žalobcu a jeho štatút a ich zmeny, ako aj na ďalšie dôkazy (označené vo vyjadrení ako č. 10 - 14), ktoré však nepredložil k prejednávanej veci s tým, že tieto sú prílohou vyjadrení k žalobe vedenej pod sp. zn. 7S/51/2009-10 zo dňa 17.6.2009. Odvolací súd v spise krajského súdu v prejednávanej veci nenašiel zmienku o dôkazoch, predložených k inému spisu krajského súdu. Krajský súd teda rozhodol bez toho, aby sa zaoberal všetkými podkladmi, na základe ktorých bolo vydané žalobou napadnuté a súdom preskúmané rozhodnutie v tejto veci. Bez úplnej spisovej dokumentácie, z ktorej bude tiež zistiteľná aj miera a spôsob

oboznámeneia žalobcu s podkladmi rozhodnutia vo veci preskúmaného rozhodnutia nie je možné posúdiť ani vecnú stránku rozhodnutia (skutkovú a právnu). Práve samotný predmet sporu spočívajúci v rozlíšení verejnoprospešnej a podnikateľskej činnosti žalobcu vyžaduje úzku súčinnosť daňovníka a správcu dane. Skutočnosti tomu nasvedčujúce nie je možné na základe predložených dôkazov zistiť. Odvolací súd sa preto v danom štádiu konania vecnou stránkou sporu ani nezaoberal.

Z týchto dôvodov podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 221 ods. 1 písm. h) OSP odvolací súd prvostupňový rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na nové konanie a rozhodnutie.

Podľa § 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP rozhodne prvostupňový súd aj o trovách odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 30. marca 2011

**JUDr. Jaroslava Fúrová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth