



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu: **Mestský podnik služieb mesta M., Š.M.**, zastúpený *advokátom JUDr. J., PhD., J.* proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/223/9949-61817/2009/992517-r zo dňa 17. júna 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/93/2009-38 zo dňa 8. apríla 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/93/2009-38 zo dňa 8. apríla 2010 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného uvedené v záhlaví tohto rozsudku a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd zo správneho spisu mal preukázané, že žalovaný správny orgán rozhodnutím č. I/223/9949-61817/2009/992517-r zo dňa 17. júna 2009 (rozhodnutie napadnuté žalobou), rozhodol tak, že zamietol odvolanie žalobcu proti platobnému výmeru Daňového úradu Moldava nad Bodvou č. 711/230/3080/09/Sir zo dňa 2.3.2009, ktorým žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2003 v sume 5.309,86 €, pre nedôvodnosť. Krajský súd zistil, že žalobca na základe živnostenského listu č. 314/2002 zo dňa 13.3.2002 bol oprávnený vykonávať ohlasovaciu živnosť podnikanie v oblasti nakladania s iným ako nebezpečným odpadom so vznikom živnostenského oprávnenia z 27.2.2002 a v zmysle rozhodnutia Ministerstva hospodárstva SR zo dňa 17.5.2000 o udelení licencie č. 2000 P 0577 na podnikanie v energetických odvetviach a to s predmetom podnikania výroba tepla, rozvod tepla a zakladacou listinou organizácie Mestský podnik služieb mesta M. z 29.12.1999, štatútu organizácie z 29.12.1999 s účinnosťou od 1.1.2000 bol žalobca v rámci svojich možností oprávnený vykonávať podnikateľské aktivity za účelom zníženia potreby

dotácií mesta a podľa výpisu z uznesenia mestského zastupiteľstva zo dňa 20.2.2003, ktorým mestské zastupiteľstvo s účinnosťou od 1.4.2003 schválilo zmenu znenia článku 3 zakladacej listiny Mestského podniku služieb mesta M. tak, že rozlišuje hlavný predmet činnosti (vymenované verejnoprospešné činnosti a správa mestských bytov a nebytových priestorov) a podnikateľskú činnosť – výroba, dodávka a predaj tepla a TÚV pre bytové a nebytové priestory (tepelné hospodárstvo a podnikanie v oblasti nakladania s iným ako nebezpečným odpadom). Krajský súd po preskúmaní žalobou napadnutých rozhodnutí a na vec sa vzťahujúceho administratívneho spisu dospel k záveru, že žalovaný ako správca dane postupoval podľa ustanovení zákonov, ktoré citoval, a preto žalobné námietky nepovažoval za opodstatnené. Za nedôvodnú považoval námietku právnej istoty účastníka konania odlišným postupom správcu dane oproti predchádzajúcim kontrolám zo obdobia roku 2002, kedy bol žalobcovi vrátený nadmerný odpočet z dôvodu, že s účinnosťou od 1.4.2003 došlo k zmene v štatúte a zakladacej listiny žalobcu pokiaľ ide o vymedzenie jeho činnosti tak, že vykonáva verejnoprospešnú činnosť ako hlavný predmet a podnikateľskú činnosť, na ktorú je oprávnený živnostenským listom a licenciou. Krajský súd za správny považoval právny názor žalovaného, že plnenia poskytované v rámci podnikateľskej činnosti sú zdaniteľnými plneniami podľa § 2 ods. 1, zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Konštatoval, že vzhľadom na to, že došlo k zmene vo vymedzení činnosti žalobcu, kde sa výslovne odčlenila podnikateľská činnosť od verejnoprospešnej s účinnosťou od 1.4.2003, je námietka žalobcu o odlišnom postupe v daňových konaniach za predošlé obdobia irelevantná. Poukázal na to, že odlišný postup súvisí so zmenou štatútu žalobcu a na túto zmenu musel byť braný zreteľ, ako aj, že právna istota účastníka spočívajúca na nesprávnom postupe správcu dane pri predošlých kontrolách nemôže mať prednosť pred potrebou odstránenia následne zistených nesprávností napríklad jej hmotného práva v nasledujúcich obdobiach. Krajský súd ďalšiu námietku žalobcu, že správca dane sa dôsledne neriadil právnym názorom odvolacieho orgánu považoval za všeobecnú a bez opodstatnenia. V tejto súvislosti poukázal na to, že správca dane vykonal dve opakované daňové kontroly u žalobcu na základe podnetu odvolacieho orgánu za účelom zistenia skutkového stavu veci, tento bol uvedený v rozhodnutí s uvedením jednotlivých účtovných prípadoch, opisom porušení zákona, uvedením dôkazov k nim a ich vyhodnotením na takmer 30 stranách a navyše, že žalovaný považoval realizáciu svojho záväzného právneho názoru za dostatočnú. Taktiež krajský súd nepovažoval za dôvodný ani nesúhlas žalobcu so záverom žalovaného, že nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, ktorý považuje za rozporný s právom na spravodlivý proces, ako aj jeho námietku týkajúcu sa nepreskúmateľnosti žalobou napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatkov dôvodov. Krajský súd rovnako ako žalovaný bol toho názoru, že žalobca dostatočným spôsobom nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť, ktorá mu vyplývala z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“), keďže ani na opakovanú výzvu správcu dane nešpecifikoval, ktoré činnosti považuje za podnikanie a ktoré za verejnoprospešnú činnosť, pričom žalobca zotrval na tvrdení, že všetky činnosti sú verejnoprospešného charakteru a teda nepodliehajú zdaneniu. Krajský súd mal za to, že námietka žalobcu, ktorou namietal, že v tej istej veci sa vedú dve konania, keď je súčasne vedená daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola, je v rozpore s ustanovením § 15 ods. 13 zákona o správe daní. Konštatoval, 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 až 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 ani námietku žalobcu, že došlo k zániku práva vyrubiť daň nepovažoval za dôvodnú. Podľa názoru krajského súdu žalovaný v odôvodnení rozhodnutia správne poukázal na ustanovenie § 15 ods. 13 zákona o správe daní. Konštatoval, že v kontexte s § 45 ods. 2 v danom prípade lehota 5 rokov plynie znova od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o úkone smerujúcom na vyrubenie dane, začala plynúť od konca roka 2006, keďže protokol o výsledku daňovej kontroly bol žalobcovi

doručený 18.9.2006 a súčasne, že neuplynula ani objektívna lehota na vyrubenie dane, ktorá je 10-ročná od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

Krajský súd žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú a žalobcovi ako neúspešnému účastníkovi nepriznal náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p..

Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal včas odvolanie žalobca. Žiadal napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Vytýkal súdu prvého stupňa, že svoje rozhodnutie vo veci neodôvodnil dostatočne a v súlade s platnou úpravou, čím mu ako účastníkovi konania bola odňatá možnosť konať pre súdom. Považoval rozsudok krajského súdu za zmatečný a v rozpore s platnou právnou úpravou, za nepreskúmateľný a aj nevykonateľný. Poukázal na to, že predmetom tohto konania je preskúmanie rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty, v ktorom správca dane vyvodil záver, že z charakteru poskytnutých služieb a ich prijímateľov vyplýva, že sa nejedná o služby poskytované v rámci hlavnej činnosti – verejnoprospešnej činnosti, ale sa jedná o činnosti a služby, ktoré nespĺňajú atribút verejnoprospešnej činnosti, a preto tieto činnosti sa posudzujú ako zdaniteľné plnenie. Namietal, že aj keď rozhodnutie obsahuje časť, kde uvádza, čo bolo uznané a čo nebolo uznané ako zdaniteľné plnenie, chýba však úplné vysvetlenie a zdôvodnenie, prečo sa tak stalo a z akých právnych a skutkových dôvodov. Ďalej dôvodil, že v žalobe dostatočne poukázal na to, že vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti (verejnoprospešnej a podnikateľskej) je nevyhnutné postupovať prostredníctvom koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, ktorý podiel ale nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne. Namietal, že odôvodnenie krajského súdu, že v danom prípade išlo o podnikateľskú činnosť, o čom svedčí aplikácia § 2 zákona o DPH, je len holý odkaz na právnu úpravu a preto nepreskúmateľný. Vyslovil názor, že treba nepochybne rozlišovať medzi podrobným rozlíšením činnosti a jednoduchým prepísaním faktúr do odôvodnenia rozhodnutia, pritom nemôže byť záverom súdu argument, že uvedené opísanie faktúr je na viac ako 30 stranách, namietajúc, že ku každej činnosti bolo nevyhnutné uviesť prečo a na základe akých skutočností je to podnikateľská činnosť podliehajúca DPH, pričom opak znamená, že rozhodnutie je nepreskúmateľné. Trval na tom, že na základe výzvy údaje riadne špecifikoval, pretože jednoznačne uviedol, že v daných prípadoch nejde o podnikateľskú činnosť. Ďalej vytýkal súdu prvého stupňa, že sa vôbec nevysporiadal s ustálenou rozhodovacou činnosťou NS SR, s poukazom na rozhodnutia sp. zn. 7Sž 115/98, 4Sž 38/00, 4Sž 62/00, 6Sž 91/98, 4Sž 128/02, 7Sž 15/99, zdôrazniac rozsudok sp. zn. 5Sž 98-105/00, ktorý detailne rozoberá právne a skutkové okolnosti posúdenia charakteru a účelu činnosti príspevkovej organizácie obce Nálepko. Ďalej namietal, že súd prvého stupňa vôbec nevenoval pozornosť otázkam rozlíšenia činností, keď konštatoval, že podnikateľskú činnosť potvrdili dodávateľské faktúry, pričom ale u jednotlivých činností ani súd a ani správca dane vôbec nezdôvodnili prečo zaradili takéto činnosti medzi podnikateľské aktivity. Mal za to, že bolo povinnosťou súdu sa vysporiadať s tým u každého jednotlivého plnenia a rozlíšiť a uviesť presné rozlišovacie kritériá – charakter, ciele a dôvod činnosti, pričom nepostačuje všeobecné konštatovanie bez právne relevantných dôkazov. Poukázal na to, že v zmysle rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR ako aj Najvyššieho súdu SR súčasťou práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR ako aj na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru o základných ľudských právach a slobodách, je právo na odôvodnenie rozhodnutia súdu a preto je potrebné, aby súd reagoval na podstatné a relevantné argumenty účastníka konania, s uvedením rozhodnutí Ústavného súdu č. IV.ÚS 115/03, IV.ÚS 296/09, II.ÚS 200/09-30, III.ÚS 198/07. Súčasne poukázal na rozhodovaciu činnosť pri riešení namietanej otázky Európskym súdom pre ľudské práva – rozhodnutie Súdu vo veci Ruiz Torija c. Španielsko séria A č. 288, Van der Hurc c. Holandsko č. 16034/90. Ďalej uviedol, že povinnosť odôvodniť svoje rozhodnutie sa vzťahuje tak na rozhodnutie súdov prvého stupňa ako aj na rozhodnutie odvolacieho súdu, s poukazom na rozhodnutie Súdu vo veci Garcia Ruiz v. Span appl. N. 30544/96.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. S dôvodmi uvedenými žalobcom v odvolaní nesúhlasil. Poukázal na to, že žalobca v podstate uvádza tie isté dôvody ako v žalobe. Uviedol, že pokiaľ žalobca v odvolaní tvrdil, že vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti (verejnoprospešnej a podnikateľskej) je nevyhnutné postupovať prostredníctvom koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, ktorý podiel ale nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne, táto námietka žalobcu je nezrozumiteľná a z jej obsahu sa nedá posúdiť, na aký spôsob určenia koeficientu, vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti a to verejnoprospešný a podnikateľský, chcel žalobca v odvolaní poukázať, pričom táto námietka nebola predmetom odvolania žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru správca dane a ani predmetom žaloby podanej na krajskom súde. Nesúhlasil s námietkou žalobcu ohľadne nedostatočného rozlíšenia činnosti, pretože správca dane v protokole ako aj v dodatočnom platobnom výmere vychádzajúc pritom zo zakladacej listiny a štatútu žalobcu, presne špecifikoval zdaniteľné plnenia, t.j. plnenia podliehajúce dani z pridanej hodnoty a plnenia, ktoré boli predmetom v rámci hlavnej činnosti, pričom pracným a dôsledným spôsobom vykonal rozlíšenie činností podľa obsahu, aj podľa toho pre koho boli vykonané s poukazom na to, že prioritným dôkazom preukazujúcim vyššie uvedené skutočnosti je faktúra, ktorá obsahuje charakter fakturovanej služby a odberateľa, v prospech ktorého dodávateľ túto službu vykonal. Poukázal na to, že činnosť rozpočtovej alebo príspevkovej organizácie môže byť považovaná za podnikateľskú činnosť v zmysle zákona o DPH, aj keď nie sú zriadené za účelom dosahovania zisku, avšak zo svojej činnosti dosahujú príjem a to bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu odvolacích dôvodov bez nariadenia pojednávania (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 211 a nasl. a v spojení s § 250ja ods. 2 veta prvá) a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým rozhodnutím správca dane žalobcovi vyrubil podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2003, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím správny orgán rozhodoval v konečnej platnosti o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2003.

V tomto štádiu konania medzi účastníkmi ostala sporná predovšetkým otázka, či správne orgány oboch stupňov správne postupovali pri rozlíšení činností vykonávaných žalobcom v sledovanom zdaňovacom konaní t.j. II. štvrtrok 2003, pri určení rozsahu zdaniteľných plnení, t.j. plnení podliehajúcich dani z pridanej hodnoty, keď žalobca tvrdil, že všetky ním vykonávané činnosti mali verejnoprospešný charakter a správca dane ako aj žalovaný dospeli k záveru, že v kontrolovanom zdaňovacom období žalobca vykonával

súčasne verejnoprospešné činnosti a podnikateľské činnosti, ktoré považoval za zdaniteľné plnenia.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmavajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 O.s.p.).

Podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ustanovujúcej správne súdnictvo súd pri preskúvaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu nielen so zreteľom na hmotné právo, ale posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu aj vzhľadom k tomu, či správny orgán postupoval v konaní v súlade s procesnými predpismi a v rámci súdneho prieskumu prihliada k tým procesným vadám, ktoré by mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

Podľa § 44 ods. 1, 4, 6, písm. b/ bod 1 v spojení s § 105 zákona o správe daní vo vyrubovacom konaní určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

O určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak. Rovnako správca dane platobným výmerom vyrozumie daňový subjekt o určenej dani podľa pomôcok a určenej dani dohodou, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný zákon inak.

Ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisového materiálu odvolací súd zistil, že Daňový úrad Moldava nad Bodvou vydal dňa 2. marca 2009 platobný výmer č. 711/230/3080/09/Sir, ktorým podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2003 v sume 5.309,86 €, keď pri výkone dokladovanej kontroly zistil nesúlad medzi zdaniteľnými plneniami žalobcu ako daňového subjektu deklarovanými v daňových priznaniach k DPH a medzi vystavenými faktúrami s prihliadnutím na Štatút organizácie (podložené živnostenským oprávnením v podnikaní s odpadom a s registráciou za platiteľa dane z pridanej hodnoty). Na základe odvolania žalobcu proti tomuto platobnému výmeru správcu dane žalovaný správny orgán ako odvolací odvolanie žalobcu zamietol a prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia uviedol skutkové zistenia správcom dane deklarované v napadnutom rozhodnutí prvostupňového správneho orgánu a vyplývajúce z protokolu o vykonanej opakovanej daňovej kontrole u daňového subjektu – žalobcu za kontrolované obdobie (rok 2003). Poukázal na to, že žalobca ako subjekt zriadený obcou mesta M. bol založený uznesením Mestského zastupiteľstva M. č. 14/1991/1 z 29.12.1999 a je príspevkovou organizáciou mesta, právnu úpravu postavenia mestského podniku služieb bližšie upravuje štatút, schválený Mestským zastupiteľstvom v M. dňa 29.12.1999, Mestské zastupiteľstvo mesta M. v kontrolovanom zdaňovacom období na základe zmien v zákonodarstve (zákon č. 223/1991 Z. z. o odpadoch, zákon č. 366/1991 Z. z. o daniach z príjmov, zákon č. 70/1998 Z. z. o energetike) vykonal zmeny v čl. 3 Zakladacej listiny a v čl. 2 Štatútu organizácie, schválené mestským zastupiteľstvom 20.2.2003, v dôsledku ktorých v základných dokumentoch došlo k stanoveniu základného účelu organizácie a k vymedzeniu činnosti príspevkovej organizácie tak, že jej základným účelom je

verejnoprospešná činnosť, s vymedzením rozsahu, a podnikateľská činnosť – výroba, dodávka a predaj tepla a TÚV pre bytové a nebytové priestory (tepelné hospodárstvo), v oblasti nakladania s iným ako nebezpečným odpadom. Konštatoval, že žalobca ako registrovaný platiteľ dane z pridanej hodnoty bol povinný presne a jednoznačne odlišovať činnosti vykonané v súvislosti so základným poslaním – verejnoprospešnou činnosťou a činnosti vykonané pre ostatné subjekty – podnikateľské subjekty, iné obce, občanov iných obcí a pod.. Uviedol, že správca dane v bodoch 2., 3.1 až 3.6 protokolu uviedol konkrétne doklady spolu s preukázaním a odôvodnením porušenia ustanovení zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a tieto sú uvedené aj v odôvodnení odvolaním napadnutého dodatočného platobného výmeru, ako aj, že správca dane závery riadnym spôsobom odôvodnil, rešpektoval právne a skutkové závery odvolacieho orgánu, keď v jednotlivých sporných prípadoch jednoznačne zistil, preukázal a riadne odôvodnil jednotlivé činnosti tak, že ide o také plnenia, ktoré sú predmetom dane z pridanej hodnoty, uviedol konkrétne doklady, ktorými preukázal, že deklarujú plnenia, ktoré sú predmetom dane z pridanej hodnoty, opakovane vykonal ústne pojednávania so žalobcom, pri ktorých ho žiadal o špecifikáciu svojich zákonných a podnikateľských činností a bol vyzvaný na zdôvodnenie tvrdení, že všetky činnosti bez ohľadu na ich charakter a prijímateľov vykonával v rámci hlavnej činnosti, pričom daňový subjekt tieto svoje činnosti nešpecifikoval a tvrdil, že všetky činnosti sú vykonávané v rámci hlavnej teda verejnoprospešnej činnosti, čím nevyužil svoje právo a uvedené tvrdenia nepodložil dôkazmi a to aj napriek tomu, že na vstupe odpočítal daň z prijatých zdaniteľných plnení v plnej výške, čím sám deklaroval, že všetky zdaniteľné plnenia prijal na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Ďalej konštatoval, že pokiaľ žalobca poukázal na metodické pokyny Daňového riaditeľstva Banská Bystrica pre obce a mestá a jednotlivé stanoviská pre potreby ZMOS a jednotlivých obcí, v zmysle ktorých je nevyhnutné dôsledne rozlišovať výkon činností a posudzovať ich podľa obsahu a podľa toho pre koho sú realizované, sa uvedeným neriadil, výkon činnosti dôsledne nerozlišoval ani podľa obsahu ani podľa toho pre koho boli realizované, obmedzil sa len na tvrdenie, že všetky činnosti sú vykonávané v rámci hlavnej teda verejnoprospešnej činnosti, pričom na základe predložených účtovných a daňových dokladov a písomností v nadväznosti na šetrenie správcu dane vyplynulo, že daňový subjekt neopodstatnene klasifikoval časť svojej činnosti ako činnosť nepodliehajúcu dani z pridanej hodnoty. Žalovaný námietku žalobcu, týkajúcu sa nesprávneho postupu a zistenia správcu dane ako aj odôvodnenia rozlišovania jednotlivých činností vykonávaných žalobcom v kontrolovanom období, považoval za nedôvodnú. Žalovaný za nedôvodné považoval aj ostatné námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane.

Žalobca v žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu rozhodnutia žalovaného správneho orgánu namietal, že zásadným spôsobom bola narušená právna istota daňovníka v rámci daňového konania, že správca dane ani žalovaný sa nevenovali otázkam rozlišovania činností s poukazom, že zákonnou povinnosťou a v súlade s metodickým výkladom je u každého jednotlivého plnenia rozlíšiť a uviesť presne rozlišovacie kritériá – charakter, cieľ a dôvod činnosti, pričom nepostačuje všeobecné konštatovanie bez právne relevantných dôkazov, ďalej namietal, že v tej istej veci sa vedú dve samostatné konania – daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola a súčasne, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné a právne zmätočné, s poukazom na ustálenú judikatúru súdov.

Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane ani žalovaný správny orgán sa nevenovali otázkami rozlíšenia činností, ktoré vykonával v kontrolovanom období, odvolací súd na jeho námietku nemohol prihliadnuť. Z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že správca dane v súlade so skutkovým a právnym záverom žalovaného správneho orgánu, vysloveným v predchádzajúcich jeho rozhodnutiach, ktorými boli zrušené platobné výmery o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za kontrolované zdaňovacie obdobia v roku 2002 a 2003, vykonal opakovanú daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol, s ktorým bol žalobca oboznámený a z ktorého jednoznačne vyplýva, ktoré činnosti správca dane považoval za činnosti vykonávané v rámci hlavnej činnosti žalobcu, teda verejnoprospešné činnosti

a ktoré považoval za podnikateľské činnosti. Správca dane skutkové zistenia uvádzané v protokole o opakovanej daňovej kontrole uviedol aj v platobnom výmere zo dňa 2.3.2009 s presným vymedzením, ktoré činnosti vykonávané žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období považoval za činnosti verejnoprospešného charakteru a ktoré za podnikateľské činnosti s náležitým zdôvodnením, z ktorých dokladov predložených žalobcom vychádzal, k akým skutkovým zisteniam dospel z týchto dokladov a aký právny záver vyvodil pri hodnotení jednotlivých dokladov, ktorými žalobca preukazoval uskutočňovanie svojej činnosti v kontrolovanom období. Aj podľa názoru odvolacieho súdu zhodne so závermi správnych orgánov oboch stupňov v dôsledku zmeny schválenej Mestským zastupiteľstvom mesta M. dňa 20.2.2003 v čl. 3 Zakladacej listiny a v čl. 2 Štatútu organizácie žalobcu, v dôsledku ktorej v základných dokumentoch žalobcu došlo k stanoveniu základného účelu organizácie a k vymedzeniu činnosti príspevkovej organizácie tak, že jej základným účelom je verejnoprospešná činnosť, s vymedzením jej rozsahu, a podnikateľská činnosť, spočívajúca vo výrobe, dodávke a predaji tepla a TUV pre bytové a nebytové priestory (tepelné hospodárstvo) a v oblasti nakladania s iným ako nebezpečným odpadom, bol žalobca ako registrovaný platiteľ dane z pridanej hodnoty povinný presne a jednoznačne odlišovať činnosti vykonané v súvislosti so základným poslaním – verejnoprospešnou činnosťou a činnosti vykonané pre ostatné subjekty – podnikateľské subjekty, iné obce, občanov iných obcí a pod..

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Správca dane postupoval v daňovom konaní v súlade s právnou úpravou ustanovenou v § 29 ods. 8 zákona o správe daní, keď žalobcu vyzval na predloženie dokladov preukazujúcich správnosť jeho tvrdení. Ani odvolací súd nepovažoval za dostačujúce tvrdenie žalobcu, že všetky činnosti, ktoré uskutočňoval v kontrolovanom období sú svojím charakterom verejnoprospešné, pretože z výsledkov opakovanej daňovej kontroly vyplýva, že žalobca vykonával činnosti, ktoré správca dane náležite špecifikoval tak v protokole o daňovej kontrole ako aj v odôvodnení svojho platobného výmeru (zo dňa 2.3.2009), majúce charakter podnikateľskej činnosti, keďže z dokladov predložených žalobcom vyplývalo, že dodal teplo a teplú úžitkovú vodu pre podnikateľské subjekty a pre bytové jednotky a aj pre svojho zriaďovateľa – Mestský úrad M., za dodanie tejto služby vystavil faktúry a to aj pre svojho zriaďovateľa bez vyčíslenia dane, pričom si nárok na odpočet dane za nákup plynu, opráv a rekonštrukcie kotolne a plynofikácie uplatňoval v plnej výške, teda z prijatých zdaniteľných plnení si žalobca ako platiteľ dane uplatnil odpočítanie dane v plnej výške, podobne žalobca postupoval aj v rámci strediska odpadu, keď vykonával odvoz odpadu pre obyvateľov mesta M. ako aj pre iné samosprávne územné

celky – obce, ktorú službu fakturoval tak Mestskému úradu M. ako aj iným obciam. Správca dane nespochybnil, že žalobca vykonával podnikateľské aktivity na základe jeho oprávnení, vyplývajúcich mu zo zakladajúcej listiny ako aj zo Štatútu organizácie žalobcu, avšak správne konštatoval, že postup žalobcu pri ich uskutočňovaní v kontrolovanom období nezodpovedal ustanoveniam zákona č. 289/1995 Z. z., podľa ktorých sa tieto aktivity mali riadiť. Vzhľadom k tomu, že žalobca na základe výziev správcu dane nepredložil žiadne doklady, z ktorých by vyplynul záver, že činnosti, ktoré uskutočňoval v kontrolovanom období mali všetky charakter verejnoprospešných činností, správca dane postupoval správne a v súlade s § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1 zákona o správe daní, keďže z výsledkov vykonaného daňového konania bolo preukázané, že žalobca tým, že v jednotlivých strediskách uskutočnil určité práce ako zdaniteľné plnenia a zároveň rovnaké práce boli vykonané formou verejnoprospešných činností, i keď v súlade s jeho živnostenským oprávnením, postupoval v rozpore s ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty. Pokiaľ teda žalobca namietal, že aj keď rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu obsahuje časť, kde správca dane uvádza, čo bolo uznané a čo nebolo uznané ako zdaniteľné plnenie, chýba však úplné vysvetlenie a zdôvodnenie, prečo sa tak stalo a z akých právnych a skutkových dôvodov, nie je možné považovať túto jeho námietku za dôvodnú, pretože správca dane v protokole o dodatočnej daňovej kontrole ako aj v odôvodnení svojho rozhodnutia náležite odôvodnil, ktoré činnosti považoval za vykonané ako zdaniteľné plnenia a ktoré ako verejnoprospešné ako aj z akých dôvodov.

Pokiaľ žalobca v odvolaní tvrdil, že v žalobe dostatočne poukázal na to, že vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti (verejnoprospešnej a podnikateľskej) je nevyhnutné postupovať prostredníctvom koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, ktorý podiel ale nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne a týmto tvrdením namietal postup správnych orgánov pri výpočte rozdielu dane z pridanej hodnoty za určené zdaňovacie obdobie, odvolací súd na jeho námietku nemohol prihliadnuť, pretože uvedenú námietku žalobca neuplatnil v odvolaní proti rozhodnutiu správneho orgánu prvého stupňa a súd v rámci súdneho prieskumu vychádza zo skutkového stavu veci v čase rozhodnutia, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, teda v danom prípade v čase rozhodnutia žalovaného správneho orgánu (§ 250i ods. 1 O.s.p.) ako aj z dôvodu, že uvedenú námietku žalobca nevzniesol v žalobe, v dôsledku čoho ju žalobca uplatnil po uplynutí zákonnej lehoty ustanovenej v § 250b ods. 1 O.s.p.

Odvolací súd v danom prípade dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistil skutkový stav a zo skutkových okolností vyvodil správny právny záver a preto bol správny postup žalovaného správneho orgánu a v súlade so zákonom o správe daní v spojení s ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty, keď rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol. Pokiaľ teda súd prvého stupňa podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu pre jej nedôvodnosť zamietol, rozhodol v súlade so zákonom.

Odvolací súd nesúhlasí ani s námietkou žalobcu, že rozsudok krajského súdu je zmätočný a v rozpore s platnou právnou úpravou, nepreskúmateľný a aj nevykonateľný. Žalobca v žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu rozhodnutia žalovaného správneho orgánu namietal, že zásadným spôsobom bola narušená právna istota daňovníka v rámci daňového konania, že správca dane ani žalovaný sa nevenovali otázkam rozlišovania činností s poukazom, že zákonnou povinnosťou a v súlade s metodickým výkladom je u každého jednotlivého plnenia rozlíšiť a uviesť presne rozlišovacie kritériá – charakter, cieľ a dôvod činnosti, pričom nepostačuje všeobecné konštatovanie bez právne relevantných dôkazov, ďalej namietal, že v tej istej veci sa vedú dve samostatné konania – daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola a súčasne, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné a právne zmätočné, s poukazom na ustálenú judikatúru súdov. Súd prvého stupňa v rámci súdneho prieskumu sa každou z uvedených námietok zaoberal, pričom vychádzal zo skutkových zistení správcu dane vyplývajúcich z administratívneho

spisu, na ktoré správne poukázal. Povinnosťou súdu podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku je preskúmať zákonnosť rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy, v rámci ktorého prieskumu posudzuje, či správny orgán pri svojom rozhodnutí postupoval v súlade s hmotným právom, v danom prípade v súlade so zákonom o dani z pridanej hodnoty, či pre svoj záver si zadovážil dostatok skutkových okolností, a či zistené skutočnosti správne vyhodnotil v súlade s príslušnou hmotnoprávnou normou a súčasne, či postupoval v súlade s procesnou právnou úpravou, v danom prípade v súlade so zákonom o správe daní. Nebolo povinnosťou súdu opätovne opisom uvádzať skutkové okolnosti, v danom prípade okolnosti týkajúce sa posudzovania a rozlíšenia činností uskutočnených žalobcom v kontrolovanom období, pretože tieto vyplývali z protokolu o opakovanej daňovej kontrole ako aj z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane. Súd prvého stupňa svoj právny záver, ku ktorému dospel po preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu pri posudzovaní jednotlivých žalobných námietok aj náležite odôvodnil, z ktorých dôvodov nie je možné považovať napadnutý rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov. Taktiež nie je možné ho považovať za nevykonateľný, pretože tým, že súd prvého stupňa žalobu zamietol, platí právny stav založený právoplatným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd dospel k záveru, že súd prvého stupňa správne a v súlade so zákonom žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p., a preto napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 a s § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania, pretože bol v konaní neúspešný.

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

V Bratislave, dňa 27. októbra 2010

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth