

## U z n e s e n i e

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **M. P. S. M. M.**, Š. č. 6, M., IČO: X., zastúpeného JUDr. J. S., PhD., advokátom so sídlom v K., J. T. 8, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/9949-61820/2009/992517-r zo 17. júna 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/94/2009-42 zo dňa 25. februára 2010, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/94/2009-42 zo dňa 25. februára 2010 **z r u š u j e** a vec mu **vracia** na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods.1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.I/223/9949-61820/2009/992517-r zo 17. júna 2009, ktorým ako odvolací orgán potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Moldava nad Bodvou zo dňa 3.3.2009 č. 711/230/3122/09/Sir o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty podľa § 44 ods.6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2003 v sume 9 277,66 eur na základe vykonanej opakovanej daňovej kontroly, o výsledku ktorej správca dane vyhotovil protokol zo dňa 12.2.2009 č. 711/320/109/1927/2009/Seb.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a na vec sa vzťahujúci administratívny spis a dospel k záveru, že žalovaný ako aj správca dane postupoval v súlade so zákonom, preto žalobné námietky žalobcu nepovažoval za opodstatnené. K jednotlivým dôvodom žaloby uviedol, že námietka narušenia právnej istoty účastníka konania odlišným postupom správcu dane oproti predchádzajúcim kontrolám

za obdobie roku 2002, kedy bol žalobcovi vrátený nadmerný odpočet, nie je dôvodná, pretože s účinnosťou od 1.4.2003 došlo k zmene v štatúte a zakladacej listine žalobcu a odčleneniu podnikateľskej činnosti od verejnoprospešnej. Za správny považuje názor žalovaného, že plnenia poskytované v rámci podnikateľskej činnosti sú zdaniteľnými plneniami podľa § 2 ods. 1 a 2 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH. Za dôvodnú nepovažoval súd ani námietku týkajúcu sa nepreskúmateľnosti žalobou napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, keď poukázal na stanovisko Ministerstva financií SR z 2.8.1993, podľa ktorého jediným rozlišovacím kritériom verejnoprospešnej a podnikateľskej činnosti je len cieľ a dôvod činnosti. Súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobca dostatočne nesplnil svoju dôkaznú povinnosť v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, keďže ani na opakovanú výzvu nešpecifikoval verejnoprospešnú a podnikateľskú činnosť, ale zotrval na tvrdení, že všetky činnosti sú verejnoprospešného charakteru, a teda nepodliehajú zdaneniu. Tvrdenie žalobcu, že takáto klasifikácia závisí od účelu a cieľa poskytovanej služby neodporuje stanovisku žalovaného, ktorý hodnotil jednotlivé plnenia podľa ich charakteru, či ide o podnikateľskú alebo verejnoprospešnú činnosť a tiež podľa subjektov, ktoré verejnoprospešné služby prijímali. Neobstojí ani názor žalobcu, že v tej istej veci sa vedú dve konania, keď je súčasne vedená daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola, pretože opakovaná daňová kontrola bola vykonaná až ako realizácia právneho názoru odvolacieho orgánu vysloveného v rozhodnutí o zrušení a vrátení veci. Za nedôvodnú považoval súd aj námietku, že došlo k zániku práva vyrubiť daň, pretože podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov za úkon smerujúci na vyrubenie rozdielu dane sa považuje doručenie protokolu o daňovej kontrole, ktorý bol žalobcovi doručený 18.9.2006, pričom neuplynula ani 10 ročná objektívna lehota na vyrubenie dane.

Z uvedených dôvodov súd považoval žalobu za nedôvodnú a preto ju podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol. Žalobcovi súd nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože v konaní nemal úspech (§ 250q ods. 1 O.s.p.).

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie, v ktorom uviedol, že predmetom konania je preskúmavanie rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty, pričom základnou otázkou bolo posúdenie, či plnenia žalobcu, z ktorých bola vyrubená daň z pridanej hodnoty, tejto dani aj podliehajú. Správca dane dospel k záveru, že z charakteru poskytnutých služieb a ich prijímateľov vyplýva, že sa nejedná o služby poskytované v rámci hlavnej verejnoprospešnej činnosti, ale že sa jedná o činnosti a služby,

ktoré atribút takejto činnosti nespĺňajú a preto sa posudzujú ako zdaniteľné plnenie. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že žalobca vykonával aj podnikateľskú činnosť, čo potvrdili dodávateľské faktúry, že námietka opakovanej daňovej kontroly nie je dôvodná a že žalobca nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, keď nešpecifikoval, ktoré činnosti považuje za podnikanie. K tejto argumentácii žalobca uvádza, že vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti treba postupovať určením koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, ktorý ale nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne. Konštatovanie krajského súdu, že išlo o podnikateľskú činnosť, o čom svedčí aplikácia § 2 zákona o DPH, je len holým odkazom na právnu úpravu a preto je nepreskúmateľné. Pritom správca len zosumarizoval jednotlivé faktúry a konštatoval, že ide o zdaniteľné plnenia, pričom vôbec nie je zrejmé, z čoho vychádzal. Z rozhodnutia súdu nie je zrejmé, prečo a z akých právnych a skutkových dôvodov tam uvedené činnosti nemôžu byť posudzované ako činnosti nepodliehajúce dani. Rovnako sa súd nevysporiadal s ustálenou judikatúrou najvyššieho súdu, konkrétne možno poukázať na rozsudok sp. zn. 5 Sž 98-105/00, ktorý detailne rozoberá právne a skutkové okolnosti posúdenia charakteru a účelu činnosti príspevkovej organizácie obce N.

Zo zriaďovateľskej listiny príspevkovej organizácie vyplýva, že činnosti, ktoré boli predmetom výrubu dane, boli a sú uvedené v zriaďovateľskej listine ako jej hlavná činnosť, resp. slúžili na plnenie jej základného účelu, ako to má na mysli zákon č. 567/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. O zdaniteľné plnenie ide len v tom rozsahu, v ktorom ide o vykonávanie podnikateľskej činnosti, kde jediným rozlišovacím kritériom je charakter cieľa a dôvodu činnosti – či sa uskutočňuje za účelom dosiahnutia zisku alebo získavania príjmov na krytie časti verejných výdavkov. Týmto otázkam sa krajský súd vôbec nevenoval, iba konštatoval, že podnikateľskú činnosť potvrdili dodávateľské faktúry. Žalobca je preto toho názoru, že ako účastníkovi konania mu 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, čím mu zároveň odňal možnosť náležite skutkovo a právne argumentovať proti jeho rozhodnutiu v rámci opravných prostriedkov.

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 práva na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru o základných ľudských právach a slobodách je právo na odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva

odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky. K rovnakému záveru dospel vo svojej rozhodovacej činnosti aj Európsky súd pre ľudské práva. Nerešpektovaním týchto princípov a porušením povinnosti odôvodniť svoje rozhodnutie súd porušil základné právo účastníka konania – žalobcu na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru, ako aj čl. 46 ods. 1 Ústavy SR v spojení s §157 ods. 2 O.s.p.

Žalobca preto navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania, vrátane trov právneho zastúpenia.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že odvolacie dôvody sú totožné s dôvodmi žaloby, ku ktorým podal vyjadrenie 11.01.2010. Z odvolania nie je zrejmé, na aký spôsob určenia koeficientu chcel žalobca poukázať, navyše táto námietka nebola predmetom odvolania žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane, a ani predmetom žaloby. K námietke nedostatočného rozlíšenia verejnoprospešnej a podnikateľskej činnosti uviedol, že správca dane presne špecifikoval zdaniteľné plnenia a rozlíšenie činností vykonal podľa obsahu, aj podľa toho, pre koho boli vykonané. Za účelom špecifikácie použil okrem faktúr aj iné dôkazné prostriedky, napr. živnostenský list, zakladaciu listinu a iné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods.2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu /§ 212 ods.1 O.s.p./ a dospel k záveru, že odvolanie je opodstatnené.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Z obsahu odvolania žalobcu je zrejmé, že nesúhlasil s tým, ako sa súd vysporiadal s jednotlivými žalobnými dôvodmi, pričom hlavne namietal, že súd sa nevysporiadal so základnou otázkou pre posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, či plnenia žalobcu, z ktorých bola vyrubená daň z pridanej hodnoty, tejto dani aj podliehajú a prečo nemohli byť posudzované ako činnosti nepodliehajúce dani.

Vzhľadom na uvedenú skutočnosť bolo povinnosťou odvolacieho súdu skúmať opodstatnenosť žalobcom vznesenej námietky, že krajský súd tým, že svoje rozhodnutie dostatočne neodôvodnil, odňal žalobcovi ako účastníkovi konania možnosť konať pred súdom. Po dôkladnom oboznámení sa s podkladmi súdneho spisu dospel k záveru, že táto námietka žalobcu je dôvodná.

Podľa § 157 ods.2 O.s.p. v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôvodov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

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

Pokiaľ teda v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne žalobcove procesné i hmotné námietky, podľa názoru odvolacieho súdu postupoval nedôsledne, a preto prisvedčil žalobcovi v tom, že uvedeným postupom bolo porušené jeho právo na spravodlivý a riadny súdny proces, právo domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde ako aj zásadu spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods.1 a čl. 38 ods.2 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd SR 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“ (IV. ÚS 115/03).

V správnom súdnictve je súd viazaný žalobou vymedzeným rozsahom a dôvodmi preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, čomu zodpovedá povinnosť súdu rozhodnúť o všetkých bodoch žaloby a v odôvodnení sa s nimi vysporiadať.

Žalobca v žalobe namietal konštatovanie správcu dane aj žalovaného, že zaradenie činností a služieb do kategórie podliehajúcej daňovej povinnosti vyplýva „z charakteru

poskytovaných služieb“, z „charakteru prijímateľov služieb“, „z charakteru činnosti“, čo je iba všeobecným konštatovaním bez právneho a skutkového obsahu a bez prepojenia na jednotlivé prípady a preto nepreskúmateľné. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia na túto zásadnú námietku reagoval iba konštatovaním, že žalobca nesplnil svoju dôkaznú povinnosť v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov a zotrval na tvrdení, že všetky jeho činnosti majú verejnoprospešný charakter a preto nepodliehajú zdaneniu. Toto tvrdenie považoval súd žalovaným za presvedčivo vyvrátené „aplikáciou ustanovenia § 2 zákona o DPH v kontexte s ustanovením § 2 Obchodného zákonníka“. Odvolací súd sa stotožnil s námietkou žalobcu, že nedostatok dôvodov spôsobuje nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia.

Vzhľadom na horeuvedené skutočnosti odvolací súd rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods.1 písm. f/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Za tohto stavu vo veci bolo by predčasné, aby Najvyšší súd SR zaujímal stanovisko k námietkam odvolania ohľadne rozhodnutia čo do merita veci. V novom rozhodnutí bude povinnosťou krajského súdu vysporiadať sa dôsledne s dôvodmi žaloby.

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

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

V Bratislave 20. januára 2011

**JUDr. Zuzana Ďurišová**, v.r.  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Mária Kráľová