

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/47/2017
Identifikačné číslo spisu: 5015200194
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5015200194.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Slovenské liečebné kúpele Turčianske Teplice, a. s., so sídlom SNP 519, Turčianske Teplice, IČO: 31 642 322, zastúpeného G. Lehnert, k. s., so sídlom Budova ORBIS, Rajská 7, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/65/2015-125 zo dňa 18.04.2017, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline napadnutým rozsudkom č. k. 20S/65/2015-125 zo dňa 18.04.2017 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/481849/2014 zo dňa 26.11.2014 ako aj rozhodnutie Mesta Turčianske Teplice č. 1495/2014 zo dňa 21.08.2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania. Žalovaný označeným rozhodnutím zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil vyššie označené rozhodnutie Mesta Turčianske Teplice (ďalej aj „prvostupňový správny orgán“) ako správcu dane, ktorým podľa § 79 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) nevyhovel žiadosti žalobcu zo dňa 24.05.2015 o vrátenie daňového preplatku na dani za ubytovanie za obdobie január 2007 až marec 2012 vo výške 616.771,67 €.

2. V odôvodnení rozsudku poukázal krajský súd na rozsudok Krajského súdu v Žiline v obdobnej veci č. k. 21S/125/2014-94 z 11.02.2015 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016, z ktorého pri svojom rozhodovaní vychádzal.

3. Nestotožnil sa s názorom žalovaného, že by žalobca ako poskytovateľ ústavnej zdravotnej starostlivosti v zmysle povolenia Ministerstva zdravotníctva Slovenskej republiky mal byť v každom

prípade platiteľom dane za ubytovanie v zmysle § 41 v spojitosti s § 37 zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (ďalej v texte aj „zákon č. 582/2004 Z. z.“ alebo „ZoMD“), podľa ktorého predmetom dane za ubytovanie je odplatné prechodné ubytovanie fyzickej osoby v ubytovacom zariadení, ktorého kategorizáciu určuje osobitný predpis (23), pričom osobitným predpisom, na ktorý odkazuje poznámka pod čiarou (23) je vyhláška Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky č. 277/2008 Z. z., ktorou sa stanovujú klasifikačné znaky na ubytovacie zariadenia pri ich zaraďovaní do kategórií a tried (ďalej v texte len „vyhláška č. 277/2008 Z. z.“), ktorá v § 3 určuje kategorizáciu, resp. kategórie a triedy ubytovacích zariadení. Ustanovenie § 1 predmetnej vyhlášky vymedzuje predmet jej úpravy tak, že táto stanovuje druhy a triedy ubytovacích zariadení, ako aj klasifikačné znaky, ktoré musia spĺňať ubytovacie zariadenia pri zaraďovaní do kategórií a tried (ďalej len „kategorizácia“). Kategorizácia sa vzťahuje na ubytovacie zariadenia, ktoré prevádzkujú podnikatelia poskytujúci ubytovanie a s ním spojené služby na základe živnostenského oprávnenia podľa zákona č. 455/1991 Zb.. Daňovníkom je fyzická osoba, ktorá sa v zariadení odplatne prechodne ubytuje (§ 38 zákona č. 582/2004 Z. z.); platiteľom dane je prevádzkovateľ zariadenia, ktorý odplatné prechodné ubytovanie poskytuje (§ 41 zákona č. 582/2004 Z. z.). V § 43 zákona č. 582/2004 Z. z. je uvedené splnomocňujúce ustanovenie pre obce, ktorá podrobnosti ohľadne predmetnej dane, najmä náležitosti a lehotu oznamovacej povinnosti platiteľa dane, sadzbu dane, rozsah a spôsob vedenia preukaznej evidencie na účely dane, spôsob vyberania dane, náležitosti potvrdenia o zaplatení dane, lehoty a spôsob jej odvodu obci, prípadne oslobodenie od tejto dane alebo zníženie dane, upraví vo všeobecnom záväznom nariadení (§ 6 zákona č. 369/1990 Zb. o obecnom zriadení).

4. Krajský súd sa v danom prípade stotožnil so žalobnými dôvodmi žalobcu, že skutočnosť, či žalobca je platiteľom dane za ubytovanie v zmysle § 41 v spojení s predmetom dane podľa § 37 zákona č. 582/2004 Z. z. je potrebné posudzovať aj v kontexte so zákonom č. 538/2005 Z. z. o prírodných liečivých vodách, prírodných liečebných kúpeľoch, kúpeľných miestach a prírodných minerálnych vodách a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zákonom č. 576/2004 Z. z. o zdravotnej starostlivosti, službách súvisiacich s poskytovaním zdravotnej starostlivosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov a zákonom č. 578/2004 Z. z. o zdravotnej starostlivosti, službách súvisiacich s poskytovaním zdravotnej starostlivosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Poukázal na ustanovenie § 2 ods. 13 zákona č. 538/2005 Z. z. podľa ktorého je kúpeľná zdravotná starostlivosť poskytovaná v prírodných liečebných kúpeľoch a kúpeľných liečebniach, ktoré podľa § 33 ods. 1 cit. zákona možno prevádzkovať len na základe povolenia, ktoré vydáva Štátna kúpeľná komisia; kúpeľná starostlivosť podľa § 33 ods. 4 cit. zákona sa môže poskytovať len v prírodných liečebných kúpeľoch a kúpeľných liečebniach, ktoré sú súborom zdravotníckych zariadení v zmysle § 2 ods. 10, 11 cit. zákona; poskytovanie kúpeľnej starostlivosti v iných zariadeniach je vylúčené. Ďalej poukázal na ustanovenie § 4 písm. c/ zákona č. 578/2004 Z. z., v ktorom je poskytovateľ (zdravotnej starostlivosti) definovaný ako fyzická osoba - podnikateľ alebo právnická osoba, ktorá poskytuje zdravotnú starostlivosť na základe povolenia na prevádzkovanie prírodných liečebných kúpeľov alebo povolenia na prevádzkovanie kúpeľnej liečebne podľa osobitného predpisu a na ustanovenie § 7 ods. 4 písm. e/ a f/ uvedeného zákona, podľa ktorého sú prírodné liečebné kúpele a kúpeľná liečebňa zaradené ako zariadenia ústavnej zdravotnej starostlivosti. Poukázal aj na to, že špecifikácia zdravotníckych zariadení je uvedená vo vyhláške Ministerstva zdravotníctva Slovenskej republiky č. 770/2004 Z. z., ktorou sa ustanovujú klasifikačné znaky na ubytovacie zariadenia pri ich zaraďovaní do kategórií a tried, ktorá v ustanovení § 9 definuje zdravotnicke zariadenie ústavnej zdravotníckej starostlivosti; do tejto v § 14 zaraďuje aj prírodné liečebné kúpele a kúpeľnú liečebňu.

5. Krajský súd považoval za nesporné skutočnosti: žalobca je prevádzkovateľom prírodných liečebných kúpeľov na základe povolenia ministerstva zdravotníctva a je poskytovateľom kúpeľnej - zdravotníckej starostlivosti, ktorú poskytuje v prírodných liečebných kúpeľoch - ústavnom zariadení. Vyjadril právny názor, že pokiaľ žalobca svoje zariadenia neprevádzkuje na základe živnostenského zákona, ako to ustanovuje § 1 vyhlášky č. 277/2008 Z. z., tak sa na jeho zariadenia nemôže vzťahovať kategorizácia podľa § 3 predmetnej vyhlášky; pokiaľ však kúpeľnú zdravotnú starostlivosť žalobca vo svojich zariadeniach neposkytuje a poskytuje len stravovanie, ubytovanie, v týchto prípadoch má podľa názoru krajského súdu postavenie platiteľa dane za ubytovanie podľa § 37, resp. § 41 zákona č. 582/2004 Z. z.,

nakoľko nie je sporné, že žalobca má v predmete svojho podnikania v obchodnom registri zapísanú aj činnosť ubytovacie a stravovacie služby; v tomto prípade je potrebné aplikovať ustanovenie § 37, resp. § 41 zákona č. 582/2004 Z. z. v nadväznosti na § 1 a § 3 vyhlášky č. 277/2008 Z. z. a je potrebné, aby uvedená daň za ubytovanie s poukazom aj na príslušné všeobecne záväzné nariadenie Mesta Turčianske Teplice bola vyberaná, a teda aj platená. Krajský súd zdôraznil, že je potrebné rozlišovať postavenie žalobcu ako poskytovateľa ústavnej zdravotnej starostlivosti a ako poskytovateľa odplatného prechodného ubytovania v zmysle vyhlášky č. 277/2008 Z. z..

6. Ďalej krajský súd upriamil pozornosť na to, že tieto skutočnosti neboli jednoznačné ani pre správne orgány, ktoré svoje rozhodnutia odôvodňujú stanoviskami Ministerstva financií Slovenskej republiky, v zmysle ktorých nie je potrebné pozeráť na účel, na ktorý sa fyzická osoba ubytuje, resp. že nie je podstatné, na základe akej normy sa poskytuje ubytovanie, resp. či sa poskytuje ako súčasť ústavnej zdravotnej starostlivosti alebo osobitne, s ktorými sa krajský súd nestotožnil s ohľadom na to, že výkladové stanoviská ministerstva financií nie sú všeobecne záväznými právnymi aktami poukazujúc v tejto súvislosti na čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého aj daňové povinnosti možno ukladať len na základe zákona, v jeho medziach a pri dodržaní základných práv a slobôd, a zdôrazniac, že štátne orgány môžu konať len to, čo im adresne povoľuje zákon a nikoho nemožno nútiť konať to, čo mu zákon neukladá. Subjekt konajúci v dôveru v platné právo nesmie byť následne sklamaný (zákaz retroaktivity); a výklad všetkých zákonov musí byť v súlade s Ústavou Slovenskej republiky.

7. V nadväznosti na uvedené krajský súd poukázal aj na ďalšiu skutočnosť svedčiacu v prospech žalobcu, a to na zákon č. 268/2014 Z. z., ktorý novelizoval § 37 zákona č. 582/2004 Z. z. s účinnosťou od 15.10.2014, v ktorom sa upresnila špecifikácia predmetu dane za ubytovanie ako odplatné prechodné ubytovanie podľa § 754 - 759 Občianskeho zákonníka v ubytovacom zariadení, medzi ktorými je už zahrnutý aj kúpeľný dom, liečebný dom, ubytovacie zariadenia prírodných liečebných kúpeľov a kúpeľných liečební, a teda podľa jeho názoru až od tohto momentu je žalobca povinný platiť daň za ubytovanie v zmysle § 41 ZoMD, a to aj pokiaľ ide o poskytovanie zdravotnej (kúpeľnej) starostlivosti v zariadeniach žalobcu. Uviedol, že priamo v zákone boli podľa jeho názoru jednoznačne vymedzené jednotlivé kategórie ubytovacích zariadení, v ktorých sa poskytuje odplatné prechodné ubytovanie, bez odkazu na vyhlášku, ktorá stanovovala kategórie a triedy ubytovacích zariadení, pričom kategorizácia sa vzťahovala na ubytovacie zariadenia, ktoré prevádzkovali podnikatelia poskytujúci ubytovanie a s ním spojené služby na základe živnostenského oprávnenia - podľa zákona č. 455/1991 Zb., na základe čoho mal za to, že táto povinnosť pre žalobcu je jednoznačne zadefinovaná až s účinnosťou od uvedeného dátumu, a keďže v právnom poriadku SR platí princíp zákazu retroaktívneho pôsobenia právnych noriem, nie je možné vynucovať plnenie tejto povinnosti od žalobcu spätne za obdobie rokov 2007 až 2012.

8. S poukazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 148/06 z 12.04.2007 krajský súd uviedol, že zo zásady ústavne konformného výkladu vyplýva požiadavka, aby v prípadoch, ak pri uplatnení štandardných metód výkladu prichádzajú do úvahy rôzne výklady súvisiacich právnych noriem, bol uprednostnený ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, resp. plnohodnotnejšiu realizáciu Ústavou Slovenskej republiky garantovaných práv fyzických alebo právnických osôb; všetky orgány verejnej moci sú povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie Ústavou Slovenskej republiky (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd.

9. Vo vzťahu k rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/69/2012 (v ktorom zaujal opačný názor vo vzťahu k predmetu dane z ubytovania), na ktorý poukazoval žalovaný a aj prvostupňový správny orgán, krajský súd uviedol dôvod, pre ktorý sa odklonil od uvedeného rozsudku, a to najmä s ohľadom na prijatú novelu ZoMD zákonom č. 682/2014 Z. z., ktorá predmet dane za ubytovanie s účinnosťou od 15.10.2014 precizovala tak, že už nie je možné považovať ustanovenie § 37 zákona č. 582/2004 Z. z., čo sa týka predmetu dane, za nejednoznačné, zdôrazniac základný ústavný princíp, že nejasné a neurčité právne normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu adresáta právnej normy, ale vždy na ťarchu tvorcu právnej normy. Poukázal pritom aj na čl. 144 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého výkon súdnej právomoci je viazaný len ústavou, ústavnými zákonmi, zákonom

a medzinárodnou zmluvou; súdne rozhodnutie je záväzné len pre účastníkov (strany) konania, v ktorom rozhodnutie bolo vydané a je len hľadáním práva, a nie jeho tvorbou.

10. Krajský súd uložil správne orgánu povinnosť v ďalšom konaní v súčinnosti so žalobcom rozhodnúť o vrátení preplatku vo vzťahu k tým službám, ktoré boli poskytnuté v súvislosti so službou ubytovania s výkonom kúpeľnej starostlivosti (za ktoré bola aj odvedená daň žalobcom), pričom žalobca bude povinný špecifikovať a preukázať, ktoré konkrétne služby ubytovania boli poskytnuté v súvislosti s výkonom kúpeľnej starostlivosti a ktoré nie, a v novom rozhodnutí uložil správcovi dane vysporiadať sa aj s otázkami nastolenými žalovaným na súdnom pojednávaní, t. j. či sumu žalobcom takto zaplatenej dane je možné považovať za preplatok a či je možné vrátiť preplatok vzhľadom na plynutie lehôt.

11. Krajský súd pre posúdenie veci považoval za irelevantné akékoľvek právne vzťahy medzi žalobcom a tretími osobami (ubytovanými osobami), nakoľko v predmetnej veci bol kompetentný preskúmať len vzťah medzi žalobcom a žalovaným, resp. správcom dane a vyhodnotiť správnosť postupu žalovaného a správcu dane a správnosť výkladu a aplikácie právnej úpravy pre posudzovaný právny vzťah, a preto prípadné bezdôvodné obohatenie, ktoré by vrátením preplatku alebo jeho časti žalobcovi vzniklo, nie je podľa neho pre posúdenie veci relevantné.

12. Výrok o náhrade dôvodne vynaložených trov konania krajský súd odôvodnil poukazom na § 167 ods. 1 SSP s ohľadom na úspech žalobcu vo veci.

13. Právoplatný rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej v texte aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnou sťažnosťou, ktorú odôvodnil tým, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP), navrhujúc, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

14. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie predmetu dane za ubytovanie krajským súdom považujúc za nesprávne jeho právne názory, keď sa nestotožnil s názorom žalovaného, že by žalobca ako poskytovateľ ústavnej zdravotnej starostlivosti v zmysle povolenia Ministerstva zdravotníctva SR mal byť v každom prípade platiteľom dane za ubytovanie v zmysle § 37 zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady (bod 23 rozsudku); ďalej že kategorizácia sa vzťahuje na ubytovacie zariadenia, ktoré prevádzkujú podnikatelia poskytujúci ubytovanie a s ním spojené služby na základe živnostenského oprávnenia podľa zákona č. 455/1991 Zb. (bod 24. rozsudku) a aj názor krajského súdu, že pokiaľ žalobca svoje zariadenia neprevádzkuje na základe živnostenského zákona - zákon č. 455/1991 Zb. tak, ako to ustanovuje § 1 vyhlášky č. 277/2008 Z. z., tak sa na jeho zariadenia nemôže vzťahovať kategorizácia podľa § 3 predmetnej vyhlášky č. 277/08 Z. z. (bod 27. rozsudku). Poukázal na to, že znenie ustanovenia § 37 zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (ďalej len „ZoMD“) účinné do 14.10.2014 bolo prijaté novelou ZoMD, zákonom č. 538/2007 Z. z., v dôvodovej správe ktorej k ustanoveniu § 37 zákonodarcu uviedol: „Ustanovenie upresňuje druhy ubytovacích zariadení, ktorými sú ubytovacie zariadenia upravené v § 2 Vyhlášky Ministerstva hospodárstva SR č. 419/2001 Z. z., ktorou sa upravuje kategorizácia ubytovacích zariadení a klasifikačné znaky na ich zaradovanie do tried, pričom na účely tohto zákona nie je rozhodujúce, či poskytovateľ odplatného prechodného ubytovania vykonáva túto činnosť na základe živnostenského oprávnenia alebo povolenia. Daň za ubytovanie platí ubytovaná osoba, pre ktorú nie je významné, aké postavenie má poskytovateľ ubytovania.“, z čoho je podľa názoru žalovaného nepochybné, že vôľou zákonodarcu, a teda aj účelom právnej úpravy bolo, aby sa odkazom na vyhlášku č. 419/2001 Z. z. (neskôr nahradenú vyhláškou č. 277/2008 Z. z.) spresnili len druhy, resp. kategorizácia ubytovacích zariadení. Namietal, že krajský súd vôbec sa s uvedenou skutočnosťou nevysporiadal. Konštatoval, že aj v prípade, ak by bol správny záver krajského súdu, že kategorizácia ubytovacích zariadení, v ktorých poskytnuté odplatné prechodné ubytovanie je predmetom dane za ubytovanie, sa vzťahuje len na zariadenia prevádzkované na základe živnostenského oprávnenia, tak platí, že ubytovacie zariadenia žalobcu (Liečebné domy Vělká Fatra, Malá Fatra, Kollár, Dependance Aqua) sú

prevádzkované (aj) na základe živnostenského oprávnenia a nič na tom nemení ani skutočnosť, že tieto ubytovacie zariadenia sú prevádzkované aj na základe iného oprávnenia, povolenia Štátnej kúpeľnej komisie. Žalovaný nesúhlasil s výkladom krajského súdu vychádzajúcim z premisy, že kategorizácia podľa vyhlášky č. 419/2001 Z. z., ako aj vyhlášky č. 277/2008, sa vzťahuje na ubytovacie zariadenia, ktoré sú prevádzkované len na základe živnostenského oprávnenia; nakoľko takéto pravidlo však právna norma neustanovuje.

15. K námietke nesprávneho právneho posúdenia existencie daňového preplatku krajským súdom sťažovateľ konštatoval, že správny orgán prvého stupňa vo svojom rozhodnutí odmietol žiadosť o vrátenie dane aj preto, že vrátiť možno len daňový preplatok, a tento nevznikol, s ktorým záverom sa stotožnil aj žalovaný, avšak krajský súd sa s otázkou neexistencie daňového preplatku takmer vôbec nevysporiadal, hoci ide o kľúčovú otázku, a uložil prvostupňovému správnenému orgánu v novom konaní vysporiadať sa aj s tým, či sumu žalobcom takto zaplatenej dane možno považovať za daňový preplatok, a to napriek tomu, že tento sa s uvedenou skutočnosťou vysporiadal (str. 10 posledný odsek rozhodnutia), a preto sa uvedená konštatácia súdu javila žalovanému ako nezrozumiteľná a zmätočná. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na definíciu daňového preplatku je stanovená v § 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „DP“), podľa ktorého je daňovým preplatkom suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Konštatoval, že žalobca za obdobie január 2007 až marec 2012 vybral a odviezol splatnú daň vo výške 616.677,50 eura. Uviedol, že výška sumy splatnej dane závisí od toho, v akej výške je daň vyrubená, pričom v prípade miestnej dane za ubytovanie je táto vyrubená podaním daňového priznania (§ 68 ods. 4 písm. b/ DP, resp. § 44 ods. 5 veta pred bodkočiarkou zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov). Suma 616.677,50 eura, ktorú žalobca žiada vrátiť, je sumou, ktorá sa rovná vyrubenej a zaplatenej dani. Žalovaný mal za to, že aby išlo o daňový preplatok, žalobca by musel odvieť správcovi dane sumu, ktorá prevyšuje sumu vo výške 616.677,50 eura, a len táto prevyšujúca suma by bola daňovým preplatkom. Podľa názoru žalovaného žalobca žiada vrátiť zaplatenú daň, a nie daňový preplatok, avšak takéto právo žalobcovi právny poriadok SR nepriznáva.

16. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie aj vo vzťahu k subjektu oprávnenému žiadať daňový preplatok. Tvrdil, že krajský súd sa nevysporiadal ani so skutočnosťou, že aj v prípade existencie daňového preplatku na dani za ubytovanie odvedenú žalobcom, nie je žalobca oprávneným subjektom, ktorý by mal nárok na jeho vrátenie, nakoľko nie je daňovníkom, ale platiteľom dane. Daňovníkmi sú fyzické osoby, ktorým žalobca poskytol ubytovanie, ktoré daň za ubytovanie zaplatili, a túto daň následne žalobca odviezol správcovi dane.

17. Napokon žalovaný vo svojej kasačnej sťažnosti poukázal na odklon od ustálenej súdnej praxe. Konštatoval, že krajský súd sa v rozsudku zaoberá aj predchádzajúcimi rozsudkami v obdobných veciach, a to rozsudkom NS SR sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2015, z ktorého krajský súd vychádzal, a rozsudkom NS SR sp. zn. 5Sžf/69/2012 z 28.02.2013 (potvrdzujúci rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/34/2011-94 zo 17.08.2011, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa platiteľ dane za ubytovanie domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane za ubytovanie), na ktorý krajský súd neprihliadal, pričom tento bol napadnutý ústavnou sťažnosťou, ktorú Ústavný súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. IV. ÚS 118/2014-23 zo dňa 07.03.2014 zamietol konštatujúc, že rozsudok najvyššieho súdu obsahuje dostatok skutkových a právnych záverov odôvodňujúcich jeho výrok, pričom ústavný súd nezistil, že by jeho výklad a závery boli svojvoľné alebo zjavne neodôvodnené a nevyplývajú z nich ani taká aplikácia príslušných ustanovení vyhlášky č. 277/2008 Z. z. a zákona o miestnych daniach, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Z vyššie uvedeného vyplýva, že ÚS SR považoval výklad ustanovení ZoMD, ktorý uviedol Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 5Sžf/69/2012 za ústavnokonformný.

18. Žalovaný preto nepovažoval za správny záver krajského súdu, že vychádzal zo základného ústavného princípu, že nejasné a neurčité normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu adresáta právnej normy, ale vždy na ťarchu tvorcu právnej normy; uvedený princíp nebol porušený v rozsudku NS SR sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013, nakoľko ÚS SR takéto porušenie nekonštatoval.

Žalovaný poukázal aj na rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 06.10.2016 v konaní vedenom pod sp. zn. 6S/63/2015, ktorý rozhodol v obdobnej veci rovnako ako NS SR v rozsudku sp. zn. 5Sžf/69/2012. Vyslovil preto názor, že Krajský súd v Žiline sa napadnutým rozsudkom odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu žiadajúc, aby o kasačnej sťažnosti rozhodoval veľký senát. Žalovaný mal za to, že nemožno vychádzať z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/36/2015 z 18.02.2015, nakoľko súd sa v tomto rozsudku vôbec nevysporiadal so skorším rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013, ale len stroho odkázal na čl. 144 Ústavy SR, hoci podľa princípu právnej istoty a princípu ochrany legitímneho očakávania by sa podobné prípady mali posudzovať rovnako, resp. podobne a súd je povinný sa racionálne a logicky vysporiadať so skorším judikátom, pokiaľ pri svojom rozhodovaní dospel k inému právnomu názoru. Tieto náležitosti však rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/36/2015 z 18.02.2015 nespĺňa.

19. Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť v celom rozsahu zamietnuť.

20. Namietal tvrdenie žalovaného v kasačnej sťažnosti, že podľa názoru krajského súdu uvedenému v ods. 27. odôvodnenia napadnutého rozsudku žalobca neprevádzkuje svoje zariadenia - liečebné domy - na základe živnostenského oprávnenia, zdôraznil, keďže krajský súd uviedol, že je potrebné rozlišovať medzi postavením žalobcu ako poskytovateľom odplatného ubytovania na základe živnostenského oprávnenia a postavením žalobcu ako poskytovateľom ústavnej zdravotnej starostlivosti, súc si zjavne vedomý toho, že žalobca je držiteľom dvoch oprávnení, na základe ktorých je oprávnený poskytovať služby vo svojich liečebných domoch. Mal preto za to, že je potrebné dôsledne rozlišovať medzi poskytovaním odplatného ubytovania a poskytovaním ústavnej zdravotnej starostlivosti, nakoľko toto rozlišovanie má zjavné dôsledky pre posudzovanie postavenia žalobcu v súvislosti s použitím § 37 zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady (ďalej len „zákon o miestnych daniach“) v znení účinnom do 14.10.2014.

21. K poukazu žalovaného na dôvodovú správu k zákonu č. 538/2007 Z. z, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov a ktorým došlo k novelizácii § 37 zákona o miestnych daniach v znení účinnom do 14.10.2014, žalobca uviedol, že dôvodová správa k zákonu sama o sebe netvorí prameň práva a nemá záväzný charakter, a preto ju nie je možné použiť v prípade, ak je v rozpore so samotným znením zákona. Poukázal na to, že v tomto prípade zákon o miestnych daniach v znení účinnom do 14.10.2014 v odkaze 23 odkazuje v poznámke pod čiarou na § 3 vyhlášky Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky č. 277/2008 Z. z., ktorou sa ustanovujú klasifikačné znaky na ubytovacie zariadenia pri ich zaradovaní do kategórií a tried, resp. predtým odkazoval na § 2 vyhlášky Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky č. 419/2001 Z. z, ktorou sa upravuje kategorizácia ubytovacích zariadení a klasifikačné znaky na ich zaradovanie do tried, pričom obe tieto vyhlášky upravovali len kategorizáciu vzťahujúcu sa na ubytovacie zariadenia prevádzkované výlučne na základe živnostenského oprávnenia, a nie na základe iného povolenia, a preto podľa názoru žalobcu nie je možné použiť výklad uvedený v dôvodovej správe k zákonu č. 538/2007 Z. z..

22. Žalobca nespochybnil, že liečebné domy Veľká Fatra, Malá Fatra, Kotlár, Dependence Aqua má v živnostenskom registri zapísané ako prevádzkarne, avšak táto skutočnosť súvisí s oprávnením žalobcu poskytovať nielen ústavnú zdravotnú starostlivosť, ale aj ubytovanie za odplatu na základe živnostenského oprávnenia. Uviedol, že nepopiera tvrdenie žalovaného, že skutočnosť, že žalobca prevádzkuje svoje zariadenia na základe povolenia Štátnej kúpeľnej komisie neznamena, že tieto zariadenia neprevádzkuje aj na základe živnostenského oprávnenia, avšak podľa jeho názoru pre účely posúdenia vzniku povinnosti platiť miestnu daň za ubytovanie je rozhodujúce, či v konkrétnom čase bolo konkrétne lôžko využité na poskytovanie ústavnej zdravotnej starostlivosti na základe osobitného povolenia alebo na poskytnutie prechodného ubytovania na základe živnostenského oprávnenia; je totiž zrejmé, že tej istej osobe nemohlo byť v rovnakom čase predmetné lôžko poskytnuté aj na základe osobitného povolenia a zároveň na základe živnostenského oprávnenia. Žalobca zdôraznil, že konkrétnej osobe musela byť v konkrétnom čase poskytnutá buď ústavná zdravotná starostlivosť, ktorá zahŕňa aj

ubytovanie, alebo jej bolo poskytnuté prechodné ubytovanie, avšak obe služby naraz jej poskytnuté nemohli byť, pričom k takému záveru dospel aj krajský súd vo svojom rozsudku.

23. Pokiaľ ide o kvalifikáciu nároku žalobcu uplatneného voči správcovi dane, ktorý žalobca kvalifikoval ako daňový preplatok, žalobca opätovne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Cdo/262/2006 (zverejnený v časopise Zo súdnej praxe, č. 1/2007, strana 3, publikačné číslo 2/2007), podľa ktorého „aj tzv. „nedlh“, t. j. peňažná čiastka, zaplatená (čo aj nútene) správcovi dane iba omylom s úmyslom splniť (objektívne neexistujúcu) poplatkovú alebo daňovú povinnosť - (ne)daň - spadá pod definíciu daňového preplatku“. Žalobca bol toho názoru, že ak ubytovanie v zdravotníckych zariadeniach prevádzkovaných žalobcom ako poskytovateľom zdravotnej starostlivosti až do 15.10.2014 nebolo predmetom dane za ubytovanie podľa § 37 a nasl. zákona o miestnych daniach v znení účinnom do 14.10.2014, čo potvrdil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudku, sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016, je zrejmé, že akákoľvek čiastka zaplatená žalobcom s úmyslom plniť takúto (objektívne neexistujúcu) daňovú povinnosť bola zaplatená iba omylom a predstavuje daňový preplatok. Mal za to, že takýto záver zodpovedá aj definíciou daňového preplatku podľa § 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, podľa ktorého je daňový preplatok suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Žalobca dôvodil, že ak ako poskytovateľ zdravotnej starostlivosti vôbec nemal povinnosť odvádzať daň za ubytovanie za hostí, ktorým bola poskytnutá ústavná zdravotná starostlivosť, splatná daň v tejto súvislosti bola vo výške 0 eur, a teda každá žalobcom zaplatená suma platby nad túto daň prevyšovala splatnú daň a bola daňovým preplatkom. Skutočnosť, že žalobca najprv takéto platby vybral od hostí ubytovaných v zdravotníckych zariadeniach, keďže týchto hostí nesprávne považoval za daňovníkov dane za ubytovanie, a platby vyberal v úmysle plniť objektívne neexistujúcu daňovú povinnosť, podľa názoru žalobcu na charaktere platieb odvedených správcovi dane ako daňovom preplatku nič nemení. Žalobca tvrdil, že ako poskytovateľ zdravotnej starostlivosti povinnosť vyberať daň za ubytovanie ani povinnosť túto daň následne odvádzať správcovi dane vôbec nemal, a teda považuje za irelevantné, že suma vybraná od domnelých daňovníkov zodpovedá sume odvedenej správcovi dane. Neobstojí podľa neho preto tvrdenie žalovaného, že nejde o daňový preplatok, keďže žalobca odviedol daň v rovnakej výške, v akej ju vybral od daňovníkov, a teda správca dane neviduje platbu, ktorá by prevyšovala splatnú daň. Poukázal na to, že s touto skutočnosťou sa krajský súd vo svojom rozsudku dostatočne vysporiadal, keď uviedol, že v danom konaní bude musieť žalobca preukázať, kedy poskytoval ústavnú zdravotnú starostlivosť a kedy poskytoval prechodné ubytovanie a podľa toho príslušný správca dane zistí výšku preplatku, ak neuplynuli zákonné lehoty pre jeho vrátenie.

24. Ďalej žalobca poukázal na skutočnosť, že platiteľom dane je v zmysle § 41 zákona o miestnych daniach prevádzkovateľ ubytovacieho zariadenia, ktorý ako jediný má povinnosť odvádzať daň za ubytovanie správcovi dane, a aj samotné Všeobecne záväzné nariadenie mesta Turčianske Teplice o miestnych daniach (konkrétne všeobecne záväzné nariadenie č. 6/2015) v ustanovení § 17 ods. 1 ukladá povinnosti výlučne prevádzkovateľovi zariadenia ako platiteľovi dane, ktorý je na účely vyberania dane za ubytovanie povinný viesť knihu ubytovaných, evidenciu prenocovaní a vypočítanú daň odvieť bez vyrubenia správcovi dane. Postavenie platiteľa dane teda síce oprávňuje prevádzkovateľa zariadenia vyberať daň za ubytovanie od ubytovaných osôb vo výške určenej príslušným všeobecne záväzným nariadením, avšak to, či takúto daň aj skutočne vyberie, nemá žiadny vplyv na existenciu jeho povinnosti odvieť daň správcovi dane. Inými slovami, aj keď platiteľ dane daň od daňovníkov nevyberie, má stále povinnosť odvieť takúto daň správcovi dane a správca dane bude túto daň od platiteľa dane vymáhať. Je teda zrejmé, že správca dane je ohľadom dane za ubytovanie vo verejno-právnom vzťahu výlučne s platiteľom dane, medzi správcom dane a daňovníkom žiadny priamy verejno-právny vzťah neexistuje a skutočnosť, či daňovník plní povinnosti voči platiteľovi dane je z pohľadu správcu dane nerozhodná. Povinnosť odvieť splatnú daň správcovi dane má teda výlučne platiteľ dane a je preto subjektom oprávneným požadovať vrátenie daňového preplatku, ak z akéhokoľvek dôvodu odvedie viac, ako je splatná daň. Na podporu vyššie uvedeného názoru, že povinnosť žalobcu ako platiteľa dane odvieť správcovi daň je jeho originárnou povinnosťou vyplývajúcou z verejného práva (a nevystupuje tu iba ako sprostredkovateľ presunu platby od daňovníka k správcovi dane), poukázal žalobca na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Cdo/221/2010 zo dňa 25.11.2013, kde súd v prípade

dane zo závislých príjmov vyslovene uviedol, že povinnosť zrážať preddavky na daň a tieto odvádzať správcovi dane ukladajú daňové predpisy výlučne platiteľovi dane, a preto ak si žalobca nesplnil povinnosť mu uloženú predpisom verejného práva, t. j. v správnej výške odvieť a vypočítať daň z príjmu zo závislej činnosti a zaplatil správcovi dodatočne vyrubenú daň, ktorá mu bola predpísaná k plateniu na základe platobného výmeru daňového úradu, bol tak povinný urobiť, lebo si plnil svoju povinnosť vyplývajúcu mu z ustanovenia § 68 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov. Zaplatenie tejto dodatočne vyrubenej dane nemôže znamenať, že žalobca ako platiteľ dane plnil za žalovaného ako daňovníka. Súd preto zamietol žalobný návrh žalobcu, ktorým sa domáhal vydania bezdôvodného obohatenia voči žalovanému. Žalobca mal za to, že krajský súd sa v bode 34. odôvodnenia napadnutého rozsudku dostatočne vysporiadal s otázkou, či žalobca je subjektom oprávneným požadovať vrátenie daňového preplatku, a preto tvrdenie žalovaného, že sa krajský súd s touto otázkou nevysporiadal, nezodpovedá skutočnosti.

25. Žalobca nesúhlasil s tvrdením žalovaného v kasačnej sťažnosti, že krajský súd sa nevysporiadal s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5SŽf/69/2012, zo dňa 28.02.2013, poukazujúc na bod 32. odôvodnenia napadnutého rozsudku, kde sa krajský súd podrobne vysporiadava s predmetným rozsudkom a uvádza skutočnosti, na základe ktorých dospel k inému záveru než ku akému dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom rozsudku sp. zn. 5SŽf/69/2012 zo dňa 28.02.2013. Navyše, krajský súd sa pridržiaval novšieho rozhodnutia v obdobnej veci, a to rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/36/2015 zo dňa 18.02.2016, v ktorom sa Najvyšší súd Slovenskej republiky odkazom na náležité a svedomitie zdôvodnenie krajského súdu taktiež vysporiadal s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5SŽf/69/2012 zo dňa 28.02.2013. Vzhľadom na vyššie uvedené považoval žalobca za zrejmé, že ak sa Najvyšší súd Slovenskej republiky prikloní k právnomu názoru uvedenému v novšom rozhodnutí, a to rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/36/2015, zo dňa 18.02.2016, neodkloní sa od najnovšieho právneho názoru vysloveného samotným Najvyšším súdom Slovenskej republiky v tejto veci, a preto podľa jeho názoru nie je dôvod, aby o tejto kasačnej sťažnosti rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veľkom senáte.

26. Sťažovateľ v replike na vyjadrenie žalobcu žalovaný trval na svojom sťažnostnom návrhu. Bol toho názoru, že o kúpeľnej starostlivosti nemožno hovoriť ako o klasickej ústavnej zdravotnej starostlivosti poskytovanej v nemocničnom zariadení. Zotrval na názore, že len suma prevyšujúca sumu 616.677,50 €, ktorá predstavovala sumu vyrubenej a zaplatenej dane, by mohla byť daňovým preplatkom. Namietal, že rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Cdo/262/2006 a 3Cdo/221/2010, na ktoré poukazoval žalobca, sa na prejednávajúcu vec nevzťahujú, nakoľko sa zaoberali skutkovo a právne odlišnou vecou. Vzhľadom na závažnosť problematiky a jej dopad na verejné financie považoval za vhodný procesný postup, aby o danej veci rozhodoval veľký senát.

27. Žalobca vo vyjadrení k replike sťažovateľa trval na svojom návrhu, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol bez toho, aby vec predložil na rozhodnutie veľkému senátu, nakoľko neexistujú v predmetnej veci viaceré odlišné rozhodnutia, ktorých obsahom by boli rozdielne právne závery, a to s poukazom na obdobné rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5SŽf/69/2012 zo dňa 28.02.2013, v ktorom bol vyslovený záver, že prevádzkovatelia prírodných liečivých kúpeľov sú platiteľmi dane za ubytovanie, a neskôr vydané rozhodnutia sp. zn. 8SŽf/36/2015 zo dňa 18.02.2016 a sp. zn. 5SŽf/39/2016 zo dňa 30.11.2017, v ktorom bol vyslovený záver, že prevádzkovatelia prírodných liečivých kúpeľov nie sú platiteľmi dane za ubytovanie, majú za to, že závery vyslovené v skoršom rozsudku sp. zn. 5SŽf/69/2012 boli rozsudkom sp. zn. 8SŽf/36/2015 a následne aj rozsudkom sp. zn. 5SŽf/39/2016 prekonané.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce súc viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok

bol verejne vyhlásený 12.12.2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

29. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

30. S ohľadom na dôvody rozsudku krajského súdu a vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu zaujať stanovisko k právnemu posúdeniu otázky predmetu dane za ubytovanie, právneho posúdenia existencie daňového preplatku, právne posúdenie aj vo vzťahu k subjektu oprávnenému žiadať daňový preplatok a napokon posúdiť, či nedošlo napadnutým rozhodnutím k odklonu od ustálenej súdnej praxe.

31. Kasačný súd po oboznámení sa s dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline ako aj s obsahom súdneho a administratívneho spisu zistil, že otázka právneho posúdenia predmetu dane za ubytovanie už bola predmetom konania na Najvyššom súde Slovenskej republiky.

32. Podľa § 464 ods. 1 SSP môže kasačný súd, ak rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

33. Najvyšší súd Slovenskej republiky už vyššie spomenutým rozsudkom sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/125/2014-94 zo dňa 11.02.2015, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného a správcu dane, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel na dani za ubytovanie podľa § 37 zákona č. 582/2004 Z. z. za obdobie roku 2012. Žalovaný v odvolacom súdnom konaní vzniesol proti prvostupňovému rozsudku obsahovo totožné námietky ako v predmetnej kasačnej sťažnosti. Najvyšší súd z dôvodu, že krajský súd sa vecou dôsledne zaoberal a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite a podrobne aj odôvodnil, sa s jeho rozsudkom v celom rozsahu stotožnil. Na zdôraznenie správnosti doplnil:

„Najvyšší súd pripomína, že hoci sú sudy v zmysle čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. viazané ústavou, ústavným zákonom, medzinárodnou zmluvou podľa čl. 7 ods. 5 a zákonom, majú z hľadiska výpočtu prameňov práva a spôsobu rozhodovania ústavnú relevanciu i ďalšie články (napr. čl. 125 ods. 6), najmä však čl. 1 Ústavy SR, v zmysle ktorého je sudca viazaný predovšetkým princípmi právneho štátu, ktorých imanentnou súčasťou je i princíp právnej istoty, konkrétne princíp legitímneho očakávania k rozhodovacej činnosti súdov, v dôsledku ktorého by mali sudy rovnaké prípady posudzovať rovnako, resp. obdobné prípady podobne (k tomu pozri napr. PL. ÚS 16/95, I. ÚS 87/93 či II. ÚS 80/99).

Hoci v zmysle vyššie uvedeného v prípade otázky zdaňovania ubytovacích zariadení prevádzkovaných na základe povolenia Ministerstva zdravotníctva nejestvuje koherentná, resp. konštantná judikatúra, v zmysle uvedeného princípu, ako aj judikatúry Ústavného súdu SR a Európskeho súdu pre ľudské práva, sú sudy povinné racionálne a logicky sa vysporiadať so skorším judikátom, v ktorom bolo v skutkovo podobnom prípade rozhodnuté inak (v tomto prípade rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/69/2012). Krajský súd svoje rozhodnutie v konfrontácii s predmetným rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky náležite a svedomito zdôvodnil, predovšetkým s ohľadom na prijatú novelu zákona o miestnych daniach.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje správny postup krajského súdu pri výklade právnych noriem, ktorý je nevyhnutný pre ich správnu aplikáciu. Súd pri hľadaní spravodlivosti nie je za každých okolností viazaný doslovným znením právnej normy. Ak si to vyžaduje účel zákona, systematická súvislosť, ústavnokonformný výklad, alebo ak je právna norma nejasná, či nezrozumiteľná, je súd povinný upustiť od gramatického výkladu, a za účelom hľadania správneho zmyslu a účelu právnej normy hľadať a posudzovať iné metódy výkladu, napríklad výklad systematický či logický, ako v tomto

prípade (porovnaj napr. III. ÚS 72/2010).

Napadnuté rozhodnutie žalovaného tak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a jeho postup nebol súladný s týkajúcou sa právnou úpravou, preto prvostupňový súd správne zrušil nezákonné rozhodnutia správnych orgánov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.“

34. Z týchto vyššie citovaných rozsudkov vychádzal aj krajský súd v prejednávanej veci s tým, že do svojho odôvodnenia prevzal ich právne posúdenie veci a závery, s ktorými sa plne stotožnil, rovnako ako aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v obdobnej právnej veci vedenej pod sp. zn. 5Sžf/39/2016 zo dňa 30.11.2017, v ktorej rozsudkom zmenil zamietajúci rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/72/2015-57 zo 17.02.2016 tak, že zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR a rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 37 ZoMD v spojení s príslušným všeobecne záväzným nariadením obce bola vyrubená žalobcovi (Kúpele Štós) daň za ubytovanie v roku 2009. Najvyšší súd sa v obidvoch rozhodnutiach zároveň vysporiadal so skorším rozhodnutím sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013 v obdobnej veci.

35. V prejednávanom prípade sa jedná o obsahovo totožnú právnu vec (v prípade rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2015 aj tých istých účastníkov konania), založenú na obdobných skutkových zisteniach a právnych úvahách, ktoré už boli predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom a v odvolacích konaniach vedených na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 8Sžf/36/2015 a sp. zn. 5Sžf/39/2016, týkajúcich sa právneho posúdenia otázky platenia dane z ubytovania prevádzkovateľom kúpeľného zdravotníckeho zariadenia. Kasačný súd preto v súlade s citovaným ustanovením § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenia vyššie uvedených rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorých vychádzal aj krajský súd v predmetnej veci, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem, obsiahnutých v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré podľa najvyššieho súdu vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s rozhodnutím krajského súdu stotožňuje, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

36. Daňová povinnosť, ktorej posúdenie je predmetom tohto konania, je upravená v § 37 ZoMD v znení účinnom do 14.10.2014. Krajský súd podľa názoru kasačného súdu dôsledne zohľadnil potrebu správneho rozlišovania medzi postavením žalobcu ako poskytovateľa ústavnej zdravotnej starostlivosti a ako poskytovateľa odplatného prechodného ubytovania. Správne postrehol, že kategorizácia, ktorú určuje osobitný predpis, vyhláška č. 277/2008 Z. z. s účinnosťou od 01.08.2008 (predtým vyhláška Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky č. 419/2001 Z. z., ktorou sa upravuje kategorizácia ubytovacích zariadení a klasifikačné znaky na ich zaraďovanie do tried účinná do 31.07.2008), na ktorú odkazuje ustanovenie § 37 ZoMD, sa vzťahuje na ubytovacie zariadenia, ktoré prevádzkujú podnikatelia poskytujúci ubytovanie a s ním spojené služby na základe živnostenského oprávnenia podľa zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon), na základe čoho vyvodil vo vzťahu k predmetu dane za ubytovanie správne právne závery v bode 24. napadnutého rozsudku. Aj podľa názoru kasačného súdu je zrejmé, že právna norma (§ 37 ZoMD) pripúšťa výklad v prospech neplatenia dane za ubytovanie, a preto by sa mal aplikovať ústavný princíp, že nejasné a neurčité právne normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu adresáta právnej normy, ale vždy na ťarchu tvorcu právnej normy. Požiadavka ústavne konformného výkladu (čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky) sa aplikuje vtedy, ak zákon neobsahuje jasnú a výstižnú právnu úpravu, umožňujúcu len jeden výklad. Ak existuje viacero výkladových alternatív, popri zaužívaných pravidlách logického, systematického, historického výkladu, preferuje sa zásada ústavne konformného výkladu.

37. Pokiaľ sa však jedná o právny názor vyslovený v bode 30. napadnutého rozsudku krajského súdu vo vzťahu k interpretácii právnej normy zakotvenej v novelizovanom ustanovení § 37 ZoMD s účinnosťou od 15.10.2014 a jej aplikácii „pro futuro“, tento považuje za predčasný a kasačný súd sa k nemu nebude vyjadrovať, nakoľko takéto právne posudzovanie nebolo podstatné pre rozhodnutie v predmetnej veci s ohľadom na skutočnosť, že predmetom bola retrospektívna kontrola zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného.

38. K poukazu žalovaného na dôvodovú správu k zneniu ustanovenia § 37 ZoMD účinnému do 14.10.2014, ktoré bolo novelizované zákonom č. 538/2007 Z. z., najvyšší súd konštatuje, že dôvodová správa netvorí sama osebe prameň práva, uvádza zámer zákonodarcu pri tvorbe novej právnej úpravy. Platí, že dôvodová správa má len vysvetľovací charakter a môže poslúžiť ako pomôcka pri zistení účelu legislatívy, určite však neposkytuje záväzný právny výklad. V danom prípade však jej obsah nekorešpondoval celkom s právnou úpravou, ako to zdôrazňoval žalobca vo svojom vyjadrení (bod 21. rozsudku). Z uvedených dôvodov kasačný súd nevidel nezákonnosť v postupe krajského súdu pri interpretácii predmetnej právnej normy v tomto smere.

39. Ďalej sa kasačný súd zaoberal otázkou nastolenou žalovaným v kasačnej sťažnosti, či sumu žalobcom odvedenej a zaplatenej dane, ktorú žiada vrátiť, možno považovať za daňový preplatok. Definíciu daňového preplatku upravoval zákon č. 511/1992 Zb. účinný do 31.12.2011 v ustanovení § 63 ods. 1, podľa ktorého daňový preplatok je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň. Rovnako bol daňový preplatok definovaný v ustanovení § 2 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z. z., ktorý nadobudol účinnosť od 01.01.2012. Z tejto definície je zrejmé, že daňovým preplatkom je tá časť platby, t. j. zaplatenej sumy, ktorá prevyšuje splatnú daň. Vychádzajúc z vyššie uvedeného právneho posúdenia predmetu dane za ubytovanie, v zmysle ktorého ubytovanie v kúpeľných zariadeniach prevádzkovaných žalobcom ako poskytovateľom kúpeľnej ústavnej zdravotnej starostlivosti až do 14.10.2014 nebolo predmetom dane za ubytovanie podľa § 37 ZoMD v znení účinnom do 14.10.2014, je zrejmé, že suma odvedená a zaplatená žalobcom s úmyslom plniť takúto daňovú povinnosť predstavuje daňový preplatok. Ak teda žalobca ako poskytovateľ zdravotnej starostlivosti nemal povinnosť odvádzať daň za ubytovanie za hostí, ktorým bola poskytnutá ústavná zdravotná starostlivosť, každá žalobcom zaplatená suma platby nad túto daň prevyšovala splatnú daň a bola daňovým preplatkom. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že žalobca najprv takéto platby vybral od hostí ubytovaných v zdravotníckych zariadeniach, keďže týchto hostí nesprávne považoval za daňovníkov dane za ubytovanie, a platby vyberal v úmysle plniť objektívne neexistujúcu daňovú povinnosť. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku s touto skutočnosťou vysporiadal v bode 33., keď uviedol, že v ďalšom konaní bude musieť žalobca špecifikovať a preukázať, kedy poskytoval ústavnú zdravotnú starostlivosť a kedy poskytoval prechodné ubytovanie a podľa toho príslušný správca dane zistí výšku preplatku, ak neuplynuli zákonné lehoty pre jeho vrátenie.

40. K ďalšiemu sťažnostnému bodu žalovaného, že krajský súd sa nevysporiadal so skutočnosťou, že žalobca nie oprávneným subjektom, ktorý by mal nárok na vrátenie daňového nedoplatku, nakoľko nie je daňovníkom, ale platiteľom dane, poukazuje najvyšší súd na bod 34. odôvodnenia napadnutého rozsudku, v ktorom sa krajský súd zaoberal a aj vysporiadal s touto otázkou. Kasačný súd stotožniac sa s právnym názorom žalobcu vo vzťahu k oprávnenosti žalobcu požadovať vrátenie daňového preplatku v bode 23. toho rozsudku považuje túto kasačnú námietku sťažovateľa za nedôvodnú.

41. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietaný odklon krajského súdu v prejednávanej veci od ustálenej súdnej praxe, najvyšší súd uvádza, že nezistil dôvod na to, aby predmetnú vec uznesením postúpil veľkému senátu podľa § 22 ods. 1 písm. a/ SSP, nakoľko právne názory vyslovené v skoršom rozsudku sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013 boli prekonané neskoršími rozhodnutiami sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016 a sp. zn. 5Sžf/39/2016 zo dňa 30.11.2017, v odôvodnení ktorých najvyšší súd uviedol k otázke, prečo sa odklonil od právneho názoru vyjadreného v skoršom rozhodnutí sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013, opodstatnené, dôkladne vysvetlené a presvedčivé dôvody, s ktorými sa kasačný súd v prejednávanej veci stotožnil a vychádzal z ich právnych záverov, pričom jeho rozhodnutie viedlo k efektívnejšej ochrane práv žalobcu.

42. V skutkovo a právne obdobných veciach boli teda vydané nasledovné rozhodnutia:

43. Rozsudok sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013, v ktorom bol vyslovený záver, že prevádzkovatelia prírodných liečebných kúpeľov sú platiteľmi dane za ubytovanie. Proti tomuto rozsudku podal žalobca (prevádzkovateľ liečebných kúpeľov) ústavnú sťažnosť, ktorú Ústavný súd

Slovenskej republiky uznesením sp. zn. IV. ÚS 118/2014 zo dňa 07.03.2014 odmietol pre zjavnú neopodstatnenosť, nakoľko nezistil žiadnu spojitosť medzi posudzovaným postupom a napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a namietaným porušením základných práv sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 47 ods. 3 (rovnosť účastníkov) Ústavy Slovenskej republiky.

44. Rozsudok sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016, v ktorom bol vyslovený záver, že prevádzkovatelia prírodných liečebných kúpeľov nie sú platiteľmi dane za ubytovanie. Tento rozsudok bol vydaný pred účinnosťou Správneho súdneho poriadku, a teda neexistovala právna úprava, na základe ktorej by bol najvyšší súd ako v tom čase súd odvolací povinný pri odklonení sa od právneho názoru vysloveného v rozsudku sp. zn. 5Sžf/69/2012 predložiť vec veľkému senátu, avšak dôsledne sa vysporiadal s dôvodmi, pre ktoré sa odklonil od záverov vyslovených v rozsudku sp. zn. 5Sžf/69/2012.

45. Rozsudok sp. zn. 5Sžf/39/2016 zo dňa 30.11.2017, v ktorom bol tiež vyslovený záver, že prevádzkovatelia prírodných liečebných kúpeľov nie sú platiteľmi dane za ubytovanie, a ktorý obsahuje rovnaké právne posúdenie predmetnej otázky a zhodné závery ako rozsudok sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016. So závermi prv vydaného rozsudku tohto senátu pod sp. zn. 5Sžf/69/2012 sa najvyšší súd náležite vysporiadal v bode 40. rozsudku.

46. Rozsudok sp. zn. 1Sžfk/13/2017 zo dňa 19.06.2018, ktorým najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu ako prevádzkovateľa prírodných liečebných kúpeľov podanú proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/63/2015-83 zo dňa 06.10.2016, v ktorom bol vyslovený záver, že prevádzkovateľ prírodných liečebných kúpeľov je platiteľom dane za ubytovanie. Tento rozsudok bol vydaný už za účinnosti Správneho súdneho poriadku. Najvyšší súd v tomto konaní vec nepostúpil na rozhodnutie veľkému senátu a vo vzťahu k právnenému názoru vyjadrenému v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016 v bode 40. svojho rozsudku uviedol, že „sa nemohol stotožniť s argumentáciou senátu 8S, nakoľko by tým narušil princíp právnej istoty nastolený nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky IV. ÚS 118/2014-23 zo dňa 07.03.2014“. Kasačný súd podotýka, že v označenej veci nerozhodoval ústavný súd nálezom, ale uznesením, ktorým odmietol sťažnosť žalobcu proti rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013. K argumentácii najvyššieho súdu v bode 40. rozsudku kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že judikatúra ústavného súdu predstavuje záväzné výkladové vodítko pri rozhodovaní skutkovo a právne obdobných vecí, avšak záväznosť judikatúry ústavného súdu by nemala byť vnímaná prima facie tak, že ak ústavný súd nezistí v konkrétnom prípade protiústavnosť rozhodnutia všeobecného súdu, nesmie všeobecný súd priznať účastníkovi viac práv, ako to bolo v predmetnej veci. Je potrebné zdôrazniť aj tú skutočnosť, že ústavný súd v citovanom rozhodnutí neposudzoval ústavnosť rozhodnutia z hľadísk, ktoré boli predmetom posúdenia v neskoršej rozhodovacej činnosti najvyššieho súdu v obdobných veciach, a to najmä z hľadiska novelizácie ustanovenia § 37 ZoMD, ktorou došlo k precizovaniu tejto právnej normy. Rovnako považuje kasačný súd za potrebné poukázať aj na to (ako to vyplýva z označeného uznesenia ústavného súdu), že z ústavného vymedzenia postavenia a kompetencií všeobecných súdov a ústavného súdu v Slovenskej republike (princíp subsidiarity) vyplýva, že rozhodovanie v správnom súdnictve patrí do právomoci všeobecných súdov. Ústavný súd nie je súdom vyššej inštancie rozhodujúcim o opravných prostriedkoch v rámci sústavy všeobecných súdov. V zásade preto nie je oprávnený posudzovať správnosť skutkových a právnych názorov všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov v konkrétnom prípade viedli k rozhodnutiu (obdobne napr. III. ÚS 78/07, IV. ÚS 27/2010). Úlohou ústavného súdu nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov (II. ÚS 193/2010). Ústavný súd v citovanom uznesení zdôraznil, že otázka, či zariadenie kúpeľnej starostlivosti je ubytovacie zariadenie v zmysle § 37 zákona č. 582/2004 Z. z., je otázkou právneho posúdenia veci (otázkou výkladu predmetných ustanovení zákona č. 582/2004 Z. z. a vyhlášky č. 277/2008 Z. z.), ktorú ústavný súd zásadne preskúmava iba z hľadiska jej zlučiteľnosti s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách, a nie z hľadiska jej vecnej správnosti. Čo sa týka samotného právneho posúdenia veci, najvyšší súd sa obmedzil na stotožnenie sa so závermi správneho súdu, ktoré citoval v bode 38., pričom tieto závery sú obsahovo totožné ako v rozhodnutí vo veci sp. zn. 5Sžf/69/2012 zo dňa 28.02.2013, avšak k právnym názorom vysloveným v neskorších rozhodnutiach sp. zn. 8Sžf/36/2015 zo dňa 18.02.2016 a sp. zn.

5Sžf/39/2016 zo dňa 30.11.2017 nezaujal svoje meritórne stanovisko, teda ich žiadnym spôsobom nemodifikoval.

47. S ohľadom na tieto okolnosti kasačný súd má za to, že krajský súd v prejednávanej veci sa neodklonil od ustálenej rozhodovacej činnosti, kasačný súd rovnako zotrval na ním vyjadrenom názore bez nutnosti aktivovať veľký senát. Námietku sťažovateľa o porušení princípov právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutia považuje z vyššie uvedených dôvodov za neopodstatnenú.

48. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

49. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení § 167 ods. 1 SSP tak, že priznal právo na ich náhradu žalobcovi, ktorý mal vo veci úspech.

50. Podľa § 469 SSP ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

51. Podľa § 191 ods. 6 SSP právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

52. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.