

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci **žalobcu: Mestský podnik služieb mesta M., príspevková organizácia**, so sídlom v M.M., zastúpená *JUDr. J. S., PhD., advokátom*, so sídlom v K, J., proti **žalovanému: Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová 13, **o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/9949-61818/2009/992517-r zo dňa 17.6.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/74/2009 - 24 zo dňa 17.2.2010**, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/74/2009 - 24 zo dňa 17.2.2010 **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 v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, označeného v záhlaví tohto uznesenia, potvrdzujúceho dodatočný platobný výmer Daňového úradu Moldava nad Bodvou č. 711/230/3097/09/Sir zo dňa 3.3.2009, ktorým správca dane vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2003 v sume 5.030,80 eur. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

V odôvodnení rozsudku uviedol, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, po oboznámení sa s obsahom protokolu o vykonanej kontrole a s príslušnými dodávateľsko-odberateľskými faktúrami dospel k záveru, že

žalobe nie je možné vyhovieť. Nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu k opakovanej daňovej kontrole po zániku práva na vyrubenie rozdielu dane. Uviedol, že vzhľadom na vykonávanie verejnoprospešných ako aj podnikateľských prác nebolo možné inak určiť rozdiel dane, než ako stanovil správca dane, keďže uvedené vyplýva iba z prepočtu podľa množstva vykonaných podnikateľských a verejnoprospešných činností žalobcu. Poukázal na to, že podnikateľská činnosť bola presne vymedzená podľa jednotlivých stredísk a nositeľov v ich dodávateľsko-odberateľskom vzťahu, išlo o dodávku TÚV, nakladanie s iným ako nebezpečným odpadom, čo aj žalobca sám deklaroval ako podnikateľskú činnosť. Dôvodil, že opakovanou daňovou kontrolou správca dane zisťuje skutkový a právny stav v intenciách právneho záveru odvolacieho orgánu, teda nejde o dve samostatné daňové konania. Ďalej uviedol, že charakter činnosti žalobcu, vykonávanej v rámci podnikateľskej činnosti, bol posúdený na základe zdaniteľných plnení za jednotlivé strediská. K žalobnej námietke ohľadne zániku práva na vyrubenie rozdielu dane po uplynutí päťročnej lehoty podľa § 45 ods. 1, 2 zákona č. 511/1992 Zb. krajský súd poukázal na ustanovenie § 15b ods. 3 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb. zdôrazniac, že v danom prípade nešlo o preverovanie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch; opakovaná daňová kontrola bola nariadená po ukončení odvolacieho konania, a preto k zániku práva podľa citovaného ustanovenia ani podľa neho nedošlo. Konštatoval, že žalobca porušil ustanovenie § 14 ods. 1 vtedy platného zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže daňová povinnosť vzniká platiteľovi dňom uskutočnenia zdaniteľného plnenia, pričom zdaniteľné plnenie je uskutočnené pri poskytovaní služieb dňom ich poskytnutia alebo zaplatenia, a to tým dňom, ktorý nastane skôr (§ 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH). Výrok o náhrade trov konania odôvodnil krajský súd poukazom na § 250k ods. 1 vetu prvú Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zohľadniac neúspech žalobcu v konaní.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca navrhujúc, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Konštatoval, že krajský súd sa obmedzil na odôvodnenie dvoch krátkych odsekov, keď uviedol, že

- žalobca vykonával aj podnikateľskú činnosť, čo potvrdili aj dodávateľské faktúry,

- námietka opakovanej daňovej kontroly nie je dôvodná.

Zdôraznil, že daň z pridanej hodnoty nie je výsledkom činnosti daňovníka výlučne a jedine za sledované zdaňovacie obdobie, ale jednoznačne sa prelína a zasahuje svojimi finančnými a daňovými dopadmi aj do predchádzajúcich a nasledujúcich daňových období. Podiel podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne. Namietal,

že krajský súd len všeobecne konštatoval, že v prejednávacom prípade išlo o podnikateľskú činnosť, o čom svedčia dodávateľské faktúry, čo ale podľa neho nezodpovedá skutočnosti, pretože správca dane len zosumarizoval jednotlivé faktúry pod sebou a konštatoval, že ide o zdaniteľné plnenia. Bol toho názoru, že treba nepochybné rozlišovať medzi podrobným rozlíšením činnosti a jednoduchým prepísaním faktúr do odôvodnenia rozhodnutia. V tejto časti preto považoval napadnutý rozsudok za nepreskúmatel'ný a právne zmätočný, nakoľko z neho nie je zrejmé, prečo a z akých právnych úvah a skutkových dôvodov tam uvedené činnosti nemôžu byť posudzované ako činnosti nepodliehajúce dani, poukazujúc v tejto súvislosti na ustálenú rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (7Sžo 115/98, 4Sž 38/00, 4Sž 62/00, 7Sž 15/99, 4Sž 128/02, 6Sž 91/98, 5Sž 98-105/00), s ktorou sa krajský súd sa nevysporiadal. Zdôraznil, že jediným rozlišovacím kritériom, či ide o vykonávanie podnikateľskej činnosti u žalobcu je charakter cieľa a dôvodu činnosti – či sa uskutočňuje za účelom podnikania, t. j. dosiahnutia zisku, alebo za účelom získavania príjmov na priame krytie časti verejných výdavkov. Namietal, že týmto otázkam sa krajský súd vôbec nevenoval, ale len konštatoval, že podnikateľskú činnosť potvrdili dodávateľské faktúry, pričom ale u jednotlivých činností ani krajský súd ani správca dane nezdôvodnili, prečo zaradili takéto činnosti medzi podnikateľské aktivity. Žalobca mal za to, že bolo aj zákonnou povinnosťou súdu sa vysporiadať s tým u každého jednotlivého plnenia a rozlíšiť a uviesť presne rozlišovacie kritériá – charakter cieľa a dôvod činnosti, pričom nepostačuje všeobecné konštatovanie bez právne relevantných dôkazov. Žalobca považoval preto napadnutý rozsudok krajského súdu za zmätočný, vydaný v rozpore s platnou právnou úpravou, nepreskúmatel'ný a aj nevykonateľný, majúc za to, že účastníkovi konania bola postupom súdu odňatá možnosť konať pred súdom, a to tým, že krajský súd neodôvodnil dostatočne a v súlade s platnou právnou úpravou svoje rozhodnutie vo veci. V tejto súvislosti poukázal na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu Slovenskej republiky (IV.ÚS 115/03, IV.ÚS 296/09, II.ÚS 200/09-30, III.ÚS 198/07) ako aj rozhodovaciu činnosť Európskeho súdu pre ľudské práva (rozhodnutie vo veci Ruiz Torija c. Španielsko séria Ač288, Van der Hurk c. Holandsko sťažnosť č. 16034/90), pričom porušením povinnosti odôvodniť svoje rozhodnutie krajský súd porušil základné právo žalobcu na spravodlivý proces v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru ako aj čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a zároveň mu odňal možnosť náležite skutkovo a právne argumentovať proti jeho rozhodnutiu v rámci opravných prostriedkov.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. K námietke žalobcu, že vzhľadom na zmiešaný charakter činností, je nevyhnutné postupovať prostredníctvom určenia koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, považoval túto námietku za nezrozumiteľnú, pričom z jej obsahu sa nedá

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

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

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

Podľa ustanovení tejto hlavy (t.j. druhej hlavy piatej časti) sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

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

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

V prejednávanej veci sa však krajský súd uspokojil len s výberom časti spisovej dokumentácie, t. j. s predložením prvostupňového a druhostupňového rozhodnutia, odvolania žalobcu v administratívnom konaní a niekoľkých faktúr bez uvedenia súvislostí, a to aj napriek tomu, že z obsahu žaloby a rozhodnutia žalovaného vyplýva potreba porovnania viacerých protokolov o kontrole DPH za rok 2003 a protokolov následne vyhotovených, ako aj skúmania splnenia podmienok opakovaných daňových kontrol a včasnosti vydania dodatočného platobného výmeru. Odvolací súd poukazuje na to, že sám žalovaný v písomnom vyjadrení z 11.1.2010 poukazuje na protokol č. 711/320/109-1927/2009/Seb + 8 príloh a protokoly č. 711/320/526-21153/06 + 1 príloha a č. 711/354/5062/2003 + 2 prílohy + 2 prílohy ako dôkaz, ako aj na ďalšie dôkazy (označené vo vyjadrení ako č. 5 – 14), ktoré však nepredložil k pojednávanej veci s tým, že tieto sú prílohou vyjadrení k žalobe vedenej pod sp. zn. 7S/51/2009-10, zo dňa 17.06.2009 a sp. zn. 6S/92/2009 zo dňa 4.9.2009. Odvolací súd v spise krajského súdu v prejednávanej veci nenašiel zmienku o dôkazoch, predložených k inému spisu krajského súdu. Krajský súd teda rozhodol bez toho, aby sa zaoberal všetkými podkladmi, na základe ktorých bolo vydané žalobou napadnuté a súdom preskúmané rozhodnutie v tejto veci. Bez úplnej spisovej dokumentácie, z ktorej bude tiež zistiteľná aj miera a spôsob oboznámenia žalobcu s podkladmi rozhodnutia vo veci preskúmaného rozhodnutia nie je možné posúdiť ani vecnú stránku rozhodnutia (skutkovú a právnu). Práve samotný predmet sporu spočívajúci v rozlíšení verejnoprospešnej a podnikateľskej činnosti žalobcu vyžaduje úzku súčinnosť daňovníka a správcu dane. Skutočnosti tomu nasvedčujúce nie je možné na základe predložených dôkazov zistiť. Odvolací súd sa preto v danom štádiu konania vecnou stránkou sporu ani nezaoberal.

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

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

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

V Bratislave, dňa 30. marca 2011

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

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth