



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a z členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: **R. a T. S.**, M. X., B., zastúpeného JUDr. P. B., advokátom, B. advokátska kancelária so sídlom v B., Z. X., proti žalovanému: **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/2637-34073/2007/991909-r zo 17. mája 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave z 21. októbra 2009, č.k. 2S/202/2007-90, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave z 21. októbra 2009, č.k. 2S/202/2007-90 **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/221/2637-34073/2007/991909-r zo 17. mája 2007 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume **555,15 €** k rukám právneho zástupcu žalobcu, do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto rozsudku,

ktorým ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zák. č. 511/1992 Zb.“) **potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava č. 500/230/24228/06/Soj z 22.12.2006**, ktorým správca dane odvolaniu žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru č. 500/230/20963/06/Soj z 8.11.2006 čiastočne vyhovel **a znížil mu vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2005 zo sumy 34 916 728 Sk na sumu 34 895 934 Sk**, s tým, že žalobcovi bola uložená povinnosť rozdiel dane v uvedenej sume zaplatiť do 15 dní od doručenia tohto rozhodnutia na účet Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava vedený v štátnej pokladnici.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že krajský súd dospel k záveru, že správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci, tento po právnej stránke správne posúdili a svoje rozhodnutia aj zrozumiteľne a presvedčivo odôvodnili. Krajský súd uviedol, že hlavným poslaním a úlohou žalobcu je poskytovanie služby televízneho vysielania verejnosti, ktoré na účely zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „zákon o DPH“) nie je dodaním služby za protihodnotu a ani predmetom DPH. Z poskytovania verejných vysielacích služieb žalobca nedosahuje príjem. Žalobca je oprávnený vykonávať v medziach zákona aj podnikateľskú činnosť, najmä vysielateľ reklamu, telenákup a sponzorované programy, ktoré sú predmetom DPH, pričom ***v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou má právo na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov – služieb a tovarov, ktoré použije na účely podnikania, pričom ak sú prijaté služby alebo nadobudnutý hmotný neodpisovaný majetok použité na účely podnikania, ale aj na iný účel ako na podnikanie (vysielanie programovej služby), má žalobca právo na odpočítanie dane v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia prijatých zdaniteľných obchodov na podnikanie k celkovému rozsahu použitia.*** Zdôraznil, že práve stanovenie tohto pomeru pre odpočítanie dane bolo podľa prvej časti žaloby predmetom sporu medzi žalobcom a daňovými orgánmi. Krajský súd z podkladov administratívneho spisu zistil, že aplikačné pravidlá zákona o DPH v prostredí S. boli predmetom bohatej korešpondencie i predmetom viacerých rokovaní účastníkov, pričom o stanovisko k veci bolo požiadané aj Ministerstvo financií SR. Poukázal na skutočnosť, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí podrobne chronologicky opísal postupnosť riešenia metodických požiadaviek žalobcu, z ktorého vyplýva, že daňové orgány sa žiadosťami žalobcu o stanovisko k spôsobu uplatňovania najmä ustanovenia § 49 zákona o DPH

v prostredí S. zaoberali a so žalobcom v uvedenej veci riadne komunikovali, komunikácia ktorá bola prakticky ukončená vydaním usmernenia Ministerstva financií SR č. 17683/2005-73 z 20.7.2005 k uplatňovaniu DPH žalobcom, s ktorým bol žalobca riadne oboznámený. Nedostatok súčinnosti daňových orgánov a žalobcom tvrdené porušenie jeho práv v uvedenom smere správcovi dane ani žalovanému preto nemožno vytýkať. Skonštatoval tiež, že rovnako neobstojí tvrdenie žalobcu o dorubení dane smerom do minulosti, resp. o postupe správcu dane majúceho znaky retroaktivity práva, pretože daňová kontrola za zdaňovacie obdobie mesiaca september 2005 bola u žalobcu začatá až v mesiaci november 2005 a žalobca teda poznajúc uvedené usmernenie MF SR ako ústredného orgánu štátnej správy na úseku správy daní mohol postup správcu dane v predmetnej veci predvídať a svoju prax uplatňovania ustanovenia § 49 zákona o DPH prispôbiť vydanému usmerneniu. Žalobca napriek tomu pokračoval vo svojej dovtedajšej praxi a pomer podľa § 49 ods.5 zákona o DPH vypočítal na základe nákladov na programy z roku 2004 ako podiel nákladov na komerčne využiteľné programy k nákladom na všetky programové typy, pričom tento pomer predstavoval hodnotu 0,776. V súvislosti s uvedeným krajský súd zvýraznil, že v priebehu výkonu daňovej kontroly žalobca navrhol pristúpiť k novému spôsobu výpočtu pomeru, ktorý by vychádzal z nákladov na komerčne využité programy k nákladom na všetky programové typy. Uvedený spôsob správcu dane spočiatku akceptoval s tým, že pri výpočte pomeru je potrebné uviesť do čitateľa len náklady v súvislosti s nákupom a výrobou programových typov, ktoré sú zdaňované – vysielanie reklám, telenákupu a sponzorovaných programov vrátane ich propagácie (teda nie náklady na výrobu alebo nákup programov použitých v súvislosti s vysielaním, ktoré nie je dodaním služby za protihodnotu, na ktoré sú výnosy z dôvodu predaja reklamy odvysielanej pred alebo za príslušným programom len naviazané) a do menovateľa pomeru uviesť náklady na všetky programové typy. Neskôr však dospel k záveru, že výšku nákladov na nákup a výrobu zdaňovaných programov nie je možné jednoznačne určiť s konštatovaním, že ak sú tovary a služby prijaté za účelom nákupu a výroby programov a sú použité v súvislosti s poskytnutím služby televízneho vysielania verejnosti bez ohľadu na naviazanosť reklamy, nie sú použité na účely podnikania. Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že správca dane v priebehu daňovej kontroly hľadal v spolupráci so žalobcom **možnosti spôsobu výpočtu pomeru podľa § 49 ods.5 zákona o DPH, keďže zákon spôsob výpočtu tohto pomeru ani ukazovatele pre jeho výpočet neupravuje**. Pokiaľ teda za danej situácie správca dane v zmysle citovaného usmernenia MF SR pristúpil k výpočtu pomeru na základe výnosov tak, že do čitateľa zahrnul výnosy zo zdaňovanej činnosti žalobcu za rok 2004 a do menovateľa zahrnul všetky výnosy, ktoré sú

zdrojom príjmu žalobcu za toto obdobie, pričom dospel k pomeru zaokrúhlene 0,271, nemožno podľa názoru krajského súdu jeho postupu nič vytknúť.

Krajský súd zdôraznil, že vzhľadom na to, že spôsob určenia pomeru pre odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov v prostredí S. zákon neurčuje a neustanovuje ani žiadne pomocné kritériá pre toto určenie, bolo možné posúdiť zákonnosť postupu daňových orgánov len z pohľadu zmyslu a cieľa sledovaného predmetnou právnou normou. Ten formulovalo MF SR, ktoré je ústredným orgánom štátnej správy na úseku správy daní a teda podľa mienky krajského súdu subjektom najpovolanejším pre takýto výklad zákona. Keďže postup daňových orgánov v súvislosti so stanovením pomeru podľa § 49 ods.5 zákona o DPH na základe výnosov vychádza z predmetného usmernenia MF SR, je logicky a zrozumiteľne odôvodnený a nevybočuje z rámca vymedzeného textom zákona, krajský súd konštatoval súlad napadnutého rozhodnutia a postupu správnych orgánov so zákonom. Za daného legislatívneho stavu, ktorý v naznačenom smere nedáva odpoveď na sporné otázky, nevidel súd na podklade žaloby dôvod, pre ktorý by mohol konštatovať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia a postupu daňových orgánov.

Pokiaľ išlo o druhú časť žalobcovej argumentácie týkajúcu sa dorubenia DPH za predaj stavebných pozemkov, túto krajský súd taktiež vyhodnotil ako nedôvodnú. Správca dane i žalovaný svoj záver, že podstatou zmlúv o prevode vlastníctva k nehnuteľnostiam (s výnimkou prevodu stavby rodinného domu na pozemku parc. č. X.) bol predaj stavebných pozemkov, odôvodnil tým, že už v podmienkach súťaže na uzavretie kúpnych zmlúv o prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam a pripojenom zozname nehnuteľností, ktoré boli publikované na stránke www.S.sk sa uvádza, že predmetom ponuky sú pozemky v areáli S. v B. v M. D., pričom na pozemkoch parc.č. X., X. sa nachádzajú dočasné objekty bývalého zariadenia staveniska, celkovo 9 objektov s tým, že náklady na ich odstránenie sú zohľadnené vo všeobecnej hodnote pozemkov. Daňové orgány poukázali ďalej na znalecké posudky, ktorými bola stanovená len hodnota pozemkov, hodnota stavieb – bývalých zariadení staveniska nachádzajúcich sa na predmetných pozemkoch – v posudkoch vyčíslená nie je, naopak, vyčíslené sú len náklady určené na odstránenie týchto stavieb, pričom o tieto náklady sa vyčíslená hodnota pozemkov znižuje. Podstatou prevodu podľa daňových orgánov nebol ani predaj oplotenia, nakoľko hodnota plotov podľa znaleckých posudkov predstavuje len zanedbateľnú časť z celkovej hodnoty predávaných nehnuteľností. Daňové orgány ďalej vychádzali zo zistenia, že predmetné pozemky sú umiestnené v zastavanom území obce

a podľa územno-plánovacej dokumentácie Magistrátu Hlavného mesta SR Bratislavy sú súčasťou funkčnej plochy určenej pre funkciu občianska vybavenosť, pričom územno-plánovacia informácia Miestneho úradu Mestskej časti Bratislava-Karlova Ves navyše hovorí, že pozemky sú v zmysle § 43h ods.1 zák.č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák.č. 50/1976 Zb.“ alebo „stavebný zákon“) považované za stavebné. Dodanie stavebného pozemku, ktorý sa dodáva so stavbou, akou sú objekty bývalého zariadenia staveniska a pod., nespĺňa podľa názoru žalovaného podmienky oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH. V prípade rodinného domu súp. č. X. na pozemku parc. č. X. správca dane konštatoval, že stavba bola dodaná po piatich rokoch od prvej kolaudácie a preto dodanie tejto stavby vrátane stavebného pozemku parc. č. X., na ktorom stavba stojí, spĺňa podmienky oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH. Nakoľko predmetom zmluvy o prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam zo dňa 20.9.2005 bol predaj množiny nehnuteľností za cenu o 6 530 000 Sk vyššiu, ako bola cena určená znaleckým posudkom, správca dane rozdelil navýšenie všeobecnej hodnoty nehnuteľností pomerom 2,3:97,7, kde hodnotu 2,3 (v číselnom vyjadrení 150 190 Sk) pripadlo na rodinný dom so zastavaným pozemkom a hodnotu 97,7 (v číselnom vyjadrení 6 379 810 Sk) pripadlo na ostatné stavebné pozemky.

Je nesporné, že predmetom zmlúv č. S. X. a č. S. X. boli pozemky zapísané v katastri nehnuteľností ako zastavané plochy, zastavané plochy a nádvorcia a ostatné plochy a tiež stavby stojace na týchto pozemkoch, niektoré z nich aj so súpisným číslom. Domnienka o záväznosti a hodnovernosti údajov katastra vrátane údaju o druhu pozemku je domnienkou vyvrátiteľnou, to značí, že pokiaľ sa preukáže, že pozemok zapísaný v katastri nehnuteľností ako zastavaný v skutočnosti zastavaný nie je, možno ho na účely zákona o DPH považovať za stavebný, no nezastavaný.

Predmetom zmluvy č. S. X. boli popri pozemku o celkovej výmere 35 358 m² aj dočasné stavby definované v zmluve ako zariadenie staveniska (murovaný dom, prefabrikovaná garáž, dva sklady so súpisnými číslami, montovaný objekt Unimo – 2ks, skladovacia hala, sklad technológie, unimo bunka) a príslušenstvo predávaných nehnuteľností, ktorým je podľa zmluvy oplotenie. Nehľadiac na rodinný dom súp. č. X. a domom zastavanú parcelu č. X. o výmere 144 m², bol predmetom druhej zmluvy prevod vlastníctva pozemku parc. č. X. o výmere 20 046 m² spolu s dočasnými stavbami definovanými zmluvou ako zariadenie staveniska (murovaný dom, 3x plechový sklad) a príslušenstvo, ktorým je oplotenie spevnenej plochy a uličný plot. Uvedené pozemky

tvoriace predmet oboch zmlúv sú podľa stanoviska stavebného úradu pozemkami stavebnými určenými na zastavanie objektmi pre služby a občiansku vybavenosť. Ako pozemky stavebné – teda pozemky určené na zastavanie novými stavbami – ich žalobca inzeroval a napokon aj predal. Jeho úmysel je zrejmý z verejne publikovanej ponuky na predaj nehnuteľností vo vlastníctve S. ako aj zo znaleckých posudkov a napokon aj kúpnych zmlúv. Kauzou predmetných obchodov bol teda nepochybne predaj voľných (nezastavaných) stavebných pozemkov. Stavby na nich zriadené vzhľadom na všetky vyššie opísané okolnosti len čiastočne znehodnocovali obchodované pozemky a to v rozsahu nákladov, ktoré boli potrebné na ich odstránenie, ako to jednoznačne vyplýva zo znaleckých posudkov tvoriacich podklad k uzavretým zmluvám. Správca dane i žalovaný svoju úvahu o podstate uskutočnených prevodov a z toho vyplývajúci záver o dorubení DPH zrozumiteľne a presvedčivo odôvodnili a súd im v tomto smere nemal čo vytknúť. Stotožnil sa so závermi správnych orgánov, že na účely zákona o DPH nebolo možné dodávané stavebné pozemky (s výnimkou parcely č. X. s rodinným domom súp. č. X.) považovať za zastavané stavbami, nakoľko dočasné stavby tvoriace zariadenie bývalého staveniska a oplotenie pozemkov v pomere k výmere a hodnote pozemkov a s prihliadnutím na všetky okolnosti súvisiace s prevodom neboli spôsobilé založiť pre uskutočnený obchod oslobodenie od DPH v zmysle § 38 zákona o DPH. Podľa textu zákona zjavným úmyslom zákonodarcu bolo oslobodiť od dane dodanie iných ako stavebných pozemkov, resp. dodanie stavby, ktorej daňový režim zdieľal aj stavbou zastavaný pozemok. Z vyššie opísaných dôvodov dospeli daňové orgány k záveru, že z hľadiska skutočného obsahu právnych úkonov bolo podstatou a zmyslom, inými slovami kauzou uskutočnených obchodov s nehnuteľnosťami vo vlastníctve žalobcu, dodanie voľných stavebných pozemkov, teda pozemkov určených územným plánom na zastavanie stavbami. S týmto záverom sa pre daný prípad súd stotožnil a naopak nesúhlasil s paušálnym názorom žalobcu, že dodanie akejkoľvek stavby (na 5 rokov po kolaudácii) spolu s akýmkoľvek stavebnými pozemkami je oslobodené od DPH. Preto uváženie daňových orgánov o tom, že existujúce stavby zriadené na predmetných pozemkoch vzhľadom na svoju marginálnosť v pomere k výmere pozemkov neboli spôsobilé založiť pre prevádzané stavebné pozemky oslobodenie od dane, z medzí zákonnosti nevybočilo.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie, a to z dôvodu, že krajský súd v tomto rozsudku nesprávne aplikoval príslušné ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb., zákona o DPH, stavebného zákona, Občianskeho zákonníka, ako aj zákona č. 162/1995 Z.z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv

k nehnuteľnostiam (katastrálny zákon) v znení neskorších predpisov (ďalej len "katastrálny zákon"), a nevysporiadal sa so všetkými podstatnými námietkami žalobcu a nevyhodnotil všetky právne relevantné dôkazy zo strany žalobcu. Žalobca uviedol, že v zmysle napadnutého rozsudku, ktorým bola zamietnutá jeho žaloba, je povinný zaplatiť podľa rozhodnutia žalovaného na dani z pridanej hodnoty sumu 1 158 332,80 € (34 895 934 Sk), pričom nesúhlasil s krajským súdom, ktorý pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1/221/2637-34073/2007/991909-r zo dňa 17.5.2007, ako aj postupu žalovaného, vec nesprávne posúdil, keď vyslovil názor, že rozhodnutie žalovaného a postup žalovaného je v súlade s právnym poriadkom SR, t.j. najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi.

Zdôraznil, že predmetom sporu medzi žalobcom a žalovaným sú dve skutočnosti. Prvou skutočnosťou je určenie, z ktorých nákupov sa má odpočítať DPH (žalobca zastáva názor, že zo všetkých nákladov tvoriacich programový podklad) podľa § 49 ods. 2 a 5 zákona o DPH a druhou skutočnosťou je otázka prípustnosti dorubenia dane z pridanej hodnoty pri predaji nehnuteľnosti, t.j. stavieb a pozemkov (v rozsudku je na strane 10 v 4. ods. nesprávne uvedené, že ide iba o predaj stavebných pozemkov). Žalobca poznamenal, že krajský súd v odôvodnení rozsudku prebral v plnom rozsahu (len inými slovami) odôvodnenie žalovaného v rozhodnutí, ktoré bolo predmetom žaloby; žalobca považuje preto za vhodné sa vyjadriť aj k odôvodneniu žalovaného v tomto rozhodnutí; pokiaľ sa teda napáda odôvodnenie rozhodnutia žalovaného, napáda sa tým aj príslušné odôvodnenie krajského súdu. Žalobca dal odvolaciemu súdu do pozornosti čl. 152 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého výklad zákonov a ostatných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou. Žalobca zdôraznil, že nepovažuje postup žalovaného, ktorý je štátnym orgánom, za správny, pokiaľ si tento orgán prisvojuje viac práv, než mu umožňuje čl. 2 Ústavy Slovenskej republiky a ostatné právne predpisy, a pokiaľ chce ukladať žalobcovi viac povinností, než to žalobcovi vyplýva z čl. 2 Ústavy Slovenskej republiky a ostatných právnych predpisov. Žalovaný je orgánom, ktorý uplatňuje verejné právo, kde sa nepripúšťa analógia a výklad nepresných ustanovení právnych predpisov v neprospech žalobcu, ako povinného. Žalobca je oprávnený konať všetko to, čo mu Ústava SR a právne predpisy nezakazujú, kým naopak žalovaný môže konať iba to, čo mu Ústava SR a právne predpisy dovoľujú.

K stanovenie spôsobu odpočítania DPH podľa § 49 ods. 2 a 5 zákona o DPH (akým

pomerom) žalobca uviedol, že postup žalovaného a daňového úradu, ktorým uplatnil spôsob výpočtu odpočítateľnej dane pomerom výnosov, nemá oporu v ustanovení § 49 ods. 2 a 5 zákona o dani z pridanej hodnoty, a teda je nezákonný v celom rozsahu. Postup žalovaného i daňového úradu je v rozpore aj s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorej žalovaný a daňový úrad (ako orgán štátnej správy) môže robiť iba to, čo je zákonom dovolené.

Zdôraznil, že ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH **pojmem "výnosy" nepozná a ani ho nepoužíva.** Z uvedených ustanovení § 49 zákona o DPH je podľa názoru žalobcu zrejmé, že pomer môže byť vypočítaný iba z nákladov, ktoré preukazujú ako boli nákupy tovarov a služieb použité. Zákon v žiadnom prípade nedáva možnosť v § 49 ods. 5 vypočítať pomer podľa výnosov, t.j. podľa efektov, tak ako to napr. ustanovuje v § 50 ods. 2 pri výpočte koeficientu. Žalobca uviedol, že pokiaľ žalovaný mal a má záujem postupovať podľa ním zvoleného spôsobu, mal by v spolupráci so svojim ústredným orgánom štátnej správy (Ministerstvo financií SR) pripraviť návrh novely zákona a tento prostredníctvom MF SR predložiť na rokovanie vlády a Národnej rady SR. Do času prijatia navrhovaného spôsobu orgánom príslušným na schvaľovanie návrhov zákonov, t.j. do času schválenia návrhu Národnou radou SR, nie je možné podľa názoru žalobcu považovať uvedený spôsob za zákonný. Žalobca zastával v tejto súvislosti názor, že **nemôže byť na jeho škodu skutočnosť, že ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy.** Žalobca konal vo veci dobromyseľne a robil všetky úkony k tomu, aby mohol aplikovať príslušné ustanovenie zákona vhodným a prijateľným spôsobom.

Žalobca ďalej uviedol, že v súvislosti so spôsobom výpočtu pomeru podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH, ktorý aplikoval žalovaný a daňový úrad, sa súd a žalovaný odvolávajú na list Ministerstva financií SR č. MFI17683/2005-73 zo dňa 20.7.2005, ktorý nemá povahu všeobecne záväznej normy, ale ide iba o nejednoznačné usmernenie, v ktorom je uvedené, že *"Na určenie pomeru podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH považujeme za objektívnejšie jeho stanovenie na základe výnosov, pričom však nevyklúčujeme ani iný spôsob jeho stanovenia, ktorý by reálne vyjadroval rozsah použitia tovarov a služieb na podnikanie k celkovému rozsahu použitia tovarov a služieb."* Je možné v tejto súvislosti vysloviť názor, že stanovisko MF SR vôbec nie je jednoznačné, a že dáva možnosť postupovať aj inak, pričom ani z tohto listu však nie je zrejmé, o aké zákonné ustanovenie oprel svoj názor tento ústredný orgán štátnej správy, v čom je uvedený spôsob

"objektívnejší", a preto je ho potrebné považovať za taký, ktorý je v danom prípade právne irelevantný.

Žalobca ďalej konštatoval, že žalovanému nebol v čase výkonu kontroly (v septembri 2005) a ani následne zrejmy "zmysel a cieľ" sledovaný predmetnou právnou normou. O tom svedčí aj to, že po samotnej kontrole mal správca dane i samotný žalovaný pochybnosti o svojom postupe. Napr. správca dane predĺžil listom 500/322/7756/06/Spi zo dňa 25.4.2006 dobu výkonu daňovej kontroly na maximálnu dobu jedného roka. Ako dôvod na predĺženie doby je v citovanom liste uvedené toto: " V rámci výkonu daňovej kontroly bolo zistené, že problém odpočítania dane je metodicky mimoriadne zložitý a v súčasnej dobe nie je doriešený. Z uvedeného dôvodu nie je možné ukončiť daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia ". O zložitosti prípadu svedčí aj oznámenie žalovaného zo dňa 20.3.2007, č. I/221/2637- 25270/2007/991909, ktoré zaslal žalobcovi žalovaný po cca dvoch rokoch od oznámenia stanoviska MF SR z 20.7.2005, a ktorým žalovaný predĺžil lehotu na rozhodnutie o odvolaní. V tomto stanovisku žalovaný oznamuje, že " ... z dôvodu zložitosti prípadu vo veci odvolania daňového subjektu S. T., M. D., B., IČO 0. proti rozhodnutiu Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava č. 500/230/24228/06/Soj zo dňa 22.12.2006 nemôže rozhodnúť v lehote do 60 dní.

Žalobca konštatoval, že samotnému žalovanému a správcovi dane nebolo ešte v roku 2007 zrejmé, ako by mal správne postupovať, pričom on konal dobromyseľne, keď sa snažil rešpektovať právny režim ustanovený zákonom, ktorý navyše nebol odmietnutý ani v samotnom stanovisku MF SR, a ktoré pripúšťalo aj iný postup pri stanovení pomerov. Preto neobstojí ani tvrdenie súdu o "riadnej komunikácii" medzi žalobcom a žalovaným v tejto veci, že bezprostredne po nadobudnutí účinnosti zákona o dani z DPH v roku 2003 predložil návrh metodického postupu pri započítavaní a účtovaní DPH do nákladov v podmienkach S.. Postup správca dane, ako aj žalovaného, v ďalšom období nesvedčia o riadnej komunikácii (za riadnu komunikáciu považuje žalobca iba takú komunikáciu, ktorá je efektívna a nie formálna a alibistická, ako bola v danom prípade). Žalobca pri tejto príležitosti dal do pozornosti súdu fotokópie niektorých listov, ktoré svedčia o tom, že nebol vo veci pasívny, ale naopak sa snažil vec aktívne riešiť, avšak bezúspešne. O prístupe žalobcu svedčí list zo dňa 20.2.2003 vo veci "aplikácia novely zákona o DPH č. 511/2002 na podmienky S.", adresovaný na Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty, Bratislava, list MF SR č. 13476/2004-73 zo dňa 28.6.2004, ktorý je odpoveďou na list žalobcu zo dňa 17.5.2004, list

žalobcu zo dňa 26.1.2005 vo veci "žiadosť o stanovisko - daňový režim DPH" adresovaný na MF SR, list Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, Bratislava zo dňa 6.4.2005, ktorý je reakciou na žiadosť žalobcu k daňovému režimu dane z pridanej hodnoty, ako aj list žalobcu zo dňa 31.5.2006, ktorý je reakciou na list Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty zo dňa 25.4.2006. Žalobca preto konštatoval, že mu bolo odopreté zákonom garantované právo na úzku súčinnosť. Za tejto situácie žalobca zastáva názor, že žalovaný mal s ním dohodnúť aplikačné pravidlá zákona o DPH v jeho špecifických podmienkach smerom do budúcnosti; pričom žalobca zastáva názor, že ustanovenia § 2 a § 29 zákona o správe daní to umožňujú (právo aj povinnosť úzkej súčinnosti prihliadajúca na obojstranne priznanú zložitosť veci).

Pokiaľ súd považoval názor MF SR a ním prijatý záver zo dňa 20.7.2005 za logický a zrozumiteľný, opomenul podstatnú skutočnosť a to, že tento názor a záver je nezákonný. Súd a rovnako aj žalovaný pochybili v danom prípade, keď si absenciu presného ustanovenia v zákone vysvetlili tak, že je to v prospech žalovaného a na druhej strane výrazne v neprospech žalobcu; obaja opomenuli, že žalovaný môže konať len to, čo mu dovoľuje ústava a právny predpis a v žiadnom prípade nemôže ísť nad rozsah zákona; v tom vidí žalobca nezákonnosť postupu a rozhodnutia súdu, ako aj postupu a rozhodnutia žalovaného. Súd a žalovaný opomenuli aj to, že jedine žalobca má možnosť konať všetko to, čo nie je ústavou a predpisom zakázané; v prípade žalovaného platí práve opak, on môže konať iba to, čo mu ústava a právny predpis dovoľuje; nepresnosť ustanovení a absenciu aplikačných ustanovení nie je možné nahradiť výkladom ani iným "metodickým" predpisom, či stanoviskom, a to všetko v neprospech žalobcu, lebo toto nemá oporu v zákone a ani žiadnu právnu záväznosť. Podotkol tiež, že stanovisko MF SR z 20.7.2005 nebolo nijakým spôsobom publikované (okrem toho, že bolo oznámené žalobcovi), a teda nebola splnená ani formálna stránka príp. záväznosti stanoviska.

K stanovenie spôsobu odpočítania DPH podľa § 39 ods. 2 a 5 zákona o DPH (z ktorých nákupov) žalobca uviedol, že žalovaný a ani súd nijako neobjasnili a nezdôvodnili, v čom sa prejavuje "objektívnejšie objektivita" žalovaným zvoleného postupu, ktorým " ... *dospel k pomeru zaokrúhlene 0,271. ..* " okrem toho, že žalovaným zvolený postup zaťažil v mesiaci september žalobcu povinnosťou doplatiť daň z pridanej hodnoty v súvislosti s aplikáciou § 49 ods. 5 zákona sumou 9 803 553 Sk. Žalobcom vypočítaný a riadne odôvodnený pomer " ... *nákladov na komerčné využiteľné programy*

k nákladom na všetky programové typy .. " bol 0,776. Rozdiel medzi pomerom žalobcu a medzi pomerom žalovaného, ktorý nie je navyše nijako odôvodnený a zdokladovaný, je 0,505 a predstavuje povinnosť žalobcu doplatiť za september 2005 daň z pridanej hodnoty v súvislosti s aplikáciou § 49 ods. 5 zákona o DPH vo výške 9 803 553 Sk. Žalobca konštatoval, že nepozná ani po niekoľkých rokoch spôsob výpočtu a postup pri samotnom výpočte, ktorý zvolil v roku 2005 správca dane a následne akceptoval aj žalovaný. Tento spôsob výpočtu nie je nijako zdokladovaný a podrobnejšie odôvodnený. Žalobca považoval v tejto súvislosti za vhodné a potrebné poukázať na spôsob výpočtu pomeru a postup uplatňovaný žalobcom, ktorý uplatňoval žalobca od začiatku roka 2003 až do času výkonu kontroly v septembri 2005. Pri spôsobe výpočtu pomeru a pri jeho uplatňovaní postupoval žalobca v dobrej viere a nemal žiadne zámery poškodiť Slovensku republiku krátením DPH. Žalobca považoval postup žalovaného a správcu dane, ktorým neuznali časť nákladov do množiny nákladov, u ktorých je možné odpočítať daň z pridanej hodnoty, nakoľko boli podľa názoru žalovaného použité len na verejnoprávne vysielanie (teda nezdaňované vysielanie), za nesprávny. Žalobca tvrdil, že uvedené nákupy sú z hľadiska ich použitia zmiešanými nákupmi, ktoré boli použité tak na verejnú nezdaňovanú službu (hradenú koncesionárskymi poplatkami), ako aj na zdaňovanú reklamu (hradenú komerčne). Pretože ide o zmiešané nákupy (súbežne na oba účely), žalobca sa k týmto zmiešaným nákupom aj adekvátne zachoval; neuplatnil si celú daň z uvedených nákupov, ale len ich pomernú časť tak, ako to umožňuje ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH. Podstatou sporu v prípade určenia rozsahu odpočítateľných nákladov je najmä to, či naviazané programy (nákupy) vysielané pred a po zdaňovanej reklame, resp. programy v rámci ktorých je vysielaná reklama, súvisia alebo nesúvisia so zdaňovanou reklamou. Žalobca svoje dôkazné bremeno uniesol, keď preukázal (poukazom na relevantný televízny trh, obchodnú zmluvu, znalecký posudok a vyjadrenie Asociácie mediálnych agentúr), že bez programového podkladu nemožno vysielat' zdaňovanú reklamu. Ak žalovaný odmieta fakt, že vďaka atraktívnemu programu vysielanému v rámci verejno-právneho vysielania (napr. P. L., A. S.) dosahoval žalobca sledovanosť, od ktorej sa odvíja cena reklamy, potom žalovaný neporozumel ekonomickej realite, v ktorej žalobca existuje. Žalobca je si vedomý toho, že uvedené programy by nakúpil aj tak, lebo zo zákona plní verejnú službu. Je však potrebné brať na vedomie, že tieto nákupy programu neplnia len verejnú službu, ale nesporne (súčasne, popri tom) zabezpečujú aj ekonomickú možnosť predaja zdaňovanej reklamy. Nákupom programu a následne dosiahnutím sledovanosti, ktoré vytvorilo atraktívne prostredia pre reklamné agentúry, dokázal žalobca popri plnení verejnej služby (súčasne) predat' v roku 2005

zdaňovanú reklamu v objeme cca 550 mil. Sk. Keby nebolo nakúpeného programu (o ktorom žalovaný tvrdí, že je len na verejnú službu), nevznikla by u žalobcu ani výstupná DPH z reklamy (19 % zo základu dane cca 550 mil. Sk). Žalobca zastával názor, že v konaní uniesol potrebné dôkazné bremeno podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní o tom, že na vysielanie reklamy bezpodmienečne potrebuje programový podklad, a že bez programového podkladu nie je reálne vysielat' takú reklamu, ktorá by prinášala výnos, ako aj to, že nákupy na vysielanie v rámci verejnej služby mali charakter zmiešaných nákupov, lebo v konkrétnej situácii napomáhali vysielaniu samotnej reklamy. Žalobca v tejto súvislosti zastával názor, že v kontexte § 3 a § 49 zákona o DPH žalovaný nesprávne vyvodil záver o tom, že žalobca na vysielanie zdaňovanej reklamy nepotrebuje naviazané programy, pričom okrem tvrdenia subjektívnej úvahy, neuviedol žiadny logický ani listinný dôkaz. Podľa názoru žalobcu zdaňovanú reklamu nemožno vysielat' bez programového podkladu (naviazaných programov), preto je nutné do množiny nákupov, z ktorých si žalobca môže pomerom podľa § 49 ods. 2 a ods. 5 zákona o DPH odpočítať daň, zahrnúť aj DPH z nákupu programového podkladu. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že na relevantnom trhu elektronických médií nie je televízia, ktorá by dokázala vysielat' reklamu bez programového podkladu. Keby to bolo ekonomicky možné, určite by v trhovom prostredí také vznikli.

Každá televízia, teda aj žalobca, na to, aby mohla vysielat' reklamu, potrebuje vysielat' programový podklad. Pritom nie je rozhodujúce to, či tento programový podklad je vysielaný zo zákona (verejnoprávnou TV) alebo je vysielaný komerčnou televíziou, ktorá v tejto oblasti podniká. Dôležité je, že iba programový podklad umožňuje na relevantnom televíznom trhu vysielat' zdaňovanú reklamu, pričom jej jednotková cena sa prísne riadi meranou sledovanosťou (cez peplemetre), ktorú bez programového podkladu nemožno získať. Žalobca poukázal aj na porovnanie medzi verejnoprávnou televíziou a komerčnou televíziou. Komerčná televízia má plný nárok na odpočítanie dane z nakúpeného programu (vd'aka ktorému dosahuje zdaňovanú reklamu), kým verejnoprávna televízia podľa názoru žalovaného nemala mať žiadny nárok na odpočítanie dane z nakúpeného programu. Tento záver žalovaného je v rozpore s ekonomickou spravodlivosťou. Žalobca preto dôvodne zastával názor, že logické a spravodlivé je pre verejnoprávnou televíziu zachovať nárok na odpočítanie dane z nakúpeného programu pomernou časťou. Tento záver žalovaný vôbec nevzal do úvahy. Žalobca opätovne poukázal na skutočnosť, že náklady na komerčne využité programové typy sú v cene reklamy premietnuté cez parameter sledovanosti, t.j. čím atraktívnejší a divácky zaujímavejší program je pred a po reklame, tým je cena reklamy vyššia. Cena reklamy je podmienená sledovanosťou vysielania dosiahnutou atraktívnym

programovým podkladom. Toto podľa názoru žalobcu priznáva i samotný žalovaný, ktorý napr. na str. 7 v 4. odseku odôvodnenia svojho rozhodnutia o odvolaní okrem iného uvádza toto: *"Hlavným poslaním S. T. je ale poskytovať službu verejnosti v oblasti televízneho vysielania a je preto jej povinnosťou zabezpečiť atraktívny a divácky príťažlivý program, ktorý potom vytvára priestor na umiestňovanie reklamy. Prvoradou úlohou S. T. je preto tvorba programovej služby pre verejnosť a nie vysielanie reklamy, ktorá len využíva prirodzený priestor na umiestnenie reklamy"*. Ak teda nejaký nákup (program) prispieva k dosahovaniu zdaňovaného predaja (reklamy), potom tento nákup má nárok na oddanenie pomernou časťou, lebo existuje medzi týmito programami vzájomná súvislosť a naviazanosť. Dosahovanie príjmov z reklamy je podnikaním, ktoré je podmienené vysielaním programu, a preto z nakúpeného naviazaného programu je možné odpočítať daň pomerom podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH.

Žalobca uviedol, že preto dôvodne zastáva názor, že jeho dôkazné prostriedky na jednej strane (realita trhu, obchodná zmluva, názor súdneho znalca a zástupcov reklamných agentúr) a oproti tomu stojaci ničím nepodložený a neodôvodnený argument žalovaného spolu s nejednoznačným stanoviskom MF SR, sú kvalitatívne neporovnateľné v prospech žalobcu. Existujúca a preukázaná realita na televíznom trhu to dokazuje - nebyť nakúpeného programového podkladu, nebola by ani zdaňovaná reklama. S týmto logickým empirickým dôkazom sa žalovaný vôbec nevysporiadal.

Žalobca poukázal aj na to, že žalovaný rovnako v rozpore s § 29 ods. 4 zákona o správe daní nezohľadnil ďalší dôkaz, ktorý predložil žalobca ako prílohu k písomného vyjadrenia k protokolu - typovú obchodnú zmluvu na reklamu, ktorou žalobca zabezpečoval reklamu, ako aj znalecký posudok. Z textu zmluvy vyplýva, že jednotková cena reklamy závisí od exaktne meranej sledovanosti dosahovanej žalobcom. Sledovanosť možno zabezpečiť len atraktívnym programovým podkladom. Príčinná súvislosť (kauzalita) medzi naviazaným programom a vysielanou zdaňovanou reklamou je podľa žalobcu nesporná, a preto sa pri rozhodovaní musí na ňu prihliadať. Poukázal tiež na to, žalovaný na str. 8 v 1. odseku odôvodnenia svojho rozhodnutia o odvolaní tento dôkaz komentuje tak, že *"...stanovisko Asociácie Mediálnych Agentúr, v ktorom bola zodpovedaná otázka, či sú výnosy za reklamu v S. závislé od vysielaného programu pred a po reklamnom spote, predmetné stanovisko sa zaoberalo touto otázkou z úrovne obchodnej a nákupnej, z pohľadu tvorby ceny a nie z hľadiska dane z pridanej hodnoty"*, t.j. považoval stanovisko iba za vyjadrenie

vo veci "cenotvorby". Žalobca súhlasil - ide o cenotvorbu, pričom každý výnos za zdaňovanú reklamu sa dá na trhu dosiahnuť len v závislosti od sledovanosti zabezpečovanej nákupom naviazaných programov. Je potrebné brať na vedomie, že z každého výnosu prináleží štátu daň z pridanej hodnoty a pokiaľ by neboli výnosy, neexistovala by ani povinnosť platiť daň z pridanej hodnoty. Zo stanoviska je podľa názoru žalobcu zrejmé, že existuje súvislosť a naviazanosť medzi programovým podkladom a vysielanou reklamou a že programový podklad výrazne ovplyvňuje výšku ceny za reklamu a tým aj výšku dane z pridanej hodnoty. Žalobca predložil v rámci konania znalecký posudok č. 4/2006 vypracovaný nezávislým súdnym znalcom Ing. M. C., znalcom v odbore ekonómia a manažment, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo, R. X., N., ktorý sa opiera aj o odborné stanovisko Asociácie mediálnych agentúr. Nie je pravdivé vyjadrenie žalovaného, že znalecký posudok sa nezaobrá hľadiskom DPH. Žalobca dal do pozornosti otázku, ktorá bola znalcovi položená, ako aj odpoveď znalca. Na položenú otázku *"Súvisia prijaté zdaňované plnenia týkajúce sa vysielaného programu pred a po vysielanom spote s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi, ktoré sa týkajú vysielanej reklamy?"* je odpoveď znalca na str. 5 posudku nasledovná: *"Konštatujem, že prijaté zdaniteľné obchody S., ktoré sa týkajú vysielaného programu pred a po reklamnom spote súvisia s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi týkajúcimi sa vysielanej reklamy"*. Žalobca zdôraznil, že vyzval žalovaného, aby predložil rovnocenné dôkazy voči jeho dôkazom, napr. aby doplnil konanie o vyjadrenie obdobných odborných autorít, ako to urobil žalobca, pričom žalovaný však zotrval len na svojom subjektívnom názore. Žalobca poukázal tiež na to, že podnikateľský subjekt v trhovom hospodárstve nedá peniaze na reklamu, ak nemá záruku, že reklama osloví primerane veľkú cieľovú skupinu. Preto každé médium (aj žalobca) uchádzajúce sa o umiestnenie reklamy, musí preukázať sledovanosť. Logický záver keby nebolo programu - nebola by sledovanosť - nebol by predaj zdaňovanej reklamy a ani dane z pridanej hodnoty. Obchodná zmluva a stanovisko to dokazujú - nebyť nakúpeného programového podkladu, nebola by ani sledovanosť, ani zdaňovaná reklama. S týmto dôkazom sa žalovaný nijako relevantne nevysporiadal. Žalobca ďalej konštatoval, že podľa § 2 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane v daňovom konaní postupuje v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Podľa ods. 6 cit. ustanovenia sa pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo rozhodujúcej skutočnosti pre vybratie dane. Za rozhodujúcu skutočnosť (skutočný obsah posudzovanej veci) považoval žalobca to, že vybratie dane, resp. jej výška (zo zdanenia reklamy) je priamo podmienená nákupom

a vysielaním programového podkladu; príčinná súvislosť (kauzalita) je vysoká a transparentná, preto ju pri rozhodovaní žalovaný nemal obísť. Žalobca rovnako konštatoval, že i sám žalovaný napokon túto zásadu uznáva, keď uvádza na strane 11 v 1. odseku odôvodnenia svojho rozhodnutia o odvolaní, že „Z hľadiska princípu fungovania dane z pridanej hodnoty je možné právo na odpočítanie dane uplatniť len z tých nákladov, ktoré sú zdaňované; náklady sa môžu oddaniť keď sa z nich dosiahne zdaniteľný príjem“. Podľa názoru žalobcu nemala by sa opomínať ešte jedná podstatná skutočnosť, a to je moment, kedy sa náklady na vysielanie vynakladajú a moment, kedy sa výnosy za vysielanie reklamy dosahujú. Tieto dva momenty sú časovo odlišné a spravidla uplynie dlhšie časové obdobie medzi vynaložením nákladov a získaným efektom. Žalobca v čase vynaloženia nákladov ešte nevie presne uviesť, z ktorého nákladu bude aký efekt, toto môže iba predvídať a odôvodnene plánovať.

K prípustnosti dorubenia DPH pri predaji nehnuteľností žalobca uviedol, že krajský súd v tejto v tejto časti odôvodnil dorubenie dane z dôvodu údajnej nesprávnej aplikácie § 38 zákona o DPH pri predaji pozemkov spolu v sume 833 032,46 € (25 095 936 Sk). Podľa názoru žalobcu postup súdu, žalovaného a daňového úradu, ktorým uplatnil spôsob výpočtu DPH je nezákonný v celom rozsahu a tiež v rozpore s čl. 2 ods.2 Ústavy SR, podľa ktorej žalovaný a daňový úrad (ako orgán štátnej správy) môže robiť iba to, čo je zákonom dovolené. V tejto súvislosti je zreteľahodná ešte jedna skutočnosť a to, že v danom prípade nedošlo k nejakému majetkovému zvýhodneniu na strane žalobcu, ktorý nehnuteľnosti predával, a ktoré by naopak ukracovalo a poškodzovalo Slovensku republiku na DPH. Obaja účastníci kúpnych zmlúv, t.j. žalobca ako predávajúci a tretia osoba ako kupujúci nehnuteľností, boli platiteľmi DPH, a teda obaja účastníci by si DPH zohľadnili vo svojom účtovníctve. K žiadnej škode a k zvýhodneniu nedošlo. Toto pripomínal žalobca správcovi dane i žalovanému počas celého konania o dorubení DPH. ***Iné by bolo, pokiaľ by bol kupujúcim subjekt, ktorý by nebol platiteľom DPH, nakoľko by predávajúci DPH odviedol na účet štátu a správcu dane, kupujúci by nemal nárok na odpočet, a teda by sa stala odvedená DPH príjmom štátu.***

Zdôraznil, že s poukazom na ustanovenia § 38 ods. 1 zákona o DPH "oslobodené od dane je dodanie stavby alebo jej časti vrátane stavebného pozemku, na ktorom stavba stojí, ak je dodanie uskutočnené po piatich rokoch od prvej kolaudácie stavby, na základe ktorej bolo povolené užívanie stavby; platiteľ sa môže rozhodnúť, že dodanie uvedenej nehnuteľnosti nebude oslobodené od dane" a podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH "oslobodené od dane je

dodanie pozemku okrem dodania stavebného pozemku. Pokiaľ sa stavebný pozemok dodáva so stavbou, vzťahuje sa na neho odsek 1". Podľa § 43h ods. 1 stavebného zákona "stavebným pozemkom sa rozumie časť územia určená územným plánom obce alebo územným plánom zóny, alebo územným rozhodnutím na zastavanie a pozemok zastavaný stavbou". Podľa § 43 stavebného zákona "Stavba je stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou alebo osadenie ktorej vyžaduje úpravu podkladu". Podľa § 43 stavebného zákona sa stavby členia z hľadiska stavebno-technického na pozemné a inžinierske stavby, z hľadiska účelu sa stavby členia na bytové budovy a nebytové budovy. Ďalšie členenie stavieb je uvedené aj § 139b stavebného poriadku, ktorý člení stavby na stavby jednoduché, stavby drobné, stavby na obranu štátu, atď. Medzi inžinierske stavby patria podľa § 43a ods. 3 písm. a/ stavebného zákona napr. miestne a účelové komunikácie, chodníky, nekryté parkoviská, medzi jednoduché stavby patria podľa § 139b ods. 1 písm. d/ stavebného zákona oporné múry, a medzi drobné stavby sa podľa ods. 7 § 139b považuje aj oplotenie. Podľa § 9 katastrálneho zákona "Pozemky sa v katastri členia na a) ornú pôdu, b) chmeľnice, c) vinice, d) záhrady, e) ovocné sady, j) trvalé trávne porasty, g) lesné pozemky, h) vodné pozemky, i) zastavané plochy a nádvoría, j) ostatné plochy". Podľa § 70 ods. 2 katastrálneho zákona "Údaje katastra, a to údaje o právach k nehnuteľnostiam, parcelné číslo, geometrické určenie nehnuteľnosti, druh pozemku, geometrické určenie a výmera katastrálneho územia, názov katastrálneho územia, výmera poľnohospodárskej jednotky alebo lesnej hospodárskej jednotky, alebo organizačnej jednotky, údaje o základných a podrobných polohových bodových poliach, údaje o bodových poliach, ako aj štandardizované geometrické názvy, sú hodnoverné a záväzné, ak sa nepreukáže opak".

Žalobca uviedol, že predmetom kúpy podľa zmlúv o prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnosti č. S. X. a S. X., ktoré sú predmetom kontroly, sú nehnuteľnosti, a to stavby so súpisným číslom, resp. bez súpisného čísla, ako aj pozemky zapísané v katastri nehnuteľnosti ako "zastavané plochy", "zastavané plochy a nádvoría" a v jednom prípade pozemok zapísaný ako "ostatné plochy". Zdôraznil, že údaje uvedené v katastri nehnuteľnosti týkajúce sa druhu pozemku sú záväznými údajmi a považujú sa za hodnoverné a záväzné, ak sa nepreukáže opak. Skutočnosť, že sú v katastri predmetné nehnuteľnosti zapísané ako "zastavané plochy a nádvoría", resp. "zastavané plochy" preukazuje, že na týchto pozemkoch sú postavené stavby rôzneho druhu a rôzneho účelu. Z geometrického plánu č. X. zo dňa 22.4.2005, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou kúpnej

zmluvy, je ďalej zrejmé, že na pozemkoch sú postavené miestne a účelové komunikácie a dvory, ktoré majú charakter inžinierskych stavieb. Zo zmluvy je rovnako zrejmé, že na zastavaných pozemkoch, ktoré sú predmetom kúpy, sú aj také stavby, ktoré majú vo vzťahu k predávanému pozemku charakter súčasti veci, resp. príslušenstva k veci a predávajú sa s konkrétnou vecou, napr. plot s konkrétnym pozemkom, na ktorom oplotenie stojí. Žalobca zastáva v tejto súvislosti názor, že žalovaný a daňový úrad je povinný rešpektovať záväzné údaje zapísané v katastri nehnuteľnosti. Kataster nehnuteľností je orgán, ktorý vydáva verejné listiny, ktoré sú záväzné pre každého. Žalovaný a daňový úrad, ako orgán štátnej správy, sú povinné rešpektovať údaje uvedené v katastri a nemôžu tieto údaje spochybňovať. Žalobca považoval za osobitného zreteľa hodné odôvodnenie rozsudku krajského súdu, ktorý na strane 12 v poslednej vete uvádza, že *"... že existujúce stavby zriadené na predmetných pozemkoch vzhľadom na svoju marginálnosť v pomere k výmere pozemkov nie sú spôsobilé založiť pre prevádzané stavebné pozemky oslobodenie od dane, z medzí zákonnosti nevybočuje"*. Chyby sa dopustil krajský súd aj vo svojom odôvodnení rozsudku na strane 11 v 1. odseku, keď tvrdí, že *".... dodanie stavebného pozemku, ktorý sa dodáva so stavbou akou sú objekty bývalého zariadenia staveniska a pod., nespĺňa podľa názoru žalovaného podmienky oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH"*. Krajský súd jednoznačne pripustil existenciu stavieb, ale s týmito stavbami nechce spojiť ich právny status a to, že v danom prípade ide o taký prevod, ktorý je oslobodený od DPH. ***Krajský súd i žalovaný rozdeľujú stavby na také, ktoré sú "hodné" oslobodenia od DPH a na stavby "menejcenné", ktorým neprináleží režim oslobodenia od DPH. Krajský súd i žalovaný použili dva rozdielne a vzájomne si odporujúce režimy na nehnuteľnosti rovnakého druhu.*** Tento postup považuje žalobca za krajne neprípustný a za taký, ktorý je v zásadnom rozpore s princípom právneho štátu. Obdobne je to aj v prípade tvrdenia krajského súdu na strane 11 v 2. odseku odôvodnenia, o tom, že *„Je nesporné, že predmetom zmlúv č. S. X. a č. S. X. boli pozemky zapísané v katastri nehnuteľností ako zastavené plochy, zastavené plochy a nádvorcia a ostatné plochy a tiež stavby stojace na týchto pozemkoch, niektoré z nich aj so súpisným číslom. Domnienka o záväznosti a hodnovernosti údajov katastra vrátane údajov o druhu pozemku je domnienkou vyvrátiteľnou, to značí, že pokiaľ sa preukáže, že pozemok zapísaný v katastri nehnuteľnosti ako zastavený v skutočnosti zastavaný nie je, možno ho na účely zákona o DPH považovať za stavebný, no nezastavaný"*. Krajský súd v tom istom odseku tvrdí, že pozemky boli zastavané, a že na nich boli stavby, pričom zároveň tvrdí, že platí domnienka o tom, že tam stavby neboli. Povinnosťou súdu, žalovaného a správcu dane bolo rešpektovať

skutočný stav. Žalobca konštatoval, že v danom prípade nebolo vyvrátené, že na pozemkoch boli stavby. Stavby tam v čase predaja boli, reálne existovali, a preto nie je možné uplatniť vyvrátiteľnú domnienku, ako sa to mylne domnieva krajský súd, žalovaný a správca dane. Krajský súd na strane 12 odôvodnenia rozsudku konštatoval, že *"... správca dane i žalovaný svoju úvahu o podstate uskutočnených prevodov a z toho vyplývajúci záver o dorubení DPH zrozumiteľne a presvedčivo odôvodnili a súd im v tomto smere nemá čo vytknúť"*. Žalobca považuje tento hodnotiaci záver za závažné pochybenie zo strany súdu, nakoľko súd v odôvodnení na jednej strane priznáva, že tam stavby boli, pričom zároveň si odporuje a priznáva, že platí vyvrátiteľná domnienka, že tam stavby neboli; pochybenie krajského súdu je aj v tom, že niektorým stavbám priznáva status oslobodenia od DPH a iným tento status nepriznáva. Žalobca dal do pozornosti súdu, že v jednotlivých zmluvách o prevode vymedzil predmet kúpy po dohode s predávajúcim využívajúc svoje právo z titulu vlastníctva, a že v danom prípade išlo o jedno plnenie a za jednu dohodnutú cenu predaja. Neobstojí ani tvrdenie žalovaného, že podstatou prevodu bol len prevod vlastníctva k pozemkom. Cena predaja sa tvorila medzi stranami na základe ponuky predávajúceho a následnej dohody s predávajúcim, pričom jedným s podkladov bol aj znalecký posudok. Žalovaný nemá v žiadnom prípade právo vyslovovať domnienky o cene a deliť dohodnutú cenu na tú časť, ktorá "prináleží" pozemkom a na tú časť, ktorá "prináleží" stavbám. Predmetom kúpy podľa zmluvy č. S. X. je pozemok, ktorý je označený 13-timi parcelnými číslami a 8 stavieb, z ktorých 2 stavby majú súpisné čísla. Ucelený súbor nehnuteľností vrátane súčastí a príslušenstva bol dodávaný ako celok a medzi predávajúcim a kupujúcim bola dohodnutá kúpna cena vo výške 87 000 000 Sk. Žalobca konštatoval, že akékoľvek úvahy a špekulácie žalovaného týkajúce sa všeobecnej ceny podľa znaleckých posudkov sú v danej situácii bezpredmetné, právne irelevantné, pretože nemajú oporu v žiadnom právnom predpise. Rovnako sú právne irelevantné aj úvahy žalovaného a daňového úradu týkajúce sa prípadne budúcich úkonov kupujúceho, t.j. či zlikviduje alebo nezlikviduje niektoré stavby, resp. či urobí alebo neurobí nejaké úpravy po čase predaja, lebo toto právo mu výsostne patrí z titulu vlastníctva k nadobudnutým veciam. Žalovaný a ani daňový úrad nemôže deliť stavby na také, ktoré spĺňajú podmienky oslobodenia od dane podľa § 38 ods. 2 zákona o DPH a na také, ktoré nespĺňajú podmienky oslobodenia (ako to uvádza na str. 15 v 1. odseku odôvodnenia rozhodnutia), lebo na takéto hodnotenie nemá právo. V danom prípade žalovaný a daňový úrad postupovali tak, že ani jednej stavbe "nepriznali spôsobilosť byť stavbou podľa § 38 zákona o DPH" a celú kúpnu cenu považovali za takú, z ktorej sa má odpočítať DPH.

Žalovaný a daňový úrad opomenul pri svojej iniciatíve zrejme aj to, že časť pozemku označená parc. č. X. o výmere 4320 m² má charakter "ostatných plôch", na ktorú by sa mal podľa jeho chápania vzťahovať režim podľa § 38 ods. 1 prvá veta zákona o DPH.

Predmetom kúpy podľa zmluvy č. S. X. je pozemok, ktorý je označený 2-ma parcelnými číslami a 5 stavieb, z ktorých 1 stavba má súpisné číslo. Ucelený súbor nehnuteľností vrátane súčastí a príslušenstva bol dodávaný ako celok a medzi predávajúcim a kupujúcim bola dohodnutá kúpna cena vo výške 85 100 000 Sk. Žalobca rovnako konštatoval, že aj v tomto prípade sú akékoľvek úvahy a špekulácie žalovaného týkajúce sa delenia pozemkov podľa parcelných čísiel, všeobecnej ceny, podľa znaleckých posudkov, bezpredmetné a právne irelevantné, pretože nemajú oporu v žiadnom právnom predpise. Rovnako sú právne irelevantné aj úvahy žalovaného a daňového úradu týkajúce sa príp. budúcich úkonov kupujúceho, t.j. či zlikviduje alebo nezlikviduje niektoré stavby, resp. či urobí alebo neurobí nejaké úpravy po čase predaja, lebo toto právo mu výsostne patrí z titulu vlastníctva k nadobudnutým veciam. V danom prípade žalovaný a daňový úrad postupovali tak, že jednej stavbe "priznali spôsobilosť byť stavbou podľa § 38 zákona o DPH" a ďalším štyrom stavbám nepriznali spôsobilosť byť stavbou podľa § 38 zákona o DPH". Vo svojej iniciatíve išiel žalovaný a daňový úrad až tak ďaleko, že rozdelil dohodnutú kúpnu cenu na časť, ktorej priznáva byť cenou spôsobilou podľa § 38 a na takú, ktorej túto spôsobilosť nepriznáva. Žalobca konštatoval, že **žalovaný ani daňový úrad nemajú žiadne právo rozhodovať o skladbe a členení kúpnej ceny, lebo toto im zo žiadneho predpisu neprislúcha.**

Žalobca dal tiež do pozornosti súdu, že žalovaný i daňový úrad si zamieňa pojmy "pozemok", "stavebný pozemok" a "parcela", resp. týmto pojmom nerozumie a následne tieto pojmy aj nesprávne aplikuje. Podľa § 3 ods. 1 katastrálneho zákona "*Pozemkom sa rozumie časť zemskeho povrchu oddelená od susedných častí hranicou územnej správnej jednotky, katastrálneho územia, zastavaného územia obce, hranicou vymedzenou právom k nehnuteľnosti, hranicou držby alebo hranicou druhu pozemku, alebo rozhraním spôsobu využívania pozemku*". Podľa § 3 ods. 3 katastrálneho zákona "*Parcelou sa rozumie geometrické určenie a polohové určenie a zobrazenie pozemku v katastrálnej mape, v mape určeného operátu alebo v geometrickom pláne s vyznačením jej parcelného čísla*". Podľa názoru žalobcu pozemkom je s odkazom na § 3 ods. 1 katastrálneho zákona "*časť zemskeho povrchu oddelená od susedných častí hranicou vymedzenou právom k nehnuteľnosti*", **a teda, pokiaľ patrí vlastnícky žalobcovi ucelená časť zemskeho povrchu, ktorá je označená**

v katastri viacerými parcelnými číslami, vždy ide o jeden pozemok a nie o viac pozemkov.

Vlastníkovi tohto pozemku patrí z titulu vlastníctva, aby rozhodol o zmene hraníc, t.j. aby napr. rozdelil pozemok na dve, či viac častí, a aby niektoré z týchto častí aj predal inému. Tento záver vyplýva aj z metodického pokynu DR SR k zdaňovaniu dodania a nájmu nehnuteľnosti podľa § 38 zákona o DPH (postupy podľa metodických pokynov sú daňové orgány povinné dodržiavať), kde sa uvádza: "Oslobodenie od dane sa vzťahuje aj na dodanie pozemku s výnimkou dodania stavebného pozemku. Stavebný pozemok je oslobodený od dane len za predpokladu, ak sa dodáva spolu so stavbou, ktorá je po 5-tich rokoch od prvej kolaudácie. Stavebný pozemok dodávaný spolu so stavbou sa posudzuje rovnako ako stavba. Ak je oslobodené dodanie stavby, je oslobodený aj stavebný pozemok. Ak sa stavba zdaňuje, rovnako sa zdaňuje aj pozemok. Ak sa stavebný pozemok dodáva samostatne, na jeho dodanie sa nevzťahuje oslobodenie od dane, t.j. podlieha dani". Teda nie je tu žiadna zmienka o pojme - parcela, ako sa chybne domnieva žalovaný. V uvedených výstupoch daňových orgánov, ktorých sa žalobca, okrem vlastného výkladu v dobrej viere pridržoval, nikde nie je zmienka, že stavebné pozemky treba posudzovať podľa parcel. Žalobca poukázal tiež na to, že v danom prípade predával stavebný pozemok so stavbami (dom, sklad, garáž, montovaný objekt, skladovacia hala, plot miestne a účelové komunikácie), pričom stavba bola oslobodená od dane z dôvodu časového testu nad 5 rokov po prvej kolaudácii, a preto aj stavebný pozemok, ktorý žalobca dodával ako súčasť jedného obchodného prípadu spolu so stavbami, je oslobodený od dane. Žalobca upozornil, že ako radový užívateľ práva vykladajúci si písané právo v dobrej viere a primerane prihliadajúc i na svoje zákonom chránené záujmy, nemal dôvod použiť zužujúci výklad pojmu "stavebný pozemok" tak, že ide len o parcelu priamo pod stavbou; pojem parcela sa v zákone nenachádza. Podľa článku 2 Ústavy SR môžu štátne orgány vyžadovať plnenie len zákonom ustanovených povinností. Žalovaný napriek tomu neprípustným spôsobom nad rámec zákona rozširuje povinnosti žalobcu o dodatočné podmienky (irelevantné k veci), keď napr. poukazuje na štruktúru pozemkov a ich cenu, poukazuje na to, že možno budú stavby po ich kúpe následne odstránené, svojvoľne si určuje, čo za stavbu bude považovať a čo za stavbu považovať nebude, resp. koľko stavieb má byť na jednom pozemku, či na jednej parcele, a pod. Žalobca poznamenal, že zákon o DPH žiadne z vyššie uvedených dodatočných podmienok neobsahuje, a preto ich ani žalovaný nemôže požadovať. Žalovaný tiež nemôže vyvodzovať závery iba na základe údajov uvádzaných v podkladoch predávajúceho alebo v znaleckom posudku, ktorý v danom prípade slúžil ako podklad pre vypracovanie kúpno-predajnej zmluvy. Takúto podmienku zákon o DPH platiteľom dane neurčuje. Daňové

subjekty majú v aplikačnej praxi postupovať v dôvere v písané právo, a preto nemožno od nich vyžadovať dodatočné povinnosti, ktoré sú irelevantné k právnomu hodnoteniu veci. Z uvedených dôvodov žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a hore označené rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žiadal, aby mu boli priznané trovy konania pozostávajúce z trov právneho zastúpenia v celkovej výške 14 699,32 €, ktoré špecifikoval, ako aj zo sumy 132,39 € zaplatenej titulom súdnych poplatkov.

Žalovaný správny orgán vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Zároveň poukázal na skutočnosť, že správca dane vykonal daňovú kontrolu v dobe nevyhnutne potrebnej na zistenie a vyhodnotenie skutkového stavu, v snahe skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti v sporných prípadoch zistiť čo najúplnejšie, ako svedčí priebeh daňovej kontroly opísaný v odôvodnení vydaného protokolu, v rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Zdôraznil, že v rámci odvolacieho konania preskúmaval zistený skutkový stav, posudzoval aplikáciu daňových predpisov na danú vec, na základe čoho vo veci rozhodoval a vypracoval samotné rozhodnutia, a tieto skutočnosti si vzhľadom na rozsah spisového materiálu, rozsiahlosť preskúvaných sporných vecí, rozsah samotných rozhodnutí vo veci a námietok žalobcu, vyžiadali potrebu predĺženia lehoty na rozhodnutie o odvolaní. Dôvodom predĺženia lehôt na vykonanie daňovej kontroly a rozhodnutie o odvolaní nebola teda skutočnosť, že by správcovi dane a žalovanému nebol zrejmý zmysel a cieľ sledovaný predmetnou právnou normou, ako tvrdí žalobca. K ďalšiemu konštatovaniu žalobcu, že *stanovisko MF SR z 20.5.2005 nebolo nijakým spôsobom publikované a teda nebola splnená ani formálna stránka príp. záväznosti stanoviska*, žalovaný uviedol, že ustanovenie § 49 ods.5 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, je záväzné pre všetkých platiteľov dane z pridanej hodnoty, ktorí sú povinní uplatňovať tento postup pri odpočítavaní dane z pridanej hodnoty v zmysle uvedeného ustanovenia zákona. Poukázal tiež na skutočnosť, že žalobca požiadal listom MF SR o vyjasnenie a ustálenie špecifického daňového režimu DPH a uvedené stanovisko MF SR z 20.7.2005, na ktoré poukazuje žalobca, je teda odpoveďou MF SR na predložený dopyt, v ktorom konkrétny daňový subjekt S. T. žiadal o vyjasnenie postupu v jeho špecifických podmienkach, a preto mu táto odpoveď bola priamo adresovaná a doručená. Záverom žalovaný uviedol, že sa stotožňuje so závermi odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach žaloby a v rozsahu odvolania žalobcu /§ 212 ods.1 O.s.p./, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je opodstatnené. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods.2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 7. apríla 2011 (§ 156 ods.1 a ods.3 O.s.p.).

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.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty Bratislava č. 500/230/24228/06/Soj z 22.12.2006, ktorým správca dane odvolaniu právnej predchodkyne žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru č. 500/230/20963/06/Soj z 8.11.2006 čiastočne vyhovel a znížil jej vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2005 zo sumy 34 916728 Sk na sumu 34 895 934 Sk.

Predmetom rozhodnutia v posudzovanej veci bol vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie september 2005. Rozdiel DPH podľa názoru daňových orgánov vznikol na základe zníženia odpočítanej DPH právnym predchodcom žalobcu, a to z dôvodu nesprávnej aplikácie ustanovení **§ 49 ods.5 zákona o DPH** a **§ 38 ods.2 zákona o DPH**.

I. K namietanej nesprávnej aplikácii ustanovenia § 49 ods.5 zákona o DPH.

Z podkladov súdneho spisu, vrátane administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu je zrejmé, že právny predchodca žalobcu – S. si ako platiteľ DPH uplatnila spôsob výpočtu odpočítateľnej dane pomerom podľa § 49 ods.5 zákona o DPH. Správca dane tvrdil, že nakúpené služby a tovary neboli použité na vysielanie zdaňovanej reklamy, S. tvrdila, že tieto tzv. zmiešané nákupy boli použité aj na verejnú nezdaňovanú službu (hradenú

koncesionárskymi poplatkami), aj na zdaňovanú reklamu (hradenú komerčne). Pretože ide o zmiešané nákupy, S. si neuplatnila celú daň z uvedených nákupov, ale len ich pomernú časť, tak ako to podľa jej názoru umožňovalo ustanovenie § 49 ods.5 zákona o DPH.

Podstatou sporu v tejto časti je, či naviazané programy (nákupy) vysielané pred, počas a po zdaňovanej reklame - súvisia alebo nesúvisia so zdaňovanou reklamou. Podľa názoru žalobcu bez programového podkladu nemožno vysielat' zdaňovanú reklamu, a z tohto dôvodu je nutné do množiny nákupov, z ktorých si S. môže pomerom podľa § 49 ods.5 zákona o DPH odpočítať daň, zahrnúť aj DPH z nákupu programového podkladu.

Žalovaný však zotrval na tom, že náklady na komerčne využiteľné programové typy nie sú zahrnuté do ceny za reklamu, a preto nie je možné tieto náklady považovať za náklady priamo súvisiace s podnikaním. Žalovaný priznal, že u spozorovaných programov nebolo možné jednoznačne určiť výšku nákladov na nákup a výrobu tohto typu programov, t.j. sumu, ktorá je zdaňovaná a ktorá vchádza do čitateľa pre výpočet pomeru. Pomer podľa § 49 ods.5 zákona o DPH teda na základe nákladov nebolo možné určiť, tak ako to bolo pôvodne akceptované, preto správca dane ako jediný objektívny spôsob určenia pomeru podľa § 49 ods.5 stanovil spôsob vypočítaný na základe výnosov. Podľa žalobcu toto tvrdenie nemá oporu v zákone.

Podľa § 49 ods. 5, tretia veta pred bodkočiarkou zákona o DPH ak platiteľ použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia.

Citované ustanovenie aj podľa názoru odvolacieho súdu neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy. Treba prisvedčiť žalobcovi v tom, že ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH pojem "výnosy" neobsahuje, a preto bolo úlohou správnych orgánov prioritne vyriešiť otázku, či za daného stavu za účelom výpočtu pomeru týmto spôsobom, t.j. podľa výnosov, boli splnené zákonné podmienky. Z uvedených ustanovenia § 49 ods. 5 zákona o DPH je podľa názoru žalobcu zrejmé, že pomer môže byť vypočítaný iba z nákladov, ktoré preukazujú ako boli nákupy tovarov a služieb použité.

Správne orgány v predmetnej veci v súvislosti so spôsobom výpočtu pomeru podľa § 49 ods.5 zákona o DPH vychádzali z listu Ministerstva financií SR č. MF/17683/2005-73 zo dňa 20.7.2005 v ktorom tento ústredný orgán štátnej správy uviedol, že *na určenie pomeru podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH považuje za objektívnejšie jeho stanovenie na základe výnosov, pričom však nevylúčil ani iný spôsob jeho stanovenia, ktorý by reálne vyjadroval rozsah použitia tovarov a služieb na podnikanie k celkovému rozsahu použitia tovarov a služieb.* Na tomto mieste odvolací súd považuje za potrebné zdôrazniť, že sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou žalobcu v tom, že uvedený list nemá povahu všeobecne záväznej právnej normy, ale ide len o stanovisko, resp. usmernenie - svojím obsahom nejednoznačné, a teda v konečnom dôsledku dávajúcim možnosť postupovať aj inak - ktoré je pre právne posúdenie predmetnej veci právne irelevantné.

Skutočnosť, že citované ustanovenie § 49 ods.5 zákona o DPH neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy, nemôže byť na ujmu daňového subjektu.

V zmysle ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky pritom nemožno nepripomenúť, že Slovenská republika je právny štát, čo priamo vyplýva z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ktorý je založený na princípoch právnej istoty a predvídateľnosti právnych noriem, pričom nejasné a neurčité právne normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu adresáta právnej normy, ale vždy na ťarchu tvorcu právnej normy. Tak napr. v náleze sp. zn. PL. ÚS 67/07 zo dňa 6. februára 2008 ústavný súd judikoval: „Princíp právnej istoty je nepochybne neoddeliteľnou súčasťou princípov právneho štátu zaručeného čl. 1 ods. 1 ústavy (mutatis mutandis II. ÚS 48/97, PL. ÚS 37/99, PL. ÚS 49/03, PL. ÚS 25/00, PL. ÚS 1/04, PL. ÚS 6/04 atď.). Ústavný súd v súvislosti s princípom právnej istoty vo svojej judikatúre už viackrát uviedol, že s jeho uplatňovaním v právnom štáte sa spája požiadavka všeobecnosti, platnosti, trvácnosti, stability, racionálnosti a spravodlivého obsahu právnych noriem (PL. ÚS 15/98 tiež napr. PL. ÚS 1/04, alebo PL. ÚS 8/04).

V žiadnom prípade však nemožno pripustiť, aby orgán štátnej správy si prisvojoval kompetencie, ktoré mu nepatria a sám podával vydávaním metodických pokynov a stanovísk výklad právnych noriem. Štátne orgány môžu podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Na základe uvedených skutočností odvolací súd ohľadne namietanej aplikácie ustanovenia § 49 ods.5 zákona o DPH, konštatuje, že žaloba je dôvodná.

II. K namietanej nesprávnej aplikácii ustanovenia § 38 zákona o DPH.

Čo sa týka tejto časti odvolaním napadnutého rozsudku, odvolací súd po dôslednom oboznámení sa s podkladmi súdneho spisu vrátane administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu zistil, že žalovaný správny orgán predložil súdu prvého stupňa neúplný administratívny spis. V administratívnom spise sa totiž nenachádzajú znalecké posudky, ktoré boli podkladom horeoznačených zmlúv o prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam. Táto skutočnosť je zrejmalá a jednoznačná aj zo žalovaným predloženého chronologického prehľadu príloh, ktorý pripojil k predloženému spisu (na č.l. 42 v súdnom spise). Za tohto stavu vo veci odvolací súd nemohol zaujať stanovisko k odvolacím námietkam žalobcu ohľadne ním namietanej nesprávnej aplikácie ustanovenia § 38 zákona o DPH. S poukazom na uvedené odvolaciemu súdu nezostávalo nič iné ako skonštatovať nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia aj v tejto časti, a to z procesných dôvodov, bez meritórneho posúdenia veci.

Z týchto dôvodov odvolací súd zamietajúci prvostupňový rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/221/2637-34073/2007/991909-r zo 17. mája 2007 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného správneho orgánu postupovať vo vyššie naznačenom smere, odstrániť nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, a to predovšetkým dôsledným vysporiadaním sa s námietkami žalobcu a len následne vydať rozhodnutie, ktoré je povinný náležite odôvodniť tak, aby v prípade podania návrhu na preskúmanie zákonnosti v správnom súdnictve, spĺňalo všetky atribúty preskúmateľnosti.

V novom rozhodnutí bude povinnosťou správneho orgánu vysporiadať sa tiež dôsledne so všetkými námietkami žaloby.

Podľa § 250j ods.6 O.s.p. správne orgány sú viazané právnym názorom súdu.

O náhrade trov konania (vrátane trov konania na súde prvého stupňa) rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. a v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal ich náhradu, a to v sume **555,15 €**. Priznaná náhrada trov pozostáva z náhrady za zaplatené súdne poplatky (za podanú žalobu a za odvolanie) spolu vo výške 132,39 € a z trov právneho zastúpenia za 4 úkony právnej služby priznanej v plnej výške základnej sadzby tarifnej odmeny (prevzatie zastúpenia dňa 6. augusta 2007, podanie žaloby na súd dňa 10. augusta 2007, účasť na pojednávaní dňa 30. septembra 2009, podanie odvolania na súd dňa 23. novembra 2009) a 2 úkony právnej služby priznanej vo výške jednej štvrtiny základnej sadzby tarifnej odmeny (účasť na vyhlásení rozsudku dňa 21. októbra 2009 a účasť na vyhlásení rozsudku dňa 7. apríla 2011).

Vychádzajúc z uvedeného potom základná sadzba tarifnej odmeny pre roky 2007, 2009 a 2011, kedy žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu vykonal právne úkony, predstavuje nasledovné sumy:

- **rok 2007:** základná sadzba tarifnej odmeny podľa § 11 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z.z.“) v znení účinnom do **31. mája 2009** je jedna trinástina výpočtového základu (§ 1 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004), čo predstavuje sumu 45,51 € (1371 Sk),
- **rok 2009:** základná sadzba tarifnej odmeny podľa § 11 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. v znení účinnom od **1. júna 2009** do 31. mája 2010 je jedna šestina výpočtového základu (§ 1 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004), čo predstavuje sumu 115,90 €, ktorá vo výške $\frac{1}{4}$ základnej sadzby tarifnej odmeny predstavuje sumu 28,98 €,
- **rok 2011:** základná sadzba tarifnej odmeny podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. v platnom znení je jedna šestina výpočtového základu (§ 1 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004), čo predstavuje sumu 123,50 €, ktorá vo výške $\frac{1}{4}$ základnej sadzby tarifnej odmeny predstavuje sumu 30,88 €.

Odmena právneho zástupcu teda predstavuje sumu 382,68 €. V zmysle vyhlášky č. 655/2004 Z.z k úkonom zo dňa 6. augusta 2007 a zo dňa 10. augusta 2007 prislúcha právnenému zástupcovi paušálna náhrada vo výške 2x178 Sk (11,82 €), k úkonom zo dňa

30. septembra 2009, 21. októbra 2009 a 23. novembra 2009 paušálna náhrada vo výške 3x6,95 € (20,85 €) a k úkonu zo dňa 7. apríla 2011 paušálna náhrada vo výške 1x7,41 €, spolu 40,08 €.

Pri rozhodovaní o náhrade trov právneho zastúpenia za rok 2007 súd vychádzal z ustanovenia § 11 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. a základnú sadzbu tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby odvodil z výpočtového základu zisteného podľa § 11 ods. 3 citovanej vyhlášky, nakoľko v správnom súdnictve nie je možné priznať odmenu advokáta za poskytovanie právnych služieb podľa § 10 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. a to z dôvodu, že je založené na preskúvaní zákonnosti rozhodnutí a postupov správnych orgánov, t.j. aplikácii verejných práv správnymi orgánmi.

V súvislosti s aplikáciou ustanovenia § 11 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. v konaniach o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku odvolací súd dáva do pozornosti uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 92/09-9 zo dňa 1. apríla 2009.

Vyhláškou č. 209/2009 Z.z., ktorou sa mení a dopĺňa vyhláška Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z., bol § 11 doplnený odsekom 3, podľa ktorého základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby vo veciach zastupovania v konaniach podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku je jedna šestina výpočtového základu, preto odvolací súd pri rozhodovaní o náhrade trov právneho zastúpenia za roky 2009 a 2011 postupoval v zmysle citovaného ustanovenia.

Súd nepriznal žalobcovi náhradu trov konania zvýšenú o daň z pridanej hodnoty, nakoľko mu nebolo predložené Osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty preukazujúce, že právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH. Za úkon právnej služby účasť na pojednávaní dňa 21. októbra 2009 súd priznal náhradu trov právneho zastúpenia vo výške jednej štvrtiny základnej sadzby tarifnej odmeny s ohľadom na ust. § 14 ods. 5 vyhlášky č. 655/2004 Z.z v znení do 31. mája 2010, podľa ktorého za zastúpenie alebo obhajobu na pojednávaní, pri ktorom došlo iba k vyhláseniu rozhodnutia, patrí len štvrtina odmeny. Rovnako postupoval ohľadom úkonu právnej služby účasť na pojednávaní dňa 7. apríla 2011, keď v zmysle ust. § 14 ods. 5 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. v platnom znení odmena

vo výške jednej štvrtiny základnej sadzby tarifnej odmeny patrí za úkon právnej služby zastupovanie alebo obhajoba na pojednávaní, pri ktorom sa iba vyhlásilo rozhodnutie.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.

V Bratislave 7. apríla 2011

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská