



## **ROZSUDOK**

### **V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: **M.**, *zastúpeného JUDr. J. S., PhD., advokátom*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/223/6101-38054/2009/992517-r zo dňa 25. marca 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/51/2009-27 zo dňa 4. novembra 2009, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/51/2009-27 zo dňa 4. novembra 2009 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

#### **O d ô v o d n e n i e**

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom č.k. 7S/51/2009-27 zo dňa 4. novembra 2009 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/223/6101-38054/2009/992517-r zo dňa 25. marca 2009, ktorým podľa

§ 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Moldava nad Bodvou č. 711/230/25105/08/Sir zo dňa 30. decembra 2008. Prvostupňovým správny rozhodnutím bolo žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2002 v sume 4 649,80 eur.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že vo veci neexistovala zákonná prekážka právoplatne rozhodnutej veci podľa § 25 ods. 1 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb., nakoľko predmetom rozhodnutia Daňového úradu Moldava nad Bodvou zo dňa 14.03.2003 bolo priznanie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2002, kým predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa bolo vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2002. Podľa názoru súdu nemožno hovoriť o nerešpektovaní zásady rovnakého rozhodovania v skutkovo rovnakých veciach, keďže rozdiel v posudzovaní zdaniteľnosti plnení poskytovaných žalobcom ako príspevkovou organizáciou v rámci daňovej kontroly vykonanej v roku 2003, a v tomto konaní vyplýval z nesprávnej aplikácie hmotnoprávných predpisov pri vykonaní daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2002.

Pri posúdení otázky, či plnenia žalobcu, z ktorých správca dane žalobcovi vyrubil daň z pridanej hodnoty, tejto dani podliehali, krajský súd vychádzal z ustanovenia § 42 zákona č. 303/1995 Z.z. o rozpočtových pravidlách (podľa ktorého mohla príspevková organizácia vykonávať so súhlasom zriaďovateľa podnikateľskú činnosť nad rámec hlavnej činnosti, pre ktorú bola zriadená), ako aj zo zakladacej listiny a štatútu žalobcu (z ktorého nesporne vyplýva, že žalobca bol založený na plnenie verejnoprospešných činností). Účelom verejnoprávných činností bolo zabezpečiť potreby mesta M. a jeho občanov. Ak boli tieto činnosti vykonávané v prospech podnikateľských subjektov a iných subjektov, resp. v prospech občanov iných obcí a miest, nemohli sledovať účel, na ktorý bol žalobca zriadený. Krajský súd dospel k záveru, že pri výkone podnikateľských činností (výroba a rozvod tepla a teplej úžitkovej vody a i.) bolo povinnosťou žalobcu uplatniť daň z pridanej hodnoty voči podnikateľským a iným subjektom, aj pri plneniach vo vzťahu k užívateľom bytov – občanov mesta M. Žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty si v zdaňovacom období uplatnil nárok na odpočet

dane za prijaté zdaniteľné plnenia - došlé faktúry za dodávku plynu, za nákup tuhého paliva, za práce vykonané v kotolni a pod. v plnej výške, t.j. sám deklaroval, že prijaté zdaniteľné plnenia použije na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení, a preto pri ich dodaní mu vznikla povinnosť uplatniť daň z pridanej hodnoty. Žalobca tým, že dodával teplo a teplú úžitkovú vodu pre podnikateľské a iné subjekty (napr. rozpočtové organizácie), nevykonával verejnoprospešnú činnosť, ale uskutočňoval podnikateľskú činnosť. Rovnako to platí aj vo vzťahu k poskytovaniu ďalších služieb (stavebné práce a stavebné úpravy, odvoz fekálií motorovým vozidlom značky IFA a poskytnutie dopravných služieb) pre podnikateľské subjekty, iné obce, Farský úrad v M. a obyvateľov iných obcí. Žalobca tým ani nezabezpečoval plnenie povinností, ktoré by mu ukladali osobitné zákony (napr. na úseku likvidácie odpadov), pretože takéto povinnosti sa týkali iba jeho územného obvodu. Tieto aktivity je možné hodnotiť ako verejnoprospešnú činnosť iba vo vzťahu k zabezpečovaniu potrieb mesta a obyvateľov mesta (napr. oprava a údržba mesta, prekládka verejného rozhlasu, odvoz fekálií v prospech obyvateľov mesta M.).

Krajský súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa, nakoľko v dodatočnom platobnom výmere Daňového úradu Moldava nad Bodvou sú špecifikované plnenia, ktoré správca dane kvalifikoval ako výkon všeobecne prospešnej činnosti a podnikateľskej činnosti. Zákonným požiadavkám kladeným na odôvodnenie rozhodnutia v zmysle § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. zodpovedá aj odôvodnenie rozhodnutia žalovaného. Žalovaný podrobne zdôvodnil rozlíšenie činnosti, ktoré žalobca vykonával ako verejnoprospešné činnosti, resp. ako podnikateľskú činnosť.

Krajský súd dospel k záveru, že opakovaná daňová kontrola bola vykonaná v súlade s ustanovením § 15b ods. 1 písm. c) zákona č. 511/1992 Zb., pretože žalovaný ako odvolací orgán bol oprávnený nariadiť opakovaný výkon daňovej kontroly. Jej vykonaniu nebránilo ustanovenie § 15b ods. 3 písm. a) citovaného zákona, pretože nešlo o preverovanie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch. Opakovaná daňová kontrola bola nariadená po ukončení odvolacieho konania.

Podľa názoru krajského súdu nedošlo k zániku práva správcu dane vyrubiť rozdiel dane v zmysle § 45 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. Daňová povinnosť vznikla žalobcovi v roku 2002 a úkon smerujúci na vyrubenie dane (doručenie protokolu o výsledku daňovej kontroly zo dňa 18.09.2006) bol vykonaný dňa 13.10.2006 jeho doručením. Preto nová päťročná lehota na zánik práva vyrubiť daň začala plynúť od konca roku 2006.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Žalobca nesúhlasil s tvrdením súdu, že vo veci neexistuje zákonná prekážka právoplatne skončenej veci z dôvodu, že ide o iné zdaňovacie obdobie než to, kde už správca dane rozhodoval. Žalobca k tomu uviedol, že daň z pridanej hodnoty nie je výsledkom činnosti daňovníka len za sledované zdaňovacie obdobie, ale zasahuje aj do predchádzajúcich a nasledujúcich zdaňovacích období. Poukázal na námietku uvedenú v žalobe, že vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti je nevyhnutné postupovať prostredníctvom určenia koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, pričom tento podiel nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne. Ak teda bola vykonaná osobitná samostatná daňová kontrola na úseku dane z pridanej hodnoty za rok 2002, má to dopad na celkovú daňovú povinnosť daňovníka. Práve zo záverov tejto daňovej kontroly vykonanej tým istým správcom dane, rozhodnutím č. 711/230/678/6162/2003/Pe/Ši, vyplýva, že u daňovníka neboli zistené žiadne porušenia platných právnych predpisov. Súd sa týmito dôvodmi vôbec nezaoberal, ani sa nezaoberal koeficientom výkonu činnosti v nadväznosti na rozdelenie charakteru činností vykonávaných organizáciou.

Ďalej žalobca namietal, že krajský súd sa opiera o odôvodnenie správcu dane založené na zosumarizovaní faktúr, pričom nie je zrejmé, na základe čoho správca dane rozlíšil činnosti verejnoprospešné a činnosť podnikateľskú. Rozhodnutie súdu považuje žalobca za nepreskúmateľné a zmätočné, nakoľko nie je zrejmé, z akých dôvodov tam uvedené činnosti nemôžu byť posudzované ako činnosti nepodliehajúce dani. Krajský súd sa tiež nevysporiadal s doterajšou rozhodovacou činnosťou NS SR, pričom zvýraznil rozsudok sp. zn. 5 Sž 98-105/00, ktorý sa detailne zaoberá právnym a skutkovým posúdením charakteru a účelu činnosti príspevkovej organizácie.

Žalobca položil otázku, či je podnikateľskou činnosťou odstránenie skládky odpadu, ktorú na území obce založil podnikateľský subjekt alebo či je podnikateľskou činnosťou činnosť žalobcu vykonávaná pre Farský úrad M., t.j. nepodnikateľský subjekt na území mesta M.. Žalobca tiež poukázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu, ktorý judikoval, že akékoľvek činnosti v oblasti výroby a rozvodu tepla a teplej úžitkovej vody možno realizovať výlučne len ako podnikateľskú činnosť, a to aj vo vzťahu k vlastným obyvateľom mesta.

Ďalej žalobca uviedol, že činnosti, ktoré boli predmetom vyrubenia dane, boli a sú uvedené v zriaďovateľskej listine ako hlavný predmet činnosti organizácie, resp. slúžili na plnenie jej základného účelu. Z rozhodovacej činnosti súdov vyplýva, že len v tom prípade, ak daňovník vykonal registráciu na daň z pridanej hodnoty, ide o zdaniteľné plnenie, a to len v tom rozsahu, v ktorom ide o vykonávanie podnikateľskej činnosti. Jediným rozlišovacím kritériom 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. Bolo pritom zákonnou povinnosťou súdu vyporiadať sa s tým u každého jednotlivého plnenia a uviesť rozlišovacie kritériá – charakter, cieľ a dôvod činnosti.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu poukázal na svoje vyjadrenie zo dňa 17. júna 2009 podané k žalobe žalobcu. K námietke žalobcu ohľadom určenia koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti uviedol, že z obsahu námietky sa nedá posúdiť, na aký spôsob určenia koeficientu, vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti, a to verejnoprospešný a podnikateľský, chcel žalobca v odvolaní poukázať.

Podľa ustanovenia § 21 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov platiteľ vypočíta pomernú časť odpočtu dane prostredníctvom koeficientu vtedy, ak uskutočňuje zdaniteľné plnenia, pri ktorých má nárok na odpočet dane a zdaniteľné plnenia, pri ktorých nárok na odpočet nemá. Podľa § 20 ods.4 citovaného zákona platiteľ nemá nárok na odpočet dane, ak uskutočňuje plnenia oslobodené od dane podľa ustanovenia § 26 zákona. V prípade poskytnutia zdaniteľných plnení oslobodených od dane to bolo správcom dane aj zohľadnené ( bod 3.6 strana 40 až 43 protokolu o kontrole č. 711/320/23921/2008),

kde sa v zmysle § 21 ods. 3 zákona vypočítal už ročný koeficient. Citované ustanovenie ani neumožňuje výpočet koeficientu podľa jednotlivých štvrt'rokov.

Žalovaný poukázal na to, že ak platiteľ príjme zdaniteľné plnenie na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a zároveň na iný účel ako uskutočňovanie zdaniteľných plnení, potom má v zmysle ustanovenia § 20 ods.1 zákona č. 289/1995 Z.z. nárok na odpočet iba v pomernej výške zodpovedajúcej rozsahu použitia prijatého zdaniteľného plnenia na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení (strana 6 protokolu).

Nesúhlasil s námietkou žalobcu ohľadne nedostatočného rozlíšenia činnosti, pretože správca dane v protokole ako aj v dodatočnom platobnom výmere, vychádzajúc pritom zo zakladacej listiny a štatútu žalobcu, presne špecifikoval zdaniteľné plnenia, t.j. plnenia podliehajúce dani z pridanej hodnoty a plnenia, ktoré boli vykonané v rámci hlavnej činnosti, teda plnenia mimo režimu dane z pridanej hodnoty. Dôsledne pritom vykonal rozlíšenie činností podľa obsahu, aj podľa toho, pre koho bolo vykonané. Podľa žalovaného je prioritným dôkazným prostriedkom preukazujúcim vyššie uvedené skutočnosti 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).

Na základe uvedeného žalovaný navrhoval, aby odvolací súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v zmysle § 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) preskúmal rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce v medziach odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., § 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

V danej veci bol predmetom odvolacieho konania rozsudok krajského sudu, ktorým bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný rozhodnutím, ktoré je predmetom súdneho preskúmvacieho konania, potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2002. Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je teda rozhodnutie (a postup), ktorým žalovaný správny orgán rozhodoval (právoplatne) o povinnosti žalobcu zaplatiť rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2002. Spornou medzi účastníkmi ostala hlavne otázka, či daňové orgány oboch stupňov postupovali správne pri určení, ktoré z činností žalobcu nemali verejnoprospešný charakter, a teda išlo o podnikateľské činnosti, a tým pádom o zdaniteľné plnenia. Žalobca tvrdil, že všetky ním vykonávané činnosti mali verejnoprospešný charakter a daňové orgány dospeli k záveru, že v danom zdaňovacom období žalobca vykonával súčasne verejnoprospešné činnosti a podnikateľské činnosti, ktoré posúdili ako zdaniteľné plnenia.

Relevantné námietky žalobcu (týkajúce sa právoplatne skončenej veci, nepreskúmateľnosti rozhodnutia, rozlíšenia činností, potreby postupovať prostredníctvom určenia koeficientu, vykonania daňovej kontroly, nepreskúmateľnosti a zmätočnosti) sú opakované. Náležite sa nimi zaoberal krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku. Pokiaľ žalobca namietal, že daňové orgány sa dostatočne nevenovali otázkam rozlíšenia činností, ktoré žalobca vykonával v kontrolovanom zdaňovacom období, možno len zopakovať, že správca dane v súlade so skutkovými a právnymi závermi, vyslovenými žalovaným správnym orgánom v rozhodnutiach, zrušujúcich platobné výmery správcu dane, vykonal opakovanú daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol, s ktorým bol žalobca oboznámený a z ktorého jasne a zrozumiteľne vyplýva, ktoré činnosti považoval správca dane za činnosti vykonávané v rámci hlavnej činnosti žalobcu (teda za verejnoprospešné činnosti) a ktoré považoval za podnikateľské činnosti. Skutkové zistenia uvedené v protokole o opakovanej daňovej kontrole uviedol správca dane aj v platobnom výmere zo dňa 30.12.2008 s presným vymedzením činností, vykonávaných žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období, ktoré považoval správca dane za činnosti verejnoprospešného charakteru a tých, ktoré považoval za podnikateľské činnosti. Náležite odôvodnil,

z ktorých dokladov predložených žalobcom vychádzal, k akým skutkovým zisteniam z týchto dokladov dospel a aký právny záver pri hodnotení jednotlivých dokladov, ktorými žalobca preukazoval uskutočňovanie svojej činnosti v kontrolovanom období, vyvodil. Aj odvolací súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov, že povinnosťou žalobcu ako registrovaného platiteľa dane z pridanej hodnoty bolo presne a jednoznačne odlišovať činnosti vykonané v súvislosti s jeho základným poslaním (verejnoprospešnou činnosťou) a činnosti vykonané pre ostatné subjekty, napr. pre podnikateľov, pre iné obce, pre občanov iných obcí.

Vychádzajúc z uvedeného sa najvyšší súd plne stotožnil s názorom Krajského súdu v Košiciach (a žalovaného správneho orgánu), že správca dane pri vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za II. štvrťrok 2002 postupoval v súlade so zákonom, keď pri vybraných činnostiach (poskytovaných službách) žalobcu ustálil, že ide o výkon podnikateľskej činnosti (a nie o zabezpečenie verejnoprospešných služieb), pričom rozlišovacím kritériom bol účel, resp. dôvod pre ktorý bola konkrétna služba poskytnutá.

Žalobca nenamietal, žeby žalovaný nesprávne vyrubil daň pri nejakom konkrétnom poskytnutom plnení. Namietal, že krajský súd neodôvodnil, prečo vybrané posudzované činnosti žalobcu podliehajú dani z pridanej hodnoty. Najvyšší súd nesúhlasí s touto námietkou žalobcu, nakoľko z napadnutého rozsudku je zrejmé, akými kritériami sa krajský súd riadil, t. j., či išlo o činnosť v prospech obce ako zriaďovateľa, alebo či išlo o činnosť, ktorej cieľom je dosiahnutie zisku – podnikateľskú činnosť.

So všetkými relevantnými námietkami žalobcu sa vyporiadal už žalovaný správny orgán v odôvodnení napadnutého rozhodnutia ako aj krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku. Najvyšší súd Slovenskej republiky preto nebude opakovať odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a ani odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu, ale na ne ako na vecne správne a postačujúce odkazuje (§ 219 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku v znení zákona č. 384/2008 Z. z., účinnom od 15. októbra 2008). V súdnom odvolacom konaní nevyšli najavo žiadne také nové skutočnosti, s ktorými by bolo potrebné osobitne sa zaoberať.

Najvyšší súd nemohol prihliadnuť na námietku žalobcu uvedenú v odvolaní, že vzhľadom na zmiešaný charakter činnosti (verejnoprospešnej a podnikateľskej) bolo

potrebné postupovať prostredníctvom koeficientu ako podielu podnikateľskej a nepodnikateľskej činnosti, ktorý podiel ale nie je výsledkom každého zdaňovacieho obdobia samostatne, pričom žalobca uviedol, že na túto skutočnosť dostatočne poukázal už v žalobe. Po preskúmaní predloženého spisu (ako súdneho tak aj administratívneho) najvyšší zistil, že uvedenú námietku žalobca neuplatnil v odvolaní proti rozhodnutiu správneho orgánu prvého stupňa a súd v rámci súdneho prieskumu vychádza zo skutkového stavu veci v čase rozhodnutia, ktoré je predmetom súdneho prieskumu, teda v danom prípade v čase rozhodnutia žalovaného správneho orgánu (§ 250i ods. 1 O.s.p.), a tiež uvedenú námietku žalobca nevzniesol ani v žalobe, v dôsledku čoho ju žalobca uplatnil po uplynutí zákonnej lehoty ustanovenej v § 250b ods. 1 O.s.p.

Keď teda krajský súd dospel k právnenému záveru, totožnému so záverom daňových orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Preto Najvyšší súd SR ako súd odvolací napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil. Pritom sa stotožnil s právnym posúdením a dôvodmi krajského súdu, viazaný tiež rozsahom a dôvodmi odvolania podľa § 212 ods. 1 O.s.p. ako aj rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (§ 249 ods. 2 O.s.p.).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa ustanovenia § 250k ods. 1 v spojení s § 224 ods.1 a § 246c ods. 1 O.s.p., nakoľko žalobca v odvolacom konaní nemal úspech a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

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

V Bratislave dňa 16. marca 2011

**JUDr. Elena Kováčová, v. r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia: Nikoleta Adamovičová