Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	5Sfk/94/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8020200229
Dátum vydania rozhodnutia:	29. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Anita Filová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200229.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: Správa Tatranského národného parku, so sídlom Tatranská Lomnica 66, Vysoké Tatry, právne zastúpená advokátom: JUDr. Bohumil Novák, so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100241269/2020 zo dňa 22. januára 2020, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5 S 26/2020-133 zo dňa 28. apríla 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5 S 26/2020-133 zo dňa 28. apríla 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100241269/2020 zo dňa 22. januára 2020 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.
II. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie november 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9712402/5/167315/2013/Kar zo dňa 15. januára 2013 (ďalej len „protokol“).
2. Na základe protokolu a výsledkov vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 9712402/5/883987/2013 zo dňa 7. marca 2013, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 1100305/1/307980/2013 zo dňa 1. júla 2013.
3. Toto rozhodnutie bolo potvrdené v správnom súdnom konaní rozsudkom Krajského súdu v Prešove č. k. 3 S 66/2013-151 zo dňa 11. septembra 2014, ktorý však bol zrušený uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 1/2015 zo dňa 14. júna 2017. Najvyšší súd Slovenskej republiky v podstatnom k predmetnej veci uviedol:
„Za vážne pochybenie krajského súdu však považuje nedostatočné vyhodnotenie hmotnoprávnych námietok ohľadne správnosti aplikácie príslušných ustanovení ZoDPH. Krajský súd okrem iného opomenul vysporiadať sa s otázkou či žalobca spĺňa všeobecné kritériá pre uznanie za zdaniteľnú osobu v zmysle §3 ods. 1 ZoDPH, vzhľadom na jeho námietku, že spĺňa podmienky výhrady v zmysle § 3 ods. 4 ZoDPH. Pre zodpovedanie tejto otázky je nevyhnutné ustáliť, čo sa v jeho prípade rozumie pod pojmom „hlavná činnosť“ a v nadväznosti na to či prípadným výkonom tejto hlavnej činnosti za ktorý sú prijímané platby (inak dôvod pre uznanie za „ekonomickú činnosť“) môže dôjsť k výraznému narušeniu hospodárskej súťaže. Pri tom si bude krajský súd musieť ustáliť obsah a rozsah pojmu „hospodárska súťaž“ na účely rozhodovania o konkrétnych okolnostiach. Pri vymedzovaní

pojmu „hlavná činnosť“ je nepochybne potrebné vychádzať zo základného účelu a predmetu činnosti v zmysle Rozhodnutia Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 3610/187/1994-100 zo dňa 22.12.1994 v aktuálnom znení a vysporiadať sa s aj argumentáciou žalobcu o nesprávnosti výkladu pojmov „podnikanie“ resp. „ekonomická činnosť“, “verejnoprospešná činnosť“, ktorá je podľa daňových orgánov „neekonomickou činnosťou“ a argumentáciou o tom, že verejnoprospešná činnosť nemusí byť automaticky neekonomickou, ako opakom ekonomickej činnosti. Žalobca nepovažuje za správne, ak verejnoprospešná činnosť z ktorej dosahuje príjmy je automaticky považovaná za neekonomickú činnosť, z ktorej si nemôže uplatniť nárok na vrátenie DPH a v prípade opačného záveru v tejto otázke má právo na riadne odôvodnenie.
Rovnako je povinnosťou krajského súdu vysporiadať sa aj s argumentáciou žalobcu, že všetka jeho činnosť t. j. poskytovanie služieb a výkonov, ktorých fakturácia bola zahrnutá v daňovom priznaní, je činnosťou podnikateľskou (§ 3 ods. 2 ZoDPH), čiže dodávkami tovaru a služieb, v súvislosti s ktorými je oprávnený odpočítať pomerne daň z tovarov a služieb použitých na dodávky vykonané daňovníkom v rozsahu stanovenom ust. § 49 ods. 4 v spojení s ust. § 50 ZoDPH.
V prípade jednoznačného odôvodnenia, toho, že u žalobcu boli v rámci daňovej kontroly dôvodne preukázané pochybenia v postupe spočívajúcom v aplikácii pomernej výšky dane v zmysle § 49 ods. 4 ZoDPH a na stanovenie výšky jeho daňovej povinnosti/ nároku na odpočet DPH je dôvodné aplikovať ust. § 49 ods. 5 O.s.p., je potrebné v prvom rade riešiť námietky týkajúce sa použitého spôsobu výpočtu pomeru odpočítanej dane. Je nepochybné, že pri zisťovaní podkladov pre stanovenie pomerného odpočítania dane je primárne dôkazné bremeno žalobcu, ktorý by mal vo svojom daňovom priznaní uviesť údaje, na základe ktorých dospel k uplatnenému pomernému odpočítaniu dane. V tomto prípade daňovník s uvedeným spôsobom výpočtu pomernej výšky odpočítanej dane, aj vzhľadom na nedostatočnú právnu úpravu, nesúhlasil. Za takejto situácie je správca v súlade s ust. § 3 ods. 2 daňového poriadku použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane, čiže bolo povinnosťou správcu dane vhodné prostriedky v súlade s ust. § 44 ods. 1 daňového poriadku. Do takéhoto postupu spadá aj určenie vhodného spôsobu výpočtu pomerného odpočítania dane, nakoľko do ust. § 49 ods. 5 ZoDPH nebol zapracovaný čl. 17 ods. 5 šiestej smernice 77/388/ EHS (nahradená od 1.1.2007 smernicou č. 2006/112/ES). Slovenská právna norma neobsahuje konkrétny spôsob určenia pomeru odpočítateľnej dane určeného na základe rozsahu použitia na podnikanie vo vzťahu k celkovému rozsahu použitia. Šiesta smernica Rady 77/388/EHS cestou tzv. diskrečnej právomoci členského štátu predpokladal a dala možnosť členským štátom určiť si mechanizmus tohto výpočtu. V prípade absencie takejto úpravy je povinnosťou orgánov Slovenskej republiky postupovať v intenciách všeobecných zásad daňového konania postupom ktorého výber bude riadne odôvodnený a následne preskúmateľný. V prípade nesúčinnosti žalobcu je na správcovi dane, aby pri určovaní pomeru odpočítateľnej dane zvolil vhodný postup a metódu, pričom podľa názoru najvyššieho súdu nie je limitovaný iba postupmi, ktoré sú výslovne upravené v ZoDPH. V prejednávanej veci správca dane na účely určenia pomeru odpočítania dane vzhľadom na použitie plnení na podnikateľské aj nepodnikateľské účely (49 ods. 5 ZoDPH) použil spôsob výpočtu v zmysle §50, určený pre výpočet pomeru dane v prípade plnení použitých na dodávky plnení dodávaných s daňou aj fakturovaných bez dane, s argumentom, že za ústavne konformný a prípustný považuje iba spôsob ktorý je obsiahnutý v zákone č. 222/2004. Táto argumentácia neobstojí, nakoľko v prípade absencie vnútroštátnej úpravy je štát (rozhodujúci orgán) povinný zohľadniť obsah medzinárodných zmlúv, čo v konečnom dôsledku vedie k povinnosti postupovať v súlade s judikatúrou SD EÚ v obdobných veciach.
Na účely pomerného odpočtu dane podľa § 49 ods. 5 ZoDPH správca dane použil postup upravený v ust. § 50 na účely odpočítania dane podľa § 49 ods. 4 ZoDPH, ktorý upravuje postup pri pomernom odpočítavaní vstupnej DPH v dvoch etapách, v prvej etape predbežné odpočítanie jednotlivých zdaňovacích obdobiach kalendárneho roka, v druhej etape ročné zúčtovanie predbežne odpočítanej dane, pričom odpočítanie sa uskutočňuje v zmysle § 49 ods. 2 až 4 ZoDPH na základe vecného priradenia nákupov tovaru a služieb účelu ich použitia (najviac tri skupiny faktúr) pri predbežnom odpočítaní sa v zmysle § 50 ods. 3 použil koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka. V tomto kontexte je chybou ak sa krajský súd nechal bez povšimnutia opakované námietky žalobcu v priebehu celého konania, že považuje za neodôvodnené a nelogické, ak sa na účely stanovenia pomeru odpočítateľnej dane za zdaňovacie obdobie november 2011 použil koeficient za rok 2010, bez toho, aby sa prihliadalo na konkrétne okolnosti v súvislosti s financovaním, hospodárením a postavením žalobcu vzhľadom na jeho špecifické postavenie a úlohy, resp. aby boli v rámci daňovej kontroly zistené a vyhodnotené údaje týkajúce sa hospodárenia žalovaného v zdaňovacom období november 2011.“

4. V nadväznosti na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a s odkazom na jeho odôvodnenie Krajský súd v Prešove rozsudkom č. k. 3 S 66/2013-151 zo dňa 11. septembra 2014 zrušil predchádzajúce rozhodnutia orgánov finančnej správy a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.
5. Správca dane v ďalšom konaní rozhodnutím č. 252637/2019 zo dňa 3. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobkyni rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 25.366,- € za zdaňovacie obdobie november 2011, znížil žalobkyni nadmerný odpočet DPH za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 79.748,64 € na sumu 54.382,64 €.
6. Žalovaný rozhodnutím č. 100241269/2020 zo dňa 22. januára 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.
7. Žalovaný dal do pozornosti zistenia správcu dane, že žalobkyňa bola zriadená rozhodnutím Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 3610/187/1994-100 zo dňa 22. decembra 1994 (doplnené rozhodnutím č. 3255/1996-100 zo dňa 14. novembra 1996 a č. 4027/2006-250 zo dňa 16. mája 2006) ako príspevková organizácia. So svojím zriaďovateľom každoročne uzatvára kontrakt na obdobie kalendárneho roka. V roku 2011 bola celková suma stanovená vo výške 892.962,- €, následne bola dodatkom č. 1 navýšená o sumu 240.000,- € a dodatkom č. 2 o sumu 555,- € (v súhrne 1.133.517,- €). Tieto transfery boli účelovo viazané. Príspevkové organizácie ako žalobkyňa v záujme zabezpečenia vlastných zdrojov na svoju činnosť poskytujú v rámci svojej hlavnej činnosti aj odplatné výkony (činnosť vykonávaná v konkurenčnom prostredí s inými podnikateľskými subjektami - napr. predaj drevenej hmoty, edičná a propagačná činnosť, vydavateľská činnosť, rybné hospodárstvo, prevádzka múzea, projektová, expertízna a poradenská činnosť, vypracovanie odborných stanovísk, výkon práva poľovníctva, verejné stravovanie, ubytovanie v autocampingu, služby v turistických ubytovniach a táboriskách, prenájom turistických chodníkov a pod.). Za poskytnuté odplatné výkony prijíma žalobkyňa platby od iných subjektoch, pričom tieto činnosti sú ekonomické činnosti v zmysle § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 30. novembra 2011 (ďalej len „zákon o DPH“). K 30. novembru 2011 žalobkyňa vykazovala na účtoch v tomto smere kumulatívny zostatok vo výške 3.789.037,68 €.
8. Vychádzajúc zo zriaďovateľských dokumentov žalobkyne správca dane konštatoval, že predmetom činnosti žalobkyne je (i) spravovanie a obhospodarovanie lesného fondu, stavieb a zariadení slúžiacich lesnému hospodárstvu, ktoré sú vo vlastníctve štátu na území TANAP-u a (ii) zabezpečovanie verejnoprospešných činností vyplývajúcich zo zákona o ochrane prírody a krajiny. Z toho podľa názoru správcu dane a žalovaného vyplýva, že žalobkyňa vykonáva aj verejnoprospešné činnosti, pričom hlavnou činnosťou v tomto smere je starostlivosť o lesné pozemky vo vlastníctve štátu a na prenajatých pozemkoch, starostlivosť o drobné vodné toky a plesá, starostlivosť o živočíšstvo a ryby na území TANAP-u a ďalšie činnosti. Užívateľom výsledkov týchto činností, popri zachovávaní prírodného prostredia národných parkov v primeranom stave, sú primárne návštevníci národného parku. Výkon verejnoprospešnej činnosti s cieľom zachovania prírodných hodnôt k úžitku širokej verejnosti deklaruje žalobkyňa aj vo svojich článkoch na webovom sídle.
9. V rámci hlavnej činnosti plní žalobkyňa verejnoprospešné úlohy vyplývajúce z § 2 až § 4 zákona č. 543/2002 Z. z. o ochrane prírody a krajiny v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ochrane prírody“). Táto činnosť však nie je nikomu účtovaná, a preto nie je ekonomickou činnosťou podľa § 3 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Rozsah tejto činnosti je podľa názoru správcu dane merateľný výškou poskytnutých transferov od zriaďovateľa, iných subjektov verejnej správy a od iných subjektov. Rozsah ekonomickej činnosti žalobkyne je na druhej strane merateľný výškou príjmov fakturovaných, poskytovaných odplatne a zaúčtovaných na konkrétnych účtoch v účtovnej triede 6., resp. výškou základu dane za dodané odplatné tovary/služby uvedené v jednotlivých riadkoch daňového priznania k DPH.
10. K otázke zdaňovania dal žalovaný do pozornosti názor správcu dane, že žalobkyňa si pri vykonávaní ekonomickej činnosti môže uplatniť právo na odpočítanie dane v súvislosti s prijatím tovarov a služieb, ktoré použije na plnenia, pri ktorých vzniká daňová povinnosť. Avšak pri činnostiach, ktoré nie sú ekonomickou činnosťou, si nemôže vo vzťahu k týmto plneniam uplatniť odpočítanie dane. V prípade použitia plnenia aj na ekonomické aj na iné účely, ide o situáciu riešenú § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Podľa tohto ustanovenia podnikateľ posúdi percentuálnu využiteľnosť prijatého tovaru, služieb, hmotného majetku odpisovaného podľa osobitného predpisu na účely ekonomickej činnosti a na iný účel a odpočíta daň v pomernej výške.
11. Zo záznamov DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 správca dane zistil, že jednotlivé doklady žalobkyňa označila značkou. Podľa týchto značiek v plnom rozsahu odpočítala daň z dokladov označených skratkou EH, VJ, vrátila odpočítanú daň v plnej výške z dokladov označených skratkou VK, koeficientom 0,92 vykonala pomerné odpočítanie DPH z dokladov označených skratkou EK, U7,

U8, Z4, vrátil odpočítanú daň s použitím koeficientu 0,92 pri dokladoch označených skratkou VM, VS. Koeficient 0,92 žalobkyňa určila s odkazom na § 49 ods. 3 a § 50 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011.
12. Správca dane a žalovaný preto uzavreli, že žalobkyňa u prijatého tovaru, služieb a hmotného majetku odpisovaného podľa osobitného predpisu v nadväznosti na použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, neposúdila percentuálnu využiteľnosť a nevykonala pomerné odpočítanie podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, ale uplatnila iba postupy podľa § 49 ods. 2, 3 a 4 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Podľa názoru finančných orgánov, ak by žalobkyňa vykonávala len ekonomickú činnosť, ako to sama tvrdí, nebol by dôvod, aby fungovala ako príspevková organizácia.
13. Keďže ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 neupravuje spôsob výpočtu pomerného uplatnenia odpočítania dane, v súlade s názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky správca dane vyzval žalobkyňu na navrhnutie vhodného spôsobu určenia/výpočtu pomerného odpočítania dane. Žalobkyňa takýto spôsob nenavrhla, len namietala nezákonnosť a nespravodlivosť postupu správcu dane, keď na jeho podnet sa v roku 2005 stala platiteľkou dane, pričom odo dňa registrácie najväčšiu časť DPH na výstupe tvorí daň z predaja drevenej hmoty, ktorú vyprodukoval les v období, keď organizácia nebola platiteľom DPH - z lesov s vekom od 40 do 120 rokov späť. V tom čase si žalobkyňa nemohla uplatniť DPH na vstupe a teraz jej správca dane kráti odpočítanie dane z lesných sadeníc, lesnej pestovnej činnosti a pod.
14. Z dôvodu, že si žalobkyňa nezvolila/nenavrhla vhodný spôsob určenia/výpočtu pomerného odpočítania dane, správca dane preto porovnal objem finančných prostriedkov, ktoré daňový subjekt účtuje na účty 681, 683 a 687 (objem finančných prostriedkov, ktoré nie sú odmenou za dodaný tovar alebo službu od príjemcu plnenia, ale sú poskytované zriaďovateľom na plnenie úloh v zmysle zriaďovateľskej listiny, dary alebo sponzorské príspevky a pod.) s objemom príjmov uvedených v daňovom priznaní DPH v riadkoch 03 a 13, resp. 15 (objem finančných prostriedkov z ekonomickej činnosti). Podľa názoru správcu dane a žalovaného ide o objektívne kritérium pre stanovenie rozsahu použitia pre účely výpočtu pomernej časti odpočítanej dane u dodaného tovaru a služieb, ktoré boli pri obstaraní určené na použitie na verejnoprospešnú a ekonomickú činnosť. Správca dane zohľadnil výsledky hospodárenia žalobkyne za roky 2008 až 2010 a stanovil priemer - použitie na iný účel ako podnikanie vo výške 27,66 % a na podnikanie 72,34 %.
15. Správca dane v podstatnom zistil, že daňový subjekt v priebehu roka 2011 nadobudol a zaradil do používania odpisovaný majetok, pri ktorom pri odpočítavaní podstupoval podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, pričom mal postupovať podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Išlo o majetok podľa inventárnej karty majetku č. 210598 (03088) - rekonštrukcia odtokového kanálu rybníka a jazierka Tatranská Kotlina a č. 210281 (01254) - Expozícia vysokohorskej flóry, išlo o rekonštrukciu rybníka a jazierka Tatranská Lomnica (vodný zdroj pre ETP). Predmetný majetok podľa správcu dane žalobkyňa používa na svoju hlavnú činnosť - verejnoprospešnú činnosť, ktorá nie je ekonomickou činnosťou podľa § 3 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 a zároveň aj na ekonomickú činnosť. Napr. Stredisko genofondu rýb Východná, v ktorom sa chovajú ryby s hlavným cieľom chovu a zarybňovania vodných tokov v TANAP-e pôvodnými druhmi rýb a zároveň má žalobkyňa aj príjmy z ekonomickej činnosti z predaja povoleniek na rybolov a predaj rýb na konzum.
16. Správca dane následne vykázal žalobkyni neuplatnenie § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 aj pri rade ďalších plnení, z ktorých uplatnila odpočítanie DPH za dodania rôznych služieb a tovarov. Vytkol tiež žalobkyni sčítaciu chybu.
17. Žalovaný sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou správcu dane a k podstate prípadu zhrňujúco doplnil, že žalobkyňa vykonáva ekonomickú (podnikateľskú) činnosť ako aj verejnoprospešnú činnosť, preto má pri odpočítaní od dane uplatňovať § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Rozsah použitia majetku vyplýva vždy z konkrétnych aktivít platiteľa DPH v príslušnom zdaňovacom období a nemôže ho stanoviť zákonodarca, správca dane a ani žalovaný. Správca dane zvolil ako najobjektívnejšie kritérium použiť pomer medzi príjmami z transferov poskytnutých z rozpočtu zriaďovateľa žalobkyne (spolu od iných subjektov) a na druhej strane príjmami dosiahnutými z podnikateľskej činnosti. Pri výpočte použil správca dane kombináciu viacerých období, pričom pre použitie o určení pomeru vybral ten, ktorý bol pre daňový subjekt najvýhodnejší. Daňový subjekt s týmto postupom nesúhlasil, avšak neurčil sám vhodný koeficient. V súlade s názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 1/2015 zo dňa 14. júna 2017 pri nesúčinnosti daňového subjektu bol správca dane oprávnený, aby pri určovaní pomeru odpočítateľnej dane zvolil vhodný spôsob a metódu, pričom nie je limitovaný iba postupmi podľa zákona o DPH. Preto správca dane v predmetnej veci podľa názoru žalovaného postupoval správne.

18. K ďalším námietkam žalobkyne žalovaný uviedol, že prvostupňové rozhodnutie nie je nulitné a nebolo vydané neexistujúcim orgánom. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobkyňa argumentuje ustanoveniami zákona č. 35/2019 Z. z., ktorý nebol účinný v čase vydania prvostupňového rozhodnutia. Súčasne poukázal na skutočnosť, že inštitút nulity je definovaný v Daňovom poriadku, pričom podľa § 64 ods. 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) nulitu rozhodnutia spôsobuje vecná nepríslušnosť orgánu. Tým, že prvostupňové rozhodnutie bolo vydané Daňovým úradom Prešov, bez ohľadu na jeho pobočku, je daná vecná príslušnosť prvostupňového orgánu. Uvedenie pobočky v záhlaví rozhodnutia či výzvy správcu dane nespôsobuje nulitu rozhodnutia. Ani ďalšie procesné námietky neboli relevantné - nesprávne uvedenie presného času začatia daňovej kontroly v oznámení, šikanózne vyžadovanie tých istých dokladov či nedostatočné a nepreskúmateľné odôvodnenie sporných rozhodnutí.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

19. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

20. Žalobkyňa namietala, že prvostupňové rozhodnutie ako aj procesné úkony počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonané správcom dane sú nulitné, keďže vecnú príslušnosť vydať rozhodnutie v daňovom konaní má len Daňový úrad Prešov, nie však pobočka, ktorá nemá právnu subjektivitu.

21. Žalobkyňa považuje za nezákonné aj oznámenie o daňovej kontrole, pretože v ňom bol určený čas začatia daňovej kontroly na 9:30 hod., keďže podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku sa daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení. Namietala tiež nezákonnosť postupu správcu dane, keď opakovane v priebehu konania žiadal žalovaného o metodické usmernenie, čo žalobkyňa považuje za porušenie princípu objektívneho a nestranného posúdenia veci.

22. Podľa názoru žalobkyne v predmetnej veci už bolo raz rozhodnutie žalovaného a správcu dane zrušené. Bolo teda konštatované, že závery prijaté v protokole z daňovej kontroly sú nezákonné, a teda celý protokol z daňovej kontroly je nezákonný. Nezákonný protokol preto nemožno v ďalšom konaní použiť ako dôkaz a jeho nezákonnosť nemožno konvalidovať a nahrádzať vyrubovacím konaním a dokazovaním v ňom uskutočneným. Rozsah dokazovania vykonaný vo vyrubovacom konaní v prípade žalobkyne bol neprimeraný a nahrádzal daňovú kontrolu. Správca dane pritom vo vyrubovacom konaní môže vykonávať len tie dôkazy, ktoré navrhuje daňový subjekt vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly.

23. Správca dane tiež nerešpektoval postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a neoznámil žalobkyni, aké pochybnosti o ňou predložených dôkazoch má. Súčasne považuje za nezákonné aj oznámenie správcu dane zo dňa 9. apríla 2019, ktorým mala byť žalobkyňa oboznámená o priebehu a výsledkoch dokazovania vo vyrubovacom konaní.

24. Žalobkyňa tiež zastáva názor, že rozhodnutia orgánov finančnej správy sú nepreskúmateľné, keď v nich nemožno rozlíšiť, čo sú dôkazy a čo informácie a úplne v ňom absentuje ich hodnotenie.

25. K hmotnému posúdeniu žalobkyňa namietala, že nie je povinná uplatňovať režim podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Okrem oslobodených činností podľa § 38 zákona o DPH totiž všetky jej ostatné činnosti majú charakter ekonomickej činnosti podľa § 3 zákona o DPH. Správca dane tieto skutočnosti nikdy reálne nespochybnil. Navyše všetok majetok žalobkyne bol nadobudnutý na podnikateľské účely.

26. Prvostupňové rozhodnutie a rozhodnutie žalovaného bolo podľa názoru žalobkyne v rozpore so závermi zrušujúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 1/2015 zo dňa 14. júna 2017. V tomto rozhodnutí totiž príslušný súd vyčítal žalovanému a správcovi dane, že neprihliadajú na vyjadrenia žalobkyne, pričom k odstráneniu tejto chyby nedošlo ani v ďalšom konaní.

27. Žalobkyňa sa nestotožnila ani so spôsobom výpočtu pomerného odpočítania dane na základe príjmov z transferov. Tieto príjmy sa totiž týkajú len prefinancovania predmetu činnosti žalobkyne. Príjem na účte 681 slúži na prefinancovanie starostlivosti o šport, turistiku a táboriská (prefinancovanie aj podnikateľskej činnosti vyplývajúcej z ubytovania v auto-campingu, pričom za všetky služby v turistických ubytovaniach a pod. sú vyberané poplatky s úhradou dane na výstupe); údržbu turistických chodníkov, čistenie územia od odpadu (údržba turistických chodníkov sa vykonáva za účelom zabezpečenia trvalo udržateľného obhospodarovania lesov, zabezpečenie ekonomických funkcií lesa a udržanie ekologických funkcií, žalobkyňa tiež dosahuje príjmy z prenájmu chodníkov); starostlivosť o vodné toky a živočíšstvo (zarybňovanie vodných tokov a ich čistenie od znečistenia po ťažbe a nánosoch po povodniach, starostlivosť o rybníky, lesnú zver a ťažné kone - príjem zo spoplatneného lovu rýb na potokoch a rybníkoch, príjem z predaja rýb a diviny, prípadne živej zveri, predaj štrku, odberu

vody a produktov vodných zdrojov); výskum stavu lesa (za účelom trvalo udržateľného stavu lesných porastov - najmä výskum drevokazného hmyzu, zabezpečenie ekonomických funkcií lesa); ekologická výchova a propagácia (práca s verejnosťou - nepriame propagačné pôsobenie - vydávanie tlačových správ, prezentácia názorov a lesníckej problematiky vo verejných televíziách, práca so školami na vzdelávaní a pod.); prevádzka expozície tatranskej prírody a múzea (činnosť prevádzky botanickej záhrady s produktami rastlín z tatranskej prírody a prevádzka múzea - za činnosti sú dosahované príjmy zo vstupného a predaja tovaru); revitalizácia územia (likvidácia zvyškov po spracovaní dreva - na území postihnutom veternou kalamitou - výsledkom je predaj drevenej hmoty - príjmy sú zdaňované na výstupe). Príjem na účte 683 (výnosy z bežných transferov od ostatných subjektov verejnej správy) slúži na prefinancovanie výdavkov na obnovu potenciálu lesného hospodárstva (práce v lese, prerezávky, prečistky a pod.), ktorého výstupom je predávaná drevená hmota a prefinancovanie výdavkov na poľnohospodárske práce (mulčovanie, kosenie lúk, výroba sena) s výstupom v režime DPH za predaj zveriny a sena. Príjem na účte 687 (výnosy z bežných transferov od ostatných subjektov mimo verejnej správy) je účelovo viazaný podľa požiadaviek poskytovateľov na prefinancovanie výdavkov na zalesňovanie po kalamitách a iné nevyhnutné lesnícke činnosti. Výstupom sú príjmy zdaňované daňou na výstupe.

28. Navyše podľa názoru žalobkyne sa správca dane dopustil tiež podstatných chýb, keď účtovné doklady, ktorých predmetom je nákup tovaru, služieb a materiálu, ktoré sú následne predávané žalobkyňou, prípadne ďalej ňou refakturované, sú v plnom rozsahu zaťažené daňou na výstupe a napriek tomu ich správca dane prepočítava ním zvoleným koeficientom. Správca dane pritom neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane bez vykonania jediného dôkazu spochybňujúceho vyjadrenia žalobkyne.

29. Podľa názoru žalobkyne je tiež nesprávne, keď správca dane použil koeficient svojvoľne, z údajov z predchádzajúcich štyroch rokov. Následne zmenil výpočet len na tri predchádzajúce roky, poukazujúc na vhodnosť pre daňový subjekt. Tento postup však nebol riadne odôvodnený, opretý o žiadny právny predpis a má povahu svojvoľného postupu.

30. Žalobkyňa tiež poukázala na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-98/98, MIdland Bank a C-126/14 „Sveda“ UAB či rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 17/2009 zo dňa 7. apríla 2011, s ktorými sa žalovaný a správca dane nevysporiadali.

31. Správny súd rozsudkom č. k. 5 S 26/2020-133 zo dňa 28. apríla 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu zamietol.

32. Správny súd skonštatoval, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci postupovali v súlade so záväznými názormi vyjadrenými v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 1/2015 zo dňa 14. júna 2017 v spojení s rozsudkom správneho súdu č. k. 3 S 66/2013-151 zo dňa 11. septembra 2014.

33. K jednotlivým námietkam správny súd uviedol, že prvostupňové rozhodnutie a ani úkony správcu dane nie sú nulitné. Podľa názoru správneho súdu z § 9 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) vyplýva, že minister financií Slovenskej republiky mohol určiť vnútornú organizačnú štruktúru daňových úradov a zriadiť pobočky daňových úradov, pričom v zmysle § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. bola pobočka organizačnou zložkou daňového úradu. Ide teda o vnútorné členenie daňového úradu, pričom navonok (voči tretím subjektom) vystupuje daňový úrad ako jeden celok. Tak to je uvedené aj v záhlaví prvostupňového rozhodnutia a ako vyplýva aj z jeho výroku. V predmetnej veci preto bolo prvostupňové rozhodnutie vydané príslušným správcom dane. Obdobné názory zastáva aj ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu - rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 100/2016 zo dňa 16. januára 2018.

34. Irelevantná bola podľa názoru správneho súdu tiež námietka nezákonnosti oznámenia o daňovej kontrole z dôvodu, že v ňom správca dane uviedol presný čas začatia daňovej kontroly (9:30 hod.). Správny súd konštatoval, že z tejto žalobnej námietky nie je zrejmé, z akého dôvodu by mala byť daňová kontrola nezákonná, resp. jej začatie len z dôvodu uvedenia času začatia kontroly. Podľa názoru správneho súdu z § 46 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že relevantný je deň začatia kontroly, nie čas. Pokiaľ by však aj správca dane uviedol v oznámení o daňovej kontrole údaj navyše, teda čas, kedy fyzicky začne daňovú kontrolu, nemá takáto skutočnosť žiaden vplyv na zákonnosť daňovej kontroly, keďže jej začiatok je určený zákonom.

35. Námietky nepreskúmateľnosti či neprípustnosti vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní považoval správny súd za príliš všeobecné, keď z nich nie je zrejmé, v čom má spočívať nepreskúmateľnosť preskúmavaných rozhodnutí a vo vyrubovacom konaní nebol vykonaný žiadny dôkaz.

36. Nedôvodná podľa názoru správneho súdu bola tiež námietka žalobkyne, že správca dane nedôvodne pri dokazovaní uplatnil vyhľadávaciu zásadu. Podľa názoru správneho súdu z ustanovenia § 3 ods. 5 Daňového poriadku vyplýva, že správca dane je povinný vykonávať úkony (a preverovať tvrdenia daňového subjektu) aj z vlastného podnetu. Ako nedôvodnú námietku posúdil správny súd aj námietku žalobkyne, že v predmetnej veci došlo k porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku a dal do pozornosti, že žalobkyňa bola upovedomená o pochybnostiach na ústnom pojednávaní dňa 14. marca 2012, 30. mája 2012, písomnou výzvou zo dňa 16. augusta 2012 a na pojednávaní dňa 7. decembra 2012.
37. Rovnako podľa názoru správneho súdu je potrebné odmietnuť tvrdenie žalobkyne, že by vydanie metodického usmernenia zo strany žalovaného malo byť považované za porušenie princípu objektivity alebo nestrannosti, osobitne ak zamestnanec žalovaného vydávajúci metodické usmernenie sa nezúčastňoval na rozhodnutí v tejto veci.
38. K nosnej námietke žalobkyne správny súd uviedol, že sa stotožňuje so žalovaným a správcom dane v tom, že žalobkyňa je povinná uplatňovať pomerné odpočítanie dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Správca dane svoje závery v tomto smere riadne zdôvodnil a žalobkyňa neuviedla, prečo by mal byť tento záver správcu dane nesprávny. Správca dane pritom postupoval správne a v súlade s predchádzajúcimi (pre vec záväznými) názormi správnych súdov, keď žalobkyňu vyzval na splnenie si povinnosti vo vyrubovacom konaní, aby si určila/navrhla spôsob výpočtu pomerného odpočítania od dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, keďže do zákona o DPH nebol zapracovaný čl. 17 šiestej smernice 77/388/EHS (nahradená od 1.1.2007 smernicou č. 2006/112/ES). Keďže žalobkyňa v tomto smere správcovi dane neposkytla súčinnosť, bolo jeho úlohou zvoliť vhodný spôsob a metódu určenia pomerného odpočítania. Správca dane preto porovnal objem finančných prostriedkov z kontraktov a príspevkov (ktoré žalobkyňa účtuje na účty č. 681, 683 a 687) s príjmami z ekonomickej činnosti, ktoré sú uvádzané v daňových priznaniach k DPH v riadkoch 03, 13, resp. 15, a to za obdobie rokov 2008 až 2010 a určil percentuálny koeficient najvýhodnejší pre žalobkyňu.
39. Pokiaľ žalobkyňa tvrdí, že všetky činnosti vykonávala ako ekonomické činnosti, podľa názoru správneho súdu už z ich vymenovania je zrejmé, že ich účelom nie je dosahovať príjem, ale ide o verejnoprospešnú činnosť (napr. starostlivosť o šport, turistiku a táboriská, údržba turistických chodníkov, čistenie územia od odpadu a pod.). Pokiaľ vedľajším produktom tejto činnosti boli príjmy, ako tvrdí žalobkyňa, mohla zohľadniť túto skutočnosť do spôsobu/metódy výpočtu pomerného odpočítania, čo však sama neurobila. Postup správcu dane a žalovaného považoval správny súd za náležitý a odôvodnený.
40. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-98/98 či C-126/14 alebo na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 17/2009 zo dňa 7. apríla 2011, tak neuviedla, v čom sú tieto rozhodnutia na túto vec priliehavé a aplikovateľné.
III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde
41. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.
42. Sťažovateľka opätovne v kasačnej sťažnosti namietala, že Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad je organizačná zložka, ktorá nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný orgán, nemôže používať úradnú pečiatku a nemá ani vecnú príslušnosť v tejto veci konať. Podľa názoru sťažovateľky pri každom úkone vo vzťahu k tretím subjektom vystupovala pobočka (označená svojím názvom a sídlom). Sídlo samotného správcu dane (daňového úradu, nie pobočky) nie je uvedené ani v meritórnom rozhodnutí z daňovej kontroly či z vyrubovacieho konania. Pobočke správcu dane však nedáva žiadny všeobecne záväzný právny predpis (ktorým nie je organizačný poriadok) právomoc vystupovať navonok ako orgán verejnej správy. Preto sú predmetné akty pobočky podľa názoru sťažovateľky nulitné podľa § 64 ods. 2 písm. a) Daňového poriadku.
43. Podľa názoru sťažovateľky je v predmetnej veci problémom, že pre určenie pomeru odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 nie je právna úprava. Tento spôsob nie je upravený ani v smernici Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“), ktorá odkazuje na diskrečnú právomoc členských štátov, teda že si spôsob výpočtu majú určiť členské štáty vo svojom právnom poriadku. Ide preto o legislatívnu medzeru. Túto medzeru nahrádzal správca dane svojvoľným určením spôsobu výpočtu pomerného odpočítania dane. Takúto právomoc však správca dane nemá. Výklad právneho predpisu v prípade vypĺňania legislatívnej medzery nemôže byť podľa jej názoru v neprospech adresáta právnej normy. Pokiaľ správca dane určil výšku daňovej povinnosti bez príslušného ustanovenia v právnom poriadku,

postupoval podľa názoru sťažovateľky v rozpore s čl. 59 ods. 2 Ústavy. Žiadny právny predpis pritom nepozná výpočet určitého pomeru podľa posledných štyroch rokov s tým, že nakoniec sa počíta iba z troch posledných rokov. Ide o čírý svojvoľný výmysel správcu dane, bez akejkoľvek opory v zákone. Spôsob určenia pomeru, ktorý je výslovne na úvahe správcu dane, nemôže byť nikdy zákonný, pretože ním nikdy nedôjde k správnemu určeniu a vyrubeniu dane podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Naopak, dôjde len k svojvoľnému vyrubeniu dane.
44. Rovnako nesprávny bol podľa názoru sťažovateľky postup správcu dane, ak ju vyzýval, aby sama určila pomer odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, keďže daňový subjekt nemožno vyzývať na zodpovedanie právnych otázok.
45. Sťažovateľka ďalej namietala, že v daňovej kontrole predložila všetky doklady, ktoré mala k dispozícii a ktoré od nej správca dane požadoval. Tieto doklady predstavujú podklad pre správne určenie daňovej povinnosti, keďže ich správnosť nebola počas daňovej kontroly ani raz spochybnená. Správca dane však na druhej strane podľa názoru sťažovateľky neuniesol svoje dôkazné bremeno na spochybnení správnosti ňou predložených dokladov.
46. Podľa názoru sťažovateľky v jej prípade neboli splnené podmienky pre aplikáciu § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Okrem oslobodených činností podľa § 38 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, všetky ostatné činnosti žalobkyne majú povahu ekonomickej činnosti podľa § 3 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Podstatou činnosti správcu dane v daňovej kontrole nemalo byť preukazovanie, či hlavnou činnosťou sťažovateľky je podnikateľská alebo nepodnikateľská činnosť. Správca dane pritom nikdy nespochybnil sťažovateľkou predložené doklady preukazujúce, že všetky kontrolované obchody v dotknutej daňovej kontrole boli vykonávaním ekonomickej činnosti. Predmetom daňovej kontroly pritom nemali byť ani príjmy sťažovateľky zo štátneho rozpočtu, ale kontrola sa mala zamerať na tovary a služby, ktoré sťažovateľka nadobudla a za ktoré bola vystavená faktúra, boli zaevidované v účtovníctve a na vstupe za nich sťažovateľka zaplatila kúpnu cenu aj s daňou. Keďže všetky nadobudnuté tovary slúžia na ekonomickú činnosť sťažovateľky, nemôže jej preto byť krátený uplatnený nárok na odpočítanie DPH.
47. Správca dane, žalovaný a správny súd postupovali nesprávne, ak určili spôsob výpočtu pomerného odpočítania dane na základe príjmov z transferov, pretože tieto príjmy účtované ako výnosy sa týkajú výlučne prefinancovania predmetu činnosti sťažovateľky. K jednotlivým príjmom a činnostiam zopakovala vyjadrenia, ktoré sú zhrnuté v bode 27 tohto rozsudku. Navyše správca dane pri výpočte jednotlivých faktúr, ktorých sa dotklo krátenie odpočítania dane, urobil podstatné chyby, keď uviedol účtovné doklady, ktorých predmetom je nákup tovaru, nákup služieb a materiálu, ktoré sú následne predávané sťažovateľkou, prípade refakturované v súvislosti s predajom služieb sťažovateľky a v plnom rozsahu zaťažené daňou na výstupe. Tieto skutočnosti mal zisťovať správca dane už v daňovej kontrole, nikdy ich však nezisťoval, neoboznámil sťažovateľku s takýmito zisteniami a neumožnil sa jej vyjadriť. Sťažovateľka pritom počas daňovej kontroly a aj vo vyrubovacom konaní vysvetľovala použitie nadobudnutých tovarov a služieb, ktorých oprávnenosť skúmal správca dane v daňovej kontrole, a to v bezprostrednej väzbe na zdaniteľné plnenia sťažovateľky.
48. Procesne sťažovateľka namieta tiež nedodržanie postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Je povinnosťou správcu dane oboznámiť daňový subjekt so zistenými pochybnosťami a umožniť mu vyjadriť sa. Túto povinnosť nemôže správca dane naplniť tým, že nechá daňový subjekt, aby si vyvodzoval pochybnosti z iných úkonov správcu dane. Daňovému subjektu pritom nepostačuje len doručiť výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ale táto výzva musí tiež obsahovať uvedenie pochybností správcu dane a ich dôvody. Takéto skutočnosti však správca dane vo svojich výzvach neuviedol. Význam § 46 ods. 5 Daňového poriadku vyzdvihol aj veľký senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 1 Vs 1/2020 zo dňa 18. mája 2021, bod 32.
49. Rovnako správca dane nesprávne uplatňoval vyhľadávaciu činnosť, ktorá je odlišným inštitútom/oprávnením ako daňová kontrola. Základný rozdiel má byť najmä v povinnosti úzko spolupracovať s daňovým subjektom v daňovej kontrole, na rozdiel od vyhľadávacej činnosti, kde správca dane môže postupovať aj bez vedomosti daňového subjektu. Preto nemôže ísť nikdy o vykonávanie dokazovania, ktoré nie je možné vykonávať bez úzkej súčinnosti s daňovým subjektom.
50. Podľa názoru sťažovateľky správny súd a správca dane postupovali aj v rozpore s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 1/2015 zo dňa 14. júla 2017, keď opätovne neprihliadali na vyjadrenia a námietky daňového subjektu a ani nezohľadnili rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie.
51. Sťažovateľka poukázala na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-98/98, C-126/14 a rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžf 17/2009 zo dňa 7. apríla 2011.

52. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný, ktorý uviedol, že kasačná sťažnosť predstavuje opakované námietky sťažovateľky, na ktoré dal odpoveď už správny súd. Zhrňujúco uviedol, že sťažovateľka si uplatnila odpočítanie dane zo všetkých vstupných plnení (nákupov tovarov a služieb) v plnej výške, pričom mala uplatniť iba pomernú výšku odpočítateľnej dane. Z administratívneho spisu je podľa žalovaného zrejmé, že sťažovateľka bola zriadená ako príspevková organizácia, ktorej jedným zo základných účelov je zabezpečenie verejnoprospešných činností, ktoré nie sú ekonomickou činnosťou. Okrem činnosti celospoločenského významu, ktorá nie je ekonomickou činnosťou, však vykonáva aj činnosť ekonomickú, ktorá je predmetom dane. Sťažovateľka si preto nemôže uplatniť odpočítanie dane z nakúpených tovarov a služieb na činnosti, ktoré nie sú ekonomickou činnosťou. V takomto prípade je potrebné aplikovať § 49 ods. 5 zákona o DPH.
53. Sťažovateľka, ak vykonáva činnosť ekonomickú aj neekonomickú, má možnosť odpočítania dane z prijatých plnení použitých na účely celej svojej ekonomickej činnosti len v rozsahu, v akom použije prijaté plnenia na účely zdaniteľných transakcií, pri ktorých vzniká nárok na odpočítanie dane. Spôsob výpočtu pomernej výšky odpočítanej dane upravuje § 50 zákona o DPH. Ide o tzv. pomerné odpočítanie dane podľa koeficientu. Keďže slovenská právna úprava neobsahuje konkrétny spôsob určenia pomeru odpočítateľnej dane určeného na základe rozsahu použitia na podnikanie vo vzťahu k celkovému rozsahu použitia, v prípade nesúčinnosti sťažovateľky bolo na správcovi dane, aby si pri určovaní pomeru odpočítateľnej dane zvolil vhodný postup a metódu. Správca dane tak postupoval a svoj postup riadne odôvodnil.
54. Kasačná sťažnosť sťažovateľky je preto nedôvodná a žalovaný ju navrhol zamietnuť.
55. Po predložení veci kasačnému súdu na rozhodnutie bola táto pridelená do senátu 5 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Petra Príbelská, PhD., JUDr. Anita Filová (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Juraj Vališ, LL. M. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.
IV. Posúdenie kasačného súdu
56. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
57. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli otázky, (i) či je na sťažovateľkou uplatnené nároky na odpočítanie dane potrebné aplikovať § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, (ii) či môže správca dane určiť vzorec pomerného odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (teda v znení účinnom v posudzovanom zdaňovacom období - poznámka kasačného súdu) a krátiť uplatnený nárok na odpočítanie dane, aj keď takýto vzorec nie je v zákone upravený, (iii) či bol v predmetnej veci správne určený pomer odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 v nadväznosti na príjmy sťažovateľky a či bol správne určený rozsah obchodov sťažovateľky, na ktoré bol aplikovaný. Rovnako sťažovateľka nastolila aj ďalšie otázky procesného charakteru, a teda (iv) či je prvostupňové rozhodnutie nulitné z dôvodu, že bolo vydané pobočkou daňového úradu, (v) či je prípustné vykonávať dokazovanie v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní nad rámec dôkaznej iniciatívy daňového subjektu, (vi) či sťažovateľka bola oboznámená s pochybnosťami podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku.
IV.1. K otázkam týkajúcim sa aplikácie § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (v znení účinnom v rozhodnom čase)
58. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.
59. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7...
60. Podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskej únie, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskej únie. Platiteľ, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, a platiteľ, ktorý sprostredkováva dodanie investičného zlata oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, nemôže odpočítať

daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na túto činnosť, s výnimkou dane z tovarov a služieb podľa § 67 ods. 5 a 6.
61. Podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 ak platiteľ použije tovary a služby pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň, a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň podľa odseku 3, je povinný postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať, podľa § 50.
62. Podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 platiteľ, ktorý nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa môže rozhodnúť okrem investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a c), že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie. Ak sa platiteľ rozhodne, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie, nepovažuje sa použitie tohto hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie v tomto rozsahu za dodanie tovaru za protihodnotu (§ 8 ods. 3) alebo dodanie služby za protihodnotu (§ 9 ods. 2). 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; ak platiteľ uplatňuje výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky vo forme paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu a nemôže preukázať rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako na podnikanie, môže odpočítať daň z kúpy pohonných látok do výšky paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu. Ustanovenie odseku 4 týmto nie je dotknuté.
63. V súvislosti s nastolenými právnymi otázkami a v nadväznosti na § 49 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 dáva kasačný súd do pozornosti, že platiteľovi dane vzniká právo odpočítať si z DPH, ktorú je povinný zaplatiť, sumu DPH za dodaný/poskytnutý tovar/službu iným platiteľom dane, pokiaľ sa tento tovar/služba používajú na účely ďalších zdaniteľných plnení (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011). Ide o prejav princípu neutrality DPH. Len dane, ktoré zaťažili tovar alebo služby, ktoré platiteľ dane použije na účely svojich zdaniteľných plnení, možno odpočítať. Odpočítanie dane na vstupe je nevyhnutne spojené s výberom daní na výstupe.
64. Z takto poňatého princípu neutrality DPH, ako logický dôsledok, vyplýva, že daňový subjekt/platiteľ dane si v zásade nemôže uplatniť právo na odpočítanie dane z obchodov - dodávok tovarov a služieb, ktoré boli použité na plnenia oslobodené od DPH (§ 49 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011) alebo dodávok tovarov a služieb, ktoré boli použité na plnenia nepodliehajúce DPH (§ 49 ods. 2 v spojení s § 4 ods. 1, 2 a 5, § 3 ods. 1 a 2 a § 2 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011). V praxi však môžu nastať situácie, kedy dodávky tovarov a služieb, pri ktorých vzniká daňová povinnosť, sú platiteľom dane použité tak na plnenia, vo vzťahu ku ktorým môže uplatniť odpočítanie od dane ako aj na plnenia, pri ktorých odpočítanie od dane uplatniť nemôže. V takomto prípade je potrebné uplatniť vo vzťahu k dotknutým dodaniam tovarov a služieb pomerné odpočítanie od dane buď podľa § 49 ods. 4 (kombinácia použitia tovarov a služieb na plnenia, pri ktorých možno odpočítať daň s plneniami oslobodenými od dane) alebo ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (kombinácia použitia tovarov a služieb na plnenia, pri ktorých možno odpočítať daň s plneniami nepodliehajúcimi DPH).
65. Základnými predpokladmi pre uplatnenie režimu podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 je tak (i) zistenie, že platiteľ dane odpočítal DPH z dodaní konkrétnych tovarov a služieb, (ii) že tieto dodané tovary a služby použil na plnenia, pri ktorých možno odpočítať DPH ako aj na plnenia nepodliehajúce DPH („nepodnikateľské účely“ - § 49 ods. 5 v spojení s § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011), (iii) určenie pomeru použitia dodaných tovarov a služieb na plnenia podliehajúce a nepodliehajúce DPH (s výnimkou plnení oslobodených od dane).
66. V súvislosti s prejednávanou vecou dáva kasačný súd do pozornosti, že správca dane, žalovaný a správny súd zastávajú názor, že sťažovateľka bola povinná v spornom zdaňovacom období uplatňovať režim odpočítania od dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, (i) keďže ide o príspevkovú organizáciu, (ii) verejnoprospešné činnosti (ktoré z titulu svojej verejnoprospešnosti nemajú povahu ekonomickej činnosti) vyplývajú z jej zriaďovateľských dokumentov a zmlúv, ktoré uzatvára so štátom (poskytovanie príspevkov) a (iii) vykonáva činnosti podľa § 2 až § 4 zákona o ochrane prírody. Sťažovateľka na druhej strane kontruje, že všetky činnosti, ktoré vykonáva a v súvislosti s nákladmi, na ktoré vykonala odpočítanie od dane, majú povahu ekonomickej činnosti podľa § 3 ods. 2 a nasl. zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (bod 27 tohto rozsudku), boli

zaťažené daňou na výstupe. Na tieto výhrady však správca dane, žalovaný a ani správny súd nedávajú odpovede.
67. Kasačný súd sa po preskúmaní predmetného prípadu nemôže stotožniť so zjednodušeným posúdením orgánov finančnej správy a správneho súdu založeným na prezumpcii, že akékoľvek činnosti, ktoré sú financované (v nejakej časti) na základe zmlúv sťažovateľky so štátom a majú verejnoprospešný presah, predstavujú činnosti, ktoré v žiadnom prípade nie sú ekonomickými činnosťami podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011.
68. Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov,1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.
69. K pojmu ekonomická činnosť kasačný súd dáva do pozornosti, že to, či zdaniteľná osoba konala na účely ekonomickej činnosti, má povahu skutkovej otázky, ktorú treba posudzovať s ohľadom na všetky dostupné a získané objektívne informácie, medzi ktoré patrí aj povaha tovaru a doba, ktorá uplynula medzi nadobudnutím a použitím tovaru na účely ekonomickej činnosti (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Sveda“ UAB, C-126/14 zo dňa 22. októbra 2015, bod 21). Posúdenie tejto otázky pritom nemusí v každom prípade súvisieť s povahou financovania (rozsah finančnej štátnej podpory) a ani s verejnoprospešným charakterom (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Sveda“ UAB, C-126/14 zo dňa 22. októbra 2015). Verejnoprospešný charakter a účel činnosti, či podiel štátu na financovaní takejto činnosti nevylučuje, aby bola určitá činnosť z pohľadu platiteľa dane posúdená ako ekonomická činnosť - teda má pre daňový subjekt ekonomický význam - potenciál dosahovania príjmu (§ 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011). Dôležité je pritom skúmať existenciu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi výdavkami súvisiacimi s plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie alebo s celkovou ekonomickou činnosťou platiteľa dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci „Sveda“ UAB, C-126/14 zo dňa 22. októbra 2015).
70. V predmetnej veci zo zakladateľských dokumentov sťažovateľky správca dane a žalovaný zistili, že jej účel bol stanovený ako (i) spravovanie a obhospodarovanie lesného fondu, stavieb, zariadení slúžiacich lesnému hospodárstvu, ktoré sú vo vlastníctve štátu na území Tatranského národného parku, Pieninského národného parku a v ich ochrannom pásme a (ii) zabezpečovanie verejnoprospešných činností vyplývajúcich zo zákona o ochrane prírody. Medzi verejnoprospešné činnosti boli zaradené starostlivosť o zachovanie biodiverzity lesných ekosystémov a zvyšovanie ich ekologickej stability, starostlivosť o genofond lesných drevín, rekonštrukcie lesov, spracovanie kalamít, manipulácia, spracovanie a odbyt dreva, poskytovanie služieb súvisiacich s obhospodarovaním lesného pôdneho fondu pre iných vlastníkov, spravovanie rybného hospodárstva, prepravné služby, prevádzka rekreačných zariadení, prevádzka doplnkových služieb v rámci cestovného ruchu, drevárska a stolárska prevádzka, starostlivosť o drobné vodné toky a pod. Sťažovateľka vo svojich podaniach počas daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a aj v súdnom konaní podrobne vysvetľuje ekonomický rozmer predmetných aktivít (bod 27 tohto rozsudku). Správca dane, žalovaný a ani správny súd však neobjasnili, prečo sa sťažovateľka mýli a ktoré zistené objektívne skutočnosti nasvedčujú tomu, že ňou vykonávané činnosti (a ktoré činnosti konkrétne) nie sú ekonomickou činnosťou.
71. Kasačný súd dáva do pozornosti orgánov finančnej správy, že jednotlivé činnosti, rôzne pomenované, môžu byť vo svojej podstate obsahovo totožné, resp. smerovať zo strany sťažovateľky k tomu istému účelu, hoci sú na jednej strane (z pohľadu DPH) posudzované ako ekonomické činnosti a na druhej strane z pohľadu štátu môžu byť považované aj za verejnoprospešné (strategické) a z tohto dôvodu môžu byť dotované. Príkladom kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že sťažovateľka pomenúva ako svoju ekonomickú činnosť (žalovaným nespochybnenú a akceptovanú) rybolov - príjem zo spoplatneného lovu rýb a ich predaja. Logickým predpokladom pre udržanie tohto typu ekonomickej činnosti je vyvíjanie inej plánovanej investičnej činnosti - zarybňovania vodných tokov (či už nákupom alebo odchovom) a udržiavania početnosti rýb v nich v takom množstve, aby boli príjmy sťažovateľky z rybolovu stabilné, prípadne s potenciálom rastu. Na druhej strane zo zakladateľských dokumentov sťažovateľky, uzatvorených zmlúv a zákona o ochrane prírody vyplýva, že jednou z verejnoprospešných činností je aj starostlivosť o zachovanie genofondu a stavu rýb vo vodných tokoch v národnom parku. Tento verejnoprospešný charakter (spolufinancovaný zo štátnych prostriedkov) môže ovplyvňovať

sťažovateľku vo voľbe druhov rýb pre zarybňovanie v dotknutých vodných tokoch či pre odchovávanie konkrétnych druhov rýb pre zarybňovanie, avšak nespochybňuje tým podstatu predmetnej činnosti ako ekonomickej činnosti - potrebu zarybňovania (nákupom alebo odchovom rýb pre zarybňovanie) pre udržanie príjmu zo spoplatneného lovu rýb. Nie je pritom ani vylúčené, že povaha rybného genofondu a aktivita sťažovateľky v tomto smere sa môžu prejaviť tiež v cene samotného získaného tovaru. V súlade s úvahami Súdneho dvora Európskej únie by takáto činnosť, ktorá síce má aj verejnoprospešný presah, je spolufinancovaná (dotovaná) zo strany štátu, ale pre sťažovateľku má ekonomickú podstatu, je krytá zdaniteľnými obchodmi na výstupe, mala byť posúdená ako ekonomická činnosť (keďže medzi investíciou a zdaniteľnými obchodmi na druhej strane je priama a bezprostredná väzba). Obdobne možno poukázať na argumentáciu sťažovateľky (i) o starostlivosti o zver a príjem z predaja diviny, živej zvery a pod., (ii) či starostlivosť o lesy a príjem z predaja dreva, (iii) na argumentáciu sťažovateľky ohľadom potreby opráv a výstavby lesných ciest v súvislosti s ťažbou kalamitného dreva (iv) či nákladov na prevádzku múzea, pri ktorých vzniká príjem zo vstupného a pod.

72. Kasačný súd dáva do pozornosti, že vo svojej rozhodovacej činnosti už uviedol, že ekonomickú činnosť platiteľov dane je potrebné vnímať v celom kontexte, pričom aj čiastkové bezodplatné či verejnoprospešné plnenia môžu mať v celkovom kontexte činnosti platiteľa dane povahu ekonomickej činnosti podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, ak sú na výstupe v celkovom kontexte kryté zdaniteľnými plneniami (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 3/2017 zo dňa 16. januára 2018, body 4.21 a 4.22)

73. Žalovaný pritom v jeho rozhodnutí neponúka žiadnu ucelenú a vykonaným dokazovaním podporenú úvahu, prečo by otázka ekonomickej činnosti mala byť posúdená (vo výsledku) inak - teda ktoré objektívne okolnosti svedčia tomu, že medzi ekonomickou činnosťou sťažovateľky a vzniknutými nákladmi nie je priama a bezprostredná väzba, prípadne v akej časti alebo napr. že sťažovateľka vykonávala odchovom rýb a následným zarybňovaním aj neekonomickú činnosť (napr. či v spornom zdaňovacom období zarybňovala aj územia, v ktorých nemôže dochádzať k rybolovu a pod.). Teda prečo sa sťažovateľka mýli a ňou v novembri 2011 vykonávané činnosti, ktoré orgány finančnej správy pomenovávajú len vo všeobecnosti, nemajú byť v určitej časti ekonomickou činnosťou podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 smerujúcou k sťažovateľkou deklarovaným príjmom, resp. majú mať zmiešanú povahu.

74. Vyššie uvedenými úvahami kasačný súd netvrdí, že každá činnosť, ktorá je jednak obsiahnutá v zakladateľských listinách, zmluvách so štátom alebo v zákone o ochrane prírody, má povahu ekonomickej činnosti podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, resp. sa s takouto ekonomickou činnosťou nevyhnutne prekrýva. Aj kasačnému súdu vyvstávajú otázniky osobitne nad výskumnou činnosťou, ekologickou výchovnou a propagačnou činnosťou (ktorej ekonomický charakter kasačný súd naďalej považuje za neobjasnený) či nad potenciálnym zmiešaným charakterom niektorých iných činností sťažovateľky (potenciálne zarybňovanie aj v miestach, kde nemožno podľa platných právnych predpisov vykonávať rybolov; starostlivosť aj o zver, ktorá nepodlieha podľa platných právnych predpisov odstrelu/predaju; výsadba a starostlivosť o stromy v miestach, kde nemôže byť v zmysle platnej právnej úpravy realizovaná ťažba - čo by viedlo k záveru o čiastočnej dôvodnosti uplatnenia § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011). Na druhej strane však nie je úlohou kasačného súdu namiesto správcu dane a žalovaného zisťovať, či sťažovateľka takéto činnosti v spornom zdaňovacom období vykonávala, s akými nákladmi a vstupnými dodávkami tovarov a služieb, či si uplatnila v súvislosti s týmito činnosťami odpočítanie dane a vysporiadať sa s jej argumentáciou v tomto smere.

75. Pre úplnosť dáva kasačný súd do pozornosti, že si uvedomuje povahu sťažovateľky a ekologický, environmentálny, teda verejnoprospešný zmysel národných parkov (a ich správy) ako taký. Na druhej strane je však potrebné uviesť, že koncept ochrany prírody prostredníctvom správy národných parkov prechádza vývojom a existuje viacero spôsobov financovania ochrany prírody a národných parkov. Od plne štátom financovaného systému bez ekonomického rozmeru, cez kombinovaný (realizujúci ekonomickú činnosť, ktorá sa spolupodieľa na financovaní fungovania národného parku) až po plné ekonomické, komerčné fungovanie a financovanie národných parkov. Sťažovateľka, ako príspevková organizácia, je založená na kombinovanom spôsobe financovania. Je preto pochopiteľné, že v záujme financovania svojich aktivít vykonáva sťažovateľka ekonomickú činnosť, ktorá sa však nevylučuje (práve naopak prekrýva) s jej verejnoprospešným účelom ako takým. Pri takto zvolenom modeli financovania a fungovania sťažovateľky potom nemožno odoprieť sťažovateľke právo na odpočítanie dane z uskutočnených dodávok tovarov a služieb, pokiaľ tieto majú charakter ekonomickej činnosti (majú za cieľ získavanie príjmov) a sú v plnom rozsahu kryté zdaniteľnými plneniami poskytovanými sťažovateľkou na výstupe. A to aj v prípade, ak sa takto poňatá (z pohľadu sťažovateľky) ekonomická

činnosť a jej realizovanie prekrýva a stotožňuje so štátom dotovanou verejnoprospešnou činnosťou sťažovateľky. Naopak právo na odpočítanie dane nevznikne, prípadne vznikne len pomerne podľa § 49 ods. 3 a 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, pokiaľ dodávky tovarov a služieb (zdanené na vstupe) budú či už úplne alebo aspoň čiastočne použité aj na také plnenia, ktoré nemajú povahu ekonomickej činnosti podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (teda nesledujú získanie príjmov) alebo sú oslobodené od DPH. Inými slovami, nie sú čiastočne alebo v plnom rozsahu kryté daňou na výstupe (či už v zmysle konkrétnych plnení alebo celkovej ekonomickej činnosti sťažovateľky).
76. Kasačný súd sa preto stotožňuje s názorom sťažovateľky, že orgány finančnej správy sa nedostatočne vysporiadali s jej argumentáciou, že všetky ňou realizované činnosti sú činnosťami podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 a záver o potrebe aplikovania § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 je naďalej predčasný. Orgány finančnej správy a správny súd založili svoje rozhodnutia na prezumpcii, že štátne spolufinancovanie a verejnoprospešný charakter vykonávanej činnosti (resp. jej časti v celkovom kontexte) vo svojej podstate vylučujú, aby bola určitá spojená činnosť (teda činnosť ekonomického charakteru, ktorá má však aj verejnoprospešný presah) posúdená ako ekonomická činnosť podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, čo však z predmetného ustanovenia a ani rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie nevyplýva.
77. V zhode so sťažovateľkou tiež kasačný súd konštatuje, že postup odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 sa uplatňuje len vo vzťahu k takým dodaniam (z ktorých si chce sťažovateľka uplatniť odpočítanie dane), ktoré sťažovateľka použila tak na plnenia, pri ktorých vzniká daňová povinnosť (ekonomická činnosť) a súčasne na plnenia, pri ktorých daňová povinnosť nevzniká - nepodliehajú DPH (neekonomická činnosť). Pokiaľ preto správca dane a žalovaný chcú dorubiť sťažovateľke daň z dôvodu, že táto neaplikovala § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, musia uviesť - zistiť, pri ktorých plneniach takýto postup prichádza do úvahy - ktoré dodania, z ktorých si sťažovateľka uplatnila odpočítanie dane (daň na vstupe) a na účely akých plnení použila (daň na výstupe alebo jej absencia).
78. Kasačný súd konštatuje, že na str. 73 až 95 prvostupňového rozhodnutia je obsiahnutá tabuľka - zoznam faktúr s uvedením dodávateľa a predmetu fakturácie, uplatnené odpočítanie dane, hlavná činnosť (plný nárok), nárok po uplatnení § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 a určený rozdiel. V prvostupňovom rozhodnutí a v rozhodnutí žalovaného však absentujú akékoľvek úvahy či vysvetlenia, o aké tovary a služby ide a na aké konkrétne plnenia boli použité podľa zistení správcu dane, či z akých konkrétnych dôvodov boli práve tieto plnenia krátené zvoleným koeficientom.
79. V zhode so sťažovateľkou kasačný súd uvádza, že len z vymedzenia predmetov fakturácie nemožno usúdiť, či išlo o dodania tovarov a služieb na účely ekonomickej činnosti alebo na účely zmiešanej (ekonomickej aj neekonomickej) činnosti. Rovnako sú vo výpočte a podrobené korekcii (bez bližšieho vysvetlenia) faktúry, ktoré sa javia, že sa týkajú výlučne ekonomickej činnosti sťažovateľky. Príkladom možno uviesť faktúru č. 300002010 za revíziu plynových zariadení - ubytovňa - 1205, faktúru č. 300002024 za výkon 015 01 - uhladzovanie haluziny a zbytkov po ťažbe bez pálenia, faktúru č. 200004276 za dodanie elektrickej energie - záloha - prevádzková budova SGD Rak. lúky, faktúra č. 300001942 za navozenie a rozhrnutie štrku - približovacia cesta Kahule, cesty rozbité pri spracovaní kalamity; ale aj faktúry č. 200004275, 200004277 záloha za elektrickú energiu - píla, č. 300001852 za dodanie tovaru pre údržbu múzea a prep. práce, č. 300001858 za svietidlá do múzea a pod. K povahe predmetných dodaných služieb a tovarov a spôsobu ich použitia však správca dane a žalovaný dokazovanie ani nevykonávali, pochybnosti v konkrétnostiach neformulovali.
80. Kasačný súd sa preto zhoduje so sťažovateľkou, že správca dane a žalovaný riadne neurčili a neodôvodnili (i) zoznamu obchodov, na ktoré má dopadať korigované uplatnenie § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 a (ii) dôvody, pre ktoré má na tieto obchodné prípady predmetné ustanovenie aplikovať.
81. Pre úplnosť kasačný súd dáva do pozornosti, že hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane v plnom rozsahu sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice, § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú

najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).). Právo na odpočítanie dane odoprieť aj vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o. C-154/20, zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo Kemwater ProChemie s. r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

82. Dôkazné bremeno na preukázaní toho, že tovary a služby, na ktorých zakladá sťažovateľa právo na odpočítanie dane, boli použité na účely zdaniteľných plnení sťažovateľky, je prioritne na strane sťažovateľky. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017). Sankciou za neunesenie dôkazného bremena, a to aj v rozsahu, či boli alebo neboli určité dodania tovarov a služieb použité na ďalšie ekonomické plnenia, je následne neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane.

83. Kasačný súd, odhliadnuc už od doteraz zistených nedostatkov, zastáva tiež názor, že orgány finančnej správy postupovali nesprávne aj pri určení koeficientu pomerného odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011.

84. Je potrebné dať do pozornosti, že čl. 17 ods. 5 a 19 Smernice obsahuje úpravu pomerného odpočítania dane v prípade, keď dochádza ku využívaniu tovarov a služieb (z ktorých si chce platiteľ odpočítať daň) na účely zdaniteľných plnení, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, a súčasne plnení, ktoré sú oslobodené od dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Securenta Göttiger Immobilienalangen un Vermögensmanagement AG, C-437/06 zo dňa 13. marca 2008). Táto právna úprava bola prevzatá do § 49 ods. 4 v spojení s § 50 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011.

85. Na druhej strane však aj v prípade, ak platiteľ dane vykonáva ekonomické činnosti (či už zdaniteľné alebo oslobodené od dane), a súčasne aj činnosti, ktoré nie sú ekonomickými činnosťami (a nepatria do pôsobnosti Smernice), odpočítanie dane sa umožňuje len v pomernom rozsahu, v akom sú výdavky priradené k ekonomickej činnosti platiteľa dane. Smernica však neobsahuje pravidlo, ktorá by upravovalo spôsoby alebo kritériá, ktoré by mali členské štáty uplatniť pri prijímaní ustanovení, ktoré umožňujú rozdelenie súm DPH zaplatenej na vstupe podľa výdavkov vzťahujúcich sa na ekonomické a neekonomické činnosti. Určenie takýchto pravidiel je preto v diskrečnej právomoci členských štátov, ktoré však musia pri výkone tejto právomoci zohľadniť účel a štruktúru Smernice a stanoviť spôsob výpočtu, ktorý objektívne odráža časť, ktorá bola skutočne započítaná ako výdavky na vstupe vo vzťahu ku každej z rozdielnych činností (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Securenta Göttiger

Immobilienalangen un Vermögensmanagement AG, C-437/06 zo dňa 13. marca 2008). Túto diskrečnú právomoc vykonal zákonodarca v § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, určil pomerné odpočítanie „v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia“. Zákonodarca však neupravil vzorec výpočtu ani rozhodujúce veličiny pre určenie správneho koeficientu pomerného odpočítania dane.

86. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti odobril právny názor, podľa ktorého § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu právnej normy (určenie pomeru odpočítania dane), pričom táto skutočnosť nemôže byť na ujmu daňového subjektu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 82/2016 zo dňa 23. novembra 2016). Toto východisko sa následne premieta do požiadavky, aby správca dane poskytol sťažovateľke v daňovom konaní väčší priestor pre jej spolupôsobenie (súčinnosť) pri určení vhodnej metódy/kľúča pre určenie pomerného odpočítania dane (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžf 1/2015 zo dňa 14. júna 2017).

87. Na druhej strane sa však sťažovateľka mýli ak argumentuje, že to bez ďalšieho znamená, že jej nemôže byť s odkazom na § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 neuznané uplatnené právo na odpočítanie dane v správcom dane a žalovaným určenom rozsahu. Súdny dvor Európskej únie už v tejto súvislosti uviedol, zohľadňujúc aj zásadu zákonnosti daňovej povinnosti, že „absencia osobitných pravidiel upravujúcich kritériá a metódy rozdelenia DPH zaplatenej na vstupe na ekonomické a neekonomické činnosti vo vnútroštátnej úprave členského štátu v zásade nemôže mať vplyv na rozsah práva na dopočítanie dane upraveného v článku 168 smernice o DPH“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Związek Gim Zagł?bia Miedziowego w Polkowicach, C-566/17 zo dňa 8. mája 2019). Aj pri absencii konkrétnej právnej úpravy pre určenie vzorca výpočtu pomerného odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 si platiteľ dane môže uplatniť odpočítanie dane len v rozsahu, v akom boli výdavky vynaložené na jeho ekonomickú činnosť podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Je pritom možné zvoliť investičný kľúč, kľúč plnení alebo akýkoľvek iný vhodný kľúč, prípadne kombináciu kľúčov v snahe určiť správny koeficient pomerného uplatnenia odpočítania od dane (mutatis mutandis rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Securenta Göttiger Immobilienalangen un Vermögensmanagement AG, C-437/06 zo dňa 13. marca 2008, bod 38).

88. S ohľadom na vyššie uvedené preto postupoval správca dane správne, ak listom zo dňa 5. marca 2019 umožnil sťažovateľke (z dôvodu vágnej právnej úpravy) navrhnúť spôsob určenia pomerného odpočítania od dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Rovnako ak sťažovateľka poskytnutý priestor nevyužila, správca dane bol oprávnený určiť spôsob/koeficient pomeru odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Kasačný súd sa však zhoduje so sťažovateľkou v tom, že ak pristúpi správca dane k určeniu pomeru odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 (hoci aj bez jej súčinnosti), musí zvoliť takú metódu, aby čo najvernejšie umožňovala odpočítať daň v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na ekonomickú činnosť k celkovému rozsahu použitia (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). Ak totiž správca dane ukončil daňovú kontrolu a nepristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok (§ 48 ods. 1 a nasl. Daňového poriadku), je povinný riadne vyrubiť/určiť daňovú povinnosť a nie len rekonštruovať najpravdepodobnejšiu verziu daňovej povinnosti na základe pomôcok.

89. V predmetnej veci správca dane určil koeficient pomerného odpočítania dane pomerom finančných prostriedkov poskytovaných štátom a inými subjektmi sťažovateľke (vedené na účtoch 681, 683, 687 - príjmy z neekonomickej činnosti) s príjmami uvedenými v daňovom priznaní DPH (v riadkoch 03 a 13, resp. 15 - príjmy z ekonomickej činnosti). S ohľadom na už doteraz uvedené kasačný súd musí konštatovať, že takýto postup nepovažuje v prípade sťažovateľky za korektný a správny. Už v bode 71 tohto rozsudku kasačný súd poukázal na skutočnosť, že aj štátom dotovaná verejnoprospešná činnosť môže byť z pohľadu sťažovateľky čisto ekonomickou činnosťou. Takúto formu dotácie potom nemožno vnímať ako „príjem z neekonomickej činnosti“ a nemôže byť súčasťou vzorca na výpočet pomeru odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Pokiaľ preto správca dane a žalovaný v ďalšom konaní zistia, že je v predmetnej veci daný dôvod na aplikáciu § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011, musia použiť buď iný vhodný kľúč alebo kombináciu kľúčov (umožňujúci presnejšie určenie pomeru odpočítania dane v závislosti od rozsahu použitia na podnikanie k celkovému použitiu) alebo identifikovať vhodný spôsob, ako zvolený kľúč očistiť od identifikovaného aspektu, že časť plnení posudzovaných správcom dane, žalovaným a správnym súdom ako neekonomické plnenia má svoju ekonomickú podstatu, preto nemôže negatívne ovplyvňovať výšku sťažovateľkou uplatneného nároku na odpočítanie dane v rámci daného vzorca (bod 71 tohto rozsudku).

IV.2. K ďalším námietkam sťažovateľky
90. Ďalšie procesné námietky sťažovateľky v predmetnej veci podľa názoru kasačného súdu neboli dôvodné.
91. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že prvostupňové rozhodnutie a úkony správcu dane sú nulitné z dôvodu, že boli vydané pobočkou daňového úradu, kasačný súd v zhode so správnym súdom poukazuje na svoju rozhodovaciu činnosť, v ktorej uviedol (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 100/2016 zo dňa 16. januára 2018):
„12. Predovšetkým v žalobe namietal, že napadnuté oznámenie je nulitné, nakoľko bolo vydané niekým neexistujúcim. Uvedený záver žalobcu vychádzal z jeho argumentácie, že organizačná zložka nemá právnu subjektivitu ani rozhodovaciu kompetenciu, a taktiež nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný organ. Na podporu svojej argumentácie v žalobe (bod 3 žaloby) citoval ustanovenia § 4 ods. 1 a § 7 ods. 1 Daňového poriadku spolu s § 5 ods. 1 a § 2 ods. 3 zák. č. 479/2009 Z.z. bez bližšieho odôvodnenia.
13. Najvyšší súd musí konštatovať, že uvedené ustanovenia nespochybňujú oprávnenie konajúceho daňového orgánu vydať napadnuté oznámenie. Hoci je v hlavičke napadnutého oznámenia popri označení daňového úradu uvedený aj dodatok „pobočka Poprad„ s adresou Štefánikova 3651/13, 058 01 Poprad, uvedené nespochybňuje, že k aplikácii ustanovenia § 13 ods. 9 Daňového poriadku pristúpil Daňový úrad Prešov ako oprávnený orgán, čo, ako aj správne uviedol vo svojom vyjadrení z 28.10.2015 k žalobe (návrhu). Úvodný text napadnutého oznámenia „Daňový úrad Prešov Vám v zmysle...„ tento záver len potvrdzuje. Zákonodarca nepochybne nerozčleňoval daňový úrad pridaním jeho pobočiek navonok ale smerom dovnútra. Preto aj pracovníci pobočky daňového úradu, hoci vykonávajú svoju činnosť na adrese odlišnej od adresy sídla daňového úradu, tak konajú ako oprávnené úradné osoby daňového úradu.
14. V ustanovení § 5 ods. 1 zák. č. 479/2009 Z.z. je vymedzený priestor, v ktorom daňový úrad vrátane pobočiek daňového úradu a kontaktných miest daňového úradu vykonáva svoju zákonom vymedzenú pôsobnosť. Žalobca, ak chce spochybniť niektoré z oprávnení pobočky ako organizačnej zložky (t.j. kompetenčne neoddeliteľnej súčasti) daňového úradu, potom musí konkrétne predložiť listinný dôkaz, ktorý by toto tvrdenie žalobcu potvrdzoval. Nakoľko žalobca takýto dôkazný prostriedok nepredložil, Najvyšší súd nezistil žiadne porušenie oprávnení pri vydávaní napadnutého oznámenia.“

92. V súlade s vyššie uvedeným kasačný súd konštatuje, že podľa § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. (obdobne § 5 ods. 6 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ďalej len „zákon č. 35/2019 Z. z.“) možno daňové úrady vnútorne členiť na pobočky, pričom tieto pobočky nevystupujú ako samostatné právne subjekty, ale sú daňovým úradom (vykonávajú činnosť daňového úradu), v rámci ktorého boli zriadené. V predmetnej veci nebolo preukázané, že by správca dane, resp. jeho pobočka prekročila rámec svojich kompetencií, ktoré vykonáva v mene daňového úradu podľa § 5 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z., resp. § 5 ods. 2 zákona č. 35/2019 Z. z. a ani to, že by porušila akýkoľvek interný právny rámec prerozdelenia kompetencií medzi pobočkami daňového úradu.
93. Navyše kasačný súd v zhode so správnym súdom poukazuje na to, že hoci v záhlaví prvostupňového rozhodnutia je uvedené aj označenie pobočky daňového úradu, v úvode je už uvedený len daňový úrad a rovnako vo výroku predmetného rozhodnutia sa uvádza, že „Daňový úrad Prešov ... určuje daňovému subjektu...“, pričom rozhodnutie je tiež ukončené pečiatkou daňového úradu. Námietka nulity prvostupňového rozhodnutia z dôvodu jeho vydania pobočkou daňového úradu je tak nedôvodná.
94. Rovnako nedôvodná bola námietka sťažovateľky, že v oznámení o začatí kontroly je uvedený aj čas začatia daňovej kontroly, pričom zákon predvída len uvedenie dátumu začatia daňovej kontroly bez uvedenia času. Ani kasačnému súdu nie je zrejmé, akým spôsobom by uvedenie údaja navyše (údaja o čase začatia daňovej kontroly) malo spôsobiť ujmu na právach sťažovateľky.
95. Pokiaľ sťažovateľka namietala neprípustnosť vykonávania dokazovania v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní nad rámec dôkaznej iniciatívy daňového subjektu, aj táto jej námietka bola nedôvodná. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na § 24 ods. 2 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že pri vykonávaní dokazovania, a to aj v rámci daňovej kontroly, správca dane nie je viazaný iba dôkaznými návrhmi daňového subjektu, ale je oprávnený vykonávať dôkazné prostriedky i z vlastnej iniciatívy, v záujme čo možno najúplnejšieho zistenia skutočností nevyhnutných na účely správy daní.
96. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti tiež zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, bod 31, publikované ako judikát č. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré

procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3 Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto doplňujúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31). V predmetnej veci sťažovateľka nepredložila žiadnu ucelenú argumentáciu, ktorou by namietala, že vykonanie doplňujúceho dokazovania vo vyrubovacom konaní predstavovalo de facto nahradenie daňovej kontroly a ani netvrdila, že by vykonávanie doplňujúceho dokazovania vo vyrubovacom konaní prekračovalo rámec pokynu správneho súdu v predchádzajúcom a pre vec záväznom rozhodnutí. Námietky sťažovateľky týkajúce sa neprípustnosti vykonávania dokazovania v daňovom konaní nad rámec jej dôkazných návrhov preto posúdil kasačný súd ako nedôvodné.

97. Ostatne sťažovateľka namietala, že v jej prípade nebol dodržaný postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a nebola oboznámená s pochybnosťami správcu dane (s možnosťou vyjadriť sa) pred vydaním protokolu z daňovej kontroly.

98. V súvislosti s ostatnou námietkou sťažovateľky dáva kasačný súd do pozornosti, že daňová kontrola predstavuje proces, v rámci ktorého sa zisťujú a preverujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Pokiaľ počas daňovej kontroly vzniknú pochybnosti o dokladoch predložených daňovým subjektom, tieto pochybnosti správca dane oznámi daňovému subjektu a umožní mu vyjadriť sa k nim (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Svoje pochybnosti pritom správca dane musí formulovať tak na skutkovom ako aj právnom základe. Postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku pritom dochádza k presunu dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly na daňový subjekt, ktorý má priestor na vyjadrenie alebo rozptýlenie zistených pochybností (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS). Je však potrebné pre úplnosť doplniť, že výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže byť daňovému subjektu doručená alternatívne v písomnej podobe, ale aj počas ústneho pojednávania, dôležité však je, že musí byť daňovému subjektu doručená do momentu ukončenia daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, publikované ako judikát 18/2022 ZNSS).

99. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že počas daňovej kontroly, na ústnom pojednávaní dňa 30. mája 2012 (zápisnica č. 9712402/5/614104/2012/Kar zo dňa 30. mája 2012), správca dane oboznámil sťažovateľku zo svojimi skutkovými zisteniami a právnym názorom, že bola povinná v zdaňovacom období november 2011 aplikovať § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011. Sťažovateľka sa k zisteniam vyjadrila spôsobom, že požiada o usmernenie zriaďovateľa a predloží vyjadrenie do 29. júna 2012. Následne bol daňový subjekt opätovne oboznámený s nedostatkami zistenými pri daňovej kontrole, v znení doplnených zistení, na ústnom pojednávaní dňa 7. decembra 2012 (zápisnica č. 9712402/5/3631381/2012/Kar zo dňa 7. decembra 2012) a rovnako správca dane umožnil sťažovateľke vyjadriť sa, pričom táto uviedla, že sa vyjadrí písomne v lehote do 7. januára 2013, a sťažovateľka svoje stanovisko k uvedenému dátumu aj zaslala. Až následne pristúpil správca dane k vypracovaniu protokolu. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že ústnymi pojednávaniami zo dňa 30. mája 2012 a 7. decembra 2012 si správca dane splnil svoju povinnosť podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a preto aj táto námietka sťažovateľky je nedôvodná.

V. Záver

100. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] v časti posúdenia právnych otázok týkajúcich sa aplikácie § 49 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom do 30. novembra 2011 na prípad sťažovateľky, rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP]. Keďže správny súd žalobu sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 464 ods. 1 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

101. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie a vyvaruje sa pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

102. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného

konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd (Správny súd v Košiciach) po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).
103. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.