

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/44/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1013201043  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.03.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013201043.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: Lesné pozemkové spoločenstvo v Záhorskej Bystrici, IČO: 30 781 035, Čsl. tankistov 134, Bratislava, zastúpený: JUDr. Ján Benčura, advokát, Záhradnícka 41, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100302/1/75050/2013/5248 zo dňa 27.02.2013 a č. 1100302/1/89797/2013/5248 zo dňa 27.02.2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 147/13-33 zo dňa 03.12.2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 147/13-33 zo dňa 03.12.2014 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave v spojenom konaní zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/75050/2013/5248 zo dňa 27.02.2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane vydané Daňovým úradom Bratislava č. 9101404/5/3725638/2012 zo dňa 18.12.2012, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 24 249,51 eur.

Súčasne zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 1100302/1/89797/2013/5248 zo dňa 27.02.2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov rozhodnutie o

vyrubení rozdielu dane vydané Daňovým úradom Bratislava č. 9101404/5/3725789/2012 zo dňa 17.12.2012, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 13 708,61 eur.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobca je právnickou osobou nezaloženou na podnikanie, ktorej právny status sa spravuje predovšetkým zákonom č. 181/1995 Z.z. o pozemkových spoločnostiach. Počas výkonu kontroly správnosti určenia daňovej povinnosti za zdaňovacie obdobie roku 2006 správca dane zistil, že žalobca uzatvoril zmluvy o nájme nehnuteľného majetku s viacerými fyzickými osobami a za predmetný prenájom získal finančné prostriedky v celkovej sume 4.001.997,30 Sk. Za zdaňovacie obdobie roku 2007 správca dane zistil, že žalobca uzatvoril zmluvy o nájme nehnuteľného majetku a za predmetný prenájom získal finančné prostriedky v celkovej sume 2.111.680,- Sk. Žalobca vo svojej argumentácii poukazuje na § 12 ods. 3 a § 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov platného do 31.12.2007 nesprávne interpretoval zákon účinný v čase rozhodnom pre toto konanie. Opomenul dikciu § 12 ods. 2 citovaného zákona, podľa ktorého predmetom dane daňovníka, ktorý nie je založený alebo zriadený na podnikanie, sú príjmy, definované v § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z., ako príjmy z činností, ktorými dosahuje zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

Z uvedeného vyplýva, že predmetom dane žalobcu v kontrolovanom období rokov 2006 a 2007 boli aj príjmy z činností, ktorými dosiahol zisk, vrátane príjmov z nájomného, pričom je z hľadiska posúdenia vzniknutej daňovej povinnosti právne irelevantné, či je alebo nie je uvedená činnosť zaradená medzi živnosti podľa zákona č. 455/1991 Zb. živnostenského zákona. Príjmy z prenájmu sú uvedené ako jeden z druhu príjmov, ktorým sa dosahuje zisk a ktoré tvoria predmet dane daňovníka nezaloženého za účelom podnikania (§ 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z.) a preto ich nemožno považovať za príjmy od dane oslobodené podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Podľa názoru žalobcu, právna úprava pre pozemkové spoločnosti, dotýkajúca sa zdaňovania prijatého nájomného v roku 2006 a 2007 nebola jednoznačná. Lesné pozemkové spoločnosti v Záhorskej Bystrici bolo oprávnené v zmysle § 3 ods. 1 písm. b/ zákona č. 181/1995 Z. z. hospodáriť v lesoch (teda aj prenájať lesný majetok, pretože obmedzenie na prenájom sa v zmysle § 50 ods. 7, 8 vzťahoval len na lesný majetok vo vlastníctve štátu). Lesné spoločnosti mohli vykonávať podnikateľskú činnosť len za podmienok stanovených osobitnými predpismi. Osobitným predpisom v zmysle odkazu pod bodom 6) bol zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní.

V zmysle § 4 ods. 1 v spojení s § 1 živnostenského zákona, „prenájom nehnuteľností, bytových a nebytových priestorov je živnosťou (živnostenským podnikaním) len ak sa popri prenájme poskytujú aj iné než základné služby spojené s prenájmom“. Daňový subjekt nájomcom žiadne služby spojené s prenájmom nehnuteľností neposkytoval a ani neposkytol. Prenájom nehnuteľností daňovým subjektom nebol podnikaním, takže príjem v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z., platného do 31.12.2007 nepodliehal zdaneniu a bol oslobodený od dane z príjmu.

Zákonodarca od 01.01.2008 upravil zákon č. 595/2003 Z. z. v § 12 ods. 3 tak, že pozemkové spoločnosti vypustil z okruhu daňovníkov, ktorí nie sú založení a zriadení na podnikanie, čím až od tohto momentu upravil ich zdaňovanie.

Z vyššie uvedených dôvodov daňový subjekt príjmy oslobodené od dane nemal povinnosť zahrnúť do daňových príjmov, tieto nepodliehali zdaneniu. Nesúhlasí s úpravou základu dane správcom dane o sumu 4.001.997,30 Sk za rok 2006 a o sumu 2.111.680,- Sk za rok 2007 a následne vznikom rozdielu dane z tohto dôvodu.

Úpravu základu dane správcom dane s poukazom na ust. § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z.

považujeme za nesprávny. Použitie § 12 ods. 2 citovaného zákona do 31.12.2007 vylučovalo ustanovenie § 13 ods. 1 písm. a/ v spojení s ust. § 12 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. zákona o dani z príjmov a § 4 ods. 1 v spojení s § 1 zákona č. 455/1991 Zb. živnostenského zákona. Ustanovenie § 13 ods. 1 písm. a/ pozemkovému spoločenstvu oslobodilo všetky príjmy s výnimkou príjmov z činností, ktoré sú podnikaním a z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

V zmysle zákona č. 326/2005 Z. z. o lesoch (platnom od 01.09.2005), daňový subjekt bol zriadený za účelom hospodárenia v lesoch okrem iného aj vykonávaním ťažby dreva. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 11.03.2015 k odvolaniu žalobcu navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že v zmysle zákona

č. 181/1995 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov bolo pozemkové spoločenstvo oprávnené hospodáriť v lesoch, teda aj prenajímať lesný majetok. Námietka súvisiaca s vykonávaním podnikateľskej činnosti v zmysle § 3 ods. 2 zákona

č. 181/1995 Z. z. o pozemkových spoločenstvách v znení neskorších predpisov, podľa ktorého podnikateľskú činnosť môže spoločenstvo vykonávať len za podmienok ustanovených živnostenským zákonom a uplatnením § 4 ods. 1 živnostenského zákona, je nedôvodná a nemá vplyv na zmenu zdanenia daňového subjektu. Zákon č. 455/1991 Zb. upravuje podmienky živnostenského podnikania, definuje živnosť a podmienky prevádzkovania živnosti, druhy živností a rozsah živnostenského oprávnenia, ohlásenie živnosti, živnostenský register a živnostenskú kontrolu vrátane pokút. V žiadnom ustanovení uvedeného zákona nie je uvedené, že dosahovanie príjmu z prenájmu je považované za vykonávanie základnej činnosti spoločenstva vymedzenej osobitným predpisom.

Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutný na dosiahnutie jej účelu a správca dane je povinný po vykonanej kontrole pri posúdení zdanenia príjmov, ktoré sú predmetom dane nepodnikateľských subjektov, aplikovať znenie § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorým sú príjmy jednoznačne definované a príjmy z nájmu aj priamo uvedené.

Daňový subjekt je zároveň podľa § 3 ods. 2 zákona č. 181/1995 Z. z. v znení neskorších predpisov priamo oprávnený na podnikateľskú činnosť. Predaj drevnej hmoty nemožno považovať za výkon základnej činnosti, čo znamená že daňový subjekt získal príjem, ktorý súvisí s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu a príjmy z tejto činnosti sú predmetom dane v súlade s § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, pričom nie sú oslobodené od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a) citovaného zákona.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že žaloba i odvolanie boli podané včas. Nezistil procesné pochybenia ani v časti trov konania. Preto pristúpil k meritornému preskúmaniu odvolania.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2007 („ZDP“) predmetom dane daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sú príjmy z činností,

ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, a to vrátane príjmov z predaja majetku, príjmov z nájomného, príjmov z reklám, príjmov z členských príspevkov, príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43 <. a príjmov na základe zmluvy o sponzorstve v športe.

Podľa § 12 ods. 3 ZDP Daňovníkmi podľa odseku 2 <. sú záujmové združenia právnických osôb, profesijné komory, občianske združenia vrátane odborových organizácií, politické strany a politické hnutia, štátom uznané cirkvi a náboženské spoločnosti, spoločenstvá vlastníkov bytov a nebytových priestorov, obce, vyššie územné celky, rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie, štátne fondy, vysoké školy, Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, Sociálna poisťovňa, Kancelária Rady pre rozpočtovú zodpovednosť, Fond ochrany vkladov, Slovenská kancelária poisťovateľov, Slovenský pozemkový fond, Rozhlas a televízia Slovenska, Garančný fond investícií neinvestičné fondy, nadácie, neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby, organizácie, ktorých nezisková činnosť vyplýva z osobitného predpisu, na základe ktorého vznikli; za daňovníkov, ktorí nie sú založení alebo zriadení na podnikanie, sa na účely tohto zákona nepovažujú obchodné spoločnosti nezaložené na účel podnikania.

Z rozhodovacej činnosti je najvyššiemu súdu známe, že aplikácia ust. § 12 ods. 2 ZDP spôsobuje pri výklade problémy. Prax orgánov finančnej správy je jednotná v tom, že ustanovenie § 12 ods. 2 ZDP obsahuje autonómnou definíciu činností, z ktorých daňové subjekty nezaložené na podnikanie podľa zákonodarcu môžu dosiahnuť zisk. Zákon o dani z príjmov vychádza z koncepcie rozčlenenia príjmov a nákladov na zdaňovanú a nezdaňovanú časť. Teda napriek skutočnosti, že ide o daňový subjekt nezaložený na podnikanie, zákonom vymenované príjmy podliehajú dani. Už v právnej veci 3 Sžf 43/2009 [Hokejový klub Poprad c/a Daňové riaditeľstvo SR] sa tento problém vyskytol ako systémový, keďže neumožňuje daňovým subjektom generovať z týchto činností zdroje na financovanie hlavného predmetu činnosti a kvalifikovať ich ako oslobodené príjmy v zmysle § 13 ods. 1 písm. a/ ZDP. Týmto spôsobom každý daňový subjekt má i „kvázi podnikateľskú časť, ktorú musí zdaňovať“. V prípade žalobcu išlo príjmy z nájomného a z predaja drevnej hmoty, ktoré patria medzi výslovne pomenované príjmy ako zdroje zisku.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal úspech v odvolacom konaní nepriznal náhradu trov odvolacieho konania.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.