

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 9Sžfk/1/2020  
Identifikačné číslo spisu: 3018200314  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.04.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200314.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Sone Langovej (spravodajca) a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa (predtým žalobcu): Inštitút aplikovaného manažmentu, so sídlom Jesenského 2, Trenčín, IČO: 42 151 376, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou: BARRISTER LEGAL s.r.o. so sídlom, Radvanská 28, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102461547/2016 zo dňa 29. januára 2016 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 20940134/2015 zo dňa 6. októbra 2015, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/100/2018-15 zo dňa 8. októbra 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/100/2018-15 zo dňa 8. októbra 2019 z a m i e t a.

Sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj krajský súd alebo správny súd) rozsudkom č. k. 11S/100/2018-15 zo dňa 8. októbra 2019 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia č. 102461547/2016 zo dňa 29. januára 2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj správca dane), č. 20940134/2015 zo dňa 06.10.2015, ktorým správca dane určil rozdiel dane z príjmu právnickej osoby vo výške 58.687,54 €, za zdaňovanie obdobie roka 2012.

2. V odôvodnení svojho rozsudku krajský súd uviedol, že medzi účastníkmi súdneho konania bolo sporným právne posúdenie plnení poskytovaných žalobcom v podobe dodávok služieb (tovarov), ktoré žalobca považoval za oslobodené od dane z príjmu a takto aj zahrnul do daňového priznania dane z príjmu.

3. S prihliadnutím na dôkazy zabezpečené správnymi orgánmi zistil, že žalobca v zdaňovacom období

roka 2012, za odplatu dodal tovary a služby právnym subjektom. Z neuznaných príjmov vo výške 445.063,75 €, to boli príjmy za služby poskytnuté Centru a vysokej škole v sume 321.826,02 € a príjmy z predaja publikácií v sume 123.327,55 €. Predmetom dodatočného zdanenia boli aj nepriznané príjmy 9.000 € za vyhotovenie čiernobielych kópií pre odberateľa, vysokú školu. S výnimkou nepriznaných 9.000 € za vyhotovenie čiernobielych kópií správca dane spochybnil zaradenie ostatných sporných príjmov do režimu oslobodenia od dane z príjmu. Vychádzal pritom z právnej úpravy zdaňovania príjmov daňovníkov, ktorí neboli založení alebo zriadení na podnikanie, a ktorými sa rozumejú aj občianske združenia. Podľa § 12 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len Daňový poriadok), predmetom zdanenia u týchto daňových subjektov sú príjmy z činnosti, ktorými sa dosahuje zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť. Oslobodenie od dane z príjmu sa pritom vzťahuje len na tie činnosti, na ktorej účel daňovník vznikol alebo ktorá je ich základnou činnosťou. Výnimkou z tohto oslobodenia od dane sú však príjmy z činností, ktoré sú podnikaním. Nakoľko podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná za účelom dosiahnutia zisku, bolo podľa správneho súdu nevyhnutné oslobodenie od dane, resp. výnimku z neho podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona vysvetľovať v kontexte § 12 ods. 2 zákona. To znamená, že pre účely posúdenia a správneho zaradenia žalobcom dosiahnutých sporných príjmov sú od dane z príjmu oslobodené len tie príjmy z hlavnej činnosti daňového subjektu, ktorá nie je podnikaním, resp. nemá znaky podnikania v zmysle § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka. Predmetný výklad má pre žalobcu ten právny následok, že príjmy, a to aj z hlavných činností občianskeho združenia, definovaných v jeho stanovách, ktoré svojou povahou nezodpovedajú cieľu sledovanému stanovami občianskeho združenia ,alebo ktoré majú znaky podnikania, nie sú oslobodené od dane z príjmu.

4. V danom prípade správca dane dovyrobil daň z tých činností, ktoré posúdil buď ako podnikanie alebo ako činnosti, ktoré nezodpovedajú hlavnej, základnej činnosti žalobcu podľa jeho stanov. Správny súd považoval vyhodnotenie zdaniteľných plnení správcom dane v kontexte prejednávaného prípadu za zákonné a súladné s výkladom, ku ktorému správny súd dospel.

5. Výkon činnosti spočívajúcej v skenovaní dokladov pre Centrum, v súvislosti s výberom školného pre vysokú školu, predstavuje poskytnutie služby za odplatu, za účelom dosiahnutia zisku, čo zodpovedá pojmovému vymedzeniu podnikania. Z predmetu uvedenej činnosti tiež vyplýva, že sa ním nenapĺňa hlavný cieľ činnosti občianskeho združenia. Rovnakú povahu má aj poskytovanie softwarovej a technickej podpory (nastavenie technických parametrov) a správy vzdelávania cez internet formou vytvorenia e-learningových kurzov. Technické služby poskytol žalobca Centru pre potreby Vysokej školy, ktorá už sama zabezpečovala obsahovú stránku kurzov. Odplatné poskytnutie služieb technickej povahy tak v skutočnosti predstavuje činnosť za účelom dosiahnutia zisku, teda podnikanie, z ktorého príjmy podliehajú dani z príjmu. Žalobcom poskytnuté administratívne služby, spočívajúce v zbere, spracovaní a publikovaní údajov z kurzov Marketing, boli súčasťou výskumu, ktorého výsledky boli publikované v publikáciách od S. D., zamestnanca vysokej školy. Pri bližšom oboznámení sa obsahom týchto publikácií, ktorý vyplynul z verejne dostupných zdrojov na internete, správca dane zistil, že činnosť žalobcu spočívala len v poskytnutí údajov o priemernom počte strán vydávaných e-kníh a nákladoch na ich vydanie. Z povahy poskytnutých služieb (informácií) je zrejmé, že ich dodaním sa neplnil hlavný cieľ združenia zakotvený v jeho stanovách. Vzhľadom k tomu, príjem za poskytnuté deklarované administratívne služby nemožno považovať za príjmy oslobodené od dane z príjmu.

6. Podľa názoru krajského súdu, za podnikanie možno jednoznačne považovať aj príjmy, ktoré žalobcovi plynuli za servisné služby pri poskytovaní podpory pre kopírovacie stroje a tlačové zariadenia vo vlastníctve vysokej školy, a ktoré nemožno ani považovať za plnenie sledujúce dosahovanie cieľu definovaného žalobcom v jeho stanovách. Rovnako to platí aj na dodanie čiernobielych a farebných kópií, v skutočnosti nakúpených od spoločnosti TOP SERVIS IT, a.s., ktorými nebol naplnený hlavný cieľ združenia.

7. Pokiaľ sa jedná o Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie, Ekonomický a sociálny rozvoj Slovenska, konanej dňa 15.11.2012, ten nie je výsledkom tvorivej činnosti, ale predstavuje len zozbieranie, vytriedenie a spracovanie príspevkov iných autorov, prednesených počas uvedenej konferencie. Výstup tejto činnosti nemožno preto podriadiť pod jednu z hlavných činností združenia,

definovaný v čl. II., bod 2., písm. b) stanov žalobcu. Zohľadňujúc tiež povahu vykonanej činnosti, ktorá spočívala v spracovaní a vydaní zborníka, sa jedná o činnosť, ktorou sa sleduje dosiahnutie zisku, a nie sledovanie hlavného cieľa občianskeho združenia. Čo sa týka predaja publikácií (vysokoškolských učebníc) Centru, Vysokej školy a ďalším fyzickým osobám, vrátane príjmu z poskytnutých sublicencií, išlo o činnosť, ktorá svojou povahou zodpovedá podnikaniu v oblasti vydavateľskej činnosti, a z ktorej žalobca dosiahol zisk. Takto dosiahnuté príjmy preto podliehajú zdaneniu.

8. Krajský súd pripomenul, že žalobca nepreukázal, že by činnosti, z ktorých mali, podľa jeho názoru, plynúť príjmy oslobodené od dane z príjmu, boli vykonávané v súlade s rozhodnutím valného zhromaždenia občianskeho združenia.

9. Správny súd dospel k záveru, že preskúmané rozhodnutia a procesný postup, ktorý predchádzal ich vydaniu, nie sú v rozpore so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

10. Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

11. Sťažovateľ sa nestotožnil s právnym názorom kasačného súdu, pretože tento nebral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu a skutočnosti rozhodujúce pre správne vyrubenie alebo vybratie dane, čím došlo z jeho strany k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Z platných stanov žalobcu vyplýva, že činnosť, za účelom ktorej bolo zriadený, je činnosť spočívajúca v poskytovaní finančnej podpory grantovým projektom, tvorba a šírenie odborných, náučno - vzdelávacích publikácií, učebných textov a učebníc, v organizovaní odborných seminárov za účelom vzájomnej výmeny poznatkov a skúsenosti a v podpore ďalších aktivít v oblasti vedy, v súlade s rozhodnutím valného zhromaždenia. Daňový subjekt nebol zriadený za účelom podnikania. V priebehu konania preukázal, že činnosť „scanovanie dokumentov“ bola vykonaná v rámci projektu digitalizácie pedagogických a nepedagogických aktivít VŠEMvs, v súlade s účelom, na ktorý bol žalobca zriadený, a to konkrétne ako podpora ďalších aktivít v oblasti vedy, v súlade s rozhodnutím valného zhromaždenia. Nie je možné sa stotožniť s názorom krajského súdu, že sa jednalo o poskytnutie služby za odplatu za účelom dosiahnutia zisku, a že sa ním nenapĺňa hlavný cieľ činnosti občianskeho združenia. Krajský súd, ako aj žalovaný nevzali do úvahy, že v prípade, ak niektorá činnosť má podnikateľský charakter, resp. že z nej môže byť dosiahnutý zisk, ešte nevyklučuje, že táto činnosť môže byť základnou činnosťou, a teda príjem z nej je oslobodený od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Žalobca v konaní zároveň preukázal, že činnosť „administratívne služby“ bola vykonaná v rámci toho istého projektu a nemožno sa stotožniť s názorom krajského súdu, že poskytnuté administratívne práce spočívajúce v zbere, spracovaní a publikovaní údajov z kurzov marketingu, boli súčasťou výskumu, ktorého výsledky boli publikované v publikáciách zamestnanca vysokej školy a spočívali len v poskytnutí údajov o priemernom počte strán vydávaných e-knží a nákladoch na ich vydanie. Uvedenú činnosť žalobca riadne vykonal v rámci svojej činnosti, za účelom ktorej bol zriadený. Taký istý názor zdieľa sťažovateľ aj pri činnosti „Umiestnenie, správa a podpora pre E-learningové kurzy VŠMEvs v akademickom roku 2011/2012 a 2012/2013 a príprava E-learningového kurzu“, „Servisné služby Toshiba e-Studio a vyúčtovanie farebných a čiernobielych kópí“, „Spracovanie a vydanie Zborníka príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie Ekonomický a sociálny rozvoj Slovenska“, „Predaj publikácií a Zmluva o udelení sublicencií publikácií vydaných pre VŠEMvs“.

12. Na základe všetkých uvedených skutočností dospel sťažovateľ k záveru, že rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, ktorý nerešpektoval základnú zásadu spravodlivého súdneho konania, svoje rozhodnutie riadne neodôvodnil, pretože sa v prevažnej miere obmedzil iba na strohé konštatovanie, že príjmy z činností, ktoré podľa žalobcu majú byť oslobodené od dane z príjmu, zodpovedajú príjmom z podnikania a nenapĺňajú hlavný cieľ činnosti občianskeho združenia, pričom tieto svoje názory nevysvetlil a nezdôvodnil. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil, vec mu vrátil na nové konanie a žalobcovi priznal náhradu trov konania. Zároveň žiadal priznať kasačnej sťažnosti odkladný účinok.

13. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že zotrváva na záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí ako i rozhodnutí správcu dane a navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Trenčíne potvrdil.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania, bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal vec v rozsahu kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

15. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

16. V danom prípade zostala spornou otázka, či príjem sťažovateľa (občianskeho združenia zriadeného za účelom poskytovania finančnej podpory grantovým projektom, tvorbe a šírení odborných, náučno - vzdelávacích publikácií, učebných textov a učebníc, v organizovaní odborných seminárov za účelom vzájomnej výmeny poznatkov a skúsenosti a v podpore ďalších aktivít v oblasti vedy, v súlade s rozhodnutím valného zhromaždenia) za činnosti, z ktorých daňové orgány vyrubili daň z príjmu, možno označiť za príjem z podnikania, resp. či sa nejedná o príjem oslobodený od dane podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

17. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Zb. daňový poriadok, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

18. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmu, v účinnom znení, ostatnými príjmami, ak nejde o príjmy podľa § 5 až 7, sú najmä príjmy z príležitostných činností vrátane príjmov z príležitostnej poľnohospodárskej výroby, lesného a vodného hospodárstva a z príležitostného prenájmu hnuteľných vecí.

19. Podľa § 12 ods. 2 a 3 zákona č. 595/2003 Z. z., 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 a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43. 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, Národný úrad práce, Fond ochrany vkladov, Slovenská kancelária poisťovateľov, Slovenský pozemkový fond, Slovenský rozhlas, Slovenská televízia, Fond na podporu zahraničného obchodu, 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.

20. Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z., od dane sú oslobodené príjmy daňovníkov uvedených v § 12 ods. 3 plynúce z činnosti, na ktorej účel títo daňovníci vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom okrem príjmov z činností, ktoré sú podnikaním a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

21. Podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.

22. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

23. Podľa § 24 ods. 2 až 4 zákona č. 563/2009 Z. z., správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

24. Sťažovateľ, Inštitút aplikovaného manažmentu, (ďalej aj IAM) je občianskym združením, založeným dňa 11.03.2011, za účelom vykonávania činností: poskytovanie finančnej podpory grantovým projektom, tvorba a šírenie odborných, náučno - vzdelávacích publikácií, učebných textov a učebníc, organizovanie odborných seminárov za účelom vzájomnej výmeny poznatkov a skúsenosti a podpora ďalších aktivít v oblasti vedy, v súlade s rozhodnutím valného zhromaždenia. Zdroje majetku združenia predstavovali členské príspevky, príspevky a dary fyzických osôb, výnosy z majetku združenia, dotácie a granty právnických osôb v tuzemsku a zahraničí, príjmy z činnosti zameranej na dosiahnutie cieľa združenia. Funkciu predsedu združenia v danom období vykonával doc. PhDr. S. D., PhD.

25. Dňa 02.04.2013 podal sťažovateľ daňové priznanie k dani z príjmu právnickej osoby, v ktorom vykázal za rok 2012 výsledok hospodárenia pred zdanením v sume 339.410, 58 €, z čoho hospodárenie za nezdaňované činnosti predstavovalo sumu 299.881,79 €. Za nezdaňované činnosti mu plynuli príjmy z nasledovných aktivít: umiestnenie, správa a podpora pre e-learningové kurzy Vysokiej školy ekonomiky a manažmentu verejnej správy (ďalej aj VŠEMvs) v akademickom roku 2011/2012 a 2012/2013, príprava e-learningového kurzu pre VŠEMvs na LS v akademickom roku 2011/2012, skenovanie dokladov Centra pre rozvoj regiónov a aplikovaného výskumu (CRRAV) pre potreby VŠEMvs, administratívne služby pre potreby VŠEMvs, odmena na základe zmluvy o udelení sublicencie publikácii vydaných pre VŠEMvs, servisné služby TOSHIBA e-Studio, spracovanie a vydanie Zborníka príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie Ekonomický a sociálny rozvoj Slovenska, vyúčtovanie farebných a čiernobielych kópií, predaj publikácií. Príjmy z hlavnej nezdaňovanej činnosti uviedol sťažovateľ v sume 445.063,57 €, pričom do nezdaniteľných príjmov zaradil výdavky k jednotlivým činnostiam vo výške 145.181,78 €. Medzi nezdaniteľné príjmy zaradil príjmy z prenájmu zariadenia kancelárie, prenájmu osobného motorového vozidla, vyhotovenie kópií a skenovanie dokumentov a úroky.

26. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly neuznal sťažovateľovi výdavky v sume 145.181 €, pretože tieto súviseli, podľa správcu dane, so zdaniteľnými príjmami. Výsledok hospodárenia sťažovateľa uvedený na riadku 230 daňového priznania upravil správca dane o sumu 145.181,78 € tak, že tento stanovil na 0 €.

27. Kontrolou správca dane zistil, že príjmy z vyhotovenia čiernobielych kópií sťažovateľ nezahrnul do základu dane v plnej výške. Jednalo sa o príjmy vyplývajúce z faktúr vystavených pre VŠEMvs, číslo 067/2012 v sume 5.655,45 € za 113.109 ks výtlačkov po 0,05 €/ks a č. 107/2012 v sume 1.954,85 €, za vyhotovenie 39.097 ks výtlačkov po 0,05 €/ks. Z prílohy predloženej k faktúre č. 067/2012 vyplýva, že z vyhotovených výtlačkov, spolu v počte 233.109 ks, bola odpočítaná záloha za 120.000 ks, ktorá

bola uhradená zálohovo vo výške 6.000 €. Čo sa týka faktúry č. 107/2012, podľa jej prílohy bolo vyhotovených celkovo 99.097 ks výtlačkov, z toho bola odpočítaná záloha za 60.000 ks, ktorá bola zálohovo uhradená v sume 3.000 ks. Prijaté zálohy za 180.000 ks výtlačkov v sume 9.000 €. O túto sumu správca dane upravil riadok 100 daňového priznania. Spolupráca prebiehala na základe Servisnej zmluvy zo dňa 25.10.2011 a ústnych dohôd. Dokazovaním bolo zistené, že predmetná zmluva nezahrňovala vyhotovovanie kópií ale servisnú podporu pre 10 ks multifunkčných kopírovacích strojov. Navyiac, službu neposkytol sťažovateľ vo vlastnej réžii ale prostredníctvom spoločnosti TOP SERVIS IT, a.s. Jednalo sa preto o podnikanie za účelom dosiahnutia zisku. Správca dane na základe zistení opravil riadok 230 daňového priznania o sumu 18.859,30 €.

28. Správca dane neuznal sťažovateľovi oslobodenie od dane z príjmu za poskytovanie služby - skenovanie dokladov pre odberateľa - CRRAV, v sume 57.666,66 €. Odovzdávajúcou aj preberajúcou osobou v danom prípade bol predseda združenia, doc. PhDr. S. D., PhD. Obsahom skenovaných materiálov boli bankové výpisy, CRR zostavy, dodávateľské faktúry a interné doklady odberateľa za roky 2006 až 2011. Služby boli realizované bez uzavretia písomnej zmluvy, jednalo sa o administratívne služby vyplývajúce zo zmluvy o spolupráci CRRAV a VŠEMvs. Správca dane nepovažoval skenovanie účtovných dokladov občianskeho združenia CRRAV pre potreby VŠEMvs za činnosť vyplývajúcu zo stanov občianskeho združenia - sťažovateľa. Jednalo sa o službu zaradenú medzi ohlasované voľné živnosti, ktoré sa môžu prevádzkovať len na základe živnostenského oprávnenia. Poskytovanie predmetnej služby vyhodnotil ako podnikanie a uzavrel, že na príjmy z tejto činnosti sa preto nevzťahuje oslobodenie od dane. Jednalo sa o subdodávateľskú službu pre iné občianske združenie. Na základe tohto zistenia správca dane upravil riadok 230 daňového priznania o sumu 57.666,66 €.

29. Správca dane neuznal sťažovateľovi ako príjmy oslobodené od dane ani administratívne služby, vyúčtované občianskemu združeniu CRRAV, poskytnuté pre potreby VŠEMvs za obdobie roka 2012 v celkovej výške 37.375 €. V rámci administratívnych služieb pre projektor digitalizácie pedagogických a nepedagogických aktivít na VŠEMvs sa zbierali a štatisticky spracovávali ako i publikovali údaje z pilotných kurzov marketingu. Výsledky uvedených výskumov boli publikované a pre správca dane bolo zrejmé, že sťažovateľ bol subdodávateľom služby pre občianske združenie CRRAV, ktoré následne predmetnú službu vyfakturovalo vysokej škole na základe zmluvy o výkone administratívnych služieb súvisiacich s vysokoškolským bakalárskym štúdiom zo dňa 01. 09. 2004. Presnú špecifikáciu poskytnutých služieb daňový subjekt nepredložil. Údaje z pilotných kurzov boli publikované aj v publikáciách vydaných predsedom, doc. PhDr. S. D., PhD. Správca dane na základe predložených dôkazných prostriedkov - predložených publikácii zistil, že ich autormi boli doc. PhDr. S. D., PhD. a PaedDr. L. D., nejedná sa teda o výsledok aktivity občianskeho združenia IAM, ale o príspevky fyzických osôb. V danom prípade sťažovateľ poskytol službu ale neplnil tým hlavný cieľ, za účelom ktorého bol zriadený. Jednalo sa o činnosť zaradenú medzi ohlasované voľné živnosti, ktoré sa môžu prevádzkovať na základe živnostenského oprávnenia za účelom dosiahnutia zisku, a preto správca dane upravil riadok 230 daňového priznania o sumu 37.375 €.

30. V roku 2012 realizoval sťažovateľ služby pre občianske združenie CRRAV, vyfakturované v celkovej sume 89.366,69 €. Jednalo sa o: umiestnenie, správa a podpora pre e-learningové kurzy VŠEMvs a príprava e-learningového kurzu. Správa a podpora kurzov prebiehala najmä formou vytvorenia príslušného kurzu, realizáciou kurzov v informačno-konzultačných strediskách VŠEMvs, pričom tvorbu a realizáciu zabezpečoval doc. PhDr. S. D., PhD. Dožiadanim príslušnému správca dane bolo zistené, že vykonávateľom služieb bol sťažovateľ, pričom uvedené služby VŠEMvs nakúpila prostredníctvom ďalšieho občianskeho združenia CRRAV, ktoré bolo v zmysle zmluvy o výkone administratívnych služieb poverené ich nákupom. Podstata služby spočívala v poskytnutí online platformy pre realizáciu e-learningových kurzov, v administrácii realizovaných kurzov, vytvorenie a správa užívateľských účtov, riešenie problémov, príprava vzorového kurzu. Správca dane zistil, že kontrolovaný v internetovom prostredí vytvoril príslušné kurzy a výkon činnosti spočíval predovšetkým v nastavení technických parametrov predmetných kurzov. V súvislosti s vytvorením pilotného kurzu „Marketing“ správca dane uviedol, že doc. PhDr. S. D., PhD. bol tvorcom a realizátorom uvedeného kurzu ako pedagóg, zamestnanec vysokej školy. Získané poznatky z pilotného kurzu prezentoval ako prorektor pre kvalitu a

podnikateľské aktivity VŠEMvs v Magazíne predmetnej vysokej školy. Publikáciu vydalo vydavateľstvo Panoráma a vysoká škola má predmetnú publikáciu zaradenú medzi svojou publikačnou činnosťou. Správca dane preto skonštatoval, že doc. PhDr. S. D., PhD., vytvorením pilotného kurzu „Marketing“ si plnil svoju pedagogickú úlohu a občianske združenie nebolo hlavným tvorcom a realizátorom. Na základe zistení správca dane upravil riadok 230 daňového priznania o sumu 89.366,69 €.

31. V rámci činnosti - servisné služby TOSHIBA e-Studio, poskytol daňový subjekt servisné služby v prospech VŠEMvs, vyfaktúrované v celkovej výške 25.472 €. Predmetom uzatvorenej zmluvy s odberateľom bolo poskytovanie servisnej podpory pre 10 kusov multifunkčných kopírovacích strojov a tlačových zariadení. Jednalo sa o ich udržiavanie v prevádzkyschopnom stave, bežnú údržbu a opravu, zásobovanie spotrebným materiálom a náhradnými dielmi, technicko - poradenskú činnosť. Túto činnosť nebolo možné zaradiť ako činnosť vychádzajúcu z cieľov občianskeho združenia, jednalo sa o ohlasovanú, voľnú živnosť, ktorá sa môže prevádzkovať len na základe živnostenského oprávnenia. Predmetná služba je charakterizovaná ako podnikanie a na príjmy z nej sa nevzťahuje oslobodenie od dane. Správca dane na základe zistení opravil riadok 230 daňového priznania o sumu 25.472 €.

32. Sťažovateľ faktúrou č. 100/2012 vyúčtoval VŠEMvs službu, spracovanie a vydanie Zborníka príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie, Ekonomický a sociálny rozvoj Slovenska v sume 2.078 €. Bolo zistené, že organizátorom konferencie bola VŠEMvs v Bratislave a výstupom z nej bol zborník anotácií v tlačenej forme a zborník recenzovaných príspevkov na CD nosiči. Občianske združenie IAM spracovalo príspevky jednotlivých autorov, ktorí prispeli k naplneniu cieľov konferencie a spracované príspevky boli vydané v publikácii: „Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie, ISBN:978-80-89600-07-6, ktorej vydavateľom bolo združenie IAM. Podľa názoru správca dane, vydaním zborníka bola poskytnutá služba v prospech VŠEMvs z hľadiska technickej stránky. Zmluva na vykonanie predmetnej služby nebola uzatvorená v písomnej forme. Podľa charakteru vykonanej činnosti za spracovanie a vydanie zborníka sa nejedná o činnosti a príjmy oslobodené od dane. Správca dane teda upravil riadok 230 daňového priznania o sumu 2.678 €.

33. V kontrolovanom zdaňovacom období sťažovateľ deklaroval príjem z predaja publikácii a ako odmenu na základe zmluvy o udelení sublicencie na publikácie vydané pre VŠEMvs odberateľom: CRRAV v celkovej výške 64.351,10 €, pre VŠEMvs v celkovej výške 57.421,90 € a pre ostatných odberateľov v celkovej výške 1.464,55 €. Okrem publikácií sťažovateľ vyfaktúroval občianskemu združeniu CRRAV odmenu za udelenie sublicencie publikácií v celkovej výške 90.408,37 €. Správca dane po preskúmaní uvedených príjmov zistil, že sťažovateľ uzatvoril s jednotlivými autormi príspevkov Zmluvy o vytvorení diela podľa § 39 a nasl. zákona číslo 618/2003 Z. z. o autorskom práve a práv súvisiacich s autorským právom (autorský zákon), predmetom ktorých bolo vytvoriť pre objednávateľa vysokoškolskú učebnicu. Autori súhlasili s oprávnením daňového subjektu udeliť tretej osobe súhlas s použitím diela a postúpiť nadobudnuté práva tretej osobe. Na základe uzatvorených zmlúv združenie IAM vyplatil jednotlivým autorom honoráre - odmenu za dielo a licenciu v celkovej výške 18.374,88 € a následne udelil sublicenciu občianskemu združeniu CRRAV, a vyfaktúroval mu odmeny na základe zmlúv o udelení sublicencií faktúrami č. 011/2012, 055/2012, 092/2012. Občianske združenie CRRAV k dielam, ku ktorým bola udelená sublicencia vyhotovil publikácie vo vlastnej réžii alebo dodávateľským spôsobom, ktoré prefaktúroval združeniu IAM v sume 61.800,61 € za kúpu publikácií. Následne sťažovateľ niektoré nakúpené publikácie spätne prefaktúroval združeniu CRRAV a dosiahnuté príjmy evidoval ako tržby z predaja tovaru. Publikácie ďalej sťažovateľ predal odberateľovi VŠEMvs v celkovej výške 57.421,90 € a predmetné publikácie odberateľ zaradil do svojej publikačnej činnosti ako vedecké monografie, kapitoly vo vedených monografiách vydané v domácich vydavateľstvách, vysokoškolské učebnice, skriptá a učebné texty. Daňový subjekt medzi publikácie zaradil i trhacie bloky so špirálou, pozvánky na medzinárodnú vedeckú konferenciu v počte 150 kusov a uviedol z nich nákupnú hodnotu 792 € a predajná cena predstavovala 1.222,50 €. Medzi príjmy oslobodené od dane zaradil i príjmy dosiahnuté z predaja publikácií ostatným odberateľom v celkovej sume 1.464,55 €. V prípade predaja publikácií sa jednalo, podľa názoru správca dane, o predaj tovaru za účelom dosiahnutia zisku, a preto upravil riadok 230 daňového priznania o sumu 213.645,92 €. Položky znižujúce výsledok hospodárenia sťažovateľa na riadku 230 daňového priznania správca dane preto kontrolou upravil o celkovú sumu

445.063,57 €.

34. Správca dane na základe zistení z vykonanej daňovej kontroly teda na základe vyššie uvedených príjmov sťažovateľa zistil základ dane 348.363,05 €, a rozdiel dane určil na sumu 58.687,54 €.

35. Najvyšší súd Slovenskej republiky, v zhode s názorom Krajského súdu v Trenčíne dospel k záveru, že správca dane na základe dostatočne zisteného stavu veci, správne vyhodnotil príjmy z vyššie popísaných činností sťažovateľa za príjem, ktorý podlieha zdaneniu. Kasačný súd z obsahu spisového materiálu zistil, že sťažovateľ vykonával všetky dotknuté činnosti, vykonávané, či už vo vlastnej réžii alebo prostredníctvom iných subjektov, v prospech Vysokej školy ekonómie a manažmentu verejnej správy v Bratislave, ktorá využila výsledky činnosti sťažovateľa pre naplnenie svojich cieľov, súvisiacich s vysokoškolským štúdiom. Sťažovateľ preukazoval účel svojej činnosti, z ktorej deklaroval nezdaniteľný príjem, predložením Zmluvy o výkone administratívnych služieb súvisiacich s vysokoškolským bakalárskym štúdiom, uzavretej medzi VŠEMvs a CRRAV zo dňa 01.09.2004, Zmluvami o udelení sublicencie publikácií vydaných pre VŠEMvs, uzavretými medzi sťažovateľom a CRRAV, Zmluvami o vytvorení diela uzavretými s autormi publikácií, Preberacím protokolom o odovzdaní oskenovaných dokladov pre konečného príjemcu - VŠEMvs pre projekt Digitalizácie pedagogických na nepedagogických aktivít VŠEMvs, Servisnou zmluvou uzavretou medzi sťažovateľom a VŠEMvs zo dňa 25.10.2011 na poskytovanie servisných služieb pre 10 kusov multifunkčných kopírovacích a tlačových zariadení.

36. V zmysle všeobecnej definície, občianske združenie sa považuje za subjekt, ktorý by mal byť založený primárne za účelom združovania sa fyzických alebo právnických osôb na dosahovanie spoločných záujmov a primárnym zámerom občianskeho združenia by malo byť vykonávanie neziskových aktivít. Tieto neziskové aktivity pritom môžu slúžiť buď práve jednotlivým členom občianskeho združenia alebo môžu mať všeobecne prospešný charakter. Občianske združenie okrem hlavnej neziskovej činnosti môže ako vedľajšiu činnosť vykonávať aj činnosť podnikateľskú. Podnikateľská činnosť občianskeho združenia by však mala mať podporný charakter pre rozvíjanie primárneho účelu občianskeho združenia, na ktorý bolo založené.

37. Občianske združenie, Inštitút aplikovaného manažmentu bolo založené za účelom poskytovania finančnej podpory grantovým projektom, tvorby a šírenia odborných, náučno - vzdelávacích publikácií, učebných textov a učebníc, organizovanie odborných seminárov za účelom vzájomnej výmeny poznatkov a skúsenosti a podpora ďalších aktivít v oblasti vedy, v súlade s rozhodnutím valného zhromaždenia.

38. Sťažovateľ v konaní pred orgánmi verejnej správy nepreukázal, že výsledky aktivít, z ktorých dosiahol zistený príjem, využil na verejnoprospešný účel alebo na podporu vlastných aktivít v oblasti, na ktorú bol zriadený. Činnosti vykonal v prospech a na účel plnenia úloh iného subjektu, súkromnej vysokej školy, a teda práve táto vysoká škola bola šíritelom spracovaných publikácií, organizátorom vedeckých podujatí a užívateľom výsledkov činností sťažovateľa. Sťažovateľ teda nepreukázal základný predpoklad na oslobodenie od dane, pretože v daných prípadoch nedosahoval príjem z činností, za účelom ktorých vznikol, ktorých by sám bol šíritelom a podporovateľom. Zároveň nepreukázal, na podporu akých svojich neziskových aktivít príjem z tejto činnosti využil.

39. V období roka 2012, v čase realizácie zdaniteľných činností sťažovateľa, boli všetky dotknuté inštitúcie personálne prepojené v jednej osobe, doc. PhDr. S. D., PhD., ktorý bol štatutárom občianskych združení - Inštitútu aplikovaného manažmentu ako i Centra pre rozvoj regiónov a aplikovaného výskumu a zároveň pedagógom na Vysokej škole ekonómie a manažmentu verejnej správy. Predmetné prepojenie spochybňuje sťažovateľom deklarované tvrdenie, že svojou uvedenou činnosťou podporoval účel, na ktorý bolo zriadené občianske združenie IAM, pretože obdobný účel plnili aj ostatné uvedené subjekty. Zároveň nepreukázal, že sám bol šíritelom výsledkov svojich aktivít pre verejnoprospešný účel, či podporovateľom aktivít v oblasti vedy. I podľa názoru kasačného súdu, činnosti namietané sťažovateľom v kasačnej sťažnosti majú charakter podnikania za účelom dosiahnutia

zisku a podliehajú zdaneniu z dôvodov, podrobne uvedených v napadnutom rozhodnutí žalovaného.

40. V danom prípade nebol daný dôvod na priznanie odkladného účinku kasačnej sťažnosti, pretože podľa § 446 ods. 2 písm. a) SSP, má kasačná sťažnosť zo zákona odkladný účinok, ak bola podaná proti rozhodnutiu krajského súdu o žalobe, ak žalovaným bol správca dane alebo orgán verejnej správy, ktorý rozhodol o riadnom opravnom prostriedku podanom proti rozhodnutiu správcu dane.

41. Kasačný súd dospel k záveru, že Krajský súd v Trenčíne vec správne právne posúdil, preto kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú a zamietol ju podľa § 461 SSP.

42. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ust. § 167 ods. 1 v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.