

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/102/2015
Identifikačné číslo spisu: 7014200273
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7014200273.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: ČH HORNETS Košice, IČO: 35 555 661, so sídlom Kvetná č. 1, 044 20 Malá Ida, zast.: JUDr. Petrom Beluščákom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Jantárová č. 30, 040 01 Košice, IČO: 42 319 595, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 25. marca 2015 č.k. 7S/34/2014 - 25, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 25. marca 2015 č. k. 7S/34/2014 - 25 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/3856-16320/2014/5305 z 15.01.2014 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 5) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 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 (ďalej tiež na účely rozsudku „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len na účely rozsudku „správca dane“) č. 9801401/5/4827209/2013/Ora zo 04.11.2013 (ďalej tiež na účely rozsudku „prvostupňové rozhodnutie“) vo veci dane z príjmov. Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby (ďalej na účely rozsudku tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie 2009 na tom právnom základe, že oproti kvalifikácii príjmu športového klubu z prenájmu plôch na reklamu žalobcom pod príjmy, ktoré nespádajú pod predmet dane športového klubu, tak správca dane uvedený príjem vyhodnotil v zmysle § 12 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 595/2003 Z.z.“), že spadá pod zdaňované príjmy.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 12 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení 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.

3. Vyrubenie dane správca dane odôvodnil tým, že vykonaným šetrením v rámci preverenia vyrubenia dane za uvedené zdaňovacie obdobie bolo zistené, že žalobca tieto príjmy vykázal v daňovom priznaní ako položky znižujúce základ dane, čím porušil ustanovenia § 12, § 13 a § 17 zák. č. 595/2003 Z.z.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení od dane sú oslobodené príjmy daňovníkov uvedených v § 12 ods. 3 plynúce z činností, 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; v rozpočtových organizáciách sú od dane oslobodené aj príjmy z činností, ktorá je vymedzená zriaďovateľom v zriaďovacej listine na plnenie jej základného účelu, a príjmy z prenájmu a z predaja majetku zahrnuté v rozpočte zriaďovateľa okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

4. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za 1. štvrťrok 2011 s prerokovaním protokolu č.: 9801401/5/413724921/2013/Ora z 10.09.2013, pričom uvedenou daňovou kontrolou zistil, že

- žalobca v riadnom daňovom priznaní k dani za zdaňovacie obdobie roku 2009 deklaroval stratu vo výške 17.340, 76 €,

o z čoho má pre neho vyplývať nulový základ dane ako aj

o nulová daňová povinnosť,

- žalobca zaúčtoval [pre nepresnosti v odôvodnení napadnutého rozhodnutia odvolací súd musí uprednostniť text protokolu]

o v prospech účtu 602001 (Tržby z predaja - prenájom reklamných práv - na strane DAL) a

o na ťarchu účtu 311 001 (Odberatelia - strana MÁ DAŤ)

o faktúru č. 002/09 z 31.12.2009 vystavenú pre subjekt ŠK ČH HORNETS s.r.o [ide o obchodnú spoločnosť, v ktorej bol žalobca jedným zo spoločníkov] ako odberateľa v sume 3.000,-- € na základe Zmluvy o prenájme reklamných práv z 24.08.2009 (ďalej na účely rozsudku len „zmluva“),

- sumu žalobca vykázal v daňovom priznaní v časti Položky znižujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami, v riadku 230,

- podľa zmluvy žalobca ako prenajímateľ prenajal nájomcovi reklamné plochy (bazény a športová výstroj) a reklamné časy (najmä v obrazových a zvukových médiách).

5. Z obsahu stanov žalobcu pre žalovaného vyplýva, že účelom a poslaním žalobcu ako športového klubu je všestranný rozvoj konkrétneho športového odvetvia, t.j. vodného póla. Toto zistenie podľa žalovaného potvrdzuje záver správca dane, že v zmysle § 12 ods. 3 úvodná časť zák. č. 595/2003 Z.z. žalobca ako občianske združenie je daňovníkom, ktorý nie je zriadený za účelom podnikania.

Potom predmetom dane tohto daňovníka sú iba príjmy z činností, ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť vrátane príjmov osobitne vymenovaných v § 12 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z.,

spomedzi ktorých žalovaný zdôraznil príjem z reklamy.

6. Oslobodenie z dane sa u žalobcu vzťahuje podľa žalovaného iba na príjmy z činností, ktoré sú spojené so základným poslaním žalobcu (ide o podporu rozvoja športovej činnosti) a ich charakteristika vyplýva z osobitných predpisov (najmä stanovy).

Z vyššie uvedených ustanovení zák. č. 595/2003 Z.z. pre žalovaného vyplýva, že vyššie uvedený príjem 3.000,- € z prenájmu reklamných práv je predmetom dane, nakoľko uvedený príjem ako neplynúci zo športovej činnosti žalobcu, ako z jeho základného poslania, pod ustanovenie § 13 ods. 1 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. nespadá.

7. Vo vzťahu k aplikovateľnosti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 43/2009 na preskúmanú vec žalovaný vzhľadom na to, že v uvedenom rozsudku sa konštatuje, že „príjem občianskeho združenia je predmetom dane práve z hľadiska dosahovania zisku, ale skutočnosť, že sa pomenované zdroje príjmov (z predaja majetku, z nájomného, z reklám atď.) už a priori považujú za príjmy, ktorými sa dosahuje zisk, považuje za nesprávnu, pretože táto skutočnosť sa dá zistiť až po skončení zdaňovacieho obdobia, kedy je známa aj výška vynaložených nákladov“, tak žalovaný upozornil, že správca dane zdanil celý príjem z prenájmu z dôvodu, že žalobca nevyčísľil pre potreby daňovej kontroly výšku a členenie nákladov, ktoré by súviseli s uvedeným prenájomom reklamných plôch a reklamných časov, a preto podľa žalovaného správne správca dane zaťažil žalobcu daňovou povinnosťou vo výške 570,00 € (t.j. 3.000 € x 19%).

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 24.02.2014.

9. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného ako aj správcu dane dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Preto ju na základe nižšie uvedených dôvodov postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

10. Čo sa týka skutkových zistení vykonaných krajským súdom na pojednávaní mimo závery žalovaného, ide o zistenie, že

- v došlej faktúre z 31.12.2009 od spoločnosti ICE & WATER MARKETING, s.r.o., Zvolen je predmet fakturácie:

o objednávka z 27.11.2009 za odvysielanie reklamných spotov v HORNET (športovom) rádiu, ktoré vlastní košickú frekvenciu, v období od 1.12. do 31.12.2009 v počte spotov 50 (a 200 Eur),

o išlo o náborový spot, t.j. získanie detskej členskej základne formou výzvy detí k športu vodné pólo,

- dokladovanie cestovného bolo vykonané na základe faktúr od spoločnosti LETECKÁ AGENTÚRA KOLUMBUS, spol. s r.o., Košice a tiež

- fakturácia na základe zmluvy týkajúcej sa vlastných reklamných práv na zverejňovanie reklamy počas zápasov žalobcu po obvode ihriska v priestoroch krytej plavárne tam, kde to vidia diváci.

11. Po sumarizácii skutočností známych odvolaciemu súdu z pripojeného daňového spisu a s poukazom na dotknuté ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z. krajský súd podčiarkol 3 podmienky, t.j.

- podmienka vecnosti : výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie zabezpečenia o udržanie príjmov (musia byť v súvislosti medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom),

- podmienka preukázateľnosti : daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol a

- podmienka zaúčtovania : preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný,

ktoré musia byť splnené súčasne pre uznanie výdavkov za daňové.

12. V preskúmvanej veci má krajský súd za to, že v zmysle § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. k zdaniteľným príjmom je možné priradiť iba tie výdavky, ktoré sú zdaniteľným príjmom súvisia. V

preskúmanej veci, ako to vyplýva krajskému súdu aj zo zápisnice o ústnom pojednávaní, žalobca nevyčíslil a nepreukázal pre potreby daňovej kontroly výšku a členenie nákladov, ktoré by súviseli s prenájmom reklamných plôch a reklamných časov.

Práve z uvedeného dôvodu správca dane príjem z prenájmu reklamných správ žalobcu, ktorý bol zahrnutý ako príjem z hlavnej nezdaňovanej činnosti, posúdil ako zdaniteľný príjem v zmysle § 12 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z., a preto základ dane správne zvýšil a následne vyrubil rozdiel dane.

13. Pokiaľ ide o rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na ktoré sa odvolával žalobca v podanej žalobe, tak citovaný judikát by bolo možné v preskúmanej veci aplikovať za predpokladu, že by žalobca preukázal, ktoré konkrétne výdavky súviseli s predmetnou reklamou.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

14. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 03.08.2015 (č.l. 32) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

v súdnom prieskume došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 [viď § 205 ods. 2 písm. a) v spojení s § 221 ods. 1 písm. f) a h) O.s.p.],

súdny prieskum má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci [viď § 205 ods. 2 písm. b) O.s.p.],

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [viď § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.].

15. Odvolacie námietky žalobcu v stručnom prehľade:

- nesprávny výklad a aplikácia § 12 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z.,

- odkaz na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3 Sžf 43/2009 zo dňa 11.03.2010, v ktorom sa vymedzujú daňové náklady pri občianskych združeniach širšie ako ich definujú žalovaný, t.j. sa konštatuje:

„Príjmy športového klubu z reklamy patria do daňového režimu ustanovenia § 18 ods. 4 zák. č. 366/1999 Z.z. To však ipso facto neznamená, že ide o činnosť, ktorou sa dosahuje zisk. Táto skutočnosť sa dá zistiť až a posteriori, po skončení zdaňovacieho obdobia, kedy bude známa výška celkových vynaložených nákladov na činnosť klubu.

Činnosť občianskeho združenia je jednotná a nemôže byť v žiadnom prípade zárobková. Práve toto ustanovenie zákona o občianskych združeniach predpokladá, že získať peňažné prostriedky združenie môže iba do rozsahu, aby pokrylo vlastnú činnosť podľa stanov a na účel na ktorý vzniklo. Inak môže byť združenie rozpustené. Rozčleňovanie činnosti občianskych združení na zárobkovú, z pohľadu správca dane na podnikateľskú zdaňovanú činnosť a hlavnú nezdaňovanú činnosť, je preto v rozpore s § 1 ods. 3, písm. b/ zák. č. 83/1990 Zb. o združovaní občanov.

Predmetom dane môže byť len dosiahnutý kladný rozdiel medzi príjmom z reklamy a účelovo preukázateľne vynaloženými výdavkami na zabezpečenie tej činnosti (základného poslania), pre ktorú bol žalobca zriadený.“

- žalobca trvá na tom, že v zdaňovacom období roka 2009 vykázal negatívny výsledok hospodárenia (stratu),

- predmetom dane môže byť len dosiahnutý kladný rozdiel medzi príjmom z reklamy a účelovo preukázateľne vynaloženými výdavkami na zabezpečenie športovej činnosti,

o podmienku vecnosti nemožno v preskúmanej veci aplikovať absolútne, lebo žalobca má podnikateľskú činnosť výslovne zakázanú,

- je nesprávny názor žalovaného, že výdavky vynaložené na príjmy oslobodené od dane alebo príjmy nezahŕňané do základu dane, nie sú daňovým výdavkom.

Podľa § 1 ods. 3 písm. b) zák. č. 83/1990 Zb. v citovanom znení tento zákon sa nevzťahuje na združovanie občanov na zárobkovú činnosť alebo na zabezpečenie riadneho výkonu určitých povolaní.

16. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a

vráti vec príslušnému správneému orgánu na ďalšie konanie.

Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov právneho zastúpenia vo vyčíslenej výške 650,61 €.

B)

17. Z vyjadrenia žalovaného z 13.10.2015 (č.l. 41) vyplýva, že odvolacie námietky sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi, a preto žalovaný odkazuje na svoje vyjadrenie k žalobe, na ktorom trvá.

Ďalej žalovaný zopakoval svoju argumentáciu, ktorá ho viedla k vysloveniu záveru, že príjem z nájomného (konkrétne prenájom reklamných plôch) alebo z predaja majetku je v občianskych združeniach súčasťou základu dane, pritom nie je rozhodujúce ani to, či tento príjem dosahujú občianske združenia v rámci hlavnej alebo podnikateľskej činnosti.

18. Podľa žalovaného ak rozdiel medzi príjmami a výdavkami, resp. výsledok hospodárenia športového klubu zo všetkej jeho činnosti sa skončí stratou, neznamená to, že nebude platiť daň z príjmov, ak má príjmy, ktoré sú predmetom dane a nie sú od dane oslobodené.

Športové kluby, zriadené ako občianske združenia, členia účtovníctvo na nezdaňovanú činnosť (činnosť, na účel ktorej vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou v stanovách) a na zdaňovanú činnosť.

19. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) a s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

21. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v prejednávanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

22. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008,

sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009, či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

23. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosťami opodstatnene nasvedčujúce záveru, že výdavky je možné uplatniť (odpočítať) aj od príjmov súvisiacich s nájmom reklamných plôch a časov.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

24. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd najmä vysporiadať s námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci, lebo správny výber právnej normy predeterminuje pre riešenie sporu súdom požiadavky na riadne zistený skutkový stav.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia (meritórne námietky). Naopak, ak Najvyšší súd dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nevhodné. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

25. Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

26. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

27. Predovšetkým žalobca opiera svoje odvolanie o dôvody, ktoré majú svoj spoločný základ v ustanovení § 221 ods. 1 O.s.p., a to v písmene

f) účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom, a

h) súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

Čo sa týka odvolacieho dôvodu hore uvedeného pod písm. f), Najvyšší súd aj pri vynaložení všetkého úsilia z obsahu odvolania nezistil relevantnú právnu a skutkovú argumentáciu, ktorá by podporovala uvedený odvolací dôvod. Preto sa s ním nemohol zaoberať.

28. Čo sa týka odvolacieho dôvodu hore uvedeného pod písm. g), Najvyšší súd dáva do pozornosti účastníkom konania, že už viackrát vo svojej rozhodovacej činnosti judikoval (napríklad rozsudok sp.zn. 1 Sžf/100/2015), že správny súd pri súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia je striktne viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil správny orgán („a contrario“ § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) a riadne („a contrario“ písmeno b/ O.s.p.) zachytil v administratívnom spise. Možné výnimky z tohto pravidla sa v preskúmvanej veci nevyskytli a preto nemal krajský súd povinnosť postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v zmysle s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Preto sa ani s týmto odvolacím dôvodom nemohol Najvyšší súd zaoberať.

29. V posledne namietanom odvolacom dôvode žalobca poukazoval na nesprávne právne posúdenie veci. Je nepochybné, a pre účastníkov ani nie je predmetom sporu, že žalobca spĺňa kritéria daňového subjektu, ktorý nie je založený na podnikanie (viď § 1 ods. 3 písm. b/ zák. č. 83/1990 Zb. v spojení s § 12 ods. 3 zák. č. 595/2003 Z.z. a jeho stanovami - ďalej len „športový klub“), a preto jeho účtovníctvo musí odlišovať príjem, ktorý je oslobodený od dane, od príjmu, ktorý je zdaniteľný (§ 2 písm. h/ zák. č. 595/2003 Z.z.).

Zákonodarca v ustanovení § 12 ods. 2 v spojení s § 13 ods. 1 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. rámcovo pre športové kluby zúžil predmet dane z príjmov iba na tie príjmy z činností (t.j. rozsah zdaniteľného príjmu), ktorými dosahujú zisk alebo ktorými sa dá zisk dosiahnuť, pričom demonštratívne označil príjmy z predaja majetku športového klubu, príjmy z nájomného alebo z reklám, či príjmy z členských príspevkov, t.j. takto ich vymedzil ako zdaniteľné príjmy, ktoré nepochybne podliehajú dani, a ako také musia byť športovým klubom aj vedené v jeho účtovníctve.

30. V uvedenej súvislosti si Najvyšší súd vie predstaviť s prihliadnutím na športové činnosti žalobcu, že všetky príjmy prijaté za účelom vytvorenia a udržiavania podmienok pre riadny výkon vodného póla vrátane nákladov spojených s ohrevom, čistením, vypúšťaním či dopĺňaním vody v bazéne, poprípade jeho osvetlením, nákupom športového oblečenia, či s plnením iných hygienických požiadaviek je možné pri splnení iných podmienok označiť za náklady spojené s hlavnou, t.j. športovou činnosťou, avšak napríklad príjmy z prenájmu bazéna verejnosti alebo plôch okolo bazéna na reklamné účely už sa jednoznačne zo športovej činnosti vymykajú, nakoľko nadobúdajú charakter činností, ktorými sa zisk dosiahnuť dá, a to je prípad sporného príjmu športového klubu.

Preto konajúci senát nemôže súhlasiť s myšlienkou o jednotnosti činností športového klubu ako občianskeho združenia a tento záver nie je v rozpore ani s ustanovením § 1 ods. 3 písm. b) zák. č. 83/1990 Zb.

31. Len konštatovanie žalobcu, že športový klub na konci zdaňovacieho obdobia na základe svojho účtovníctva vykazuje stratu, nie je dôvodom, ktorý oslobodzuje takýto športový klub od povinnosti platiť z príjmov daň (viď text ustanovenia § 13 ods. 1 písm. a/ zák. č. 595/2003 Z.z. v bode č. 3). Navyše správne zaúčtovanie služieb v prospech účtu 602 nezaručuje športovému klubu aj správnosť vyplnenia formuláru daňového priznania.

Naopak, žalobca ako každý iný subjekt musí v daňovom priznaní vykonať korekcie (t.j. zvýši alebo zníži) výsledku hospodárenia (viď napríklad § 17 ods. 1 písm. b/ v spojení s odsekom 2 zák. č. 595/2003 Z.z.) a z uvedeného dôvodu osobitne uviesť zdaniteľné príjmy (v prípade žalobcu a jeho daňového priznania ide o riadok 200 daňového priznania s dopadom na riadok 400, 500, 600 a 700) a na druhej strane aj príjmy, ktoré sú od dane z príjmov oslobodené, a v nadväznosti na toto delenie aj členiť výdavky, ktoré si môže uplatniť k zdaniteľným príjmom. Uvedené aj správne konštatoval žalovaný vo svojom vyjadrení (viď bod č. 18).

32. Pokiaľ v preskúmvanej veci žalobca mal príjem v sume 3.000,-- € spojený s prenájomom reklamných práv podľa zmluvy (vo faktúre bližšie neurčené, či svojich plôch pri bazéne alebo reklamného času) mal na svoju obranu poukázať na výdavky, ktoré v zmysle § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. v súvislosti s uvedeným príjmom 3.000,-- € aj mal vynaložiť.

Opätovne aj na tomto mieste si Najvyšší súd vie predstaviť, že medzi tieto výdavky by bolo možné zaradiť výdavky spojené s úpravou alebo dotvorením vhodného podkladu pre umiestnenie reklamy, či opodstatnené zvýšenie spotreby elektrickej energie, napríklad na nasvietenie reklamy, avšak žalobca náklady tohto alebo obdobného druhu počas daňovej kontroly nepredložil. Týmto svojim konaním neunesol dôkazné bremeno.

33. Iba na okraj musí Najvyšší súd k skutkovým zisteniam krajského súdu z pojednávania uviesť (viď bod č. 10), že k tam uvedeným výdavkom správne krajský súd neprihliadol, nakoľko ide o skutkový stav, ktorý nebol predložený správcovi v rámci daňovej kontroly a ani počas vyrubovacieho konania.

34. Čo sa týka právnych názorov vyslovených v hore citovanom rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3 Sžf 43/2009 (viď bod č. 15), konajúci senát sa s nimi nestotožňuje iba v tej časti, ktorá vychádza z myšlienky, že činnosť športového klubu ako občianskeho združenia je jednotná a nemôže byť v žiadnom prípade z hľadiska daňových predpisov zárobková. Tiež konajúci senát sa musí na základe hore uvedených názorov súhlasne s argumentáciou žalovaného odkloniť od záverov spojených s doktrínou zákazu rozčleňovania činností športového klubu na zárobkovú z pohľadu správcu dane a hlavnú nezdaňovanú činnosť.

V.

35. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky na oslobodenie príjmu z prenájmu (reklamy) od dane z príjmov.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

36. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených názoroch (čl. 1 ods. 1 ústavy), pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A-48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Svoj judikatúrny odklon od právnych názorov hore uvedeného rozsudku sp.zn. 3Sžf 43/2009 konajúci senát Najvyššieho súdu v odôvodnení objasnil.

38. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle

§ 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

39. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).