

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/55/2015
Identifikačné číslo spisu: 3014200733
Dátum vydania rozhodnutia: 25.01.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3014200733.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu DS REALITY GROUP, s.r.o., so sídlom SNP 124/8, Trenčianske Teplice, IČO: 44 548 001, zastúpeného JUDr. Soňou Grošaftovou, advokátkou so sídlom Prievozska 14/A, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/324575/2014/5041 zo dňa 15.07.2014, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/25/2014-44 zo dňa 24.03.2015, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/25/2014-44 zo dňa 24. marca 2015 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/324575/2014/5041 zo dňa 15.07.2014 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“, „napadnuté rozhodnutie“, „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/1477961/2014/Mat zo dňa 14.04.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roka 2011 vo výške 5 208,71 euro, keď správca dane s poukazom na ust. § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. posúdil odmenu, ktorú vyplácal žalobca svojmu konateľovi a spoločníkov B. S. (s ktorým mal uzatvorený obchodno-závazkový vzťah) za vykonanú prácu na základe ním vystavených faktúr v brutto výške 30 729,79 euro bez zrážky preddavkov na daň ako príjmy zo závislej činnosti, z ktorých bol žalobca povinný v súlade s ust. § 35 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 595/2003 Z.z. zrážať preddavky na daň a tieto odvieť správcovi dane,

pričom výšku uvedených preddavkov na daň vyčíslil správca dane za jednotlivé mesiace roka 2011 v celkovej sume 5 208,71 euro. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

Krajský súd poukázal na to, že právna klasifikácia príjmu B. S., tak ako ju vykonal správca dane a žalovaný, je správna, t.j. v súlade so zákonom, a teda správne orgány oboch stupňov nezaťažili svoje konanie a rozhodnutie vadou nesprávneho právneho posúdenia, ako to tvrdil žalobca. Právny názor žalobcu, že o závislú činnosť v zmysle § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. ide len vtedy, ak táto činnosť vykazuje zároveň znaky závislej práce v zmysle zákonníka práce, nie je podľa krajského súdu správny.

Podľa názoru krajského súdu činnosť B. S. ako realitného makléra, ktorú činnosť vykonával pre žalobcu B. S. ako spoločník a konateľ žalobcu, napĺňa znaky závislej činnosti v zmysle zákona č. 595/2003 Z.z., a teda príjem z tejto činnosti je v zmysle ust. § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. príjmom zo závislej činnosti. Príjmom zo závislej činnosti v zmysle cit. ustanovenia § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. je príjem spoločníkov a konateľov spoločností s ručením obmedzeným, a to aj keď nie sú povinní pri výkone práce pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby.

Krajský súd zdôraznil, že závislú činnosť v zmysle zákona č. 595/2003 Z.z. nemožno stotožňovať so závislou prácou podľa zákonníka práce, čo znamená, že znaky závislej práce podľa zákonníka práce nie sú určujúcimi znakmi pre posúdenie, či určitá činnosť je závislou činnosťou pre účely zákona č. 595/2003 Z.z. Podľa zákonníka práce (§ 3 ods. 1 zákonníka práce) ide o závislú prácu výlučne len v prípade založenia pracovného pomeru, čo podľa zákona č. 595/2003 Z.z. neplatí, keď príjem z pracovného pomeru (§ 5 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z.) je len jedným z viacerých príjmov (§ 5 ods. 1 písm. a/ až k/ zákona č. 595/2003 Z.z.), ktoré sa považujú za príjem zo závislej činnosti (závislá činnosť je širší pojem, ako závislá práca, čo znamená, že o závislú činnosť ide nielen v prípade závislej práce, ale i v mnohých ďalších prípadoch).

Podľa krajského súdu preto pre daňové účely bolo potrebné pre posúdenie, či v konkrétnom prípade ide o príjem zo závislej činnosti, vychádzať len zo znakov závislej činnosti, ktoré sú upravené v zákone č. 595/2003 Z.z. (nebolo možné vychádzať zo zákonníka práce). Jediným určujúcim a rozhodujúcim znakom, že konkrétna práca konateľa a spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným je závislou činnosťou podľa zákona č. 595/2003 Z.z. je potom len to, či táto práca bola vykonaná pre spoločnosť (v záujme spoločnosti); právne irelevantným je to, či bol konateľ a spoločník povinný pri výkone tejto práce pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby. Preto o príjem zo závislej činnosti pôjde vždy, ak konateľ a spoločník spoločnosti s ručením obmedzeným bude mať príjem za činnosť, ktorú vykonal pre túto spoločnosť (a to bez ohľadu na to, či jeho činnosť naplní znaky závislej práce podľa zákonníka práce).

Podľa krajského súdu v prejednávanej veci vykonal B. S. ako konateľ a spoločník žalobcu v rozhodnom období pre žalobcu činnosť, za ktorú mal B. S. príjem, pričom išlo konkrétne o sprostredkovanie kúpy a predaja nehnuteľností, teda o činnosti, ktoré sám žalobca poskytoval v rámci svojho podnikania a nebolo pochyb, že príjem B. S. z tejto činnosti bol príjmom zo závislej činnosti v zmysle ust. § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z.

Krajský súd v Trenčíne konštatoval, že v súdnej veci bola medzi stranami sporná odmena vyplatená zo strany žalobcu svojmu konateľovi a spoločníkovi B. S. príjmom zo závislej činnosti, z ktorého dôvodu bol potom žalobca povinný v zmysle ust. § 35 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 595/2003 Z.z. zrážať preddavky na daň a tieto odvieť správcovi dane.

Podľa krajského súdu ani charakter práce realitného makléra nemohol nič zmeniť na klasifikácii predmetnej činnosti, nakoľko charakter posudzovanej činnosti nebol podľa zákona č. 595/2003 Z.z. určujúcim znakom pre posúdenie či tá - ktorá činnosť je pre daňové účely činnosťou závislou.

So zreteľom k vyššie uvedenému Krajský súd v Trenčíne vyhodnotil žalobné námietky žalobcu obsiahnuté v správnej žalobe ako neopodstatnené a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý podal dňa 05.05.2015 odvolanie, v ktorom uviedol, že žiada, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalobca uviedol, že s právnym posúdením spornej otázky, tak ako ustálil prvostupňový súd, nie je možné súhlasiť, nakoľko v uvedenom prípade nie je možné dospieť k záveru o naplnení legálnej fikcie právnej skutočnosti upravenej v § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. v platnom znení, a to že činnosť B. S. spočívajúca vo vyhľadávaní záujemcov o sprostredkovanie predaja, kúpy a prenájmu nehnuteľnosti je činnosťou žalobcu, ktorej obsahom je už samotné sprostredkovanie predaja, prenájmu a kúpy nehnuteľností na podklade uzatvorených zmlúv, inak povedané že príjem za činnosť B. S. je príjmom za prácu v spoločnosti, nakoľko v danom prípade ide o príjem za činnosť vykonávanú pre spoločnosť.

Podľa žalobcu je ústavne neakceptovateľné paušálne podradenie každej činnosti vykonávanej osobou disponujúcou živnostenským oprávnením pre spoločnosť, ktorá je súčasne spoločníkom a konateľom spoločnosti s ručením obmedzeným, pod závislú činnosť a príjem z tejto činnosti zdaňovať ako príjem zo závislej činnosti bez zistenia a rozlišovania: ktoré úlohy a práce spoločníkov a konateľov sú bežnými prácami (činnosťami) vyplývajúcimi z predmetu podnikania spoločnosti, ktorý predmet podnikania je zapísaný v obchodnom registri, pričom tento je len zovšeobecnením rôznych čiastkových činností, a ktoré práce (činnosti) sú plnením nad rámec vykonávaných činností vyplývajúcich z predmetu podnikania spoločnosti osobou disponujúcou živnostenským oprávnením.

Podľa názoru žalobcu je nesprávny názor súdu, že rozhodným znakom pre posúdenie spornej otázky je iba to, že určitá práca vykonaná spoločníkom a konateľom bola vykonaná pre spoločnosť (v záujme spoločnosti), a preto každý príjem za činnosť pre túto spoločnosť spoločníkom a konateľom bude príjmom zo závislej činnosti.

Z pohľadu krajského súdu je súčasne právne irelevantné, či spoločník a konateľ pri výkone práce pre spoločnosť je povinný dodržiavať príkazy inej osoby. Uvádzame, že definičný znak dodržiavania príkazov, ako jedného z definičných znakov závislej činnosti, má právnu relevanciu, a to práve vo vzťahu k ostatným znakom rozhodným pre zaradenie takého príjmu pod príjem zo závislej činnosti z pohľadu daňového práva. Práve úpravou vylúčenia tohto znaku je potrebné uvedené ustanovenie vykladať spôsobom skúmania ostatných definičných znakov v ich vzájomnej súvislosti a až na základe tohto dospieť k záveru preklasifikovania príjmu z podnikania pod príjem zo závislej činnosti. Zaradenie príjmu pod príjem zo závislej činnosti podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z., ak je vyplácaný osobe disponujúcej živnostenským oprávnením, ktorá je síce súčasne konateľom a spoločníkom spoločnosti pre ktorú táto fyzická osoba obstaráva konkrétne služby, ktoré však nie sú identické s činnosťou žalobcu, preto viaže na seba skúmanie ďalších definičných znakov, ktoré zákon o dani z príjmov nedefinuje a ktoré je preto nutné skúmať práve vo vzťahu k pojmu „závislá práca - činnosť.“

Výslovenie záveru krajského súdu v rozsudku preto nemá oporu v zákonom ustanovení § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. v platnom znení. Citované zákonné ustanovenie nie je možné vykladať tak extenzívne ako učinil krajský súd, nakoľko toto ustanovenie nie je možné paušalizovane vzťahovať na všetky prípady, kedy spoločník a konateľ, z pozície osoby disponujúcej živnostenským oprávnením, vykonáva pre spoločnosť určitú činnosť na podklade zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou. Pokiaľ zákonodarca daný príjem podradil pod príjem zo závislej činnosti, s vylúčením jedného kritéria závislosti, je nutné skúmať ostane skutočnosti, ktoré sú rozhodné pre posúdenie, či vykonávaná činnosť je činnosťou vykonávanou priamo žalobcom. Pre uvedený prípad nie je rozhodný názov predmetu podnikania u žalobcu, ktorý predmet podnikania je totožný s predmetom živnostenského oprávnenia B.

S.. Každý takýto vzťah (hoc sa javí ako vzťah spadajúci pod zákonné ustanovenie § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. v platnom znení) je potrebné posudzovať individuálne podľa skutočného obsahu a nie formálne, ako učinil správca dane a následne v tých istých intenciách aj krajský súd, nakoľko takéto paušálne posúdenie daného vzťahu sa dostáva nad ústavný rámec vo vzťahu k ochrane základných práv a slobôd.

Pri existencii určitého vzťahu z pohľadu daňového práva, vo vzťahu k správne zaradeniu príjmu, je potrebné dôsledne zvážiť, čo je obsahom takéhoto vzťahu, či v ňom dominuje postavenie tejto osoby ako spoločníka a konateľa obchodnej spoločnosti, alebo postavenie, ktoré svedčí o tom, že táto osoba vykonáva určitú činnosť nezávisle od spoločnosti, ako osoba samostatne zárobkovo činná, či pre túto spoločnosť je táto činnosť vykonávaná zamestnancami spoločnosti, resp. ďalšími osobami disponujúcimi živnostenským oprávnením, či tieto osoby používajú svoj obchodný majetok, či im obchodná spoločnosť určuje alebo neurčuje spôsob uskutočnenia danej činnosti, dobu výkonu tejto činnosti, miesto výkonu činnosti. Iba takéto individuálne posúdenie každého vzťahu, pre vyslovenie záveru podradenia príjmu spoločníka a konateľa spoločnosti pod príjem zo závislej činnosti, je posúdením v medziach zákonom vymedzených a rešpektujúcich ochranu základných práv a slobôd, ako aj autonómiu vôle jednotlivca.

B. S., vykonávajúceho pre spoločnosť činnosti spočívajúcu vo vyhľadávaní záujemcov o kúpu, predaj, resp. prenájom nehnuteľností.

V uvedenom prípade je nesporné, že B. S. vykonáva činnosť realitného makléra, ktorou činnosťou pre spoločnosť zabezpečuje portfólio nehnuteľností vo forme vyhľadávania potenciálnych záujemcov, ktoré sú následne spoločnosťou (žalobcom) ponúkané na realitnom trhu spolu s právnym servisom pri ich predaji a kúpe. Súčasne činnosť spočívajúca vo vyhľadávaní záujemcov pre spoločnosť je zabezpečovaná viacerými realitnými maklérmi, ktorý vo vzťahu k žalobcovi túto činnosť zabezpečujú na základe živnostenského oprávnenia, teda príjmy z tejto činnosti sú príjmami z podnikania. K veci je potrebné uviesť, že maklér, ktorý robí len určitú činnosť pre realitnú kanceláriu, nevykonáva priamo sprostredkovanie predaja tak, ako je definované v názve živnosti, nakoľko navonok voči tretím osobám sprostredkovanie zabezpečuje priamo realitná kancelária.

V prípade extenzívneho výkladu zadaného predmetu podnikania - viazanej živnosti realitná činnosť - je potrebné rozlíšiť, že maklér vykonávajúci úkony v súvislosti s vykonávanou činnosťou pre realitnú kanceláriu (teda ohliadky nehnuteľností, poskytovanie informácií) má povinnosť mať na predmetnú činnosť živnosť „sprostredkovanie predaja, prenájmu a kúpy nehnuteľností“, pričom samostatná živnosť zahŕňa rôzne druhy činností, ktoré pre posúdenie z pohľadu zákona o dani z príjmov je nutné rozlišovať a v rámci dokazovania podrobne skúmať.

Pri dôslednom skúmaní danej veci v procese dokazovania, by správca dane nesporne musel dospieť k záveru, že činnosť B. S. pre žalobcu (vyhľadávanie potenciálnych záujemcov), ktorá činnosť pre žalobcu bola vykonávaná aj inými osobami disponujúcimi živnostenským oprávnením, je inou činnosťou ako činnosť žalobcu, hoc spadá pod predmet podnikania definovaný živnostenským zákonom a to „sprostredkovanie predaja, prenájmu a kúpy nehnuteľností“ a preto nemôže vykazovať a ani nevykazuje znaky závislosti. B. S. ako realitný maklér nevykonával činnosť identickú s činnosťou žalobcu, teda prácu z ktorej príjem by mal spadať pod príjem zo závislej činnosti.

Výmedzenie, či v tomto konkrétnom prípade došlo k naplneniu podmienok zákonného ustanovenia § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. v platnom znení, závisí predovšetkým od skutkových okolností uvedeného vzťahu. V danom prípade nie je možné skutkové okolnosti vyhodnotiť tak, že činnosť vykonávaná B. S. pre žalobcu je identická s činnosťou žalobcu, nakoľko; predmet reálne vykonávanej činnosti spoločnosti a B. S. nebol zhodný, žalobca bol prevádzkovateľom realitnej kancelárie, ktorá zabezpečovala sprostredkovanie predaja, prenájmu a kúpy nehnuteľností vytvorením databázy ponúkaných realít a právneho servisu, B. S. na podklade živnostenského oprávnenia zabezpečoval pre žalobcu činnosť spočívajúcu vo vyhľadávaní záujemcov pre predaj, kúpu a prenájom nehnuteľností,

činnosť vykonávaná B. S. na základe zmluvného vzťahu bola pre žalobcu zabezpečovaná aj tretími osobami disponujúcimi živnostenským oprávnením, a to taktiež na zmluvnom základe, z uvedeného vyplýva, že predmet činnosti bol odlišný a nedošlo k jeho prekryvaniu, skutočnosť že predmet činnosti spoločníka a konateľa spoločnosti bol využiteľný pre spoločnosť, ešte neznamená, že sa tak dialo v režime závislej činnosti, spoločník a konateľ žalobcu daný predmet činnosti vykonával svojimi prostriedkami, v čase závislom od záujemcov a nie žalobcu, s úhradou vlastných nákladov, tak ak aj tretie osoby, ktoré pre žalobcu vyhľadávali potenciálnych záujemcov.

Žalovaný, ako aj správca dane, rozhodnutie vo veci zdôvodnil tvrdením, že úkon obsahovo ako i vecne spĺňa znaky charakteristické pre závislú činnosť, nakoľko poskytovateľ služieb nepracoval pre seba, ale plnil predmet činnosti spoločnosti, a teda vykonával bežnú činnosť spoločnosti DS REALITY GROUP, s. r. o. Súčasne uvádza, že pri rozhodovaní vychádzal zo skutočného obsahu právneho úkonu a všetky dôkazy hodnotil jednotlivo a následne vo vzájomnej súvislosti, pričom z obsahu samotného odôvodnenia rozhodnutia táto skutočnosť nevyplýva. Vyslovenie skúmania a hodnotenia jednotlivých dôkazov, a to hlavne v ich vzájomnej súvislosti je len formálnym vyslovením činnosti, ktorú správca dane musí aj reálne vykonať - vykonať dokazovanie z pohľadu zákonného vyrubenia dane, a to aj vo vzťahu prejavenej vôle daňového subjektu a vo vzťahu k subjektom vykonávajúcich pre neho činnosť na podklade živnostenských oprávnení.

S uvedenou námietkou, a to aj vo vzťahu k vyššie uvedenému, sa krajský súd vôbec nezaoberal a celé rozhodnutie vo veci zdôvodnil len konštatovaním vo všeobecnej rovine podradenia každého príjmu spoločníka a konateľa spoločnosti pod príjem zo závislej činnosti.

Vzhľadom na uvedené, pre zdanenie uvedeného príjmu daňou zo závislej činnosti, je povinnosťou správcu dane každý jeden prípad posudzovať z pohľadu okolností konkrétneho prípadu a komplexne zobrať do úvahy všetky znaky, ktoré vykazuje vykonávaná práca a až po ich vyhodnotení, z pohľadu ich naplnenia vo vzťahu k závislosti, vyvodiť záver pre zaradenie príjmu pod § 5 ods. 1 písm. b/ zákona o dani z príjmov.

Zásada striktnnej zákonitosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonitosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v článku 59 ods. 2 Ústavy SR, a je na účely daňového konania bližšie špecifikovaný v ustanovení § 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v platnom znení. Formálne vyslovenie záveru správcu dane, bez komplexného skúmania existencie daného vzťahu, je nezákonné, pričom súčasne dochádza k vytváraniu nerovnocenných podmienok vo vzťahu k činnosti ostatných realitných maklérov, ktorí tú istú činnosť vykonávajú na podklade živnostenských oprávnení a ktorých príjmy sú zdaňované daňou z podnikania.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu napriek výzve, ktorá mu bola doručená dňa 10.06.2015 nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 25.01.2018 (§ 156 ods. 1 a 3 OSP).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky bolo preskúmať na základe a v rozsahu včas podaného odvolania, či krajský súd vecne správne rozhodol, keď žalobu zamietol.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100306/1/324575/2014/5041 zo dňa 15.07.2014, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/1477961/2014/Mat zo dňa 14.04.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roka 2011 vo výške 5 208,71 euro. za jednotlivé mesiace roka 2011 v celkovej sume 5 208,71 euro.

Predmetom preskúmovacieho konania v danej veci bolo rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o určení daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty žalobcu ako daňového subjektu za príslušné zdaňovacie obdobie.

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu a preto naň v celom rozsahu odkazuje a nebude zistenia opakovat'.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. OSP) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 OSP).

V rámci súdneho preskúmovacieho konania súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 OSP).

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá OSP pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného medzi účastníkmi konania v prieskumnom konaní súdu spočíva v tom či správca dane a žalovaný postupovali správne a v súlade so zákonom tak, že vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roka 2011 vo výške 5 208,71 euro, keď správca dane s poukazom na ust. § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. posúdil odmenu, ktorú vyplácal žalobca svojmu konateľovi a spoločníkov B. S. (s ktorým mal uzatvorený obchodno-závazkový vzťah) za vykonanú prácu na základe ním vystavených faktúr v brutto výške 30 729,79 euro bez zrážky preddavkov na daň ako príjmy zo závislej činnosti, z

ktorých bol žalobca povinný v súlade s ust. § 35 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 595/2003 Z.z. zražať preddavky na daň a tieto odvieť správcovi dane, pričom výšku uvedených preddavkov na daň vyčíslil správca dane za jednotlivé mesiace roka 2011 v celkovej sume 5 208,71 euro.

V ustanovení § 3 daňového poriadku sú uvedené základné zásady správy daní tak, že pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. 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. Správa daní je neverejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti. Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane. Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti. Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane. Správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. príjmami zo závislej činnosti sú príjmy za prácu likvidátorov, prokuristov, nútených správcov, členov družstiev, spoločníkov a konateľov spoločností s ručením obmedzeným a komanditistov komanditných spoločností, a to aj keď nie sú povinní pri výkone práce pre družstvo alebo pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby.

Podľa § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. príjmami podľa odseku 1 sú bez ohľadu na ich právny dôvod pravidelné, nepravidelné alebo jednorazové príjmy, ktoré sa vyplácajú, poukazujú alebo pripisujú k dobru, alebo spočívajú v inej forme plnenia daňovníkovi s týmito príjmami (ďalej len „zamestnanec“) od platiteľa týchto príjmov (ďalej len „zamestnávateľ“) alebo v súvislosti s výkonom závislej činnosti. Takýmito príjmami sú aj príjmy, ktoré poberá osoba, na ktorú prešlo zo zamestnanca právo na tieto príjmy.

Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že správca dane v danom prípade určil daň, v súlade s hmotnoprávnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 OSP nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu so správnym poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Odvolací súd považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a v celom rozsahu sa s ním stotožňuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v posudzovanej veci zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne nové právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Na zdôraznenie argumentácie najvyšší súd uvádza, že odvolacie dôvody žalobcu, ktoré sú zhrnuté vyššie nepovažuje za relevantné a to z týchto dôvodov:

Podľa názoru odvolacieho súdu v prejednávanej veci správne orgány oboch stupňov správne ustálili, že

žalobca mal vo vzťahu k svojmu konateľovi a spoločníkov B. S. postavenie zamestnávateľa podľa § 5 ods. 1 písm. b/ a § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z., a preto bol povinný z príjmu, ktorý vyplatil B. S. zraziť preddavky na daň a tieto odvieť správcovi dane, hoci mali spolu uzatvorený obchodnoprávny vzťah (zmluvu o sprostredkovaní záujemcov o kúpu nehnuteľnosti). Keďže tak žalobca neučinil, nesplnil si svoju povinnosť uloženú mu zákonom, čím porušil ust. § 35 ods. 1, 2 a 3 zákona č. 595/2003 Z.z.

Najvyšší súd poznamenáva, že v danom prípade závislá činnosť nespočívala v tom, či B. S. ako konateľ a spoločník žalobcu musel plniť príkazy, ale postačovalo majetkové a personálne prepojenie so žalobcom, ktoré správca dane a následne žalovaný posúdili ako závislú činnosť pre žalobcu. Jediným účelom ustanovenia § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. bolo práve zabrániť tomu, aby u spoločníkov a konateľov spoločnosti, ktorí sú v majetkovom a personálnom prepojení so spoločnosťou, dochádzalo k obchádzaniu (neoprávnenej výhode) pri platení daní z príjmov. Preto v svojom rozhodnutí správne zdôraznil krajský súd, že závislá činnosť je širší pojem ako závislá práca a bolo právne irelevantným to, či bol konateľ a spoločník bol povinný pri výkone tejto činnosti (práce) pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby, nakoľko u konateľa alebo spoločníka spoločnosti ide vždy o príjem zo závislej činnosti, ak spoločnosť bude konateľovi alebo spoločníkovi spoločnosti s ručením obmedzeným poskytovať platby (príjem za činnosť), ktorú vykonal pre túto spoločnosť a ktorej cieľom je činnosť pre vykonávanie predmetu podnikania tejto spoločnosti.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP. Účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný a žalovanému v tomto konaní náhrada trov konania neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 01.07.2016.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.