

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/59/2014
Identifikačné číslo spisu:	7012200205
Dátum vydania rozhodnutia:	28.04.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7012200205.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Mgr. Kristian Tóth - CHRIS, Ruská 74, RUSKÁ, okres Michalovce, IČO 43 261 116, zastúpený: Benčík & Partners, Advokátska kancelária, s.r.o., Františkánske námestie 4, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR č. I/223/21157-126991/2011/999541-r z 13. decembra 2011, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/23/2012-79 z 23. apríla 2014, takto :

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/23/2012-79 z 23. apríla 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/223/21157-126991/2011/999541-r z 13. decembra 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Veľké Kapušany č. 741/230/7061/11/Ber z 10. augusta 2011, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 2 378,04 €.

Správca dane v prvostupňovom správnom rozhodnutí uviedol, že pri kontrole správnosti zatriedenia príjmov podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“), znížil príjmy žalobcu vykázané podľa § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. o sumu 265 531,- Sk, ktorú predstavujú príjmy z refundácie faktúr vystavených daňovým subjektom pre spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o.. Predmetom fakturácie boli aj výdavky, ktoré daňový subjekt vynaložil na zabezpečenie činnosti uvedenej spoločnosti a vo vyjadrení uviedol ako rozpis jednotlivých príjmov a výdavkov. Išlo pri tom o výdavky na nákup pohonných látok (PHL) pre zamestnancov spoločnosti, nákup PHL pre firemné

motorové vozidlo, ostatné výdavky, cestovné príkazy (doklady o ubytovaní boli vystavené na uvedenú spoločnosť) a pracovné cesty vykázané v knihe jász. Ďalej správca dane znížil daňovým subjektom vykázané príjmy (podľa § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z.) aj o sumu 164 295,- Sk, ktorú predstavujú odmeny za činnosť manažéra spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o.. Mesačná odmena vo výške 15 000,- CZK bola stanovená v uzatvorenej manažérskej zmluve a na základe faktúr vyhotovených žalobcom a bola poukazovaná na jeho účet. Uvedené príjmy správca dane posúdil ako príjmy za činnosť konateľa spoločnosti, ktoré sú príjmami zo závislej činnosti podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. Posudzované príjmy daňového subjektu neplynuli z individuálnej podnikateľskej činnosti, ale boli dosahované z činnosti vykonávanej pre spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o., v ktorej bol daňový subjekt konateľom.

Pri kontrole výdavkov, ktoré žalobca zahrnul do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane, správca dane neuznal výdavky na PHL, zaúčtované na základe dokladov o nákupe PHL a nie na základe spotreby PHL prepočítanej podľa spotreby uvedenej v technickom preukaze v zmysle § 19 ods. 2 písm. l/ zákona č. 595/2003 Z.z. z dôvodu, že tieto výdavky sa v účtovníctve daňového subjektu vyskytujú duplicitne. Žalobca zaúčtoval spotrebu PHL na základe prepočítanej spotreby PHL podľa vedenej evidencie v peňažnom denníku a zároveň zaúčtoval aj nákup PHL vynaložený, podľa vyjadrenia žalobcu, na zabezpečenie PHL pre zamestnancov spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o., ktorí vlastným motorovým vozidlom zabezpečovali zapájanie satelitných prístrojov a ktorým tento nákup daňový subjekt preplácal z vlastných finančných prostriedkov. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období neevidoval žiadnych zamestnancov a ani nebol platiteľom dane z príjmov zo závislej činnosti. Na základe uvedeného zistenia, správca dane v súlade s ustanovením § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. znížil daňové výdavky o uvedené sumy výdavkov na PHL (392 440,50 Sk a 63 867,- Sk) z dôvodu, že ich vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané. Ďalej správca dane neuznal do daňových výdavkov výdavky v celkovej sume 9 567,- Sk (na notárske a právne konzultácie, na poštovné, na ubytovanie i na opravu firemného motorového vozidla Hyundai) z dôvodu, že doklady, na základe ktorých daňový subjekt sporné výdavky uplatnil, sú vystavené na spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o. a aj účel vynaloženia súvisel s činnosťou spoločnosti.

Výdavky na cestovné náhrady, ktoré daňový subjekt uplatnil za obdobie od 02.01.2007 do 14.03.2007 na základe cestovných príkazov CP0701 - CP0709, určené na vyslanie zamestnanca na plánovanú - neplánovanú cestu do cudziny v sume 100 101,- Sk, správca dane neuznal do daňových výdavkov z dôvodu, že v cestovných príkazoch sú vyúčtované výdavky na ubytovanie, stravné a vreckové, pričom doklady o ubytovaní, boli vystavené na spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o.. Z uvedeného je zrejmé, že výdavky uplatnené vo forme cestovných náhrad súviseli s výkonom činnosti spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o. a neboli vynaložené v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu - fyzickej osoby, na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.

Správca dane vylúčil z daňových výdavkov aj výdavky uplatnené na základe cestovných príkazov CP0710 - CP0752, ktoré boli zaúčtované v peňažnom denníku pod č. 485, dňa 31.12.2007 v celkovej výške 213 958,- Sk. V cestovných príkazoch sú zahrnuté výdavky vo forme cestovných náhrad (ubytovanie, stravné, vreckové). Doklady o ubytovaní boli vystavené na meno: Kristián Tóth, s poskytovateľom ubytovania PIVNICE „U JAKUBA“, Hraniční 115, 691 41 POŠTORNÁ, IČO: 60682906. Nakoľko žalobca nebol v kontrolovanom zdaňovacom období so spoločnosťou VSAT CZECH, s.r.o. v pracovnoprávnom vzťahu, nevystupoval ako zamestnanec, funkciu konateľa na základe manažérskej zmluvy, vykonával ako závislú činnosť, správca dane vychádzajúc zo zákona č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o cestovných náhradách), uplatnené výdavky na pracovné cesty posúdil ako výdavky vynaložené v súvislosti s výkonom činnosti konateľa spoločnosti a neuznal ich do daňových výdavkov.

Okrem toho správca dane pri kontrole pracovných ciest zistil aj nesúlad medzi vykázanými pracovnými cestami v knihe jász a cestovnými príkazmi na pracovnú cestu označenú ako plánovaná - neplánovaná cesta. Nakoľko žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce, že pracovné cesty boli uskutočnené za účelom dosiahnutia príjmov daňového subjektu, správca dane neuznal daňovému subjektu predmetné

výdavky do daňových výdavkov (§ 19 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.).

Krajský súd v medziach žaloby podanej žalobcom preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že výdavky žalobcu, ktoré sa snažil uvádzať v daňovom priznaní za rok 2007 neboli jeho výdavkami, ale výdavkami obchodnej spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o. Preto považoval krajský súd príjem, ktorý žalobca nadobudol, príjmom, vyplývajúcim z činnosti českej obchodnej spoločnosti a z uvedeného dôvodu mal za to, že aj výdavky mohli byť vynaložené len na činnosť tejto českej obchodnej spoločnosti. Krajský súd ďalej uviedol, že všetky výdavky, ktoré vynaložil žalobca za účelom vykonania prác v súvislosti s manažérskou zmluvou, ktorá je podľa jeho názoru absolútne neplatná, súviseli s činnosťou zamestnanca VSAT CZECH, s.r.o. ako podnikateľa ako konateľa tejto obchodnej spoločnosti a preto tento príjem aj výdavok bolo potrebné považovať za príjem zo závislej činnosti podľa ustanovenia § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z.

K námietke žalobcu, ktorou poukazoval na to, že daňový úrad nesprávne identifikoval daňový subjekt, uviedol, že tento nedostatok bol odstránený žalovaným, preto nepovažoval za potrebné túto námietku odôvodňovať.

S námietkou žalobcu, že správca dane prekvalifikoval podnikateľskú činnosť daňového subjektu na závislú činnosť krajský súd nesúhlasil, pričom dodal, že si žalobca uvedené zamieňa so subdodávateľskými vzťahmi, na ktoré poukazuje vo svojich žalobných námietkach, v danom prípade však nešlo podľa krajského súdu o žiaden subdodávateľský vzťah, ale výdavky, ktoré žalobca uplatnil v daňovom priznaní za rok 2007, ktoré neboli jeho výdavkami, ale súviseli s výdavkami českej spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o.

Pokiaľ žalobca žiadal o vykonanie medzinárodnej výmeny informácií, keďže v českej obchodnej spoločnosti boli cudzí štátni príslušníci (čo osvedčuje výpis z obchodného registra), krajský súd mal za to, uvedená informácia by nepriniesla pre účely zistenia daňových výdavkov žiadne skutočnosti, ktoré by ovplyvnili výsledok v dokazovaní, vzhľadom na to, že tieto osoby nemali nič spoločné s preukazovaním výdavkov žalobcu.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku ďalej uviedol, že úloha súdu v preskúmvacom konaní nespočívala v tom, aby vyhodnocoval charakter manažérskej zmluvy, následne však konštatoval, že táto je absolútne neplatná, a to z dôvodov, že v prvom rade je v rozpore s dobrými mravmi, v druhom rade je v rozpore s ustanovením § 66 ods. 2 Českého obchodného zákonníka účinného do 31.12.2013, ako aj s ustanovením § 66 ods. 3 Obchodného zákonníka č. 513/1991 Zb. účinného ku dňu podpísania spornej zmluvy, t.j. 08.09.2007, pretože ako krajský súd ďalej uvádzal, žalobca sám so sebou podpisoval túto zmluvu vo vzťahu k právnickej osobe na území Českej republiky, kde bol konateľom, pritom nemal súhlas valnej hromady a nad rámec všetkého činnosť a chod obchodnej spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o. vyplýva priamo zo zákona, preto nebolo potrebné na základe manažérskej zmluvy ustanovovať manažéra, aby vstupoval do tejto spoločnosti s funkciami uvedenými v článku II., vymenované okrem iného napr. zabezpečiť marketing, vykonávanie činností spojených s uvádzaním satelitných prijímačov do prevádzky atď., keďže v predmete podnikania českej obchodnej spoločnosti bolo aj zahrňovanie, resp. poskytovanie technických služieb, bližšie nevymenovaných a aj vzhľadom na to, že štatutárny orgán (žalobca), ktorého funkcia konateľa vznikla 08.09.2006 a zanikla 13.12.2007, t.j. išlo len o krátkodobé konateľstvo uvedeného štatutárneho orgánu, práve týkajúceho sa zdaniteľného obdobia roku 2007. Podľa krajského súdu v uvedenej zmluve nie je uvedené, akým právom sa táto zmluva riadi, a preto námietku žalobcu, ktorá sa vzťahovala na ustanovenie § 269 Obchodného zákonníka (zákon č. 513/1991 Zb.) považoval za právne neopodstatnenú, z dôvodu, že z uvedenej zmluvy táto skutočnosť, že pre právne vzťahy medzi žalobcom a českou obchodnou spoločnosťou boli založené práve na slovenskom obchodnom zákonníku, pre krajský súd absolútne nevplývala.

Krajský súd považoval závery žalovaného za správne, keďže mal za to, že každý príjem, ktorý žalobca uviedol do daňového priznania, a ktorý daňový subjekt v tomto prípade nadobudol, bol príjmom vyplývajúcim práve z činnosti obchodnej spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o., preto tieto výdavky nemajú

nič spoločné s výdavkami žalobcu, pretože všetky výdavkové doklady sa vzťahovali na obchodnú spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o. Tiež dodal, že odmenu, ktorú si žalobca stanovil v predmetnej manažérskej zmluve, považoval za príjem dosiahnutý z činnosti vyplývajúcej z funkcie konateľa a tento sa podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov považuje za príjem zo závislej činnosti bez ohľadu na akúkoľvek zmluvu.

V tejto súvislosti podotkol, že žalobca nedisponoval ani jedným účtovným dokladom, ktorý by deklaroval, že práce vykonával ako živnostník na území Slovenskej republiky pre českú obchodnú spoločnosť, preto ani námietku žalobcu, týkajúcu sa ustanovenia § 68 zákona č. 511/1992 Zb. o vyberaní dane zrážkou, považoval za právne neodôvodnenú, pretože v danom prípade sa jednalo o vzťah žalobcu a jeho platiteľa, keďže žalobca nie je v pozícii živnostníka a preto neboli splnené podmienky v zmysle ustanovenia § 68 zákona č. 511/1992 Zb. Podľa argumentácie krajského súdu vzhľadom na funkciu konateľa žalobcu v českej obchodnej spoločnosti, pre účely zdanenia sa tak konateľ spoločnosti považuje za zamestnanca, a preto sa všetky ustanovenia zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov upravujúce problematiku zdaňovania príjmov zo závislej činnosti vzťahujú aj na konateľa (žalobcu). Posudzované výdavky žalobcu boli podľa krajského súdu výdavkami, ktoré sa u neho v účtovníctve vyskytovali duplicitne (vzhľadom na refundáciu týchto nákladov), výdavky, ktorých doklad bol vystavený na spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o., výdavky vyplývajúce z knihy jász, t.j. spotreba pohonných hmôt + náhrada pohonných hmôt a cestovné príkazy, ktoré boli vystavené za účelom uskutočňovania pracovných ciest žalobcu. Zo všetkých výdavkových dokladov vyplývajúcich z administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že tieto neboli vynaložené na chod individuálnej podnikateľskej činnosti žalobcu, ale iba pre obchodnú spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o.. Z uvedeného dôvodu preto krajský súd konštatoval, že ak žalovaný posudzoval podľa ustanovenia § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. príjem žalobcu zo závislej činnosti ako konateľa spoločnosti v českej obchodnej spoločnosti VSAT, s.r.o., bol tento postup žalovaného v súlade s platnou právnou úpravou citovaného zákona.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov v zmysle § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ OSP, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. 1/223/21157-126991/2011/999541-r z 13. decembra 2011 (dnes Finančného riaditeľstva SR) a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

V dôvodoch svojho odvolania uviedol, že vec bola Krajskému súdu v Košiciach už raz vrátená na ďalšie konanie na základe uznesenia Najvyššieho súdu SR č.k. 5Sžf/8/2013 z 30. januára 2014, v ktorom bolo krajskému súdu vytýkané, že sa dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal so žalobnými námietkami a dokonca na ne v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nereagoval, stotožniac sa iba s odôvodením preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu, pričom takýmto postupom bola účastníkovi konania odňatá možnosť konať pred súdom. Zároveň uviedol, že krajský súd v napadnutom rozsudku, názoru najvyššieho súdu oponuje, keď uvádza, že v rozhodnutí najvyššieho súdu nie je uvedené, v akom rozsahu sa súd nevysporiadal s námietkami žalobcu, ani v čom videl odôvodnenie rozhodnutia súdu prvého stupňa chaotické, pričom žalobca sa stotožňuje s názorom najvyššieho súdu v tom, že prvostupňový súd sa nevysporiadal so žalobnými námietkami vôbec a preto v argumentácii prvostupňového súdu nevidí opodstatnenie.

Žalobca zotrval na svojich žalobných námietkach, keď konštatoval, že jeho primárnou námietkou je, že žalovaný prekvalifikoval príjmy z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti za rok 2007 na príjmy zo závislej činnosti determinované vzťahom zamestnávateľ/zamestnanec. Rovnaký záver prijal aj krajský súd na strane 11 a 12 rozsudku. Podľa názoru žalobcu správca dane neoprávnene zasiahol do zásady zmluvnej autonómie a nerešpektoval platnú obchodno-závazkovú zmluvu medzi českou obchodnou spoločnosťou VSAT CZECH, s.r.o. Břeclav a žalobcom. Žalobca namietal, že žalovaný si

dostatočne neuvedomil právne mantinely obidvoch statusov odvolateľa ako daňového subjektu. Uviedol, že v danom prípade išlo o dvojkoľajnosť vzťahov, ktoré treba striktne odlišovať a ktoré sú vzájomne autonómne. V prvom rade išlo o vzťah obchodnej spoločnosti a jej konateľa ako štatutárneho orgánu, kedy možno pripustiť punc závislej činnosti. Konateľ potom vystupuje ako štatutárny orgán v mene spoločnosti, vykonáva jej obchodné vedenie, z pozície zamestnávateľa vystupuje vo vzťahu k zamestnancom spoločnosti, podpisuje zmluvy a je zodpovedný za vedenie účtovníctva spoločnosti. Pripustil, že je pravdou, že aj tento vzťah je regulovaný obchodným právom, pretože podľa § 66 ods. 3 Obchodného zákonníka sa medzi spoločnosťou a konateľom uzatvára zmluva o výkone funkcie konateľa, ktorá je obdobou mandátnej zmluvy. V danom prípade bol však žalobca odmeňovaný nie ako konateľ spoločnosti na základe zmluvy o výkone funkcie konateľa, ale ako podnikateľský subjekt na základe manažérskej zmluvy z 8. septembra 2006. Poukazoval na to, že je pritom irelevantné, že žalobca bol aj konateľom spoločnosti. Podnikateľská činnosť spočíva najmä v nakontrahovaní nových zákazníkov - užívateľov satelitných prijímačov. V tomto prípade išlo o druhú striktne oddelenú koľaj spomínanej dvojkoľajnosti vzťahov, ktorá je ovládaná Obchodným zákonníkom a zásadou zmluvnej autonómie. Ide o dodávateľsko-odberateľskú zmluvu, v rámci ktorej žalobca ako dodávateľ vykonával sprostredkovateľskú činnosť pre spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o. ako odberateľa. Nie je preto možné prelínať funkciu konateľa v spoločnosti s postavením manažéra.

Ďalej žalobca namietal aj argumentáciu krajského súdu, že správca dane sa nedotkol ustanovenia § 68 zákona o správe daní, v zmysle ktorého ak platiteľ dane nezrazí alebo nevyberie daň z príjmov zo závislej činnosti zamestnancovi, je správca dane oprávnený predpísať daň z príjmov zo závislej činnosti platiteľovi dane na priame platenie. Podľa názoru žalobcu mal správca dane citované ustanovenie v praxi aplikovať a daň z príjmov zo závislej činnosti predpísať priami platiteľovi dane, teda spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o. a nie žalobcovi.

Taktiež žalobca namietal aj názor krajského súdu, že dôkazy navrhované žalobcom v daňovom konaní nemajú podstatný vplyv na dopad a zistenie skutkového stavu. Na druhej strane krajský súd akceptoval argumentáciu žalovaného, že žalobca dostatočne nepreukázal výdavky na ubytovanie, notárske poradenstvo, opravu firemného motorového vozidla, právne konzultácie a poštovné. Práve navrhované dôkazy (výsluch svedkov) mali preukázať reálnosť a ekonomickú opodstatnenosť vynaloženia týchto výdavkov. Tým, že správca dane navrhované dôkazy odmietol vykonať, došlo k čiastočnému prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní aj na správcu dane. Žalobca poukazoval na to, že predmetná vec prebehla daňovým konaním už po druhý raz. Žalovaný v predchádzajúcom daňovom konaní dodatočný platobný výmer zo 7. augusta 2010 zrušilo a zaviazalo správcu dane, aby doplnil dokazovanie za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu veci, pričom správca dane mal preveriť súvislosti, ktoré vyplývajú z doterajších zistení tak, aby zistený skutkový stav bol nespochybniteľným podkladom pre právny záver vo veci. Žalobca zastáva názor, že žalovaný postupoval v rozpore s ustanovením § 29 ods. 2 zákona o správe daní, a že dôkazné bremeno nemožno vykladať jednostranne a izolovane tak, že zaťažuje výlučne žalobcu. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 7Sž/88-89/98 z 28. januára 1999.

Žalobca namietal tiež neuznanie cestovných náhrad vyplývajúcich z pracovných ciest, keď správcovi dane predložil dôkazy, že pracovné cesty evidované v knihe jázd boli vykonané za účelom dosiahnutia príjmov. Taktiež namietal, že neobstojí ani argumentácia krajského súdu, podľa ktorej žalobca nevykonával podnikanie v intenciách manažérskej zmluvy, ale vykonával de facto závislú činnosť pre obchodnú spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o.. Na tejto skutočnosti nič nemení ani fakt, že maj jedného obchodného partnera, a to obchodnú spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o., keďže zákon takýto model obchodnej spolupráce nezakazuje. Pokiaľ ide o dodržanie podmienok manažérskej zmluvy, tieto vo väčšine prípadov platili. Avšak výkon podnikateľskej činnosti v praxi, v takom dynamicky sa rozvíjajúcom predmete podnikania ako je poskytovanie digitálnych televíznych služieb a inštalovanie satelitných prijímačov, mohol mať v niektorých prípadoch za následok voľnejšiu aplikáciu klauzúl zmluvy v zmysle zásady zmluvnej autonómie, čiže zmluvnej voľnosti. Poukazoval na ustanovenie § 266 Obchodného zákonníka, podľa ktorého sa prejav vôle vykladá podľa úmyslu konajúcej osoby. Prejav vôle účastníkov zmluvy je preto rozhodujúci pri jeho posudzovaní.

Žalobca sa nestotožňuje ani s názorom krajského súdu uvedeným na strane 11 rozsudku, podľa ktorého len na základe závislej činnosti je možné dosahovať príjmy zo závislej činnosti, a preto správca dane správne usúdil, že výkon funkcie konateľa, ktorá sa prelína s funkciou manažéra podľa manažérskej zmluvy je závislou činnosťou. Podľa názoru žalobcu tento názor neobstoí. V praxi existujú spoločnosti, ktoré dosahujú obrat rádovo niekoľko miliónov eur a nemajú žiadneho zamestnanca v pracovnom pomere. Takéto obchodné spoločnosti podnikajú na princípe subdodávateľsky orientovaného podnikateľského modelu, teda činnosti, ktoré ad hoc potrebujú, tie si objednávajú u externého subdodávateľa.

Žalobca ďalej namietal, že krajský súd pri vyhlásení rozsudku tvrdil, že v daňovom konaní správca dane vydal „dodatočný daňový platobný rozkaz“ a že žalobca poberal príjem „z podnikateľskej závislej činnosti“. Tento prednes súdu svedčí o neznalosti daňovej problematiky, pretože správca dane vydáva v daňovom konaní dodatočný platobný výmer a súd v súdnom konaní platobný rozkaz, pričom kombinácia týchto dvoch termínov je neprípustná. Podobne fyzická osoba je daňovníkom dane z príjmov zo závislej činnosti alebo z príjmov z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti, pričom uvedenie hybridného názvu zo strany súdu rovnako nesvedčí o preukaznosti a kvalifikovanom odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

Súčasne žalobca v žalobe žiadal o odloženie vykonateľnosti napadnutého rozhodnutia. Krajský súd sa pred vzdaním rozsudku týmto návrhom vôbec nezaoberal a až po vyhlásení rozsudku na pojednávaní vyhlásil, že návrhu nevyhovel. Podľa názoru žalobcu sa krajský súd dopustil procesného pochybenia ustanovenia § 250c ods. 1 OSP.

K odvolaniu žalobcu sa písomne vyjadril žalovaný dňa 30. júla 2014, ktorý žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok potvrdil.

Uviedol, že tvrdenie žalobcu o dvojkoľajnosti vzťahov, pokiaľ ide o postavenie žalobcu ako konateľa spoločnosti VSAT CZECH, s. r. o. Břeclav a jej manažéra je neopodstatnená. Z obsahu jednotlivých ustanovení manažérskej zmluvy vyplýva, že hlavnou úlohou manažéra bolo u menovanej spoločnosti vykonávať funkciu konateľa ako štatutárneho orgánu, pri plnení úloh v súvislosti s obchodným vedením spoločnosti, ktoré majú charakter závislej činnosti. Túto skutočnosť potvrdzuje odsek III. bod 2 zmluvy. Skutočnosť, že žalobca bol v roku 2007 podnikateľom - fyzickou osobou, mal pridelené IČO, daňové identifikačné číslo a bol daňovníkom dane z príjmov fyzickej osoby ešte neznamená, že nemohol poberať príjmy zo závislej činnosti. Pokiaľ ide o argumentáciu žalobcu, že prejav vôle účastníkov zmluvy je rozhodujúci pri posudzovaní právneho zmluvného vzťahu, žalovaný poukazuje na to, že v tomto prípade žalobca, ako aj spoločnosť VSAT CZECH, s.r.o. prejavili vôľu uzatvoriť manažérsku zmluvu, ktorej obsah mal znaky závislej činnosti a tejto skutočnosti tiež zodpovedalo správanie sa účastníkov tohto právneho vzťahu.

Opierajúc sa o ustanovenie § 29 zákona č. 511/1992 Zb. žalovaný uviedol, že v tomto prípade nepovažoval za po posúdení dôkazných prostriedkov v rámci kontroly žalobcom za potrebné za účelom preukázania reálnosti vynaložených výdavkov vykonať výsluch navrhovaných svedkov. Správca dane posudzoval v rámci kontroly, či vykázané výdavky žalobcu v daňovom priznaní za rok 2007 boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov v zmysle ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., pričom tieto príjmy a výdavky posudzoval v nadväznosti na obsah manažérskej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou VSAT CZECH, s.r.o. a reálnu činnosť žalobcu. Svedecké výpovede navrhovaných svedkov, ktorí neboli účastníkmi tohto právneho vzťahu, nemohli ovplyvniť výsledky vykonaného dokazovania.

Ďalej žalovaný uviedol, že v prípade žalobcu ide o daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou (trvalý pobyt na území Slovenskej republiky), čo znamená, že predmetom dane sú u neho príjmy plynúce zo zdrojov na území Slovenskej republiky, ako aj príjmy vyplatené spoločnosťou VSAT CZECH, s.r.o. Břeclav (zdroj Česká republika). Z uvedeného vyplýva, že za uhradenie dane je zodpovedný žalobca.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 v spojení s § 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobkyne (§ 212 ods. 1), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie je opodstatnené, a že rozsudok súdu prvého stupňa je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona (§ 246 ods. 1 vety prvej OSP).

Najvyšší súd považoval za potrebné zdôrazniť, že predmetom odvolacieho konania bolo v poradí už druhé rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach v posudzovanej veci, ktorým krajský súd rozhodol potom, ako uznesením najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/8/2013 z 30. januára 2014 bol jeho predchádzajúci rozsudok č.k. 7S/23/2012-45 z 24. októbra 2012 zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Z odôvodnenia uznesenia najvyššieho súdu sp.zn. 5 Sžf/8/2013 z 30. januára 2014 vyplýva nasledovné :

„V písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách „V mene Slovenskej republiky“ uvedie označenie súdu, mená a priezviská sudcov a prísediacich, presné označenie účastníkov a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o lehote na podanie odvolania a náležitostiach odvolania podľa § 205 ods. 1 a 2, poučenie o možnosti výkonu rozhodnutia a deň a miesto vyhlásenia (§ 157 ods. 1 OSP).

V odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáha a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonával ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé (§ 157 ods. 2 OSP).

Citované zákonné ustanovenia je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

Požiadavky na spravodlivý proces a odôvodnenie rozhodnutí podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR (ďalej len ako „ústava“) sa zásadne vzťahujú aj na správne súdnictvo realizujúce čl. 46 ods. 2 ústavy. Ústavný súd už vyslovil, že „súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Vyjadruje to aj znenie § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), podľa ktorého v odôvodnení rozsudku uvedie súd podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonával i ďalšie dôkazy, a posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil. Takéto odôvodnenie musí obsahovať aj rozsudok opravného (odvolacieho) súdu (§ 211 OSP).“ (viď rozhodnutie IV. ÚS 115/03).

Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku. Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnutého v základnom práve na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 Dohovoru) je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (takýto záver vyplýva aj z konštantnej judikatúry

Ústavného súdu Slovenskej republiky, napr. III. ÚS 909/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06).

Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutia správneho orgánu vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Aj keď s ohľadom na judikatúru tohto súdu netreba zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, súdne rozhodnutia musia byť odôvodnené a musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu, a nie len odkazovať na predchádzajúce rozhodnutia správnych orgánov.

V predmetnej veci krajský súd, ako súd prvého stupňa, konal a rozhodoval o žalobe žalobcu na preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/223/21157-126991/2011/999541-r z 13. decembra 2011, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Veľké Kapušany č. 741/230/7061/11/Ber z 10. augusta 2011, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona o správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 2 378,04 eura.

V prejednávanej veci sa podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal s námietkami (prakticky sa nevysporiadal vôbec), ktoré uplatnil žalobca v žalobe, dokonca na ne v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nereagoval, stotožniac sa iba s odôvodnením preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu. Takýmto postupom súdu bola účastníkovi konania odňatá možnosť konať pred súdom.

Pokiaľ krajský súd poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 115/03 a III. ÚS 119/03, z ktorých vyplýva, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkmi 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, najvyšší súd uvádza, že v danom prípade krajský súd citované rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky správne nepochopil. Uvedené rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky v žiadnom prípade neznamenajú, že krajský súd svoje rozhodnutie odôvodní „maximálne stručne“ konštatovaním, že sa v celom rozsahu stotožňuje s názorom žalovaného. V danom prípade odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu vyznieva „chaoticky“ a v niektorých častiach aj protirečivo, keď sa krajský súd v odôvodnení rozsudku obmedzil len na zopakovanie dôvodov žaloby, ktorú prakticky opísal a tiež na zopakovanie vyjadrenia žalovaného, bez toho, aby uviedol akúkoľvek právnu argumentáciu a svoje úvahy z ktorých pri rozhodovaní vychádzal. Napokon najvyššiemu súdu nedá, aby nekonštatoval, že rozsudok krajského súdu nie je v súlade s ustanovením § 157 ods. 2 OSP.

Keďže v prejednávanej veci nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa zrejmé, akými úvahami sa súd riadil pri uzatváraní záveru a skutkovom stave, prečo nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu, resp. prečo považuje jeho námietky za neopodstatnené, treba považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, nedávajúci dostatočné záruky pre to, že bol vydaný spôsobom, ktorý by zabezpečil ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

Za tohto stavu vo veci by bolo predčasné, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujímal stanovisko k námietkam odvolania ohľadne rozhodnutia, čo do merita veci.

V novom rozhodnutí bude povinnosťou krajského súdu postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu, t.j. vysporiadať sa dôsledne so všetkými námietkami žaloby.“

Najvyšší súd po dôkladnom oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/23/2012-79 z 23. apríla 2014, porovnaním dôvodov uvedených v predchádzajúcom - zrušenom rozsudku krajského súdu č.k. 7S/23/2012-45 z 24. októbra 2012 s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozsudku, skonštatoval, že krajský súd v intenciách zrušujúceho rozhodnutia najvyššieho súdu nepostupoval. Z odôvodnenia rozsudku je zrejmé, že ho krajský súd odôvodnil v podstate úplne rovnako ako rozsudok mu predchádzajúci, pričom prebral argumentáciu žalovaného bez toho, aby reagoval a vysporiadal sa s námietkami žalobcu. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku nepreskúmateľným spôsobom prepája stanoviská účastníkov konania a súdov, pričom nie je možné vyselektovať právny názor súdu a v niektorých prípadoch nie je možné ani dostatočne identifikovať konkrétnu námietku účastníka konania.

Za stavu, že súd prvého stupňa sa s námietkami žalobcu dostatočne nezaoberal, najvyššiemu súdu nezostávalo nič iné ako skonštatovať, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nezodpovedá požiadavke

vyplývajúcej z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP, v zmysle ktorej je povinnosťou súdov uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody, na ktorých svoje rozhodnutie založili. Súčasťou základného práva na súdnu a inú právnu ochranu je totiž nepochybne požiadavka, aby sa príslušný všeobecný súd v konaní právne korektným spôsobom a zrozumiteľne vyrovnal nielen so skutkovými okolnosťami prípadu, ale aj s vlastnými právnymi závermi, ktoré ho viedli ku konkrétnemu rozhodnutiu. U nepreskúmateľného rozhodnutia nemožno hodnotiť správnosť relevantných právnych otázok ani vady správneho konania, pretože bolo nutné takéto rozhodnutie zrušiť a otvoriť tým krajskému súdu procesný priestor pre vydanie rozhodnutia nového, ktoré nebude postihnuté zmieneným deficitom.

S poukazom na uvedené, Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky v preskúmvanej veci nezostávalo nič iné, ako napadnutý rozsudok prvostupňového súdu z procesných dôvodov zrušiť podľa § 221 ods. 1 písm. f/ v spojení s § 250l ods. 2 OSP a s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal meritom veci (§ 221 ods. 2 OSP).

V ďalšom konaní bude povinnosťou prvostupňového súdu vec opätovne prejednať v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiadať so všetkými námietkami účastníkov, vrátane žalobných námietok uvádzaných žalobcom, znovu o nej rozhodnúť a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodniť.

Súčasne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opätovne rozhodne o náhrade trov konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c OSP).

Podľa § 250ja ods. 4 OSP súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z o súdoch o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu odvolanie nie je prípustné.