

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/16/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7012200205  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.12.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7012200205.4

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu: JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbanovej 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 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/21157-126991/2011/999541-r zo dňa 13. decembra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/23/2012-124 zo dňa 30. júna 2016, jednomyselne, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/23/2012-124 zo dňa 30. júna 2016 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal podľa § 250k ods. 1 prvá veta O.s.p.

V odôvodnení rozsudku krajský súd okrem iného uviedol, že neuvedenie titulu „Mgr“ pri fyzickej osobe podnikateľa nespôsobilo nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. V dodatočnom platobnom výmere č. 741/230/7061/11/Ber zo dňa 10.08.2011 správca dane síce neuviedol plný názov fyzickej osoby, avšak v rozhodnutí žalovaného už bolo opravené sídlo a daňová povinnosť žalobcu sa určila Mgr. Kristiánovi Tóthovi - CHRIS so sídlom Ruská 74, žalovaný konal v súlade s § 30 ods. 2 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. a teda predmetná námietka nemala vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

Krajský súd ďalej uviedol, že bez rozdielu toho, či žalobca je odmeňovaný ako konateľ, alebo subjekt na

základe manažérskej zmluvy zo dňa 08.09.2006, rovnako sa jedná o závislú činnosť. Odmena za činnosť manažéra spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o. bol správcom dane správne posudzovaný ako príjem zo závislej činnosti bez ohľadu na charakter zmluvy v zmysle § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z., pretože tieto príjmy neplynuli z individuálnej činnosti žalobcu ako fyzickej osoby, ale z činnosti vykonávanej VSAT CZECH, s.r.o., v ktorej bol žalobca konateľom. Správca dane bol oprávnený znížiť vykázané príjmy, ale aj výdavky s poukazom na to, že žalobca je daňovníkom na území Slovenskej republiky a jeho príjmy plynúce zo zdrojov na území SR podliehali dani z príjmu podľa zákona č. 595/2003 Z.z. Taktiež nie je potrebné prihliadnuť na výslednú daň v súvislosti s výberom dane na území ČR, keďže žalobca sám uviedol, že nebol ním zaplatená daň na území Českej republiky.

Krajský súd ďalej uviedol, že sporná manažérska zmluva podľa jej obsahu nesie znaky závislej činnosti a obsah činnosti v predmetnej manažérskej zmluve spadá pod výkon závislej činnosti, ktoré sú predmetom zdanenia podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb., teda nie je príjmom zo živnosti. Výkon funkcie štatutárneho orgánu je závislou činnosťou a nie je možné proti tomuto druhu príjmov si uplatniť výdavky v zmysle vykonávania podnikateľskej činnosti. Výkon štatutárneho orgánu je možné vykonávať osobne, nie je podmienkou byť podnikateľ. Podľa názoru krajského súdu je manažérska zmluva neurčitá a preto neplatná, pretože z nej nie je možné rozlíšiť, ktoré činnosti spadajú pod výkon štatutárneho orgánu a ktoré pod živnostenské oprávnenie. Výkon funkcie konateľa nie je podnikaním podľa zákona č. 455/1991 Zb. K otázke medzinárodnej informácii ako navrhovaného dôkazu krajský súd konštatoval, že správca dane nemal povinnosť tento dôkaz vykonať, pretože pre dokazovanie pre účely zistených zaúčtovaných príjmov a výdavkov za kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2007 nemalo žiadny význam, pretože ide o preplatenie výdavkov na základe vystavených faktúr špecifikovaných na protokole opakovanej daňovej kontroly. Ďalej krajský súd uviedol, že daňový subjekt preukazuje príjmy a výdavky, ktoré vynaložil ako fyzická osoba podnikajúca na základe živnostenského oprávnenia na území Slovenskej republiky a tieto doklady sa majú nachádzať v účtovníctve žalobcu ako náklady vynaložené z príjmu fyzickej osoby uplatňujúcej príjmy a výdavky za konkrétne zdaňovacie obdobie, čo v danom prípade splnené nebolo. Žalobca činnosť, ktorá bola obsahom faktúr ako aj manažérskej zmluvy, nevykonával pre žiadne subjekty, nepoužíval k činnosti žiadny majetok a VSAT CZECH, s.r.o. výdavky súvisiace s výkonom manažéra žalobcovi uhrádzala.

Žalobca nepodnikal na základe obchodnoprávného záväzku ako sa domnieval právny nástupca žalobcu, ale mal príjmy zo závislej činnosti, ako to vyhodnotil správca dane, preto súd právne uzavrel, že námietky v celom rozsahu boli neopodstatnené. Postup žalobcu bol obchádzaním zákona o dani z príjmu. Žalobca nemal vo svojej evidencii príjmy a výdaje evidované v súlade s § 6 ods. 11, 14 zákona č. 595/2003 Z.z. pretože v účtovníctve žalobcu sa nenachádzali príjmy z jeho individuálnej podnikateľskej činnosti, vzťahovali sa na VSAT CZECH s.r.o., každý príjem, ktorý žalobca nadobudol sa vzťahoval na túto obchodnú spoločnosť. Z uvedených dôvodov potom ani výdavky sa nemohli vzťahovať na činnosť žalobcu vyplývajúcu z jeho podnikateľskej činnosti na území Slovenskej republiky, na základe jeho živnostenského oprávnenia.

## II.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca a navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že žalobe sa vyhovie a rozhodnutie žalovaného sa zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalobca na úvod svojho odvolania poukazuje na skutočnosť, že predmetná vec už bola dvakrát vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie krajskému súdu a sumarizuje dôvody, pre ktoré daná vec bola vrátená. Žalobca konkrétne uvádza dve uznesenia Najvyššieho súdu SR - 5Sžf/8/2013, 5Sžf/59/2014, podľa ktorých sa krajský súd nevysporiadal dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom s námietkami žalobcu, dokonca na ne nereagoval v odôvodnení rozsudku, ďalej podľa druhého spomínaného uznesenia Najvyššieho súdu SR, krajský súd nepreskúmatelným 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. Žalobca uvádza, že ak by sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami, nedošlo by dvakrát k zrušeniu rozsudkov krajského súdu.

Žalobca nesúhlasí s prekvalifikovaním príjmov z podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti na príjmy zo závislej činnosti, pretože správca dane neoprávnené zasiahol do zásady zmluvnej autonómie a nerešpektoval platnú obchodno-závazkovú zmluvu uzavretou medzi spoločnosťou VSAT CZECH s.r.o. a Mgr. Kristiánom Tothom - CHRIS. Išlo o dvojkolaťnosť vzťahov, ktoré treba striktné odlišovať a ktoré sú vzájomne autonómne. V prvom prípade išlo o vzťah obchodnej spoločnosti a jej konateľa ako štatutárneho orgánu, avšak v danom prípade bol žalobca odmeňovaný nie ako konateľ spoločnosti na základe zmluvy o výkone funkcie konateľa, ale ako podnikateľský subjekt na základe manažérskej zmluvy zo dňa 08.09.2006. Podľa názoru žalobcu nie je možné prelínať funkciu konateľa spoločnosti s postavením manažéra.

Žalobca ďalej uvádza, že § 68 zákona č. 511/1992 Zb. mal v praxi správca dane aplikovať a daň z príjmov predpísať priamo platiteľovi dane VSAT CZECH s.r.o. a nie žalobcovi. Žalobca nesúhlasí s tým, že správca dane nemal vykonať dokazovanie na účely zistených zaúčtovaných príjmov a výdavkov za kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2007, lebo by to nemalo význam. Žalobca navrhol výsluch svedkov, čím by preukázal reálnosť vynaložených výdavkov, no nevypočítaním svedkov podľa názoru žalobcu správca dane porušil § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný len návrhmi daňových subjektov. Podľa názoru žalobcu dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno vykladať jednostranne, že zaťažuje výlučne iba daňový subjekt (7Sž 88-89/98) a teda aj správca dane musí mať všetky podklady k vydaniu objektívneho rozhodnutia.

Žalobca k neuznaniu cestovných náhrad vyplývajúcich z pracovných ciest podotýka, že nákup PHM uplatnil do svojich daňových výdavkov a následne ho refakturoval spoločnosti, čo považuje za dovoľené a v súlade s článkom V. manažérskej zmluvy. Žalobca uvádza k manažérskej zmluve to, že išlo o mandátnu zmluvu, v ktorej spoločnosť vystupovala ako mandant a žalobca ako mandatár, resp. o nepomenovanú zmluvu podľa § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka a prejav vôle sa vykladá podľa úmyslu konajúcej osoby podľa § 266 Obchodného zákonníka. Podľa názoru žalobcu ak chcel krajský súd rozhodnúť spravodlivo, mal zrušiť rozhodnutie žalovaného a vrátiť mu vec na ďalšie konanie, avšak krajský súd trvá na svojom mylnom názore a preto žalobca žiada, aby Najvyšší súd SR nevracal vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

Žalobca po právnej stránke odôvodnil svoje odvolanie podľa § 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p. a podľa § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.

### III.

Žalovaný sa vyjadril k odvolaniu žalobcu a uvádza, že z obsahu jednotlivých ustanovení manažérskej zmluvy vyplýva, že hlavnou úlohou manažéra bolo v menovanej spoločnosti vykonávať funkciu konateľa, ako štatutárneho orgánu, pri plnení úloh v súvislosti s obchodným vedením spoločnosti, ktoré majú charakter závislej činnosti, čo potvrdzuje článok III. bod 2 zmluvy, podľa ktorého platnosť zmluvy končí dňom odvolania manažéra z funkcie konateľa spoločnosti. To, že bol žalobca podnikateľom - fyzickou osobou v roku 2007 ešte neznamená, že nemohol poberať príjmy zo závislej činnosti.

Žalovaný ďalej uvádza, že dokazovanie podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. vykonáva správca dane, čo znamená, že je v kompetencii správcu dane určiť spôsob dokazovania a je na jeho uvážení, či považuje niektoré skutočnosti za preukázané, a aké dôkazy bude akceptovať, dôkazné bremeno je však na žalobcovi. Správca dane posudzoval v rámci kontroly, či vykázané výdavky žalobcu boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. a tieto príjmy a výdavky posudzoval v nadväznosti na obsah manažérskej zmluvy uzatvorenej s menovanou spoločnosťou a reálnu činnosť žalobcu. Svedecké výpovede navrhovaných svedkov - aktuálnych konateľov a spoločníkov spoločnosti, ktorí neboli účastníkmi tohto právneho vzťahu, nemohli ovplyvniť výsledky vykonaného dokazovania. Žalovaný uvádza, že v prípade žalobcu ide o daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou (trvalý pobyt na území SR), čo znamená, že predmetom dane sú jeho príjmy plynúce zo zdrojov na území SR, ako aj príjmy vyplatené spoločnosťou VAST CZECH,

s.r.o., z čoho vyplýva, že za uhradenie dane je zodpovedný žalobca. Vzhľadom k tomu, že u žalobcu nebola zaplatená daň v Českej republike, čo potvrdil žalobca v odvolaní ako aj v žalobe, nebolo možné na výslednú daň započítať daň, ktorá mala byť vybraná z príjmov vyplatených zo zdrojov v Českej republike.

Žalovaný navrhuje rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny.

#### IV

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.) a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne správny.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

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

Podľa § 2 písm. d/ ods. 1 a písm. f/ zákona č. 595/2003 Z.z. daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou je fyzická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky trvalý pobyt alebo sa tu obvykle zdržiava; fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak na území Slovenskej republiky nemá trvalý pobyt, ale sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začatý deň pobytu.

Predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí.

Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. ak plynú daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjmy zo štátu, s ktorým Slovenská republika má uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, postupuje sa pri zamedzení dvojitého zdanenia podľa tejto zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s výnimkou uvedenou v odseku 3 písm. c/. Ak sa podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uplatňuje metóda zápočtu dane, daň zaplatená v druhom zmluvnom štáte sa započíta na úhradu dane podľa tohto zákona najviac sumou, ktorá môže byť v druhom zmluvnom štáte vybraná v súlade s touto zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia, pričom zápočet dane sa vykoná najviac v sume dane pripadajúcej na príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí.

Podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z., stav k 13.12.2011, 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 § 6 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z., stav k 13.12.2011, príjmami z podnikania sú príjmy zo živnosti.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., stav k 13.12.2011, daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 <. alebo 14 <., ak

tento zákon neustanovuje inak.

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. I/223/21157-126991/2011/999541-r zo dňa 13.12.2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom vo Veľkých Kapušanoch č. 741/230/7061/11/Ber zo dňa 10.08.2011, ktorým bolo žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 2 378,04 € podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.

Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožňujúc sa s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu, musí reagovať na skutočnosť, že v danej veci už bol dvakrát zrušený rozsudok krajského súdu a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, najmä z dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces, pretože krajský súd nereagoval takmer vôbec na námietky žalovaného, odôvodnenie rozsudku bolo nejasné a nedalo sa odlíšiť názor žalovaného a súdu resp. námietky žalobcu.

Možno konštatovať, že krajský súd v súčasnom rozhodnutí už dostatočným spôsobom reaguje na námietky žalobcu a možno považovať odôvodnenie rozsudku krajského súdu za vyčerpávajúce. Najvyšší súd SR si však dovoľuje vysloviť názor, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu, napriek vyššiemu vyslovenému názoru, má znaky miernej neprehľadnosti, čo však nespôsobuje jeho nezákonnosť, len je potrebné, aby krajský súd do budúcnosti ešte viac dbal na prehľadnosť svojich rozhodnutí.

Najvyšší súd SR považuje za potrebné sa vyjadriť k otázke manažérskej zmluvy ako možného obchádzania zákona o dani z príjmu. Niet pochyb o tom, že pri posudzovaní právnych úkonov, teda v danom prípade manažérskej zmluvy, okrem príslušných ustanovení Obchodného zákonníka (§ 266 ods. 1 a 2) treba vychádzať aj z ustanovení Občianskeho zákonníka, keďže Obchodný zákonník iba dopĺňa právnu úpravu právnych úkonov v Občianskom zákonníku (§ 34 a § 37). Treba však tiež vychádzať zo skutočného obsahu právneho úkonu a nemožno odhliadnuť ani od skutočnosti, aká činnosť bola fakticky vykonávaná, ktorú možno posúdiť ako inú skutočnosť rozhodujúcu pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona o správe daní). V tomto smere podľa názoru Najvyššieho súdu SR bolo v administratívnom daňovom konaní vykonané dostatočné dokazovanie, z ktorého daňové orgány vyvodili aj správny právny záver, že odmenu za činnosť, ktorú vykonával žalobca kvalifikovali ako príjem zo závislej činnosti.

Vychádzajúc aj z nálezu Ústavného súdu Českej republiky z 31. augusta 2004 sp.zn. II. ÚS 69/03, že „zákon nestanoví, nakoľko podrobné a konkrétne musí byť vymedzenie činnosti, ktorú má mandatár vykonávať, a tuto nedefinovanou množinu nemožno obmedzovať bez zákonnej opory“, že „ak je obchodná záležitosť definovaná určito, môže jej realizácia spočívať v zariadení jednotlivej konkrétnej záležitosti (spracovanie daňového priznania za určitý rok, zastupovanie vo veci žaloby, spísanie zmluvy apod.), a rovnako tak i v zabezpečení opakujúcej sa činnosti či dohodnutí trvalej a opakovanej skupiny záležitostí (vybavovanie všetkej právnej agendy, vedenie účtovníctva, poskytovanie ekonomického poradenstva apod.)“ a že „moderná ekonomika je založená na vytesňovaní činností, ktoré nie sú predmetom činnosti príslušného podnikateľa formou tzv. outsourcingu, a že týmto spôsobom je možno zamerať činnosť spoločnosti cielene na hlavnú náplň, bez plytvania energiou na činnosti priamo nesúvisiace s predmetom podnikania“, je v danej veci nesporné, že činnosť, ktorú žalobca vykonával podľa manažérskej zmluvy, bola činnosťou vo všetkých úkonov týkajúcich sa riadenia spoločnosti VSAT CZECH, s.r.o., a nie je tak možné rozlíšiť, ktoré činnosti boli vykonávané v súvislosti s postavením konateľa a ktoré v súvislosti so živnostenským oprávnením. Najvyšší súd SR uvádza, že nepochybne je skúmanie vôle imanentným faktorom pri určovaní platnosti/neplatnosti právnych úkonov resp. ich obsahu, no aj vôľa subjektov práva má svoje hranice a nemôže byť obchádzanie zákona ospravedlnené vôľou účastníkov právneho úkonu, pretože inštitút obchádzania zákona by stratil zmysel a prakticky by sa už nikto nemohol dopustiť obchádzania zákona.

Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd dostatočne podrobne a presne zistil skutkový stav a vysporiadal sa so všetkými námietkami žalobcu.

Z uvedených dôvodov, s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, Najvyšší súd

Slovenskej republiky odvolaniu žalovaného nevyhovel a rozsudok Krajského súdu v Bratislave, s ktorým sa stotožnil v celom rozsahu, ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a účastníkom ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca bol v odvolacom konaní neúspešný a žalovanému trovy konania nevznikli. Podľa § 250j ods. 7 O.s.p., správne orgány sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu.

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 a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.