



**ROZSUDOK**  
**V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov senátu JUDr. Soni Langovej a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu : **T.**, spol. s r.o. IČO : X., so sídlom N. č. X., H., zast. *JUDr. M. T.*, advokátom so sídlom S. č. X., V., proti žalovanému : **D.**, so sídlom N. U. č. X., B., o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 07. februára 2007 č. 5 S 81/2005-16, takto

**r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 07. februára 2007 č. 5 S 81/2005-16 **mení** tak, že rozhodnutie žalovaného č. : I/223/4924-34310/2005/999518-r zo dňa 30.09.2005 **z r u š u j e** a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 4.000,– Sk.

**O d ô v o d n e n i e :**

Rozhodnutím zo dňa 30.09.2005 č. : I/223/4924-34310/2005/999518-r žalovaný ako odvolací daňový orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Spišská Nová Ves z 26.07.2005 č. 732/230/40631/05/Rkylt o vyrubení rozdielu dane z príjmov zo závislej činnosti a funkčných pôžitkov žalobcovi vo výške

1.440.826,-- Sk za zdaňovacie obdobie roku 2003 s odôvodnením, že správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly v roku 2003 prekvalifikoval v zmysle ust. § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. príjmy 35 jednotlivcov (živnostníkov). Títo jednotlivci uskutočňovali pre žalobcu činnosti na základe zmlúv o dielo tak, že pre žalobcu vykonávali práce na jeho príkaz, v závislosti od ním získaných zákaziek, a to vo vzťahu podriadenosti, a preto išlo podľa žalovaného o príjem zo závislej činnosti podľa § 6 ods. 1 písm. a) zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov (ďalej v texte rozsudku iba „zák. č. 366/1999 Z.z.“).

Z dôvodu prekvalifikovania príjmov z podnikateľskej činnosti na príjmy zo závislej činnosti mal žalobca zraziť preddavky z týchto príjmov. Nakoľko takto neučinil, vznikla mu hore uvedená daňová povinnosť.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Košiciach dňa 25.11.2005 žalobu bez uvedenia dátumu.

Krajský súd ako súd prvého stupňa po zvážení všetkých uvedených skutočností žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol. Z odôvodnenia vyplýva, že prisvedčil argumentácii žalovaného správneho orgánu. Najmä sa stotožnil s právnymi závermi žalobcu, že z obsahu jednotlivých zmlúv o dielo uzavretých medzi žalobcom a živnostníkmi, hoci sa všetky odvolávajú na ust. § 536 a nasl. Obchodného zákonníka, je možné vyvodiť záver, že tieto obsahujú všetky podstatné náležitosti pracovnej zmluvy uzavretej v zmysle Zákonníka práce (opakujúca činnosť majúca základ v zámočníckych a zvéračských prácach, absentuje určitosť diela, resp. čas plnenia je v rozpore s obchodnými zvyklosťami dohodnutými na dobu neurčitú a iné).

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 16.04.2007 (č.l. 29) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca poukázal na nesprávny právny názor krajského súdu. Ďalej zdôraznil, že išlo o vzťah medzi podnikateľskými subjektmi, ktorý podľa ich prejavenej vôle sa mal riadiť Obchodným zákonníkom. Takéto konanie je chránené Ústavou Slovenskej republiky (najmä každý môže konať to, čo zákon nezakazuje).

Na základe doslovnej citácie textu ustanovení § 536, § 537 a § 539 Obchodného zákonníka žalobcovi nevyplynula povinnosť dojednať si nájomný

vzťah. Navyše správca dane potvrdil, že živnostníci viedli riadne účtovníctvo, mali svoje výdavky a podávali daňové priznania.

Aj s označením niektorých častí zmlúv o dielo, kedy podľa názoru krajského súdu išlo o neštandardné časti, žalobca vyslovil nesúhlas. Podľa neho sa nejednalo o vzťah nadriadenosti a podriadenosti, živnostníci v pozícii nemali povinnosť dodržiavať pokyn a príkazy žalobcu.

Záverom požiadal alternatívne o zmenu napadnutého rozhodnutia a žalobe vyhovieť a priznať náhradu trov konania, poprípade rozsudok zrušiť a vec vrátiť prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

Z vyjadrenia žalovaného zo dňa 28.09.2007 vyplýva, že žalobca neuviedol nové námietky ani právne relevantné dôvody, a preto žalovaný zotrúva na svojich doterajších argumentoch vyjadrených v stanovisku k žalobe. Vo svojom vyjadrení ďalej žalovaný, hoci pripustil uzavretie obchodno-právneho vzťahu medzi podnikateľskými subjektmi s charakteristickými znakmi pracovno-právneho vzťahu, poukázal na pripravovanú novelu Zákonníka práce, ktorá bude v budúcnosti obmedzovať dojednávanie takýchto vzťahov. Týmto sa má zabrániť, aby sa na výkon závislej činnosti nevyužívali iné zmluvné typy občianskeho alebo obchodného práva.

Podľa žalovaného, ak by zamestnávateľ na výkon závislej, druhovo určenej činnosti požadoval od fyzickej osoby, aby ju vykonávala ako podnikateľskú činnosť, potom by išlo o zastretý pracovnoprávny vzťah, čo je prípad uzavretých zmlúv o dielo v prejednávanej veci. S poukazom na celoštátne vykonávané daňové kontroly žalovaný odmietol námietku žalobcu o tendenčnom prístupe správcu dane, ktorý môže byť pre žalobcu likvidačný.

Záverom žalovaný žiadal potvrdiť odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny.

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 žalobe postupom podľa § 212 a nasl. ustanoveniami zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou (právnym zástupcom účastníka konania) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci

v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože napadnuté rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.) a tiež zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.), a preto podľa 250ja ods. 4 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Najvyšší súd sa nestotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom. V tomto konaní je nutné vyzdvihnúť tú skutočnosť, že podstatou odvolania ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je právna otázka, či na základe dôkazov vykonaných žalovaným je možné vzťah medzi žalobcom a jednotlivými živnostníkmi založený zmluvami o dielo hodnotiť ako vzťah zastierajúci pracovno-právny vzťah, nakoľko jednotliví živnostníci sú pri výkone subdodávateľských činností pre žalobcu ako pre platiteľa príjmu povinní dodržiavať jeho pokyny alebo príkazy, a to najmä s prihliadnutím na jeho zistenia vyplývajúce z textu jednotlivých zmlúv o dielo.

Pri hľadaní odpovede na takto položenú otázku Najvyšší súd vychádzal z ústavnej slobody zakotvenej v čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorej má každý právo na slobodnú voľbu povolania a prípravu naň, ako aj právo podnikat' a uskutočňovať inú zárobkovú činnosť.

Je pravdou, že v zmysle odseku 2 cit. ústavného článku môže zákon ustanoviť podmienky a obmedzenia výkonu určitých povolaní alebo činností, ale na druhej strane nesmie v zmysle čl. 12 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky právo slobodnej voľby odňať. Podľa názoru Najvyššieho súdu takáto situácia v prejednávanej veci nastala.

Z obsahu daňového spisu ako aj zo samotného rozhodnutia vyplýva, že správca dane sa v dokazovaní **paušálne** sústredil iba na obsah zmlúv o dielo (ničím nepodložené vyzdvihnutie podobností jednotlivých častí zmlúv o dielo s obsahom pracovných zmlúv), nezisťoval skutočnú vôľu všetkých živnostníkov (vypočítali boli iba traja živnostníci – p. V. K., M. Ď. a J. P.), či s prihliadnutím na všeobecne známu skutočnosť zvýšených daňových a poisťných odvodov a nižšej právnej ochrany v porovnaní so zamestnancami, chceli vykonávať subdodávateľské činnosti v zmysle zmluvy o dielo pre žalobcu. Ak tak žalovaný nepostupoval, potom skutkový stav zistil nedostatočne a príslušné daňové predpisy aplikoval veľmi formálnym

(pozitivistickým) spôsobom a navyše spôsobom, ktorý vôbec nezodpovedá zásade skutočného obsahu právnych úkonov podľa § 2 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb..

Zásada striktnnej zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v článku 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, a je na účely daňového konania bližšie špecifikovaná v ust. § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov platí, že pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa do úvahy berie vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Ako už Najvyšší súd naznačil, pre zistenie skutočného obsahu právneho úkonu nie je možné vychádzať iba z paušálneho posúdenia jednotlivých pojmov obsiahnutých v zmluve. Vždy je nutné hodnotiť zmluvu, a v tomto konkrétnom prípade zmluvy o dielo uzavreté medzi podnikateľmi podľa § 261 ods. 1 Obchodného zákonníka, ako obchodné zmluvy a ako také ich vykladať.

Podľa § 266 ods. 1 Obchodného zákonníka sa prejav vôle musí predovšetkým vykladať v súlade s **úmyslom** konajúcej osoby, ak tento úmysel bol strane, ktorej je prejav vôle určený, známy alebo jej musel byť známy.

Iba v prípadoch, keď prejav vôle nemožno vyložiť podľa hore citovaného odseku 1, potom sa vykladá prejav vôle v obchodných vzťahoch podľa významu, ktorý by mu spravidla prikladala osoba v postavení osoby, ktorej bol prejav vôle určený. Výrazy používané v obchodnom styku sa vykladajú podľa významu, ktorý sa im spravidla v tomto styku prikladá.

Pritom pri výklade vôle v obchodných vzťahoch hore uvedenými spôsobmi sa náležitým spôsobom zväžia všetky okolnosti súvisiace s prejavom vôle, včítane rokovania o uzavretí zmluvy a praxe, ktorú strany medzi sebou zaviedli, ako aj následného správania strán, pokiaľ to pripúšťa povaha vecí. Toto všetko mal a musel správca dane vyhodnotiť a zistené závery logicky zväžiť, ak chcel riadne dospieť k záveru, že žalobca spolu s podnikateľmi zastieral pravý obsah zmlúv o dielo, ktorý sa mal podľa správcu dane blížiť pracovnoprávnemu vzťahu.

Nakoľko takto nepostupoval, potom nedostatočne zistil skutkový stav pre svoje rozhodnutie. Na základe uvedeného sú jeho právne závery o porušení preddavkovej povinnosti predčasné a založené iba na formálne pozitivistickom výklade práva. Preto Najvyšší súd sa na rozdiel od krajského súdu stotožnil s argumentáciou žalobcu o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia a právne závery, ako aj s prihliadnutím na námietky žalobcu uvedené v odvolaní, rozhodol Najvyšší súd tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Bude preto úlohou správcu dane v ďalšom konaní zistiť dokazovaním v dostatočnom rozsahu skutočný obsah vôle živnostníkov, ktorú chceli prejaviť pri podpise uvedených zmlúv o dielo.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 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), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z príjmov vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania vzniklo. Žalobca však svoje trovy nevyčísľil ani v prvostupňovom konaní, ani v odvolacom konaní, preto mu súd v súlade s § 151 ods. 1,2 O.s.p. priznal iba náhradu zaplatených súdnych poplatkov.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave dňa 30. januára 2008

**JUDr. Anna Elexová**, v.r.  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :