



**R O Z S U D O K**  
**V M E N E S L O V E N S K E J R E P U B L I K Y**

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **D., s.r.o.**, IČO: X., so sídlom K., zast.: *JUDr. J.*, advokátom/kou so sídlom H., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 10. februára 2009 č. k. 21S 47/2008-81, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 10. februára 2009 č. k. 21S 47/2008-81 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

**O d ô v o d n e n i e :**

**I.**

Rozhodnutím č. : I/228/1740-12871/2008/991858-r zo dňa 20.02.2008 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 Žilina I z 06.11.2007 č. 694/230/106668/07/Szab

o vyrubení rozdielu dane z príjmov zo závislej činnosti a funkčných pôžitkov žalobcovi vo výške 296.038,- Sk za zdaňovacie obdobie roku 2003.

Pri svojom odôvodnení vychádzal zo skutočností zistených správcom dane na základe vykonanej daňovej kontroly v roku 2003. Podľa tvrdenia správcu dane vyrubení rozdiel dane vznikol v dôsledku toho, že platiteľom vyplatené odmeny mandatárovi Ing. I. - v roku 2003 v pozícii riaditeľa stávkových kancelárií - preklasifikoval na strane ich prijímateľa (t. j. mandátára) na príjem zo závislej činnosti podľa § 6 ods. 1 písm. a) zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 366/1999 Z.z.“).

Ing. I. uzatvoril ako mandatár dňa 31.03.2002 Mandátnu zmluvu so žalobcom (pôv. označeným ako spoločnosť V. a neskôr D.) s funkčným zameraním pre mandanta zabezpečiť prípravu priestorov k prevádzkovaniu stávkových kancelárií, výrobu interiérov, technickej vybavenie stávkových kancelárií, ako aj opravy a servis pomocou tretích osôb, ďalej zabezpečiť personálne obsadenie formou výberových konaní, zaškolenie pracovníkov do stávkových kancelárií, presun pracovníkov medzi pracoviskami tak, aby pokiaľ to bude možné, nebol porušený chod v stávkových kanceláriách.

Okrem uvedeného sa Ing. I. v zmysle predmetnej časti mandátnej zmluvy zaviazal kontrolovať v stávkových kanceláriách dodržiavanie zákona č. 194/1990 Zb. o lotériách a iných podobných hrách, vypracovať vnútro podnikové smernice a opatrenia k zabezpečeniu a riadeniu prevádzky v stávkových kanceláriách a v centre spoločnosti, riadiť činnosť centra spoločnosti (kurzárov, dispečerov, technikov a programátorov) stávkových kancelárií.

Ako správca dane opakovanou daňovou kontrolou zistil, Ing. I. nepracoval samostatne vo vlastnom mene na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku pre seba, ale pracoval pre platiteľa príjmu – tzn. pre žalobcu. K tomuto záveru ho v odôvodnení najmä viedli nasledovné skutočnosti:

1. Ing. I. bolo dňa 27.11.2003 udelené spoločne s inými pracovníkmi žalobcu ústne pokarhanie z dôvodu nedôsledného prezerania kontrolných programov a nevenovania dostatočnej pozornosti stávkovej kancelárii 115 Sv. Jur. a všetkým bola zosobnená škoda v čiastke 200 000 Sk, z toho Ing. I. v sume 28.572,- Sk. Ing. I. krátenie odmien

- premietol vo svojich faktúrach č. 12/2003 (odmenu krátil o sumu 15 000 Sk) a 13/2003 (odmenu krátil o sumu 13 572 Sk),
2. Ing. I. mal každý mesiac spracovanú evidenciu dochádzky do zamestnania, súčasťou ktorej boli i dovolenkové lístky, kde v kolónke podpis pracovníka bol podpísaný Ing. I. a v kolónke schválil, ako vedúci útvaru Ing. M., konateľ žalobcu,
  3. Ing. I. podpisoval za žalobcu
    - a. rôzne objednávky napr. objednávku č. 15/2003 z 05.09.2003 ktorou žalobca objednával výrobu značného množstva kusov tiketov, a
    - b. viacero zmlúv o pôžičke 50.000,- Sk, napríklad uzavretou medzi žalobcom a p. J. alebo p. L.,
    - c. viacero zmlúv o nájme vrátane ich neskorších dodatkov, napríklad zmluvu o nájme a podnájme nebytových priestorov uzatvorenú medzi žalobcom a Domom kultúry Púchov dňa 30.05.2003,
    - d. príjmové a výdavkové doklady ako osoba, ktorá schvaľuje vykonanie predmetnej účtovnej operácie žalobcom,
    - e. kvartálny výkaz poistného na poistenie zodpovednosti žalobcu ako zamestnávateľa za škodu pre rok 2003,
  4. ďalej z pozície riaditeľa stávkovej kancelárie vykonal veľké množstvo úkonov v mene žalobcu, a to najmä
    - a. udelil napomenutie a z tohto dôvodu krátil mzdu niektorým zamestnancom a zamestnankyniam žalobcu, resp. zosobňoval časť spôsobenej škody dispečerom žalobcu,
    - b. ďalej udeľoval odmeny zamestnancom žalobcu za niektoré ich oznámenia alebo
    - c. navrhoval vyplatenie 13. plátov žalobcom za rok 2003, resp.
  5. ako vedúci útvaru schvaľoval žiadosti zamestnancom žalobcu o dovolenku za kalendárny rok 2003.

S odvolaním sa na ust. § 2 ods. 1, 2, 3 a 6 zák. č. 511/1992 Zb., § 7 ods. 1 písm. b) zák. č. 366/1999 Z.z., a ďalej na § 2, § 8, § 566 ods. 1, § 567 ods. 2 a § 263 ods. 2 Obchodného zákonníka žalovaný záverom vyslovil hodnotiaci úsudok, že správca dane správne usúdil, že činnosť vykonávaná mandátárom neobsahuje znaky podnikateľskej činnosti, ale znaky závislej činnosti.

Takisto žalovaný argumentačne upozornil žalobcu, že vychádzajúc z citovaných ustanovení Obchodného zákonníka je zrejmé, že činnosť Ing. I. nenapĺňa znaky podnikateľskej činnosti, nakoľko nevykonával činnosť vo vlastnom mene (pod svojim obchodným menom) za účelom dosiahnutia zisku, ale vykonával činnosť pre žalobcu za účelom dosiahnutia jej zisku. Za dôkaz je nutné považovať už uvedené činnosti, ktoré vykonával Ing. I. v mene spoločnosti pod jej obchodným názvom a to vo funkcii riaditeľa stávkových kancelárií.

## II.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Žiline žalobu zo dňa 23.04.2008.

Krajský súd ako súd prvého stupňa preskúmal rozhodnutie žalovaného a po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná pri aplikácii § 250j ods. 1 O.s.p., a preto žalobu zamietol.

Najmä vychádzal zo skutkových zistení žalovaného, kedy v činnostiach, ktoré prislúchajú žalobcovi ako zamestnávateľovi, vystupoval Ing. P. a konal v mene žalobcu. Ďalej krajský súd citoval časti mandátnej zmluvy uzavretej medzi žalobcom a Ing. P..

Vychádzajúc z uvedených častí mandátnej zmluvy, citovanej správcom dane aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, je pre krajský súd zrejmé, že obsah činností uvedených v mandátnej zmluve (napríklad vyberanie vhodných miest pre zriadenie stávkových kancelárií, vybavovanie všetkých náležitostí týkajúcich sa prevádzkovania stávkových kancelárií, zabezpečovanie personálneho zabezpečenia, presun pracovníkov medzi jednotlivými pracoviskami, vypracovanie vnútropodnikových smerníc a opatrení k zabezpečeniu a riadeniu prevádzky v stávkových kanceláriách, riadenia činnosti kurzárov, dispečerov, technikov a programátorov stávkových kancelárií) zabezpečoval chod žalobcu, za účelom ktorých bola táto spoločnosť zriadená.

Z uvedeného krajského súdu vyplýva závislosť a podriadenosť Ing. P. na žalobcovi, ktorý mu priamo, či nepriamo ukladal pracovné úlohy a pokyny a menovaný Ing. I. ich plnil.

Z ďalšieho textu odôvodnenia vyplýva, že krajský súd prisvedčil argumentácii žalovaného správneho orgánu. Najmä sa stotožnil s právnymi závermi žalobcu, že z obsahu jednotlivých listinných dôkazov, ktoré sa v správnom spise nachádzajú nevyplýva, že by Ing. P. vykonával tie činnosti, ktoré sú v mandátnej zmluve pod príslušnými bodmi obsiahnuté.

### III.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 25.03.2009 (č. 1. 98) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca poukázal na nesprávny právny posúdenia veci krajským súdom.

Ďalej zdôraznil s poukazom na ust. § 2 ods. 1, 3 a 6 zák. č. 511/1992 Zb. a § 7 ods. 1 a § 28 zák. č. 388/1999 Z.z., že krajský súd sa zameral len na parciálne zistenia a nebral pritom do úvahy obsah predložených listinných dôkazov a skutočnosti, ktoré vyplynuli z výsluchov tak Ing. P. ako aj konateľ'a žalobcu.

Žalobca ďalej vo všeobecnej rovine s odkazom na obsah spisu č. k. 21S 47/2008 uviedol, že krajský súd sa nijako nevysporiadal s tým, že dôkazy boli predložené žalovaným a teda i tieto dôkazy mali byť vyhodnotené aj prvostupňovým súdom v súlade s § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi.

Z týchto dôvodov išlo o vzťah medzi podnikateľskými subjektmi, ktoré podľa ich prejavenej vôle sa mal riadiť Obchodným zákonníkom.

Na záver požiadal o zrušenie napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu ako i odvolacieho správneho orgánu zrušil a zastavil konanie a zaviazal žalovaného na úhradu trov konania a trov právneho zastúpenia.

Z vyjadrenia žalovaného (č. 1.108) zo dňa 22.04.2008 vyplýva, že žalobca neuviedol nové námietky ani právne relevantné dôvody, pre ktoré by mal byť napadnutý rozsudok krajského súdu zrušený.

Záverom žalovaný žiadal potvrdiť odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a náhradu trov konania nepriznať.

#### IV.

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. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu je vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní.

Základnou úlohou, ktorú mal žalovaný vyriešiť a následne krajský súd preskúmať, je tá, či vzťah žalobcu a Ing. P. sa riadil mandátnou zmluvou, alebo mohol správca dane pri vyhodnotení tohto vzťahu podľa § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. vysloviť záver, že ide o vzťah závislej činnosti.

Pri hľadaní odpovede na takto položenú otázku Najvyšší súd už v minulosti (napríklad rozsudok 5Sž-o-KS 248/2004 alebo 5Sžf 39/2007) vychádzal z ústavnej slobody zakotvenej

v čl. 35 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého 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 povolání alebo činností, ale na druhej strane nesmie zákonodarca v zmysle čl. 12 ods. 1 záver Ústavy Slovenskej republiky právo slobodnej voľby odňať.

Z obsahu daňového spisu ako aj zo samotného rozhodnutia vyplýva, že správca dane v rámci dokazovania dostatočným spôsobom v zmysle § 266 Obchodného zákonníka vyhodnotil vôľu zmluvných strán, ktorá vyplýva zo zoznamu jednotlivých úkonov Ing. I. a žalobcu, a tento zoznam je prehľadne opísaný a zachytený na str. 5 až 8 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného.

Z prehľadu týchto činností Ing. I. vyplýva jednoznačne, že menovaný nekonal nezávisle a samostatne nezariad'oval určitú obchodnú záležitosť, ako to predpokladajú ust. § 566 a nasl. Obchodného zákonníka, ale naopak v zmysle pokynov a príkazov žalobcu najmä z titulu funkcie riaditeľa stávkovej kancelárie žalobcu plnil náhodné úlohy žalobcu s prevažujúcim pracovno-právnym charakterom.

*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.*

Ing. I. uzavrel dňa 31.03.2001 ako podnikateľ (IČO: 40 276 104) mandátnu zmluvu so žalobcom, predmetom ktorej boli činnosti súvisiace s výberom a následnou prípravou priestorov pre stávkové kancelárie, čiastočne spojené s riešením personálnych záležitostí žalobcu vrátane zabezpečenia vzdelávania a realizácie vonkajších vzťahov s príslušnými orgánmi.

Ako už Najvyšší súd naznačil, pre zistenie skutočného obsahu právneho úkonu nie je možné vychádzať iba zo subjektívneho posúdenia jednotlivých pojmov obsiahnutých v obchodnej zmluve. Vždy je nutné hodnotiť túto mandátnu zmluvu ako aj iné zmluvy

uzavreté medzi podnikateľmi podľa § 261 ods. 1 Obchodného zákonníka ako obchodné zmluvy a ako také je 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.*

*Podľa § 266 ods. 2 Obchodného zákonníka [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 [§ 266 ods. 3 Obchodného zákonníka] pri výklade vôle hore uvedenými spôsobmi sa vezme náležitý zreteľ na 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 zvážiť, ak chcel riadne dospieť k záveru, že žalobca spolu s podnikateľom Ing. Igorom P. zastieral pravý obsah mandátnej zmluvy, ktorý sa mal podľa správca dane bližšie pracovnoprávnemu vzťahu.

Na základe hore uvedeného výkladového pravidlá obchodných zmlúv základným kritériom na vyhodnotenie skutočného obsahu zmluvného vzťahu je náležité vyhodnotenie všetkých okolností súvisiacich s prejavom vôle zmluvnej strany, ktorý sa dá zistiť z reálneho konania zmluvných strán. Pokiaľ sa potom zmluvné strany správajú odlišne od konania, ktorý by bežný podnikateľ predpokladal pri mandátnej zmluve, potom nebolo ich prvotným motívom uzavrieť mandátnu zmluvu a následne ich zmluvný vzťah je simulovaný.

*Podľa § 6 ods. 1 písm. a) zák. č. 366/1999 Z.z. v znení účinnom v roku 2003 sú príjmami zo závislej činnosti aj príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávného vzťahu, zo služobného pomeru alebo z členského pomeru alebo z obdobného vzťahu, v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa, ako aj príjmy za prácu žiakov a študentov z praktického výcviku.*

Nakoľko správca dane na základe zisteného skutkového stavu riadne vyhodnotil úmysel zmluvných strán, že jedna strana bude (Ing. I.) pri výkone činností (práce) pre platiteľa príjmu povinná dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa a prenášať ich v mene platiteľa príjmu do jeho vnútro zamestnaneckej štruktúry upravenej predovšetkým pracovnoprávnymi predpismi, potom správne aplikoval ust. § 6 ods. 1 zák. č. 366/1999 Z.z. pri svojom rozhodnutí. Na základe uvedeného sú právne závery žalovaného o porušení daňovej povinnosti riadne. Preto sa Najvyšší súd stotožnil s argumentáciou krajského súdu, že Ing. I. vykonával v prospech žalobcu rôzne činnosti, avšak tieto činnosti nemožno stotožniť s činnosťami dohodnutými v mandátnej zmluve. S prihliadnutím na uvedené žalovaný správne potvrdil rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu o vyrubení rozdielu na dani z príjmov zo závislej činnosti a funkčných požitkov za zdaňovacie obdobie 2003 žalobcovi.

Ďalšie námietky žalobcu, že krajský súd sa iba zamerlal na parciálne zistenia a nebral pritom do úvahy obsah predložených listinných dôkazov a skutočnosti, ktoré vyplynuli z výsluchov tak Ing. P. ako aj konateľa žalobcu, ako aj to, že krajský súd sa nijako nevysporiadal s tým, že dôkazy predložené žalovaným mali byť vyhodnotené aj prvostupňovým súdom v súlade s § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. Najvyšší súd s odkazom na ust. § 250i ods. 1 O.s.p. odmietol, lebo neboli splnené podmienky na vykonanie dôkazov v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. a navyše tieto námietky formuloval žalobca vo všeobecnej rovine bez toho, aby v konkrétnostiach vytkol krajskému súdu procesné pochybenie v jeho konaní.

Požiadavku žalobcu, aby po vykonanom dokazovaní napadnuté rozhodnutie prvostupňového sudu ako i odvolacieho správneho orgánu zrušil a zastavil konanie Najvyšší súd nemohol vôbec naplniť, lebo takýmto konaním by odňal právomoc správneho orgánu.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia a právne závery ako aj na už spomenutú judikatúru Najvyššieho súdu (5Sž-o-KS 248/2004 alebo 5Sžf 39/2007), pri vyhodnotení aktuálnosti ktorej Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nej odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z príjmu 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 neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo.

**Poučenie** : Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 09. marca 2010

**Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.**  
**predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová