



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu **D. – S., s.r.o.** so sídlom v T., právne zastúpeného JUDr. M. B., advokátkou so sídlom v Š., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky** so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/226/10411/2008/990526-r zo dňa 22.01.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č.k. 13S/21/2008-37 zo dňa 01.07.2008 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/21/2008-37 zo dňa 01. júla 2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/10411/2008/990526-r zo dňa 22. januára 2008 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 645/230/82458/07/Chu zo dňa 27. septembra 2007 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ OSP a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10411/2008/990526-r zo dňa 22. januára 2008, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil

dodatočný platobný výmer Daňového úradu Trenčín č. 645/230/82458/07/Chu zo dňa 27.septembra 2007, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubený žalobcovi **rozdiel dane príjmov zo závislej činnosti a funkčných požitkov za zdaňovacie obdobie 2001 v sume 115 076,-- Sk.**

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v prejednávanej veci žalovaný dospel k pochybnostiam o skutočnom obsahu právnych úkonov, ktoré vyplývali z uzavretých zmlúv, ktoré potom vyhodnotil tak, že išlo o činnosť zo závislej činnosti na účel daní z príjmov. V prejednávanej veci bolo úlohou súdu posúdiť, či Ing. D. J., spoločník, konateľ a riaditeľ žalobcu, ako aj R. M. a R. N., boli povinní dodržiavať pokyny alebo príkazy žalobcu, t.j. či ich činnosť vykazuje znaky závislej činnosti, a teda či príjem z takejto činnosti je príjmom zo závislej činnosti v zmysle § 6 ods. 1 písm. a/, b/, zák.č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov, z ktorej platiteľ dane (žalobca) bol povinný odvádzať správcovi dane daň a za túto aj majetkovo zodpovedal. Nie je rozhodujúce, ako bol v zmluve označený zmluvný vzťah medzi žalobcom a daňovníkmi (Ing. D. J., R. M. a R. N.), pretože podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní sa pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodnej pre určenie alebo vybratie dane.

Krajský súd zistil, že žalobca a Ing. D. J. – A.I. uzavreli dňa 03.01.2000 mandátnu zmluvu, na základe ktorej sa mandatár zaviazal výkon vykonávať pre mandanta nadštandardné služby, ktoré boli charakterizované v článku I. zmluvy. Ing. D. J. je súčasne spoločníkom a konateľom žalobcu. Konateľ spoločnosti má všeobecnú pôsobnosť (§ 134 Obch. zákonníka), t.j. je oprávnený rozhodovať vo všetkých veciach, pokiaľ nie je rozhodnutie zverené buď priamo zákonom, alebo spoločenskou zmluvou inému orgánu, predovšetkým valnému zhromaždeniu alebo dozornej rade a za to mu patrí odmena za výkon funkcie konateľa na základe zmluvy o výkone funkcie podľa § 66 Obchodného zákonníka. V prípade Ing. D. J. ide o majetkové a personálne prepojenie na žalobcu (spoločnosť s ručením obmedzeným), a preto každý jeho príjem za pozitívnu prácu pre žalobcu je považovaný za príjem zo závislej činnosti, aj keď daňovník nebol povinný pri výkone práce pre žalobcu dodržiavať príkazy inej osoby (§ 6 ods. 1, písm. b/, zák.č. 366/1999 Z.z.). Navyiac, žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že fakturované služby boli v zmysle článku I. mandátnej zmluvy realizované výhradne na základe osobitného poverenia a konkretizovania príslušným rozhodnutím valného zhromaždenia spoločnosti s určením formy i rozsahu poskytovaných služieb.

Žalobca uzavrel s R. N. zmluvu o činnosti colného deklaranta dňa 02. januára 2001 na dobu určitú do 31. decembra 2001. Podľa článku IV. Zmluvy colný deklarant vykonával činnosť na vlastné náklady a na vlastnú zodpovednosť podľa pokynov objednávateľa v súlade s jeho záujmami. Žalobca a R. N. uzavreli dňa 01. mája 2001 pracovnú zmluvu, podľa ktorej R. N. vykonával prácu vo funkcii vedúci prevádzky súkromného colného skladu Letisko M. R. Š. v B.

Žalobca a R. M. uzavreli zmluvu o vykonávaní menežérskeho servisu dňa 22. decembra 2000, pričom obsah menežérskej činnosti bol vymedzený článkom I. zmluvy. Podľa článku IV. R. M. vykonával pre žalobcu činnosť na vlastné náklady na vlastnú zodpovednosť, podľa pokynov žalobcov a v súlade s jeho záujmami. Účastníci zmluvy sa dohodli na ukončení platnosti zmluvy o vykonávaní menežérskeho servisu ku dňu 30. apríla 2001.

Pre posúdenie závislosti nebolo rozhodujúce tvrdenie žalobcu, že činnosť colného deklaranta vykonávaná na základe Zmluvy o činnosti colného deklaranta a menežérsky servis vykonávaný na základe Zmluvy o vykonávaní menežérskeho servisu sú svojou podstatou mandátnymi zmluvami a že daňovníci vykonávali činnosť vo svojom mene a na vlastný účet za účelom dosiahnutia zisku. Krajský súd vychádzal z obsahu týchto zmlúv (§ 2 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.) a dospel k záveru, že z povahy vykonávaných činností R. M. a R. N. vyplýva, že ide o závislú činnosť. Z článku IV. oboch zmlúv vyplýva, že žalobca ich nepriamo riadil, ukladal im úlohy a kontroloval ich plnenie, z čoho možno vyvodit', že títo daňovníci mali voči žalobcovi obdobné postavenie ako zamestnanci. Ďalej, išlo o pravidelnú opakovanú činnosť, za ktorú boli odmeňovaní fixne určenou odmenou. V zmluvách bola síce dohodnutá vlastná zodpovednosť daňovníkov za vykonávanú činnosť s tým, že ide o činnosť vykonávanú na vlastné náklady, avšak bez uvedenia, aké konkrétne náklady už mali byť započítané v dohodnutej odmene (napr. vlastné osobné motorové vozidlo, telefón, prenájom pracoviska a pod). Takto dohodnuté zmluvné podmienky krajský súd považoval za formálne, nejasné, odporujúce skutočnému obsahu ich vzťahu. Pri rozhodovaní súd prihliadol aj na skutočnosť, že R. N. vykonával u žalobcu colného deklaranta v pracovnoprávnom vzťahu pred a aj po skončení Zmluvy o činnosti colného deklaranta, s porovnateľnými právami a povinnosťami. R. M. bol povinný viesť prevádzky súkromných colných skladov žalobcu v B. a na Letisku v B. Túto činnosť, charakteristickú pre vedúceho prevádzky v pracovnoprávnom vzťahu, nemožno označiť za činnosť mandatára v prospech mandanta,

tak ako to má na mysli § 566 Obchodného zákonníka. Krajský súd neuznal námietky žalobcu za dôvodné, a preto žalobu zamietol za použitia § 250j ods. 1 O.s.p.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátkou včas odvolanie. Namietal, že podnikatelia – Ing. J., N. a M. vykonávali podnikateľskú činnosť, čo je evidentné z listinných dôkazov. Konali na vlastnú zodpovednosť, nevykonávali činnosti v ustanovenom pracovnom čase. Vzhľadom na to, že v ich odmene boli zahrnuté i vlastné náklady, nejednalo sa o závislú prácu. Uvedenú skutočnosť preukazuje i tým, že na výkon činnosti používali vlastné dopravné prostriedky, telefóny a odmena bola dohodnutá paušálnou sumou, ktorej súčasťou bola i náhrada nákladov, teda sa jednalo z ich strany o vytváranie zisku. Všetci mali v kontrolovanom období živnostenské oprávnenie na vykonávanie predmetných činností. Ing. J., R. N. a R. M. nevykonávali činnosti pre žalobcu pravidelne, napr. p. N. vykonal za kontrolované obdobie len dve colné deklarácie. Napriek tomu súd tvrdí, že ide o pravidelnú činnosť. Súd tiež absolútne nezobral do úvahy obsah spisu, ale na skutočný obsah úkonov poukazuje podľa obsahu zmlúv. To, že uvedení podnikatelia mali dohodnutú paušálnu odmenu za výkon činnosti, nemôže viesť konajúci súd k názoru, že ide o závislú prácu, keďže ide o bežnú prax v obchodnom styku. Obsah predmetných zmlúv je v súlade s ustanoveniami Obchodného zákonníka, nezakladá pracovnoprávny ani iný obdobný vzťah a to ani svojím obsahom. Krajský súd v napadnutom rozhodnutí vykonané dôkazy vo veci vyhodnotil jednotlivo, nie však vo vzájomnej súvislosti a i na základe toho dospel k nesprávnym zisteniam a nesprávnemu právnemu posúdeniu veci podľa ust. § 6 ods. 1, písm. a/ zák.č. 366/1999 Z.z.

Podľa § 6 ods. 1, písm. a/ zákona č. 366/1999 Z.z. v znení účinnom v roku 2001 príjmami zo závislej činnosti sú príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávneho 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.

V uvedenom znení zákona je jeden definičný prvok závislej práce, a to „... v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa ...“. Definičný prvok závislosti pri závislej činnosti je daný predovšetkým povahou vykonávanej činnosti, znakmi a okolnosťami, za ktorých sa práca

vykonáva. Všetky dodávateľsko-odberateľské vzťahy, či už ide o dodávky výrobkov, tovaru, služieb, stavieb sa uskutočňujú na báze pokynov a príkazov, potrieb a požiadaviek objednávateľa. Vzhľadom na skutočnosť, že v predmetnom prípade mali uvedení podnikatelia so žalobcom uzatvorené obchodné vzťahy na základe, ktorých boli povinní dodržiavať pokyny žalobcu nebol jediný definičný prvok naplnený a teda nemôže ísť o závislú prácu. Na základe uvedeného navrhuje, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie a žalobcovi prizná trovy konania.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 03.09.2008 k odvolaniu žalobcu uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na Krajskom súde v Trenčíne. Žalovaný sa naďalej pridrižiava svojho stanoviska, podaného ku žalobe a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených. To znamená, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/226/10411/2008/990526-r zo dňa 22.01.2008, ktorým žalovaný v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín – dodatočný výmer č. 645/230/82458/07/Chu zo dňa 27.09.2007 je vydané v súlade s právnymi predpismi. Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhoval, aby Najvyšší súd SR odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá, ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal vec podľa § 246c, § 214 ods. 1 O.s.p bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 4 O.s.p., v spojení s § 220 O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/10411/2008/990526-r zo dňa 22.01.2008 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 645/230/82458/07/Chu zo dňa 27.09.2007 zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zistil, že skutkový stav z ktorého vychádzali obaja účastníci konania nie je sporným, preto z neho tak, ako bol zistený daňovými orgánmi a opísaný v protokole o daňovej kontrole a v rozhodnutiach vychádzal.

Spor medzi účastníkmi konania spočíval v tom, že správca dane s využitím ustanovenia § 2 ods. 3 a 6 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov prekvalifikoval príjmy za zdaňovacie obdobie roka 2001, vyplácané žalobcom

daňovníkom „podnikateľom“ – Ing. J., R. M. a R. M. za prácu pre spoločnosť ako príjmy podľa § 7 ods. 1 písm. b/ zák.č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov na príjmy zo závislej činnosti, tak ako je to stanovené v § 6 ods. 1 písm. a/ zák.č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov. V dôsledku prekvalifikácie príjmov pre platiteľa príjmu – žalobcu vyplynula povinnosť v zmysle ust. § 41 ods. 1 a 2 zákona o daniach z príjmov zrážať v príslušnom kalendárnom mesiaci z vyplácaných odmien daňovníkom preddavky na daň a zrazené preddavky podľa ust. § 41 ods. 6 zákona odvieť na účet správcu dane v zákonom stanovenej lehote.

Správca dane konštatoval, že platiteľ dane postupoval v rozpore s ust. § 6 ods. 1 písm. a/, ust. § 41 ods. 1, 2 a 6 zák.č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov a z toho dôvodu správca dane vyčísluje platiteľovi dane nedoplatok 115 076,-- Sk na dani u jednotlivých daňovníkov, Ing. D. J. nedoplatok 76 776,-- Sk, R. M. nedoplatok 33 500,-- Sk, R. N. nedoplatok 4 800,-- Sk.

Najvyšší súd konštatuje, že predmetom konania je právny problém, ktorý je v daňovej praxi nazývaný ako „Švarc systém“, ku ktorému najvyšší súd zaujíma nasledovné stanoviská.

V danom prípade je nevyhnutné právne rozlišovať príjmy Ing. D. J. od príjmov R. M. a R. N. Podľa výpisu z obchodného registra žalobcu je nespornou skutkovou okolnosťou, že Ing. D. J. počas zdaňovacieho obdobia roku 2001 bol (a v súčasnosti stále je) konateľom žalobcu. Toto je rozhodujúca právna okolnosť pre kvalifikáciu jeho príjmov pre účely dane z príjmov. Konateľ spoločnosti s ručením obmedzeným je v zmysle § 133 ods. 1 Obch. zák. štatutárnym orgánom spoločnosti. Konateľ má kogentne zákonom určené všeobecné oprávnenie konať v mene spoločnosti. V dôsledku toho je vylúčené, aby fyzická osoba ktorá je konateľom spoločnosti vykonávala pre spoločnosť činnosti i na zmluvnom základe, pretože akákoľvek takáto činnosť je konzumovaná univerzálnym rozsahom zákonnej pôsobnosti štatutárneho orgánu.

Podľa § 6 ods. 1 písm. b/ (príjmy zo závislej činnosti a funkčné požitky) zák.č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení účinnom v zdaňovacom období roku 2001 príjmami zo závislej činnosti sú **príjmy za prácu 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.**

Prekvalifikovanie príjmov Ing. D. J., vyplatených mu na základe mandátnej zmluvy, na príjmy zo závislej činnosti, je preto vecne správne. Najvyšší súd vylučuje súbeh týchto činností.

Pokiaľ ide o príjmy R. M. na základe zmluvy o vykonávaní manažérskeho servisu a R. N. na základe zmluvy o činnosti colného deklaranta, je nevyhnutné konštatovať, že obsahovo tieto činnosti z hľadiska zákonnosti môžu byť vykonávané na podnikateľsko–zmluvnom základe alebo pracovnoprávne–zmluvnom základe.

Pokiaľ zákon výslovne nepodradí určité typy právnych úkonov, alebo vzťahy (tak ako je napr. hore zmienený vzťah konateľa k spoločnosti) právneho režimu závislej činnosti, tak pri súbehu základný rozdiel medzi závislou činnosťou a podnikateľskou činnosťou je nevyhnutné odvodzovať od prejavenej vôle zmluvných strán, t.j. či medzi sebou mienia uzatvoriť obchodnoprávny vzťah alebo pracovnoprávny vzťah. Je nevyhnutné zdôrazniť, že rovnako pracovná zmluva i mandátna zmluva sú typom príkaznej zmluvy, t.j. ich obsahom je činnosť vykonávaná podľa pokynov tretej osoby (mandant alebo zamestnávateľ). Rozdiel nie je v obsahu – existencii pokynov, ale v subjekte, t.j. či daná osoba mieni alebo nemieni podľa prejavenej vôle byť zamestnancom. Pri neexistencii výslovného zákonného zákazu rovnaký obsah pracovnej činnosti je možné plnohodnotne vykonávať na základe mandátnej i pracovnej zmluvy. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje ust. § 3 ods. 2, druhá veta zák.č. 211/2000 Z.z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov, podľa ktorého závislou prácou nie je podnikanie alebo iná zárobková činnosť založená na zmluvnom občianskoprávnom alebo zmluvnom obchodnoprávnom vzťahu podľa osobitných predpisov.

Najvyšší súd poukazuje na právny názor Ústavného súdu ČR v náleze č. II. ÚS 69/03 zo dňa 31.08.2004, ktorého obsah odôvodnenia týmto argumentačne preberá v zmysle čl. 152 ods. 4 Ústavy SR. V odôvodnení nálezu sa v podstate konštatuje, že popretím existencie mandátnej zmluvy finančným úradom a jej subsumovanie do vzťahu pracovného práva proti vôli zmluvných strán došlo k zásahu do práv sťažovateľky a jej zmluvného partnera do zmluvnej voľnosti vyplývajúcej z článku 2 ods. 3 Listiny, resp. čl. 2 ods. 4 Ústavy ČR (pozn. zhodne čl. 2 ods. 3 Ústavy SR).

K prekvalifikácii obchodnoprávneho vzťahu na pracovnoprávny správcom dane by mohlo dôjsť v prípadoch, kedy by boli pochybnosti o prejavenej vôli zmluvných strán v zmluve, čo však nie je možné uskutočňovať bez výsluchu zmluvných strán k týmto okolnostiam.

Najvyšší súd preto v prípade R. N. konštatuje, že činnosť colného deklaranta mohla byť zákonne vykonávaná externe na základe zmluvy o činnosti colného deklaranta, uzatvorenej podľa obchodného zákonníka alebo interne na základe pracovnej zmluvy. Rozhodujúca je prejavená vôľa zmluvných strán.

Najvyšší súd nezistil dôvody, pre ktoré by v zmysle čl. 2 ods. 3 Ústavy SR, pri neexistencii výslovného zákonného zákazu nebolo právne prípustné z hľadiska zmluvnej voľnosti i externé vykonávanie menežérskeho servisu na základe obchodnoprávnej zmluvy.

O trovách konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1, druhá veta O.s.p. Najvyšší súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože úspech vo veci mal iba čiastočný, pričom predmet konania možno súčasne hodnotiť ako judikatúrny posun v zásadnej veci týkajúci sa daňovej problematiky „Švarc systému“.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 23. apríla 2009

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková