

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/55/2012
Identifikačné číslo spisu:	2010200464
Dátum vydania rozhodnutia:	15.08.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Baricová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:2010200464.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu PANAREMA družstvo, so sídlom 1001 Dolné Saliby, IČO:00 587 761, zastúpeného Mgr. Pavlom Bokom a Mgr. Šimonom Bokom, advokátmi B.K.F., advokátska kancelária, v.o.s., so sídlom Zelinárska 8, Bratislava, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/227/17797-71319/2010/992906-r z 11. júna 2010, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k. 14S/62/2010-98 z 28. júna 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave, č. k. 14S 62/2010-98 z 28. júna 2012 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/227/17797-71319/2010/992906-r z 11. júna 2010, ktorým žalovaný (v tom čase Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Galanta (ďalej aj „správca dane“) č. 615/230/40618/09/GALO z 02. februára 2009 a zamietol odvolanie žalobcu ako aj rozhodnutie - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Galanta č. 615/230/40618/09/GALO z 02. novembra 2009 o vyrubení rozdielu dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie rok 2006 v sume 2.416,91 eura, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 66 eur za súdny poplatok a 632,04 eura titulom trov právneho zastúpenia na účet právneho zástupcu do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Krajský súd konajúc podľa § 244 a nasl. OSP, ako aj § 247 ods. 1 až 3 OSP pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 35 ods. 1, 2 a 6, § 5 ods. 1 písm. a/ a § 6 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmu“), § 266 ods. 1 a 2 Obchodného zákonníka a § 34, § 35 ods. 1 a § 37 ods. 1 Občianskeho zákonníka v prvom rade neuznal

za dôvodnú námietku žalobcu ohľadom nedodržania lehoty, podľa ktorej bol prvostupňový správny orgán povinný po tom ako mu bola vec vrátená odvolacím správnym orgánom rozhodnúť podľa § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) a vydať dodatočný platobný výmer v lehote 15 dní od skončenia daňovej kontroly, keďže v danom prípade ide o poriadkovú lehotu, ktorá nijakým spôsobom nemá vplyv na lehoty, v ktorých je povinný daňový úrad rozhodovať.

Vychádzajúc však z ustanovenia § 266 Obchodného zákonníka ako aj z aj z obsahu administratívneho a súdneho spisu krajský súd dospel k záveru, že žalovaný ako aj prvostupňový správny orgán nesprávne posúdil vec, keď prekvalifikoval príjmy vyplývajúce zo živnosti na príjmy zo závislej činnosti. Krajský súd v tomto smere poukázal na to, že správca dane sa pri dokazovaní sústredil iba na obsah mandátnej zmluvy bez toho, že by zisťoval u zmluvných strán ich skutočnú vôľu, pre aký druh pracovnej činnosti sa na základe tejto zmluvy rozhodli.

Krajský súd považoval výklad správcu dane za značne úzky a pri hodnotení postupu daňového subjektu nevychádzajúci zo zmyslu a obsahu konania, pričom podotkol, že širší výklad podnikania a investícií musí byť v prospech podnikateľov a následne aj v prospech štátneho rozpočtu, na čom sa ustálila aj súdna judikatúra.

Podľa názoru krajského súdu prvostupňový správny orgán (správca dane) ako aj žalovaný nedostatočne a neúplne vyhodnotili prejav vôle zmluvnej strany - živnostníka - V. uvedený v mandátnej zmluve, na základe ktorej vykonával tento živnostník práce pre žalobcu. Rozhodujúcim momentom, ktorý boli povinní daňové úrady v rámci daňového konania skúmať je podľa názoru krajského súdu ten, že v rámci dokazovania mali preverovať úmysel V. uzatvoriť so žalobcom obchodnoprávny vzťah podľa ustanovení Obchodného zákonníka alebo vzťah pracovnoprávny podľa ustanovení Zákonníka práce, a to bez ohľadu na to ako bola zmluva pomenovaná. Krajský súd pritom poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/80/2008 z 23. apríla 2009 a sp. zn. 5Sžf/36/2009 z 23. februára 2010 a konštatoval, že na rozdiel od žalovaného neposúdil príjmy V. - V. ako príjmy zo závislej činnosti, pretože nebola rešpektovaná zmluvná vôľnosť strán.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá OSP ako aj v súlade s vyhláškou Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“).

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný namietajúc, že krajský súd v zmysle § 205 ods. 2 písm. d/ OSP dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a v zmysle § 205 ods. 2 písm. f/ OSP rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a zároveň považoval napadnutý rozsudok za neodôvodnený, čím krajský súd porušil § 157 ods. 1 a 2 OSP a § 250j ods. 6 OSP.

S poukazom na nejasné formulácie v odôvodnení rozsudku a logický nesúlad niektorej argumentácie žalovaný uviedol, že v daňovom konaní bolo realizované rozsiahle dokazovanie, ktoré tvorí obsah spisu a na ktoré odkazuje.

Uviedol, že sa pri svojom rozhodovaní zaoberal obsahom mandátnej zmluvy, avšak pri svojom rozhodovaní vychádzal aj z ďalšieho dôkazného materiálu získaného počas odvolacieho konania, a to z písomnej svedeckej výpovede V. zo dňa 10. mája 2010, z ktorej vyplynulo, že konal v mene družstva ako jeho predseda a nie ako obchodný partner, ktorému síce platiteľ príjmu platil za služby, avšak uvedeným spôsobom nepostupoval v súlade s Obchodným zákonníkom a to jeho ustanoveniami o družstve, pretože riadiaca a rozhodovacia činnosť (obchodne vedenie) je priamo upravená v ustanoveniach o družstve. Táto činnosť je vyhradená predstavenstvu družstva, ktoré je štatutárnym a výkonným orgánom družstva, pričom jeho príjmy sa zdaňujú v súlade s ustanovením § 5 ods. 1 písm. b/ o dani z príjmov, teda ako príjmy zo závislej činnosti.

Podľa žalovaného tým, že zmluvné strany podpísali mandátnu zmluvu vo vlastnom mene, prejavili vôľu činnosť uvedenú v jej predmete vykonávať na základe obchodno-právneho vzťahu. Preto podľa žalovaného akékoľvek preverovanie, či mal V. úmysel uzatvoriť obchodnoprávny vzťah alebo pracovnoprávny vzťah je právne bezvýznamné. V. v podstate svojou písomnou svedeckou výpoveďou

potvrdil vykonávanie svojej činnosti, ktorú ako už bolo uvedené vyššie, realizoval v priestoroch budovy žalobcu bez toho, že by si ich prenajímal, používal jeho pracovné prostriedky (služobné motorové vozidlo, služobný telefón a služobný počítač).

Žalovaný mal za to, že konanie žalobcu smerovalo k obchádzaniu zákona, a to zákona o dani z príjmov a rovnako aj Obchodného zákonníka.

Keďže V. nebol štatutárnym orgánom družstva, ale preukázalo sa, že takúto činnosť vykonával, čo napokon vyplýva aj z jeho písomnej svedeckej výpovede, jeho príjmy pre daňové účely bolo potrebné posúdiť podľa § 5 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmov, pretože pri svojej činnosti bol ako mandatár povinný dodržiavať pokyny a príkazy platiteľa dane a miera týchto pokynov a príkazov bola tak rozsiahla, resp. podrobná, že prevažuje nad prvkom samostatnosti, ktorý je typickým znakom podnikateľskej činnosti.

Navrhol preto, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol a zároveň vyslovil, že žiadny z účastníkov nemá nárok na náhradu trov konania.

V písomnom vyjadrení na odvolanie žalovaného žalobca navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave potvrdiť a žalobcovi priznať trovy odvolacieho konania. Poukázal na to, predmetný rozsudok sa opiera o existujúcu judikatúru, pričom konkrétne rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudok vo veci sp. zn. 3Sžf/80/2008 z 23. apríla 2009 a rozsudok sp. zn. 5Sžf/36/2009 z 23. februára 2010) sú v odôvodnení rozsudku uvedené. Nie je teda pravou, čo tvrdí že tvrdí žalovaný, že súd neoznačil predmetnú judikatúru.

V uvedenej judikatúre bolo zo strany Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoznačne preukázané, že konanie žalovaného a jeho podriadených daňových úradov bolo protizákonné.

Význam konkrétnych rozhodnutí je podľa žalobcu o to závažnejší, že sa týkajú samotného žalovaného, ktorý v iných a rovnakých prípadoch neunesol dôkazné bremeno o svojom tvrdení. Žalobcovi nie je zrejmé, z akého dôvodu odmieta žalovaný rešpektovať existujúci právny poriadok Slovenskej republiky, súčasťou ktorého je aj aktuálna judikatúra.

Žalobca zotrval na všetkých svojich tvrdeniach uvedených v doterajšom konaní, ktoré podľa jeho názorom preukazujú správnosť jeho postupu a nesprávnosť postupu žalovaného a jeho daňového úradu. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta druhá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu podaného odvolania, odvolania účastníkov prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 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 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/227/17797-71319/2010/992906-r z 11. júna 2010, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Galanta (ďalej aj „správca dane“) č. 615/230/40618/09/GALO z 02. novembra 2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2006 v sume 2.416,91 eura. Týmto rozhodnutiam predchádzalo rozhodnutie správcu dane z 19. júna 2009 č. 615/230/21431/09/GALO a rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky z 31. augusta 2009 č. I/227/12970-100977/2009/991114-r a z 18. septembra 2009 č. I/227/12970-105636/2009/991114-r, ktorým bolo rozhodnutie správcu dane z 19. júna 2009 č. 615/230/21431/09/GALO zrušené pre formálne nedostatky a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie.

Z pripojeného spisového materiálu včítane dôvodov žalobou napadnutého rozhodnutia ako aj rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov zo závislej činnosti za rok 2006, v rámci ktorej zistil porušenie § 35 ods. 1 zákona o dani z príjmov, keď v roku 2006 z príjmov zo závislej činnosti podľa § 5 ods. 1 zákona o dani z príjmov vyplatených pre daňovníka V., bytom W., nezrazil preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy. Odplata za služby bola daňovníkovi neoprávnene vyplatená ako príjem zo živnosti (§ 6 ods. 1 písm. b/ zákona) a nie ako príjem zo závislej činnosti (§ 5 ods. 1 zákona o dani z príjmov). Z predložených dokladov správca dane vyhodnotil, že sa

jedná o príjem zo závislej činnosti dosiahnutého z obdobného vzťahu podľa § 5 ods. 1 zákona o dani z príjmov, pri ktorom platiteľ dane bol povinný vykonať zrážku dane z príjmov zo závislej činnosti podľa § 35 zákona o dani z príjmov.

Obsahom pripojeného administratívneho spisu bolo preukázané, že žalobca mal uzatvorenú mandátnu zmluvu zo dňa 01. januára 2006 podľa § 566 Obchodného zákonníka s daňovníkom V. - V., miesto podnikania W.. Predmetom zmluvy bolo vykonávanie úkonov súvisiacich s obchodným vedením Poľnohospodárskeho družstva Dolné Saliby za odplatu vo výške 40.000,00 Sk mesačne bez DPH.

Podľa článku I. bodu 1. mandátnej zmluvy sa mandatár V. - V. (ďalej aj „mandatár“) zaviazal, že bude pre mandanta Poľnohospodárske družstvo Dolné Saliby na jeho účet vykonávať všetky úkony súvisiace s obchodným vedením Poľnohospodárskeho družstva Dolné Saliby (ďalej aj „družstvo“ alebo „mandant“), ktoré sa ako mandant zaplatí mu za to odplatu vo výške 40.000,00 Sk bez DPH.

V bode 2. článku I. mandátnej zmluvy sa na základe tejto zmluvy V.

- V. ako mandatár zaviazal vykonávať pre družstvo ako mandanta úkony týkajúce sa obchodného vedenia Poľnohospodárskeho družstva Dolné Saliby, a to najmä:

- vykonávať všetky úkony týkajúce sa obchodného vedenia a kontroly družstva v zmysle príslušných právnych predpisov a stanov,

- kontrolovať či činnosť družstva je vykonávaná v súlade s platnými právnymi predpismi a či družstvo si plní všetky svoje zákonné povinnosti podľa príslušných predpisov,

- dávať podnety na zmeny v obchodnej činnosti družstva.

Napokon podľa bodu 3. článku I. mandátnej zmluvy mandant udelí mandatárovi plnomocenstvo na úkony podľa tejto zmluvy.

V bode 1 článku II mandátnej zmluvy sa mandatár zaviazal pri vykonávaní úkonov podľa článku 1. tejto zmluvy postupovať s odbornou starostlivosťou, v súlade so záujmami mandanta a podľa pokynov mandanta a v bode 2 článku II mandátnej zmluvy sa zaviazal vykonávať úkony podľa článku II. tejto zmluvy osobne.

V bode 2. článku IV. sa zmluvné strany dohodli, že vzťahy upravené touto zmluvou, ako aj vzťahy, ktoré na jej základe vzniknú, sa upravujú príslušnými ustanoveniami Obchodného zákonníka.

Mandátna zmluva bola zo strany mandanta vypovedaná ku dňu 31. decembra 2008.

V zmysle bodu 3. článku I. mandátnej zmluvy udelilo družstvo dňa 01. januára 2006 V., nar. XX. B. XXXX, W. (bez označenia jeho obchodného mena) plnomocenstvo „na zastupovanie Poľnohospodárskeho družstva Dolné Saliby vo funkcii predsedu predstavenstva I., nar. XX. T. XXXX, T., vo všetkých veciach súvisiacich s výkonom práv a povinností spätých s členstvom a s funkciou predsedu predstavenstva v Poľnohospodárskom družstve Dolné Saliby.“

Najmä ho splnomocnilo:

„- vykonávať všetky úkony týkajúce sa riadenia a kontroly družstva v zmysle príslušných právnych predpisov a stanov,

- dávať podnety na zvolanie členskej schôdze,

- vykonávať všetky úkony pred správnymi orgánmi Slovenskej republiky,

- vykonávať všetky ostatné práva a povinnosti mandanta ako člena a predsedu predstavenstva v družstve“, s tým,

že zástupca je oprávnený konať za družstvo vždy spoločne s ďalším jedným členom predstavenstva.

Podľa obsahu plnomocenstva nebol V. oprávnený „za predsedu predstavenstva hlasovať na členských schôdzach alebo zasadnutiach predstavenstva, na ktorých sa rozhoduje o vlastníckom práve k nehnuteľnostiam, prevode členského podielu, voľbe do orgánov družstva, členstve v družstve a vykonávať za splnomocniteľa akékoľvek úkony týkajúce sa vlastníckeho práva k majetku vo vlastníctve družstva“.

Ďalej bolo preukázané, že V. - V., miesto podnikania W., IČO XXXXXXXXX, IČ DPH: XXXXXXXXXX podniká na základe živnostenského oprávnenia vydaného Obvodným úradom v Dunajskej Strede dňa 03. marca 2004, č. živnostenského registra XXX - XXXXX, pričom predmetom jeho podnikania je:

- kúpa tovaru za účelom jeho predaja,
- sprostredkovateľská činnosť,
- poradenstvo a návrh záhradných zavlažovacích systémov,
- reklamná činnosť,
- sekretárske služby a preklady,
- výuka ruského jazyka,
- poradenská činnosť v oblasti poľnohospodárstva,
- kontrola kvality práce,
- príprava metodiky a techniky kvality práce.

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).

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 citovaného zákona. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je zásada voľného hodnotenia dôkazov jednou z najvýznamnejších zásad podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 1 ods. 1 Zákonníka práce v znení účinnom do 31. augusta 2011 za závislú prácu, ktorá je vykonávaná vo vzťahu nadriadenosti zamestnávateľa a podriadenosti zamestnanca, sa považuje výlučne osobný výkon práce zamestnanca pre zamestnávateľa, podľa pokynov zamestnávateľa, v jeho mene, za mzdu alebo odmenu, v pracovnom čase, na náklady zamestnávateľa, jeho výrobnými prostriedkami a na zodpovednosť zamestnávateľa a ide o výkon práce, ktorá pozostáva prevažne z opakovania určených činností.

Závislá práca môže byť vykonávaná výlučne v pracovnom pomere, v obdobnom pracovnom vzťahu alebo výnimočne za podmienok ustanovených v tomto zákone aj v inom pracovnoprávnom vzťahu. Závislou prácou nie je podnikanie alebo iná zárobková činnosť založená na zmluvnom občianskoprávnom alebo zmluvnom obchodnoprávnom vzťahu podľa osobitných predpisov (§ 1 ods. 3 Zákonníka práce v znení účinnom do 31. augusta 2011).

Podľa § 11 ods. 1 Zákonníka práce v znení účinnom do 31. augusta 2011 zamestnanec je fyzická osoba, ktorá v pracovnoprávnych vzťahoch, a ak to ustanovuje osobitný predpis, aj v obdobných pracovných vzťahoch vykonáva pre zamestnávateľa závislú prácu.

Podľa § 5 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmu príjmami zo závislej činnosti sú príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávneho vzťahu, služobného pomeru, štátnozamestnaneckého pomeru alebo členského pomeru, alebo z obdobného vzťahu, v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa príjmu, ako aj príjmy za prácu žiakov a študentov v rámci praktického vyučovania.

Príjmami podľa odseku 1 sú bez ohľadu na ich právny dôvod pravidelné, nepravidelné alebo jednorazové príjmy, ktoré sa vyplácajú, poukazujú alebo pripisujú k dobru, alebo spočívajú v inej forme plnenia

daňovníkovi s týmito príjmami (ďalej len „zamestnanec“) od platiteľa týchto príjmov (ďalej len „zamestnávateľ“) alebo v súvislosti s výkonom závislej činnosti. Takýmito príjmami sú aj príjmy, ktoré poberá osoba, na ktorú prešlo zo zamestnanca právo na tieto príjmy (§ 5 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmu).

Podľa § 6 ods. 1 písm. b/ zákona o dani z príjmu príjmami z podnikania sú príjmy zo živnosti.

Podľa § 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov (ďalej len „živnostenský zákon“) živnosťou je sústavná činnosť prevádzkovaná samostatne, vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku a za podmienok ustanovených týmto zákonom.

Podľa § 2 Obchodného zákonníka podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.

Vychádzajúc z citovaných zákonných ustanovení ako aj z obsahu administratívneho i súdneho spisu nemožno sa stotožniť s právnym názorom vysloveným krajským súdom v napadnutom rozsudku, že správca dane ako aj žalovaný nedostatočne a neúplne vyhodnotili prejav vôle druhej zmluvnej strany teda V. a Poľnohospodárskeho družstva Dolné Saliby.

Niet pochyb o tom, že pri posudzovaní právnych úkonov, teda v danom prípade mandátnej 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 bolo v administratívnom daňovom konaní vykonané dostatočné dokazovanie, z ktorého daňové orgány vyvodili aj správny právny záver, že odmenu za činnosť, ktorú V. vykonával pre žalobcu kvalifikovali ako príjem zo závislej činnosti.

Z obsahu mandátnej zmluvy, plnomocenstva ako aj dokazovania vykonaného v daňovom konaní najmä z obsahu zápisnice o miestnom zisťovaní (vypočutím V., splnomocnenej osoby na zastupovanie družstva) z 15. mája 2009 a 19. februára 2010, z písomných odpovedí V. z 10. mája 2010, z obsahu pripojených dokladov včítane Stanov Poľnohospodárskeho družstva Dolné Saliby z r. 1992 a ich zmien a doplnkov z r. 2006 a z pripojených zápisníc z členských schôdzí osobitne zápisnice z 18. decembra 2007 je nesporné, že V. de facto vykonával činnosť predsedu družstva a že pri výkone svojej činnosti bol povinný sa riadiť záujmami mandanta, vykonať činnosti podľa jeho pokynov a o vykonanej činnosti musel 1 x mesačne písomne informovať mandanta. Na základe toho mandatár pri výkone svojej činnosti, ako je obchodné vedenie družstva a kontrola činnosti družstva, priamo podliehal predstavenstvu družstva, ktoré podľa § 243 ods. 1 Obchodného zákonníka riadi činnosť družstva a rozhoduje o všetkých záležitostiach družstva, ako konštatoval aj správca dane i žalovaný vo v žalobou napadnutých rozhodnutiach.

Činnosť V. - V., i keď bola vykonávaná na základe mandátnej zmluvy, nesporne vykazovala znaky závislosti na mandantovi ako aj sústavnosti, o čom svedčí osobitne predovšetkým obsah plnomocenstva ako aj faktická činnosť V. a tiež nemožno nebrať do úvahy skutočnosť, že živnostenský list mu na ním vykonávanú činnosť pre žalobcu v zásade ani nedával oprávnenie. V. svoju činnosť pre družstvo teda nevykonával a ani nemohol vykonávať ako živnostník tak, ako to má na mysli § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka a § 2 živnostenského zákona.

Vychádzajúc aj 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 V., ktorú mal pre žalobcu vykonávať podľa mandátnej zmluvy z 01. januára 2006 a plnomocenstva z 01. januára 2006 a ktorú aj vykonával, bola činnosťou vo všetkých úkonov týkajúcich sa riadenia a kontroly družstva v zmysle príslušných právnych predpisov a stanov, a že teda V., ako je už uvedené vyššie, fakticky vykonával činnosť za predsedu družstva okrem hlasovania na členských schôdzach alebo zasadnutiach predstavenstva, na ktorých sa rozhoduje o vlastníckom práve k nehnuteľnostiam, prevode členského podielu, voľbe do orgánov družstva, členstve v družstve a vykonávania za družstvo akýchkoľvek úkonov týkajúcich sa vlastníckeho práva k majetku vo vlastníctve družstva, pričom takýto rozsah činnosti bol zjavne i nad rámec jeho živnostenského oprávnenia.

Podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd pochybil, keď žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa z dôvodu, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, zrušil a vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd iba mechanicky bez náležitého vyhodnotenia obsahu spisového materiálu a zisteného skutkového stavu danej veci poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozsudok vo veciach sp. zn. 3Sžf/80/2008 z 23. apríla 2009 a sp. zn. 5Sžf/36/2009 z 23. februára 2010 v obdobných veciach, pričom z obsahu administratívneho spis je zrejmé, že daňové orgány, i keď bez výslovnej citácie, túto judikatúru súdov už zohľadnili.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto zo zhora uvedených dôvodov zmenil rozsudok krajského súdu postupom podľa ustanovenia § 250ja ods. 3 vety druhej OSP a § 220 OSP a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu ohľadom nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutia, s tou sa už náležite vypořiadal krajský súd, a najvyšší súd sa v tomto smere s jeho záverom stotožňuje.

O náhrade trov súdneho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Záverom Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza k zmene označenia účastníkov, že Poľnohospodárske družstvo Dolné Saliby podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Trnava od 08. februára 2013 zmenilo obchodné meno na PANAREMA družstvo, a že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 01. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, Banská Bystrica a na adrese Vázovova 2, Bratislava, preto Krajský súd v Trnave a Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP v spojení s § 250 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s v záhlaví rozhodnutia uvedeným právnymi nástupcom pôvodne označeného žalovaného a najvyšší súd i novo označeným žalobcom.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.