

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu : **VOLKSWAGEN SLOVAKIA, a.s.**, IČO: 35 757 442, so sídlom J. Jonáša, Bratislava, *právne zastúpený* : *JUDr. Peter Bak, advokát spoločnosti BBH advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Gorkého 3, Bratislava*, proti žalovanému : **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/1348-7291/2011/990390-r zo 04. februára 2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č.k. 1S/69/2011-135 z 10. októbra 2013, jednomyseľne takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/69/2011-135 z 10. októbra 2013 **zrušuje** a v e c m u **vracia** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozhodnutia len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods.2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/1348-7291/2011/990390-r zo 04. februára 2011 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/26846/10/Hud z 15. novembra 2010 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi

66 eur titulom náhrady súdneho poplatku a na účet právneho zástupcu žalobcu trovy právneho zastúpenia vo výške 1.130,62 eur, všetko do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Žalovaný uvedeným rozhodnutím podľa § 48 ods. 5 zákona č. zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie – dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/26846/10/Hud z 15. novembra 2010, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 301.765,85 eur.

Prvostupňový súd uviedol, že spornou otázkou v preskúmvanej veci medzi účastníkmi konania bolo posúdenie právneho režimu poskytovania prepravy pre zamestnancov žalobcu zo zamestnania a do zamestnania, ktorá vznikla na tom skutkovom základe, že žalobca ako platiteľ dane zamestnancov, pre ktorých zabezpečil zmluvnú prepravu do zamestnania a zo zamestnania zrazil a odvedol daň za rok 2007 zo závislej činnosti v nesprávnej výške, a to tým, že mal porušiť ust. § 2 písm. c) a § 5 ods. 2 a § 35 zákona č. 295/2003 Z.z. o dani z príjmov.

V odôvodnení rozsudku súd skonštatoval, že je možné v celom rozsahu sa stotožniť s právnym názorom žalobcu a síce, že primárnym cieľom žalobcu v tomto prípade nebolo zabezpečovanie prepravy pre zamestnancov za znížené ceny ani poskytovanie zvýhodnenia v podobe zamestnaneckých benefitov, ale zabezpečoval ním nepretržitý chod výrobného procesu vo svojej spoločnosti, čo bolo primárnym a rozhodujúcim účelom, keďže žiadna z existujúcich foriem pravidelnej dopravy, nedokázala žalobcovi zabezpečiť dostatočný počet zamestnancov žalobcu na pracovisko. Primárnym hospodárskym cieľom zabezpečenia prepravy, nebolo teda poskytnutie prepravy pre zamestnancov, ale obstaranie prepravy pre žalobcu samotného, ktoré bolo nevyhnutné na zabezpečenie vlastnej výroby. Úžitok zamestnancov z prepravy predstavoval len vedľajší efekt, za ktorý navyše žalobca požadoval od zamestnancov úhradu.

Prvostupňový súd nesúhlasil s názorom žalovaného, že zo strany žalobcu v tomto prípade došlo k poskytnutiu nepeňažného plnenia vo forme zabezpečenia dopravy, nakoľko

žalobca neposkytoval túto prepravu ako alternatívu k verejnej doprave, sústredil sa len na svojich vlastných zamestnancov a na zabezpečenie trojzmennej prevádzky. Uvedené korešponduje aj s právnym názorom NS SR sp.zn. 3SžoKS 89/2006.

Prvostupňový súd skonštatoval, že zabezpečenie dopravy pre zamestnancov žalobcu nemožno považovať za nepeňažné plnenie pre zamestnancov žalobcu, čiže nemožno ho považovať za nepeňažný príjem zamestnancov žalobcu a teda nepodlieha dani z príjmov zo závislej činnosti. Žalobca teda nemal povinnosť zraziť časť zaplatenej sumy za prepravu zrážkovou daňou. Úhrada časti nákladov za prepravu žalobcom, ktoré žalovaný kvalifikoval ako nepeňažné plnenie pre zamestnancov žalobcu a ktoré by malo byť predmetom dane z príjmov zamestnancov žalobcu, nie je nepeňažným plnením, ale spoločným obstaraním služby žalobcu ako zamestnávateľa a jeho zamestnancov, a preto nemôže byť predmetom dane z príjmov. Žalovaný podľa názoru súdu nesprávne aplikoval zákon o dani z príjmov, konkrétne ust. § 2 písm. c), ktoré definuje príjem na účely dane z príjmov, ust. § 5 ods. 1 písm. a), ktoré určuje príjmy zo závislej činnosti a ust. § 5 ods. 2, ktoré bližšie špecifikuje príjmy zo závislej činnosti. Aplikácia týchto ustanovení na prejednávajúcu vec, je podľa názoru súdu nesprávna preto, lebo úhrada časti nákladov na prepravu žalobcom, nie je nepeňažným plnením žalobcu v prospech zamestnancov žalobcu a teda nepodlieha zákonu o dani z príjmov, keďže sa nejedná o príjem a už vôbec nie o príjem zo závislej činnosti.

Krajský súd uviedol, že z dikcie ustanovenia § 5 ods. 1 zákona o dani z príjmov vyplýva, že príjem zo závislej činnosti môže dosiahnuť len fyzická osoba, v žiadnom prípade nie právnická osoba, ktorou je žalobca. Je nesporné, že daň možno vyrubiť len subjektu, ktorý dosiahol príjem, ktorý podlieha zdaneniu. Daňovníkom dane zo závislej činnosti, t.j. osobou, ktorej príjmy priamo podliehajú dani podľa § 5 ods. 2 zákona o správe daní a ktoré je možné vyrubiť daň zo závislej činnosti, je v danom prípade zamestnanec a nie zamestnávateľ. Konštatoval, že v tomto prípade došlo zo strany žalovaného správneho orgánu k nesprávnej aplikácii zákona o dani z príjmov, pretože žalovaný postavenie platiteľa dane a jeho zodpovednosť interpretuje v rozpore s právnymi predpismi.

V preskúmvanej veci je podľa názoru krajského súdu nesporné, že rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko žalovaný ako aj správca dane podľa názoru súdu nesprávne aplikovali na vec ust. § 2 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov, ako aj ust. § 2 zákona

o správe daní. Prvostupňový správny orgán pri vyrubení dane z príjmov zo závislej činnosti žalobcovi postupoval tiež v rozpore s ust. § 40 zákona o dani z príjmov ako aj v rozpore s ust. § 5 ods. 3 zákona o správe daní, keď prostredníctvom dodatočného vyrubenia preddavkov zamestnávateľovi vyrubil daň z príjmov fyzických osôb inému subjektu (v tomto prípade žalobcovi) ako daňovníkom tejto dane (zamestnancov).

Krajský súd preto postupoval podľa ust. § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. a preskúmané rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania pozostávajúcich zo sumy 66 eur zaplatenej titulom súdneho poplatku a z trov právneho zastúpenia vo výške 1.130,62 eur ktorú uložil žalovanému podľa ust. § 149 ods. 1 O.s.p. zaplatiť na účet právneho zástupcu žalobcu.

II.

Proti tomuto rozsudku prvostupňového súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný, ktorý namietal, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, čo zakladá odvolací dôvod podľa § 205 ods. 2 písm. f) O. s. p.

Žalovaný s poukazom na ustanovenia § 2 písm. c), § 5 ods. 1 a), § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z., ktoré zároveň citoval, uviedol, že zákon o dani z príjmov vymedzuje v § 5 ods. 1 príjmy zo závislej činnosti, ktoré sú predmetom dane (§ 3 ods. 1 písm. a), v ods. 5 príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, okrem príjmov, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2, a v odseku 7 príjmy od dane oslobodené, okrem príjmov oslobodených od dane podľa § 9. Plnenie poskytnuté zamestnancom od zamestnávateľa vo forme úhrady časti nákladov na dopravu do zamestnania a zo zamestnania nie je vymedzené v § 5 ods. 5, ani v § 3 ods. 2, zákona o dani z príjmov ako príjmy, ktoré nie sú predmetom dane. Takýto druh príjmov zákon o dani z príjmov nevymedzuje v § 5 ods. 7, ani v § 9, ako príjmy oslobodené od dane. Preto žalovaný, ako aj správca dane, postupovali v súlade so zákonom, keď predmetný príjem posúdili v zmysle § 5 ods. 2 v nadväznosti na § 2 písm. c) zákona o dani z príjmov ako zdaniteľný príjem zamestnanca od zamestnávateľa, platiteľa príjmu.

Žalovaný uviedol, že aj keď zamestnanci nemali právny nárok na zabezpečenie zmluvnej prepravy do zamestnania a zo zamestnania, zamestnávateľ im ju dobrovoľne zabezpečil, poskytol zamestnancom plnenie súvisiace s výkonom závislej činnosti, ktoré však nebolo od dane oslobodené ani vyňaté z predmetu dane, a preto bol zamestnávateľ povinný plnenie zdaní jednotlivým zamestnancom podľa ustanovenia § 35 a nasl. zákona o dani z príjmov v nadväznosti na § 2 písm. c) zákona o dani z príjmov. Povinnosť poskytnúť zamestnancom príspevok na dopravu do zamestnania a späť vyplýva zamestnávateľovi z ustanovenia § 7 ods. 1 písm. b) zákona č. 152/1994 o sociálnom fonde a o zmene a doplnení zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Avšak aj takéto plnenie podliehalo zdaneniu podľa § 5 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov (§ 35 ods. 1, § 43 ods. 1 a ods. 3 písm. j) zákona o dani z príjmov].

Žalovaný súhlasil, že žalobca „nemal povinnosť zraziť časť zaplatenej sumy za prepravu zrážkovou daňou“ (ako je uvedené v rozsudku), pretože zrážková daň (daň vyberaná zrážkou) sa vzťahuje len na príjmy vymedzené v ustanovení § 43 zákona o dani z príjmov. V predmetnom prípade o takéto príjmy nešlo. Žalobca mal povinnosť postupovať podľa § 35 ods. 1-9 zákona o dani z príjmov a z vyplatenej zdaniteľnej mzdy zraziť preddavok na daň. Zákon o dani z príjmov zdaniteľnú mzdu definuje v § 35 ods. 1 a z dikcie ods. 3 tohto ustanovenia je zrejmé, že zdaniteľná mzda môže spočívať tiež „len v nepeňažnom plnení.“ Uviedol tiež, že ročný výpočet dane zo závislej činnosti s prihliadnutím na zrazené preddavky na daň zamestnancom vykoná zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, pričom zamestnávateľ je viazaný postupom uvedeným v § 38 „Ročné zúčtovanie“ zákona o dani z príjmov.

Žalovaný argumentáciu krajského súdu, že v prípade úhrady časti nákladov na prepravu zamestnancov žalobcu ide o spoločné obstaranie služby zamestnávateľa a jeho zamestnancov, odmietol. Zdôraznil, že podstatou vzťahu medzi zamestnávateľom a zamestnancom nie je uzatváranie transakcií medzi nimi napr. peňažné operácie, uzatváranie obchodov alebo obstaranie si služby spoločne a spoločne sa podieľať na nákladoch na túto službu. Podľa Zákonníka práce (čl.5) zamestnanci a zamestnávatelia sú povinní riadne plniť svoje povinnosti vyplývajúce z pracovnoprávných vzťahov. Ustanovenie § 18 zákona o dani z príjmov pojednáva o úprave základu dane, avšak zahraničných závislých osôb. Definícia zahraničných závislých osôb vzájomne prepojených je uvedená v § 2 písm. r) zákona o dani z príjmov. Toto ustanovenie svojou jednoznačnosťou, odkazom na § 17 ods. 5, vylučuje jeho

aplikáciu pri výpočte základu dane z príjmov zo závislej činnosti. O základe dane pri príjmoch zo závislej činnosti pojednáva ustanovenie § 5 ods. 8 zákona o dani z príjmov.

Žalovaný poukázal na to, že zamestnávateľ a jeho zamestnanec nie sú v zmysle § 2 písm. n) až r) zákona o dani z príjmov závislými osobami; zamestnanci ako takí nie sú ani podnikateľským subjektom. Do zmluvného vzťahu so zmluvným dopravcom vstupoval zamestnávateľ vo vlastnom mene a na vlastný účet. Zamestnanci do predmetného zmluvného vzťahu so zmluvným dopravcom nevstúpili ani po vecnej a rovnako ani po obsahovej stránke. Z predmetného zmluvného vzťahu medzi zamestnávateľom a zmluvným prepravcom nevyplývali zamestnancom žiadne práva, žiadne povinnosti a nespájali sa s ním ani žiadne riziká. Ich práva a povinnosti vyplývali len z pracovnoprávneho vzťahu uzavretého so zamestnávateľom.

Podľa názoru žalovaného prípad judikovaný v rozsudku Najvyššieho súdu SR č. k. 3SžoKS 89/2006, na ktorý krajský súd odkazuje v druhom odseku V. bodu rozsudku (str. 11), nie je v predmete veci totožný s prípadom daňového subjektu. Uvedený rozsudok pojednáva o dani z pridanej hodnoty, ktorej predmetom sú zákonom vymedzené zdaniteľné obchody (dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku, nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu, dovoz tovaru do tuzemska) spĺňajúce zákonom vymedzené znaky (dodanie za protihodnotu, miesto dodania v tuzemsku, uskutočnenie zdaniteľnou osobou). Konkrétne predmetom sporu bolo posúdenie prepravy poskytnutej zamestnancom žalobcu z miesta ich bydliska do miesta výkonu ich práce v prevádzke žalobcu z hľadiska § 13 ods. 1 písm. e) zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (zdaňovacie obdobie november 2002) t.j., či žalobca poskytol svojim zamestnancom zdaniteľné plnenie, službu vo forme prepravy, ktoré podlieha zákonu o dani z pridanej hodnoty. V rozsudku č. k. 3SžoKS 89/2006 NS SR uviedol: „Najvyšší súd zistil, že žalovaný neumožnil žalobcovi v daňovom konaní preukázať túto kauzu právneho úkonu ako právne významnú pre posúdenie zdaniteľného plnenia. Preukázanie kauzy právneho úkonu, ktorý je titulom na uskutočnenie zdaniteľného plnenia musí byť daňovému subjektu vždy umožnené.“

Predmetom dane zo závislej činnosti je príjem zamestnanca zo závislej činnosti, ktorej charakteristickým znakom je, že zamestnanec (daňovník) pri výkone práce pre platiteľa príjmu (zamestnávateľa) je povinný dodržiavať jeho pokyny alebo príkazy.

Odôvodnenie uvedené v V. časti rozsudku podľa názoru žalovaného postráda vysvetlenie, na akom právnom základe Krajský súd v Bratislave konštatoval, že: „ ... zabezpečenie dopravy pre zamestnancov žalobcu nemožno považovať za nepeňažné plnenie pre zamestnancov žalobcu ...úhrada časti nákladov na prepravu žalobcom, nie je nepeňažným plnením žalobcu v prospech zamestnancov žalobcu.“

Žalovaný uviedol, že zákon o dani z príjmov nevymedzuje špecifiká pre nepeňažný príjem a pre ocenenie nepeňažného príjmu (okrem § 2 písm. c), nepeňažné príjmy zákon nevymedzuje ani taxatívne, ani príkladmo (s výnimkou ocenenia nepeňažného príjmu pri poskytovaní motorového vozidla zamestnávateľa aj na súkromné účely (§ 5 ods. 3 zákona), keď sa nepeňažný príjem plynúci zamestnancovi z použitia motorového vozidla aj na súkromné účely oceňuje sumou vo výške 1% zo vstupnej ceny). Preto z nepeňažného príjmu zamestnanca nemožno vylúčiť napr. ani zamestnávateľom vykonanú úhradu časti nákladov na prepravu zamestnancov do zamestnania a zo zamestnania.

Žalovaný uviedol, že podľa § 2 písm. c) zákona o dani z príjmov je peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak. Z ustanovenia § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov vyplýva, že príjmami zo závislej činnosti 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 od platiteľa týchto príjmov alebo v súvislosti s výkonom závislej činnosti. O príjem poskytnutý v inej forme plnenia ide aj vtedy, ak zamestnávateľ zamestnancovi poskytne nepeňažné plnenie. Nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi od platiteľa príjmov zo závislej činnosti alebo v súvislosti s výkonom závislej činnosti, ktoré je zdaniteľným príjmom, sa zdaňuje buď podľa § 35 zákona o dani z príjmov alebo podľa § 43 zákona o dani z príjmov.

Ďalej žalovaný namietal, že všeobecné ustanovenie § 2 písm. b) zákona o dani z príjmov, ktoré znie: „ na účely tohto zákona sa rozumie predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12 ods. 2“ treba vykladať v nadväznosti na § 3 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktoré následne vymedzuje jednotlivé druhy príjmov, ktoré sú predmetom dane,

pričom každý druh zdaniteľného príjmu uvedený v § 3 ods. 1 zákona o dani z príjmov riešia osobitné ustanovenia zákona, § 5, § 6, § 7 § 8.

Poukázal na skutočnosť, že príjem (zamestnanca) zo závislej činnosti je, na rozdiel o príjmu fyzickej osoby (nezamestnanca) špecifický v tom, že zamestnancovi ho vypláca zamestnávateľ, ktorý je zodpovedný za vybratie preddavku na daň v správnej výške a jeho následné odvedenie správcovi dane. Zamestnanec do tohto procesu vstupuje tým, že zamestnávateľovi predkladá doklady, ktorými si uplatňuje napr. daňový bonus na vyživované dieťa a pod. Zákon o dani z príjmov v § 39 vymedzuje povinnosti zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, a v ustanovení § 40 zákon vymedzuje zodpovednosť zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, za zrazené preddavky na daň a za daň.

V zákone o dani z príjmov, ani v zákone o správe daní, nemá oporu záver krajského súdu uvedený v rozsudku na str. 12 (predposledný odsek): *„Prvostupňový správny orgán pri vyrubení dane z príjmov zo závislej činnosti žalobcovi, postupoval tiež v rozpore s ust. § 40 zákona o dani z príjmov, ako aj v rozpore s ust. § 5 ods. 3 zákona o správe daní, keď prostredníctvom dodatočného vyrubenia preddavkov zamestnávateľovi vyrubil daň z príjmov fyzických osôb inému subjektu (v tomto prípade žalobcovi) ako daňovníkom tejto dane (zamestnancov).“*

Odhliadnuc od skutočnosti, že žalobcovi (zamestnávateľovi) bol vyrubený rozdiel dane (nie preddavky na daň), treba uviesť, že jednotliví zamestnanci nepodliehajú registračnej a oznamovacej povinnosti a daňových subjektov podľa § 31 zákona č. 511/1992 Zb. Povinnosť registrovať sa u miestne príslušného správcu dane má podľa § 31 ods. 1 zákona o správe daní právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá získa povolenie alebo oprávnenie na podnikanie alebo začne vykonávať zárobkovú činnosť na území Slovenskej republiky. Podľa § 31 ods.4 zákona o správe daní platiteľ dane je povinný registrovať sa u správcu dane najneskôr do pätnástich dní od vzniku povinnosti zrážať daň alebo preddavky na ňu, alebo daň vyberať, ak osobitný predpis neustanovuje inak.

Žalovaný zdôraznil, že registračná povinnosť sa nevzťahuje na daňovníkov, ktorí majú výhradne príjmy zo závislej činnosti a príjmy, z ktorých je daň vyberaná zrážkou (posledná veta § 31 ods. 5 zákona o správe daní). Správca dane neeviduje v registri daňových subjektov jednotlivých zamestnancov právnickej osoby, ale eviduje právnickú osobu, t.j. daňový subjekt

zaregistrovaný na dani z príjmov právnickej osoby a na dani zo závislej činnosti ako platiteľ dane (§ 31 ods. 4 zákona o správe daní). Podľa § 5 ods. 3 zákona o správe daní platiteľom dane je osoba, ktorá odvádza správcovi dane daň vybranú od daňovníka alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá. Podľa § 3 ods. 8 zákona o správe daní pri dani z príjmov zo závislej činnosti a z funkčných pôžitkov je miestne príslušný správca dane, v ktorého územnom obvode má sídlo organizačná jednotka, v ktorej platiteľ dane vykonáva výpočet mzdy, zostavuje a vedie mzdové listy, mzdu vypláca alebo pripisuje k dobru. Táto organizačná jednotka má rovnaké oprávnenie a povinnosti podľa tohto zákona ako platiteľ dane. Podľa § 66 ods. 1 zákona o správe daní preddavok je povinná platba na daň, ktorú je povinný daňovník platiť v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak skutočná výška dane za toto obdobie nie je ešte známa. Pri dani zo závislej činnosti vykoná výpočet dane, s prihliadnutím na zrazené preddavky na daň, zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, na základe písomnej žiadosti zamestnanca – postup pri vykonaní ročného zúčtovania upravuje § 38 zákona o dani z príjmov.

Správca dane kontroloval daňový subjekt, právnickú osobu – platiteľ dane zo závislej činnosti. Po ukončení daňovej kontroly začal vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona o správe daní (v nadväznosti na § 15 ods. 13). Kontrolou správca dane zistil, že daň zistená daňovou kontrolou sa odlišuje od dane, ktorú uviedol platiteľ dane v hlásení (§ 38 zákona o správe daní, § 39 ods. 9 písm. b) zákona o dani z príjmov), a preto dodatočným platobným výmerom vyrubil rozdiel dane platiteľovi dane a nie jednotlivým zamestnancom.

Na základe uvedeného žalovaný namietal, že Krajský súd v Bratislave neposúdil vec právne správne, keď uviedol (tretí odsek na str. 12 rozsudku): *„Je nesporné, že daň možno vyrubiť len subjektu, ktorý dosiahol príjem, ktorý podlieha zdaneniu. Daňovníkom dane zo závislej činnosti, t. j. osobou, ktorej príjmy priamo podliehajú dani podľa § 5 ods. 2 zákona o správe daní a ktoré je možné vyrubiť daň zo závislej činnosti, je v danom prípade zamestnanec a nie zamestnávateľ.“* Krajský súd nerozlišil špecifiká zdaňovania príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti (§ 5 zákona o dani z príjmov), pri ktorých zodpovednosť za ich správne zdanenie prechádza na platiteľa dane (zamestnávateľa) od zdaňovania príjmov fyzických osôb dosiahnutých podľa § 6, § 7 alebo podľa § 8 zákona o dani z príjmov, pri ktorých zodpovednosť za ich priznanie a správne zdanenie ostáva na poberateľovi príjmu – fyzickej osobe. Záver krajského súdu bol v rozpore s ustanovením § 31 ods. 4 a ods. 5 zákona o správe daní, pretože správca dane pri príjmoch zo závislej činnosti nemohol vyrubiť

daň alebo rozdiel dane osobe, ktorá nebola platiteľom dane, t. j. zamestnancovi, s výnimkou prípadu, keď zamestnanec podal daňové priznanie.

Žalovaný navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie, a zároveň zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

III.

Žalobca vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že prvostupňový súd v napadnutom rozsudku vec právne správne vec posúdil, a preto žiadal, aby odvolací súd v zmysle ust. § 219 ods. 1. O.s.p. napadnutý rozsudok I. stupňa potvrdil a zaviazal žalovaného na náhradu trov právneho zastúpenia v odvolacom konaní vo výške 165,58 eur (130,17 eur + 7,81 eur + 20% DPH).

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods.2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaním napadnutý rozsudok je potrebné z dôvodu nepreskúmateľnosti zrušiť.

Senát najvyššieho súdu považuje za potrebné zdôrazniť, že predmetom odvolacieho konania bolo v poradí už druhé rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave v posudzovanej veci, ktorým krajský súd rozhodol potom, ako uznesením najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžf/38/2012 z 19. júna 2013 bol jeho predchádzajúci rozsudok č.k. 1S/69/2011-87 z 5. apríla 2012 zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Z odôvodnenia uznesenia najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžf/38/2012 z 19. júna 2013 vyplýva nasledovné :

„V správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb,

ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

Podľa § 246c veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 157 ods.2 O.s.p. v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôvodov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

Posudzujúc obsah odôvodnenia napadnutého rozsudku, odvolací súd dospel k záveru, že argumentácia žalovaného v odvolaní, týkajúca sa nepreskúmateľnosti prvostupňového rozsudku z dôvodu jeho nedostatočného odôvodnenia, je v plnom rozsahu opodstatnená. Krajský súd totiž odôvodnenie výroku napadnutého rozsudku založil iba na formálnom i keď rozsiahlom opise žaloby, vyjadrenia žalovaného, citovaní jednotlivých zákonných ustanovení - paragrafových znení - na vec sa vzťahujúcich právnych predpisov, pričom vlastnému právnemu odôvodneniu svojich záverov v napadnutom rozsudku venoval pozornosť v minimálnom rozsahu (na strane čl. 11), čím postihol napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti odvolacím súdom.

Na tomto mieste považuje odvolací súd za potrebné uviesť, že povinnosť súdu vyrovnáť sa s argumentmi účastníkov súdneho konania je jednou z najdôležitejších súčastí základného práva na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

Napadnutý rozsudok postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení.

Odvolačí súd zdôrazňuje, že súd nemôže argumentáciu účastníka iba odmietnuť ako nesprávnu, ale jeho povinnosťou je tiež uviesť v čom jej nesprávnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne. Konštatovanie súdu, že argumenty účastníka sú nesprávne alebo irelevantné, bez toho, aby súd uviedol, prečo ich považuje za nesprávne alebo irelevantné, možno považovať za arbitrárne.

Za stavu, že súd prvého stupňa sa s argumentmi žalovaného dostatočne nezaoberal, odvolaciemu súdu nezostávalo nič iné ako skonštatovať, že odôvodnenie napadnutého rozsudku nezodpovedá požiadavke vyplývajúcej z ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p. v zmysle ktorej je povinnosťou súdov uviesť v rozhodnutí dostatočné a relevantné dôvody na ktorých svoje rozhodnutie založili. Súčasťou základného práva na súdnu a inú právnu ochranu je totiž nepochybne požiadavka, aby sa príslušný všeobecný súd v konaní právne korektným spôsobom a zrozumiteľne vyrovnal nielen so skutkovými okolnosťami prípadu, ale aj s vlastnými právnymi závermi, ktoré ho viedli ku konkrétnemu rozhodnutiu.

Podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p., súd rozhodnutie zruší, len ak sa účastníkovi konania postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom.

Pod odňatím možnosti konať pred súdom možno vo všeobecnosti rozumieť taký postup súdu, ktorým účastníkovi konania znemožnil realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Občiansky súdny poriadok priznáva, pričom možnosť konať pred súdom prvého stupňa, je účastníkovi odňatá vždy, ak jeho rozhodnutie neposkytuje účastníkovi konania dostatočné argumenty preukazujúce zákonnosť jeho rozhodnutia alebo postupu.

U nepreskúmateľného rozhodnutia nemožno hodnotiť správnosť relevantných právnych otázok ani vady správneho konania, pretože bolo nutné takéto rozhodnutie zrušiť a otvoriť tým krajskému súdu procesný priestor pre vydanie rozhodnutia nového, ktoré nebude postihnuté zmieneným deficitom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, s poukazom na vyššie uvedené, zrušil z procesných dôvodov podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. napadnutý rozsudok a vec podľa § 221 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal meritom veci.

V ďalšom konaní prvostupňový súd prejedná vec v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiada so všetkými námietkami účastníkov, vrátane odvolacích námietok žalovaného, znova o nej rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní.“

Senát najvyššieho súdu po dôkladnom oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/69/2011-135 z 10. októbra 2013, porovnaním dôvodov uvedených v predchádzajúcom – zrušenom rozsudku krajského súdu č.k. 1S/69/2011-87 z 05. apríla 2012 s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozsudku, skonštatoval, že krajský súd v intenciách zrušujúceho rozhodnutia najvyššieho súdu nepostupoval. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je totiž zrejmé, že ho odôvodnil v podstate úplne rovnako ako rozsudok mu predchádzajúci, pričom prebral (aj to vo veľmi stručnej podobe) len argumentáciu žalobcu bez toho, aby reagoval na námietky protistrany.

S poukazom na uvedené, Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky v preskúmvanej veci nezostávalo nič iné, ako napadnutý rozsudok prvostupňového súdu z procesných dôvodov zrušiť podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. a vec podľa § 221 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie bez toho, aby sa zaoberal meritom veci.

V ďalšom konaní bude povinnosťou prvostupňového súdu vec opätovne prejednať v medziach podanej žaloby, *dôsledne sa vysporiadať so všetkými námietkami účastníkov, vrátane odvolacích námietok žalovaného, znova o nej rozhodnúť a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodniť.*

Súčasne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opätovne rozhodne o náhrade trov konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvej O.s.p.).

Podľa § 250ja ods. 4 O.s.p. súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 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. mája 2011).

P o u ě n i e : Proti tomuto uzneseniu **nie je** prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 27. mája 2015

JUDr. Alena Adamcová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Mgr. Karin Fedorová