



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Anny Elexovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **A., s.r.o.** so sídlom v M., IČO: X., právne zastúpeného JUDr. P. B., advokátom v G., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/5358-30907/2007/990311-r zo dňa 20.04.2007 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 164/2007-106 zo dňa 16.01.2008 **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. I/221/5358-30907/2007/990311-r zo dňa 20.04.2007 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/741/07/Mik zo dňa 15.01.2007 **z r u š u j e** a **v r a c i a** vec 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/221/5358-30907/2007/990311-r zo dňa 20.04.2007, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov potvrdil

dodatočný platobný výmer dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/741/07/Mik zo dňa 15.01.2007, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 citovaného zákona vyrubený žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie od 01.09.2004 do 31.08.2005 v sume 1 788 930,--Sk.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že s ohľadom na legálnu definíciu mzdy možno konštatovať, že zamestnávateľ si môže so zamestnancom dohodnúť v rámci mzdových dojednaní v pracovnej zmluve okrem základnej mzdy aj iné pohyblivé či nepravidelné zložky mzdy, ktoré sú nárokovateľné a patria zamestnancovi po splnení dohodnutých podmienok. Za mzdu teda možno považovať všetko, čo zákonník práce (§118 ods. 2) z pojmu mzda nevyklučuje. Podľa názoru súdu nič nebráni tomu, aby za súčasť mzdy boli podľa písomných mzdových dojednaní v pracovnej zmluve považované aj náklady na životné a invalidné poistenie zamestnanca, ktoré celkom alebo sčasti za zamestnanca uhradza zamestnávateľ, prípadne poplatky k nemocenským dávkam zamestnanca počas jeho dočasnej pracovnej neschopnosti až do výšky jeho mesačného príjmu. Pokiaľ by bolo v písomnej pracovnej zmluve výslovne dohodnuté, že tieto platové náležitosti sú súčasťou mzdy zamestnanca a boli by zdanené daňou z príjmov fyzických osôb ako príjem zo závislej činnosti, nebol by dôvod na účely posudzovania základu dane z príjmov právnických osôb tieto výdavky zamestnávateľa neuznať ako daňové výdavky na mzdy zamestnancov. V danom prípade žalobca uplatnil tieto náklady vyplácané zamestnancom ako daňové výdavky tvrdiac, že tvoria súčasť mzdy, na ktorú vznikol zamestnancom nárok v zmysle internej smernice žalobcu, v ktorej boli uvedené zložky mzdy rámcovo dojednané pre všetkých zamestnancov rovnako. Súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že vyššie uvedený interný predpis, na základe ktorého žalobca pri vyplácaní predmetných peňažných plnení zamestnancom postupoval, sa nestal súčasťou pracovných zmlúv, aj keď boli zamestnanci s týmto predpisom oboznámení a plnenia poskytnuté žalobcom na jeho základe dobromyseľne prijali. Zákonník práce totiž vyžaduje pre platnosť mzdových dojednaní v pracovnej zmluve písomnú formu, ktorá v danom prípade nebola dodržaná. Pracovné zmluvy zamestnancov v dotknutej časti obsahovali len dojednanie o základnej mzde a tiež údaj o tom, že všetky zmeny a doplnky pracovnej zmluvy môžu byť dojednané len písomne. Pracovné zmluvy neobsahovali ani odkaz na predmetnú smernicu, na základe ktorého by sa obsah relevantných častí smernice stal súčasťou jednotlivých pracovných zmlúv a žalobca neuzavrel so zamestnancami ani osobitné dojednanie o tom, že náklady žalobcu na životné a invalidné poistenie zamestnancom a doplatky k nemocenským dávkam počas dočasnej pracovnej neschopnosti

zamestnancov tvoria súčasť ich mzdy. Z tohto dôvodu nebolo možné považovať tieto peňažné plnenia žalobcu za vyplácanie mzdy zamestnancom na základe mzdových dojednaní v pracovnej zmluve, pri ktorých neplatia z hľadiska ich uznateľnosti na strane daňových výdavkov žiadne limity. Napriek tomu, že z uvedených hľadísk sa daňové orgány možnosťou uznania predmetných plnení ako daňových výdavkov nezaoberali, postupovali správne a v súlade so zákonom, keď o tieto plnenia v zmysle § 17 ods. 2 písm. a/ ZDP zvýšili žalobcovi základ dane z príjmov za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že pod pojmom poistné a príspevky, ktoré sú uvedené medzi daňovými výdavkami v zmysle ust. § 19 ods. 3 písm. i/ ZDP, je treba rozumieť len poistné na verejné zdravotné poistenie, poistné na sociálne poistenie, poistné na sociálne zabezpečenie a príspevky na starobné dôchodkové sporenie v zmysle príslušných právnych predpisov. Za daných okolností žalovaný správne vyhodnotil výdavky žalobcu na životné a invalidné poistenie zamestnancov ako dobrovoľné komerčné poistenie nad rámec poistenia a príspevkov stanovených ustanoveniami ZDP v nadväznosti na príslušné osobitné predpisy upravujúce toto poistenie a príspevky a náklady na toto poistenie nepovažoval za oprávnený daňový výdavok. To isté možno konštatovať v prípade žalobcom vyplatených náhrad pri dočasnej pracovnej neschopnosti zamestnancov vo výške presahujúcej rámec zákonnej náhrady príjmu stanovenej zákonom o náhrade príjmu pri dočasnej pracovnej neschopnosti, ktorý stanovuje limity náhrad uplatniteľných ako daňové výdavky. V tomto smere žalovaný i správca dane svoj postup náležite a zrozumiteľne odôvodnili a preto naň možno len poukázať.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že ustanovenie § 118 ods. 2 Zákonníka práce, o ktoré súd svoj názor opiera vylučuje z pojmu mzda výlučne náhrady poskytované zamestnancom podľa iných ustanovení Zákonníka práce prípadne iných osobitných predpisov. Plnenia vyplácané zamestnancom nad rozsah zákona č. 283/2002 Z.z. cestovných náhradách nie sú poskytované na základe tohto ani iných osobitných predpisov, a teda nemôžu právne kvalifikované ako cestovné náhrady v zmysle zákona č. 283/2002 Z.z. Preto tieto plnenia nie sú ustanovením § 118 ods. 2 Zákonníka práce z pojmu mzda vylúčené. Interpretácia predmetného ustanovenia súdom odporuje aj účelu tohto ustanovenia, ktorým je ochrana zamestnanca v tom zmysle, že bráni zamestnávateľom krátiť dojednanú mzdu o náhrady poskytované podľa iných ustanovení. Z vyššie uvedeného vyplýva, že plnenia, ktoré žalobca poskytuje svojim zamestnancom nad rámec zákona

č. 283/2002 Z.z. nie sú cestovnými náhradami, a teda nevzťahuje sa na tieto plnenia negatívne vymedzenie mzdy v zmysle ust. § 118 ods. 2 Zákonníka práce. Na základe argumentu a contrario teda tieto plnenia musia byť považované za mzdu, resp. jej súčasť, t.j. sú daňovými výdavkami. Súd prvého stupňa sa teda v tejto časti napadnutého rozsudku dopustil nesprávneho právneho posúdenia veci – ust. § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.

Žalobca ďalej nesúhlasil s názorom súdu (str. 7 štvrtý odsek rozsudku a str. 8 rozsudku), podľa ktorého nebolo dojednanie o týchto zložkách mzdy platne uzavreté, keďže nebolo dojednané písomne s tým, že pracovné zmluvy neobsahovali odkaz na predmetnú smernicu. *Podľa ust. § 17 ods. 2 Zákonníka práce, právny úkon, na ktorý neudelili predpísaný súhlas zástupcovia zamestnancov, právny úkon ktorý vopred nebol prerokovaný so zástupcami zamestnancov, alebo právny úkon, ktorý sa neurobil formou predpísanou týmto zákonom, je neplatný, len ak je to výslovne ustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis.* Zákonník práce však nedodržanie písomnej formy pracovnej zmluvy alebo dodatku k nej nepostihuje neplatnosťou pracovnej zmluvy alebo dodatku k nej. Taktiež znenie pracovných zmlúv neobsahuje ustanovenie o neplatnosti dodatku k pracovným zmluvám, ak neboli uzavreté písomne. V týchto súvislostiach súd 1. stupňa dojednania medzi žalobcom a jeho zamestnancami vôbec neposudzoval. Navyiac, podľa ust. § 15 Zákonníka práce „*prejav vôle treba vykladať tak, ako to so zreteľom na okolnosti, za ktorých sa urobil, zodpovedá dobrým mravom.*“ Podľa ust. § 18 Zákonníka práce zmluva podľa tohto zákona je uzavretá, len čo sa účastníci dohodli na jej obsahu. Z prejavov vôle žalobcu a jeho zamestnancov pri uzatváraní dohôd, na základe ktorých boli zamestnancom vyplácané plnenia a z interných predpisov žalobcu, s ktorými boli jeho zamestnanci oboznámení, a ktoré sú teda súčasťou prejavov vôle oboch zmluvných strán. Jednoznačne vyplýva, že obe zmluvné strany (žalobca aj jeho zamestnanci) považovali sporné plnenia za súčasť mzdy. Jedine takýto výklad zodpovedá dobrým mravom, a teda ide o daňové výdavky žalobcu. Názor žalovaného že sa nejedná o súčasť mzdy je v tomto smere nerozhodný, ak obe zmluvné strany (žalobca a jeho zamestnanci) tieto plnenia za súčasť mzdy na základe ich prejavov vôle považujú.

Bez ohľadu na vyššie uvedené však žalobca však naďalej zotrúva na svojej doterajšej argumentácii, že išlo o mzdové dojednanie dohodnuté písomne, a to spôsobom, ktorý už žalobca uviedol v tomto odvolaní vyššie ako aj v samotnej žalobe a svojich

doterajších prednesoch. Žalobca navrhuje, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobe vyhovel v celom rozsahu.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 09.04.2008 k odvolaniu žalobcu a stotožňuje s právnym posúdením vecí v rozsudku Krajského súdu Bratislave 2S 164/07-106 zo dňa 16.01.2008 a námietky žalobcu v odvolaní považuje a neopodstatnené.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal vec podľa § 246c, § 214 ods. 1 O.s.p bez 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, rozhodnutie žalovaného č. I/221/5358-30907/2007/990311-r zo dňa 20.04.2007 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/741/07/Mik zo dňa 15.01.2007 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 neuznaní časti výdavkov žalobcu za zdaňovacie obdobie 01.09.2004 do 31.08.2005 ako daňových výdavkov **na mzdové a ostatné pracovnoprávne nároky zamestnancov v rozsahu ustanovenom pracovnoprávnymi predpismi – podľa ust. § 19 ods. 2, písm. c/ bod 5 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „ZDP“)**. Spor spočíval v právnej kvalifikácii „nadlimitných výdavkov – benefitov“, o ktorých žalobca tvrdil že boli zamestnancom vyplatené ako súčasť mzdy a boli predmetom dane z príjmov zo závislej činnosti. **Žalovaný ich právne kvalifikoval ako výdavky ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 ods. 1, písm. e/ ZDP ako výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi.**

Najvyšší súd sa stotožnil a považuje za vecne správnu časť právneho názoru súdu prvého stupňa k právnej povahe mzdy (posledný odsek na str. 7 a prvý odsek na str. 8 odôvodnenia rozsudku) nasledovne:

„S ohľadom na legálnu definíciu mzdy možno konštatovať, že zamestnávateľ si môže so zamestnancom dohodnúť v rámci mzdových dojednaní v pracovnej zmluve okrem základnej mzdy aj iné pohyblivé či nepravidelné zložky mzdy, ktoré sú nárokovateľné a patria zamestnancovi po splnení dohodnutých podmienok. **Za mzdu teda možno považovať všetko, čo zákonník práce (§ 118 ods. 2) z pojmu mzda nevyklučuje**. Podľa názoru súdu nič nebráni tomu, aby za súčasť mzdy boli podľa písomných mzdových dojednaní v pracovnej zmluve považované aj náklady na životné a invalidné poistenie zamestnanca, ktoré celkom alebo sčasti za zamestnanca uhrádza zamestnávateľ, prípadne doplatky k nemocenským dávkam zamestnanca počas jeho dočasnej pracovnej neschopnosti až do výšky jeho mesačného príjmu. Pokiaľ by bolo v písomnej pracovnej zmluve výslovne dohodnuté, že tieto platové náležitosti sú súčasťou mzdy zamestnanca a boli by zdanené daňou z príjmov fyzických osôb ako príjem zo závislej činnosti, nebol by dôvod na účely posudzovania základu dane z príjmov právnických osôb tieto výdavky zamestnávateľa neuznať ako daňové výdavky na mzdy zamestnancov“.

Najvyšší súd potvrdzuje že i nadlimitné výdavky – benefity možno poskytnúť zamestnancom ako súčasť mzdy mimo základnej mzdy (**d’alšie zložky plnení poskytovaných za prácu**) ak boli dojednané ako súčasť mzdových podmienok v **pracovnej zmluve** (§ 43 ods. 1, písm. d/ Zákonníka práce). Nedostatok písomnej formy však nespôsobuje neplatnosť dojednania.

*Podľa § 17 ods. 2 zákonníka práce právny úkon, na ktorý neudelili predpísaný súhlas zástupcovia zamestnancov, právny úkon, ktorý nebol vopred prerokovaný so zástupcami zamestnancov, alebo **právny úkon, ktorý sa neurobil formou predpísanou týmto zákonom, je neplatný, len ak to výslovne ustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis.***

Je nesporné, že dojednania zamestnanca a zamestnávateľa v danom prípade o tom, že tieto benefity mu budú vyplatené ako súčasť mzdy, náležitosť písomnej formy právneho úkonu nespĺňajú. Tento nedostatok formy právneho úkonu však v zmysle § 17 ods. 2 Zákonníka práce nie je sankcionovaný neplatnosťou, keďže Zákonník práce ani iný osobitný predpis výslovne s touto vadou neplatnosť nespájajú. Vzhľadom na to sú platné i konkludentné dojednania o mzdových podmienkach a konkludentné dodatky k pracovným zmluvám – poskytnutím a prijatím ďalšej zložky mzdy a samozrejme jej zdanením ako mzdy. Rozhodujúca je pritom prejavená vôľa zamestnávateľa a zamestnanca, ktorú v prípade

pochybností pre správcu dane zmluvné strany môžu následne písomne deklarovat'. To aké na základe iného zákona nenárokovateľné plnenia budú ďalšou zložkou mzdy je v celom rozsahu závislé od zhodne prejavenej vôle zamestnanca a zamestnávateľa. Písomná forma pracovnej zmluvy zabezpečuje len určitosť jej obsahu pre zmluvné strany a následne určitosť pri uplatňovaní a preukazovaní daňových výdavkov vo vzťahu k daňovým orgánom, ktorej nedostatok je však možné odstrániť i inými dôkaznými prostriedkami.

*Podľa § 118 ods .2 Zákonníka práce mzda je peňažné plnenie alebo plnenie peňažnej hodnoty (naturálna mzda) poskytované zamestnávateľom zamestnancovi za prácu. **Za mzdu sa nepovažuje plnenie poskytované v súvislosti so zamestnaním podľa iných ustanovení tohto zákona alebo podľa osobitných predpisov, najmä náhrada mzdy, odstupné, odchodné, cestovné náhrady, príspevky zo sociálneho fondu, výnosy z kapitálových podielov (akcií) alebo obligácií a náhrada za pracovnú pohotovosť. Za mzdu sa tiež nepovažuje ďalšie plnenie poskytované zamestnávateľom zamestnancovi zo zisku po zdanení.***

Najvyšší súd ďalej potvrdzuje i vecnú správnosť výkladu žalobcu v odvolaní, týkajúceho sa vzťahu pojmového vymedzenia mzdy v § 118 ods. 2 Zákonníka práce k tzv. nenárokovateľným (dobrovoľným) nadlimitným plneniam podľa osobitných predpisov. Plnenia vyplácané zamestnancom nad rozsah zákona č. 283/2002 Z.z. cestovných náhradách, **na ktoré im nevznikol nárok priamo zo zákona, alebo na základe tohto zákona (ten vzniká iba do rozsahu zákonom ustanoveného limitu a iba do rozsahu ustanoveného zákonom je daňovým výdavkom majúcim svoj základ v tomto osobitnom predpise),** môžu byť zložkou mzdy, ak sa zamestnávateľ a zamestnanec na tom dohodli (i konkludentne).

„Nadlimitné“ (dobrovoľné, nad rámec zákonného nároku) plnenia (cestovné náhrady, poistné na životné a invalidné poistenie zamestnancov, doplatky počas pracovnej neschopnosti a pod.) poskytované zamestnancom nad rámec ich nároku vzniknutého priamo zo zákona, môžu byť súčasťou dojednaných ďalších zložiek mzdy vzhľadom na pojmové vymedzenie mzdy podľa § 118 ods. 2 Zákonníka práce. Nadlimitné plnenia sú spôsobilým predmetom ďalšej mzdovej zložky, ak zamestnancovi na ne nevznikol nárok podľa osobitných ustanovení zákonníka práce alebo podľa ustanovení osobitných predpisov (§ 118 ods. 2, veta druhá zákonníka práce). Práve vznik nároku zamestnanca podľa osobitného

predpisu je v danom prípade diferenciačným kritériom pre nemožnosť plnenia dojednať ho ako súčasť mzdy.

Z hľadiska axiologického a ústavne konformného výkladu ustanovenia § 118 ods. 2 Zákonníka práce nie je možné zamestnávateľa obmedzovať ak mieni zamestnancovi vyplácať ako časť mzdy ďalšie dobrovoľné plnenia, na ktoré nevzniká zamestnancovi nárok podľa iných predpisov a zamestnanec tieto zložky mzdy i konkludentne prijme a zdaní ako mzdu.

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 vznik spor zavinil nedojednaním predmetných mzdových podmienok v písomnej forme so zamestnancami, ktorú povinnosť mu ukladá Zákonník práce.

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

V Bratislave, dňa 09.októbra 2008

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

za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková