



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobkyne **A. R., J., IČO X.**, zastúpenej *JUDr. J. H., advokátom, so sídlom T., pracovisko: L.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/227/323-10701/2007/994291-r zo dňa 05.02.2007, č. I/227/325-10721/2007/99429J-r zo dňa 05.02.2007, č. I/227/324-10730/2007/994291-r zo dňa 05.02.2007, č. I/227/326 10687/2007/994291-r zo dňa 05.02.2007 o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/93/2007-50 zo dňa 28. augusta 2008 rozhodol

t a k t o :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/93/2007-50 zo dňa 28. augusta 2008 **p o t v r d z u j e .**

Žalobkyni 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 :

Krajský súd v Trnave zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala zrušenia rozhodnutí žalovaného a vrátenia veci na druhostupňový orgán alebo zrušenia týchto rozhodnutí a zastavenia konania. Napadnutými rozhodnutiami žalovaný ako druhostupňový správny orgán potvrdil prvostupňové rozhodnutia Daňového úradu Piešťany o uložení pokuty podľa § 35 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov za nepredloženie

prehľadu o zrazených a odvedených preddavkoch za druhý, tretí a štvrtý štvrtrok roku 2004 a prvý štvrtrok roku 2005 v ustanovenej lehote podľa § 49 ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z..

Podľa názoru súdu žaloba nebola dôvodná, nakoľko ust. § 49 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. tak ako bolo aplikované správcom dane a neskôr žalovaným, nebolo v rozpore s ustanovením čl. 59 bod 2 Ústavy SR, ktorý rieši možnosť ukladať dane a poplatky zákonom alebo na základe zákona v nadväznosti na § 1a zák. č. 511/1992 Zb. Považoval za správny výklad žalovaného, že ust. § 5 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. hovorí nielen o osobe, ktorá daň odvieďa, ale je všeobecnou úpravou postavenia každej osoby, ktorá vo všeobecnosti takúto povinnosť mala, či mohla mať, bez ohľadu, či tak v konkrétnom prípade urobila. Dokonca ani z novelizácie vykonanej zák. č. 534/2005 Z.z. nemožno vyvodit', že za obdobie pred jej účinnosťou nebola zákonom stanovená povinnosť podávať tzv. nulové prehľady preddavkov. Ustanovenie ods. 11 § 39 zák. č. 595/2003 Z.z. totiž vylučuje povinnosť podávať prehľad len u tých platiteľov dane, ktorí v príslušnom období nevyplácali príjmy zo závislej činnosti, čo nebol prípad žalobkyne. Dokonca ani zo vzoru prehľadu zrazených a odvedených preddavkov (bez ohľadu na jeho právnu silu), nijakým spôsobom nevyplýva, že ho nie je potrebné vyplňať v prípade, ak nebol zamestnancovi zrazený preddavok na daň v zmysle § 35 ods. 3, nakoľko v takom prípade nie je možné považovať zamestnávateľa za daňový subjekt – platiteľa dane v zmysle zák. č. 511/1992 Zb. Nie je dôvodné ani tvrdenie, že vo veci úpravy povinnosti podávania prehľadu a hlásenia je úprava zákona č. 595/2003 Z.z. lex specialis vo vzťahu k ust. § 5 ods.3 zák.č. 511/1992 Zb.

O trovách konania súd podľa § 250k O.s.p. rozhodol tak, že neúspešnej žalobkyňi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podala odvolanie žalobkyňa a domáhala sa zrušenia napadnutého rozsudku vo výroku o zamietnutí žaloby, ale aj vo výroku o nepriznaní trov konania. Rozhodnutie súdu I. stupňa podľa jej názoru vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci tak, ako to má na mysli ustanovenie § 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p. Krajský súd nebol dôsledný, pokiaľ citoval a následne vykladal ustanovenia zákonov, ktoré s vecou súvisia, pretože rozsudok odôvodnil ustanovením § 39 ods. 9 písm. a/ zák. č. 511/1992 Zb., pričom toto ustanovenie zákona má iba 6 odsekov.

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v § 39 – povinnosti zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane (poznámka 122 je odkazom na § 5 ods. 3 zákona č. 511/92 Zb.), je povinný predkladať správcovi dane v lehote podľa § 49 prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch na dani vyberanej podľa § 43 (daň vyberanú zrážkami z príjmov zo závislej činnosti), ktoré zamestnancom vyplatil a o daňovom bonuse za uplynulý kalendárny štvrtrok.

Žalobkyňa nesprávnosť posúdenia veci videla v tom, že § 39 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov hovorí o zrazených a odvedených preddavkoch.

Predmetom skúmania povinnosti podávať „prehľad“ je to, že správca dane chce mať prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch na daň. Tomuto však slúži ustanovenie § 35 zákona o dani z príjmu. Podľa ods. 1, 3 tohto ustanovenia povinným je ten, kto vyberie (ods. 1), zrazí (ods. 3) daň, teda a contrario úplne jednoznačne prehľad nepodáva ten, kto nevyberie alebo nezrazí daň.

Výklad, či právny alebo gramatický, nemôže riadiť Daňové riaditeľstvo, ale zásadne a bezvýhradne súd. Ved' účastník konania má na výsledku sporu záujem.

Podľa § 1 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. sa postupuje podľa zák. o správe daní a poplatkov iba vtedy, ak osobitný zákon neustanovuje inak (pozn. 1 odkazuje mimo iného aj na zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov). V tomto zákone je právna úprava podľa § 35 nesporne norma špeciálna, prednostná a vylučujúca použit' ustanovenie zákona všeobecného. V širšom slova zmysle ak správca dane musí získať prehľad o vybratých sumách preddavkov alebo zrazených sumách preto, aby vedel prognózovať a reálne plánovať predpokladaný rozsah tejto veľmi dôležitej dane, je nezaujímavá nula „odvedených“, či nula „zrazených“ preddavkov, ktoré nie sú prínosom do príjmovej časti rozpočtu SR. Ak teda v dôsledku telefonickej výzvy správcu dane žalobkyňa prehľady podala, avšak do jednotlivých riadkov nenapísala nič, ani dátum výplaty, tak podaný prehľad je papierom bez akéhokoľvek využitia.

Keďže podľa žalobkyne prehľad v obsahovo nezmyselnej podobe podávať nemusela, pretože zákon jej takúto povinnosť neprikazoval, sú uložené pokuty nezákonné. Týmto odvolaním sa domáhala zmeny rozsudku, ktorý nesie známky akejsi podriadenosti voči názoru žalovaného. Poukázala na to, že správnosti jej výkladu právnych noriem svedčí zmena v zákone č. 595/2003 Z.z. v znení zák. č. 534/2005 Z.z. a to ustanovením § 39 ods. 11.

Po zmene rozsudku žiadala priznať trovy konania pred súdom prvostupňovým a aj súdom odvolacím.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že trvá na svojich rozhodnutiach a stotožňuje sa so závermi Krajského súdu v Trnave uvedenými v napadnutom rozsudku. Žalobkyňa síce správne poukázala na neexistenciu § 39 ods. 9 písm. a/ zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, avšak v danom prípade niet pochyb o tom, že mal súd na mysli ustanovenie § 39 ods. 9 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z.. Ide teda o zjavnú chybu v písaní a preto táto chyba nemá vplyv na zrozumiteľnosť, presvedčivosť a zákonnosť rozsudku, najmä jeho výroku.

Žalobkyňa poukazovala na to, že zákonodarca v § 39 hovorí o zrazených a odvedených preddavkoch, avšak v tomto prípade časť textu v § 39 ods. 9 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. nemožno považovať za hypotézu právnej normy, ale za jej dispozíciu, a text „prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch ...“ predstavuje úplný názov dokumentu skráteno označovaného „prehľad“, a teda nemožno z tohto vyvodzovať žiadne závery.

Je nesporné, že v rozhodujúcom období bola žalobkyňa zamestnávateľom a od 21.02.2000 registrovaným platiteľom dane z príjmov zo závislej činnosti a funkčných požitkov v zmysle § 31 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. V priebehu roka 2004 a 2005 svoju registráciu ani nezrušila a ani neoznámila zmeny podľa § 31 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., na základe ktorých by správca dane nemal považovať žalobkyňu za platiteľa dane z príjmov zo závislej činnosti. Z uvedeného vyplýva, že z pohľadu evidencie a vyberania daní, žalobkyňa nepochybne naplnila hypotézu § 39 ods. 9 zák. č. 595/2003 Z.z.

Žalovaný nesúhlasil s názorom žalobkyne, že výklad „či právny alebo gramatický“ nemôže „riadiť“ Daňové riaditeľstvo, ale zásadne a bezvýhradne súd. Žalovaný v súlade so zásadou rovnosti účastníkov konania v občianskom súdnom konaní má rovnaké právo predostrieť súdu svoj právny názor, ako ho má aj žalobkyňa.

Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na znenie § 35 zák. č. 595/2003 Z.z., žalovaný uviedol, že relevantným ustanovením je § 39, ktorý upravuje administratívno-evidenčné povinnosti zamestnávateľa, ktorý je „platiteľom dane“ (platí pre § 39 až 40) a nie § 35 zákona, ktorý upravuje platobné povinnosti zamestnávateľa – vyberanie a platenie preddavkov na daň (platí pre § 35 až 38). S poukazom na presné znenie ustanovenia § 39 ods. 9 zákona žalovaný nesúhlasil ani s tvrdením žalobkyne, že ak by mal zákonodarca v úmysle uložiť povinnosť podať „prehľad“ tomu, kto daň nevyberie a nezrazí, tak by označil povinného ako zamestnávateľa alebo platiteľa dane, či „platca“ mzdy.

Rovnako nelogická podľa žalovaného bola aj argumentácia žalobkyne o vylúčení použitia všeobecného zákona, pretože pokuta bola uložená podľa § 35 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov za porušenie povinnosti podľa § 39 ods. 9 zákona č. 595/2003 Z.z., ustanovenie ktoré pri pojme platiteľ dane odkazuje na § 5 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Teda pri tomto ustanovení osobitný predpis priamo odkazuje na aplikáciu všeobecného predpisu.

Hodnotenie účelnosti tejto daňovej nepeňažnej povinnosti zamestnávateľov nemôže mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, pretože zákon nezabavuje zamestnávateľa povinnosti podať „prehľad“.

Poukazovanie na zákon č. 534/2005 Z.z., ktorým sa okrem iného doplnil § 39 ods. 11 zákona č. 595/2003 Z.z., nemôže byť na prospech žalobkyne, pretože jednak v rozhodujúcich obdobiach nepochybne vyplácala príjmy zo závislej činnosti a jednak ide o legislatívnu úpravu, ktorá výslovne zbavuje povinnosti podávať prehľad len zamestnávateľov, ktorý nevyplácajú žiadny príjem, teda neplatí pre zamestnávateľa, ktorý vypláca príjmy. Ďalšie námietky považoval žalovaný v danej veci za právne irelevantné. Navrhol preto napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť a žalobkyne nepriznať nárok na náhradu trov konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 O.s.p. na základe podaného odvolania preskúmal vec v rozsahu žaloby podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky web-nssr@supcourt.gov.sk, a vo veci verejne vyhlásil rozsudok (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu podaného odvolania ako aj žaloby vyplýva, že sporným v danom prípade je, kto je osobou povinnou podať prehľad, či každý zamestnávateľ, alebo len ten, ktorý zráža a odvádza daň z príjmov zo závislej činnosti. Je nesporné, že pre účely zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov je daňovým subjektom v zmysle § 5 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov aj platiteľ dane, ktorým podľa § 5 ods. 3 tohto zákona je osoba, ktorá odvádza správcovi dane daň vybranú od daňovníka alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá.

Táto osoba podľa § 31 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov je povinná sa u správcu dane registrovať najneskôr do pätnástich dní od vzniku povinnosti zrážať daň alebo preddavky na ňu, alebo daň vybrať, ak osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 7 tohto zákonného ustanovenia ak dôjde k zmenám skutočností uvedených v odsekoch 1 až 6, najmä ak zanikne jeho daňová povinnosť pri niektorej dani, je daňový subjekt povinný ich oznámiť správcovi dane do pätnástich dní odo dňa, kedy vznikli.

Podľa ods. 9 písm. a/ § 39 zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, upravujúceho povinnosti zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, je povinný predkladať miestne príslušnému správcovi dane v lehote podľa § 49 prehľad o zrazených a odvedených preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti, ktoré zamestnancom vyplatil a o daňovom bonuse za uplynulý kalendárny štvrtrok.

Z uvedených ustanovení je teda jednoznačné, že pokiaľ žalobkyňa sa registrovala ako platiteľ dane, mala povinnosť plniť úlohy takejto osobe zákonom uložené, teda aj povinnosť podávať prehľad. Až obsah prehľadu by potom ovplyvnila skutočnosť, či preddavky zrážala a odvádzala. Pokiaľ však nedošlo k zmene v tomto postavení, uložená povinnosť pretrvávala aj po prijatí ust. ods. 11 uvedeného § 39, podľa ktorého prehľad a hlásenie podľa ods. 9 nie je povinný podať len ten zamestnávateľ, ktorý je **platiteľom** dane..., ktorý *nevyplácal* príjmy zo závislej činnosti. (žalobkyňa **bola platiteľom** dane, príjmy zo závislej činnosti *vyplácala*).

Ak teda uvedenú povinnosť nesplnila v predmetnom období včas, bola naplnená skutková podstata správneho deliktu podľa § 35 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. a správca dane musel v zmysle toho ustanovenia uložiť žalobkyňi pokutu.

Z uvedeného teda bolo jednoznačné, že ako správca dane tak aj žalovaný postupovali v súlade so zákonom a že obrana žalobkyni, vychádzajúca z tvrdenia, že uvedenú povinnosť nemala, pretože preddavky z vyplácaného príjmu zo závislej činnosti nezrážala, nemohla spochybníť skutkový stav, z ktorého správne orgány vychádzali. Krajský súd tak oprávnene zamietol žalobu ako nedôvodnú. Správnosť tohto záveru nespochybnila žalobkyňa ani podaným odvolaním proti tomuto rozsudku, preto odvolací napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Pokiaľ žalobkyňa nesúhlasila s tým, že daňový orgán vychádzal z vlastného výkladu zákonného ustanovenia, odvolací súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že výklad robí ten orgán, ktorý uplatňuje v praxi predpis, teda postupuje podľa neho, a súd v konaní podľa piatej časti preskúmava, či tento výklad (a teda postup v konaní podľa neho) je v súlade so zákonom, ak nie, vtedy musí výklad urobiť súd.

Pochybenie pri uvádzaní zákonného predpisu, na ktoré žalobkyňa v odvolaní poukázala, je podľa odvolacieho súdu bez vplyvu na právne posúdenie, pretože podľa textu dotknutej časti odôvodnenia rozsudku a najmä predchádzajúcich častí textu, je nesporné, že má ísť o ustanovenie zákona č. 595/2003 Z.z. a nie zákona 511/1992 Zb., ktorý bol tam uvedený.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnej žalobkyni nepriznal ich náhradu. Žalovanému právo na náhradu trov konania nevzniklo.

P o u ě n i e: Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.
(§ 246C ods. 1 O.s.p.)

V Bratislave dňa 26. novembra 2009

JUDr. Anna E l e x o v á, v.r.
predsedníčka senátu

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková