

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/38/2012
Identifikačné číslo spisu:	1011200687
Dátum vydania rozhodnutia:	19.06.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1011200687.1

UZNESENIE

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 (pôvodne Daňové 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 dňa 04.02.2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S/69/2011-87 zo dňa 5. apríla 2012, jednohlasne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S/69/2011-87 z 5. apríla 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave rozsudkom zo dňa 05.04.2012, č. k. 1S/69/2011-87, podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozhodnutia len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/1348-7291/2011/990390-r zo dňa 4. februára 2011 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/26846/10/Hud zo dňa 15. novembra 2010 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešný žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu trovy konania vo výške 541,94 €, do 30 dní od nadobudnutia právoplatnosti rozsudku.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že žalobca sa domáhal preskúmania zákonnosti horeoznačeného rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/26846/10/Hud zo dňa 15. novembra 2010, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení v tom čase platnom (ďalej len „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 €.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku skonštatoval, že z ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992

Zb. je nesporné, že pre prípad, ak sa vyrubená daň odchyľuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo v dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení, správca dane musí vzniknutý rozdiel odôvodniť. V tomto prípade podľa názoru žalovaného rozdiel vznikol na tom skutkovom základe, že žalobca ako zamestnávateľ zabezpečoval svojim kmeňovým zamestnancom zmluvnú prepravu do zamestnania a zo zamestnania, pričom tým zamestnancom, ktorí túto možnosť využívali, každý mesiac zrážal zo mzdy určitú dohodnutú sumu podľa cenníka zmluvnej dopravy pre kmeňových zamestnancov. Čiastka, ktorú zamestnávateľ od svojich zamestnancov takto vyinkasoval, pokryla len čiastočné náklady, rozdiel medzi vyfakturovanou čiastkou a zmluvných prepravcov a sumou, ktorú zamestnávateľ zrážal zo mzdy zamestnancov vo forme paušálnej náhrady, predstavoval v kontrolovanom období rozdiel 47.847,362 Sk. Podľa žalovaného platiteľ dane (žalobca) nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancom vo forme zmluvnej prepravy do zamestnania a zo zamestnania do zdaniteľnej mzdy zamestnancov nezahrnul, čím porušil ust. § 2 písm. c/, § 5 ods.2 a § 35 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 595/2003 Z. z.“), a teda zamestnancom, ktorým bolo poskytnuté toto nepeňažné plnenie bola platiteľom dane za rok 2007 zrazená a odvedená daň zo závislej činnosti v nesprávnej výške. Nakoľko však platiteľ dane nepredložil žiadne podklady, na základe ktorých by bolo možné započítať toto plnenie na jednotlivých zamestnancov, správca dane vyčísľal žalobcovi ako platiteľovi dane nedoplatok na dani z príjmov zo závislej činnosti z celej sumy nepeňažného plnenia vo výške 9.090.998 Sk.

Krajský 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, zrážal 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 zák. č. 295/2003 Z. z.

Krajský súd konštatoval, že sa v celom rozsahu stotožnil s právnym názorom žalobcu, že jeho primárnym cieľom v tomto prípade nebolo zabezpečovanie prepravy pre zamestnancov za znížené ceny ani poskytovanie zvýhodnenia v podobe zamestnaneckých benefitov, ale zabezpečovanie nepretržitého chodu výrobného procesu vo svojej spoločnosti. Zdôraznil, že prvoradým účelom, prečo žalobca zabezpečoval dopravu zamestnancov bolo zabezpečenie nepretržitosti a efektívnosti jeho trojsmennej prevádzky, pričom poukázal aj na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v rozsudku sp. zn. 3SžoKS 89/2006.

Krajský súd nesúhlasil s názorom žalovaného, že zo strany žalobcu v tomto prípade došlo k poskytnutiu nepeňažného plnenia vo forme zabezpečenia dopravy, pričom rovnako v tomto prípade nie je na mieste zisťovanie cien s verejnými prepravcami, nakoľko žalobca neposkytoval túto prepravu ako alternatívu k verejnej doprave a sústredil sa len na svojich vlastných zamestnancov a na zabezpečenie svojej trojsmennej prevádzky.

Krajský súd 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, konkrétne s ust. § 2 písm. a/ a § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov. V preskúmvanej veci je 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 § 2 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov ako aj ustanovenie § 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).

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalovanému uložil povinnosť zaplatiť v konaní úspešnému žalobcovi trovy konania pozostávajúce zo súdneho poplatku (66 €) a trov právneho zastúpenia za 3 úkony právnej pomoci v sume 475,94 €, ktorú

podrobne špecifikoval.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie, a to z dôvodu, že so závermi súdu sa nestotožnil, pretože podľa jeho názoru postupoval v súlade so zákonmi č. 595/2003 Z. z. a č. 511/1992 Zb., v nadväznosti na zákon č. 152/1994 Zb. o sociálnom fonde a o zmene a doplnení zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o sociálnom fonde“) a v nadväznosti na Smernicu o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „Smernica OECD“), keď odvolanie žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru zamietol.

Žalovaný uviedol, že z hľadiska praktickej aplikácie zákona o dani z príjmov nie je rozhodujúci primárny cieľ žalobcu, t.j. zabezpečenie nepretržitého chodu výrobného procesu spoločnosti, ani iné špecifiká súvisiace s jeho podnikateľskou činnosťou, ale definovanie príjmov a ich následné zaradenie (klasifikácia) ako podliehajúcich dani, vyňatých z predmetu dane, resp. od dane oslobodených. Zdôraznil, že predmet zákona o dani z príjmov nezohľadňuje hospodárske ciele daňového subjektu, zamestnávateľa, zabezpečenie ktorých tento realizuje rôznymi primárnymi a sekundárnymi činnosťami, pričom z daňového hľadiska je rozhodujúce predmetný príjem definovať a zaradiť v súlade so zákonom, správne určiť základ dane a daň. Uviedol, že napadnuté rozhodnutie vyčerpávajúco odôvodnil príslušnými na vec sa vzťahujúcimi ustanoveniami príslušných zákonov a tiež odôvodnil, prečo je v prípade žalobcu aplikácia rozsudku NS SR sp. zn. 3SžoKS 89/2006 bezpredmetná.

Žalovaný poukázal na to, že krajský súd v odôvodnení rozsudku síce uviedol, že žalovaný postavenie platiteľa dane a jeho zodpovednosť interpretuje v rozpore s právnymi predpismi: „konkrétne s ust. § 2 písm. a § 5 ods.2 zákona o dani z príjmov“ (vychádzajúc z textu odôvodnenia správne mal byť uvedený § 2 písm. c/), ale tento rozpor nekonkretizoval. Žalovaný považoval toto všeobecné konštatovanie za nedostačujúce. Uviedol, že 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 ani v § 5 ods. 7, ani v § 9, ako príjmy oslobodené od dane. Preto sa odvolací orgán stotožnil so správcom dane v zaradení predmetného príjmu, a to 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 nebolo podľa zákona od dane oslobodené, ani vyňaté z predmetu dane, a preto bol zamestnávateľ povinný plnenie zdaníť jednotlivým zamestnancom podľa ustanovenia § 35 a nasl. zákona o dani z príjmov v nadväznosti na § 2 písm. c/ zákona o dani z príjmov. Zdôraznil, že povinnosť poskytnúť zamestnancovi príspevok na dopravu do zamestnania a späť vyplýva zamestnávateľovi z ustanovenia § 7 ods. 1 písm. b/ zákona č. 152/1994 Zb. o sociálnom fonde, avšak aj takéto plnenie podlieha zdaneniu podľa § 5 ods. 1 písm. f/ zákona o dani z príjmov (§ 35 ods. 1, § 43 ods. 1 ods. 3 písm. j/ zákona o dani z príjmov).

Žalovaný uviedol, že v odôvodnení rozhodnutia podrobne odôvodnil, prečo nemožno v predmetnom prípade aplikovať „dohodu o príspevkoch na náklady“, keď daňový subjekt argumentoval, že zákon o dani z príjmov neobsahuje žiadne metódy ocenenia pre transakcie medzi zamestnávateľom a zamestnancom, a preto použil metódu tzv. dohody o príspevkoch na nákladoch (cost sharing agreement), ktorá je pre daný prípad analogicky použiteľná a ktorá je v rámci OECD akceptovateľná aj pre účely transferových cien a že zákon o dani z príjmov použitie tejto metódy ocenenia pre tieto transakcie nevylučuje. Žalovaný uviedol, že predmetný prípad nie je totožný so situáciou, keď sa viacero daňovníkov rozhodne obstaráť si službu spoločne a spoločne sa podieľajú na nákladoch na túto službu, podľa toho, aký úžitok z nej majú. Zamestnanec pri výkone práce na základe pracovnoprávneho vzťahu dodržiava pokyny (príkazy) zamestnávateľa, zmluvný vzťah medzi nimi sa riadi zákonom č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákoník práce“ alebo „zák. č. 311/2001 Z.

z.") a dohoda o príspevkoch na náklady vychádza zo Smernice OECD, ktorú nemožno aplikovať na vzťah zamestnanec a zamestnávateľ. Zdôraznil, že podstatou vzťahu medzi zamestnávateľom a zamestnancom nie je uzatváranie transakcií medzi nimi (peňažné operácie, uzatváranie obchodov) alebo obstaranie si služby spoločne a spoločne sa podieľať na nákladoch na túto službu.

Vzhľadom na to, že krajský súd pochybil, v konaní spôsobil vady, ktoré mali za následok nesprávne rozhodnutie vo veci a vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia, žalovaný navrhol, aby odvolací súd jeho odvolaniu vyhovel, napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne a náhradu trov konania žalobcovi neprizná.

K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalobca, ktorý navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, 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.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy 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 č.l. 11), čím postihol napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti odvolacím súdom.

Na tomto mieste považuje odvolací súd za potrebné uviesť, že povinnosť súdu vyrovnať 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.

Odvolací 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 irrelevantné, 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.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.