

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/92/2013
Identifikačné číslo spisu: 5012200438
Dátum vydania rozhodnutia: 01.07.2014
Meno a priezvisko: JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2014:5012200438.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: SAFIRS, s.r.o., so sídlom E. Bohúňa 2067/12, Ružomberok, IČO: 36 423 874, zastúpený: MAĎAR&Partners, s.r.o., advokátska kancelária, JUDr. Miloš Maďar PhD. LLM, Nám. Š. Moyzesa 26, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020508/1/604167/2012 zo dňa 29.03.2012, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/61/2012-87 zo dňa 07. novembra 2012 v spojení s opravným uznesením č. k. 21S/61/2012-114 zo dňa 29. mája 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/61/2012-87 zo dňa 07. novembra 2012 v spojení s opravným uznesením č. k. 21S/61/2012-114 zo dňa 29. mája 2013 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) ako nedôvodnú zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti a zrušenie rozhodnutia žalovaného č. 1020508/1/604167/2012 zo dňa 29.03.2012.

Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane, Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/53996/11/Vo-X/456 zo dňa 13.12.2011, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) v nadväznosti na § 33 ods. 11 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej aj zákon o dani z príjmov) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 13 425,81 eur.

Krajský súd po preskúmaní rozhodnutí a postupov správnych orgánov dospel k záveru, že žalobné námietky nie sú dôvodné a rozsudok odôvodnil tým, že žalovaný a prvostupňový správny orgán dostatočne zistili skutkový stav, na ktorý aj správne aplikovali predpisy z daňovej oblasti. Podľa krajského súdu daňové orgány vychádzali z toho, že predmetný príjem - tzv. preddavok na podiel na

zisku za rok 2007 vo výške 2.100.000,-Sk bol zaradený v zmysle § 2 písm. h/ zákona č. 595/2003 Z.z. ako zdaniteľný príjem, pričom príjmy každého zdaňovacieho obdobia sa posudzujú samostatne, nakoľko táto suma bola vyplatená v roku 2007. Do základu dane za príslušné zdaňovacie obdobia sa zahrňujú príjmy od 01.01. do 31.12. príslušného zdaňovacieho obdobia, pri príjmoch zo závislej činnosti podľa § 4 ods. 3 zákona o dani z príjmov príjmy plynúce do 31.01. po skončení zdaňovacieho obdobia. Preddavok na podiel na zisku prijatý dňa 31.12.2007 správne orgány teda posúdili ako zdaniteľný príjem fyzickej osoby zdaňovacieho obdobia roku 2007, aj keď žalobca správne poukazuje na to, že podiel na zisku s poukazom na § 3 ods. 2 písm. c/ zákona č. 595/2003 nie je predmetom dane.

Krajský súd poukázal na to, že v danom prípade nešlo o podiel na zisku podľa tohto ustanovenia (§ 3 ods. 2 písm. c/ zákona o dani z príjmov), ale bol vyplatený tzv. preddavok na podiel na zisku na rok 2007, ktorý správne orgány správne zaradili s poukazom na § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. ako príjem zo závislej činnosti. Keď preddavok na podiel na zisku bol zaradený podľa § 5 ods. 1 písm. b/ v spojení s § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov a ide o príjem za prácu spoločníkov a konateľov spoločnosti s ručením obmedzeným, potom podľa odseku 2 predmetného ustanovenia zákona ide o príjem bez ohľadu na právny dôvod, a sem je zaradený aj tzv. nepravideľný alebo jednorazový príjem, ktorý ako je nesporné, bol vyplatený spoločníkovi a konateľovi žalobcu ako jedinému spoločníkovi žalobcu - PhDr. Ladislavovi Pethö.

Za neopodstatnenú vyhodnotil krajský súd námietku existencie obchodno-právneho vzťahu, resp. neexistencie pracovnoprávneho vzťahu vo vzťahu k vyplácanému podielu na zisku, ktorý podľa žalobcu nie je príjem zo závislej činnosti. Uvedený príjem je možné považovať za príjem zo závislej činnosti s poukazom na § 5 ods. 1 písm. b/ a § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov, a v danom prípade sa nemuselo jednať o odmenu za vykonanú konkrétnu prácu. Výplata preddavku podielu na zisku je určitý jednorazový príjem, resp. plnenie, ktorý súvisí s postavením PhDr. Pethö ako spoločníka a súčasne konateľa spoločnosti. Ak by išlo o príjem za vykonanú prácu na základe pracovnej zmluvy, v tomto prípade by išlo o príjem v zmysle § 5 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z príjmu, t.j. o príjem z pracovnoprávneho vzťahu. Výplatené preddavky podielu na zisku nemožno zaradiť medzi príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a nepatria ani medzi príjmy oslobodené od dane s poukazom na § 3 ods. 2, § 5 ods. 5, § 5 ods. 7 a § 9 zákona o dani z príjmov. Povinnosťou žalobcu, ako platiteľa dane z príjmov zo závislej činnosti, je v zmysle § 35 ods. 1 a ods. 6 zákona o dani z príjmov z vyplateného príjmu vybrať preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy a odviesť ju príslušnému správcovi dane.

Krajský súd ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu čo do dvojitého zdanenia, nakoľko žalobca nevyplácal podiel na zisku po zdanení, ale vyplácal preddavok na podiel na zisku na rok 2007. Podiel na čistom zisku - zisku po zdanení, určený na rozdelenie spoločníkovi, bol zrejmý až zo zápisnice o konanom valnom zhromaždení dňa 30. marca 2008, pričom preddavok na podiel na zisku bol vyplatený dňa 31.12.2007 a túto výplatu

nemožno stotožňovať s podielom na zisku po zdanení. Vzhľadom na to nie je možné ani tvrdiť, že z jednej a tej istej sumy je povinnosť odviesť dve rôzne dane. Spoločnosť, ako právnická osoba odvádza daň právnickej osoby - daň z výsledku hospodárenia, t.j. z hrubého zisku - náklady mínus výnosy. Postup pri zdaňovaní právnickej osoby rieši tretia časť zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov a fyzická osoba spoločník a zároveň konateľ spoločnosti

PhDr. Pethö odvádza daň fyzickej osoby z vyplateného príjmu zo závislej činnosti, v predmetnom prípade označenú ako preddavok podielu na zisku. Postup pri zdaňovaní fyzickej osoby rieši druhá časť zákona o dani z príjmu, pričom žalobca, ktorý je platiteľom dane z príjmu zo závislej činnosti bol v súlade s § 35 ods. 1 a ods. 6 zákona o dani z príjmov povinný vybrať a odviesť z vyplateného príjmu preddavok na daň príslušnému správcovi dane. Z týchto dôvodov správne orgány správne zaradili vyplatenú sumu 2.100.000,-Sk ako príjem s poukazom na § 5 ods. 1 písm. b/ odsek 2 predmetného ustanovenia zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil a návrhu v celom rozsahu vyhovel, prípadne, aby rozsudok zrušil a

vec vrátil krajskému súdu na nové prejednanie z dôvodu, že predložené dôkazy nevyhodnotil správne a z toho dôvodu zaujal aj nesprávny právny názor.

V dôvodoch odvolania uviedol, že krajský súd sa nesprávne nazdáva, že preddavok na zisku nie je oslobodený od dane z príjmov. Preddavok na zisku by v zmysle § 123 ods. 2 Obchodného zákonníka nemali spoločnosti vyplácať. Ak sa tak stane, mal by spoločník vrátiť uhradený preddavok a to buď platbou alebo započítaním. Vrátením alebo započítaním sa vyplatený preddavok na podiele na zisku anuluje - zaniká povinnosť spoločníka vrátiť preddavok. Spoločnosť potom vyplatí spoločníkovi podiel na zisku po zdanení a v prípade započítania mu vyplatí zdanený podiel na zisku znížený o celú sumu vyplateného preddavku. Aj keď by spoločnosti nemali takto postupovať, v praxi je niekedy takýto postup nevyhnutný, preto na to pamätá aj Obchodný zákonník. Takýto postup však nemá žiadny vplyv na daňové povinnosti, pretože spoločnosť odvedie celú daň zo zisku. V súčasnosti na Slovensku sa predpokladá takýto postup u viac ako 10% spoločností. Daňové úrady majú jednotný postup pri riešení takýchto prípadov a to, že pokiaľ bol vyplatený preddavok celý vrátený alebo započítaný, nezdaňuje sa v zmysle § 12 ods. 7 písm. c/ resp. § 3 ods. 2 písm. c/ zákona o dani z príjmov, lebo už ho zdanila spoločnosť daňou právnickej osoby (zo zisku). Zdaňovanie nie je možné aj z dôvodu, že by bol daňový základ 0. V tomto konkrétnom prípade by bol taktiež nulový daňový základ pre daň inú než daň právnickej osoby. Žalobca je jedinou spoločnosťou v Slovenskej republike, ktorému daňové orgány dorubili duplicitnú daň z príjmu zo závislej činnosti, aj keď v skutočnosti mu bol vyplatený len podiel na zisku a žiadne iné príjmy od spoločnosti ako spoločník nemal.

Výtýkal súdu, že mu nie je jasné, ako dospel k názoru, že sa nejedná o dvojité zdanenie tej istej sumy. Suma preddavku na podiel na zisku za rok 2007 bola 2.100.000,-Sk (tú istú sumu spoločník vrátil). Z tejto sumy uhradil žalobca: dňa 30.03.2008 daň zo zisku právnickej osoby vo výške 399.000,-Sk, na základe dodatočného daňového výmeru z 12.02.2009 sumu 13.244,40 €, t.j. 399.000,-Sk, spolu 798.000,-Sk, čo zodpovedá 26.488,74 €. Podľa § 15 zákona o dani z príjmov platného pre zdaňovacie obdobie roku 2007, bola sadzba dane 19% zo základu dane. Zákon platný v tom období nepoznal vyššiu sadzbu dane z jednej sumy. Doteraz zaplatená daň žalobcom predstavuje 38% z daňového základu. Súd v napadnutom rozsudku nikde neuvádza zákonné ustanovenie umožňujúce za zdaňovacie obdobie 2007 zdaňiť príjem daňou vo výške 38% z daňového základu. Zákon o dani z príjmov nemá žiadne ustanovenie, že ten istý príjem sa má zdaňovať dvomi daňami podľa rôznych ustanovení zákona o dani z príjmov.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/61/2012 zo dňa 07.11.2012 potvrdil. K odvolacím námietkam žalobcu argumentoval, že vyplatením preddavku podielu na zisku dosiahol PhDr. Ladislav Pethö určitý príjem v zmysle zákona o dani z príjmov. Každý vyplatený príjem sa v nadväznosti na zákon o dani z príjmov posudzuje, či ide o príjem zdaniteľný alebo príjem, ktorý nie je predmetom dane alebo je oslobodený od dane. Príjem - preddavok podielu na zisku vyplatený spoločníkovi a konateľovi žalobcu, prijatý v hotovosti dňa 31.12.2007 je príjmom tejto fyzickej osoby za rok 2007, nakoľko vyplatené preddavky podielu na zisku nemožno zaradiť medzi príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a ani nepatria medzi príjmy oslobodené od dane s poukazom na § 3 ods. 2, § 5 ods. 5, § 5 ods. 7 a § 9 zákona o dani z príjmov. To, že dňa 06.04.2008 vrátil spoločník preddavok podielu na zisku započítaním, nemá vplyv na posúdenie vyplatenia príjmu spoločníkovi - fyzickej osobe v roku 2007. Nakoľko príjem bol fyzickej osobe vyplatený a tento príjem je v nadväznosti na § 2 ods. 2 písm. h/ zákona o dani z príjmov zdaniteľným príjmom fyzickej osoby, je fyzická osoba povinná z vyplateného príjmu zaplatiť daň. Povinnosťou žalobcu ako platiteľa dane z príjmov zo závislej činnosti je v zmysle § 35 ods. 1 a 6 zákona o dani z príjmov, z vyplateného príjmu vybrať preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy a odviezť ju príslušnému správcovi dane. K námietke žalobcu, že je jedinou spoločnosťou v Slovenskej republike, ktorej daňové orgány vyrubili duplicitnú daň z príjmu zo závislej činnosti, aj keď v skutočnosti mu bol vyplatený len podiel na zisku a žiadne iné príjmy od spoločnosti ako spoločník nemal, žalovaný uviedol, že spoločníkovi - fyzickej osobe PhDr. Ladislavovi Pethö nebol dňa 31.12.2007 vyplatený podiel na zisku, ale preddavok na podiel na zisku. S ohľadom na zákonné podmienky pre posudzovanie vyplatených príjmov fyzickým osobám nemožno vyplatený preddavok podielu na zisku a podiel na zisku stotožňovať.

Tvrdenie žalobcu, že žiadne iné príjmy od spoločnosti spoločník vyplatené nemal je nepravdivé. Z knihy analytickej evidencie jednoduchá - prehľad účtov za rok 2007 - účet 366 Závazky voči spoločníkom a členom zo závislej činnosti, ako i mzdového listu za rok 2007 je zrejmé, že spoločnosť vyplácala PhDr. Pethö pravidelne mesačne príjmy zo závislej činnosti označené v knihe analytickej evidencie, ako výplata mzdy spoločníkovi. Podľa potvrdenia o príjmoch zo závislej činnosti za kalendárny rok 2007 spoločnosť zúčtovala a vyplatila spoločníkovi a konateľovi spoločnosti za mesiace január až december príjem zo závislej činnosti (§ 5) vo výške 239.779,-Sk. Spoločnosť z vyplatených príjmov zrazila a odvieďla preddavky na daň správcovi dane. Z vykonania ročného zúčtovania preddavkov na daň za rok 2007 podala dňa 20.03.2008 spoločnosť hlásenie, ktorého súčasťou je i úhrn príjmov a zrazených preddavkov z týchto príjmov u PhDr. Ladislava Pethö.

Žalovaný ďalej uviedol, že právnická osoba platí daň zo zisku právnickej osoby po skončení zdaňovacieho obdobia. Právnická osoba je v zmysle § 41 ods. 1 zákona o dani z príjmov povinná podať daňové priznanie za predchádzajúce zdaňovacie obdobie v lehote podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov, a v lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť. Právnická osoba, ako uvádza krajský súd v rozsudku, odvádza daň z výsledku hospodárenia, t.j. z hrubého zisku. Fyzická osoba platí daň z príjmu, dosiahnutý v zdaňovacom období, ktorým je v zmysle § 2 písm. 1 zákona o dani z príjmov kalendárny rok. Fyzickej osobe - konateľovi a spoločníkovi spoločnosti PhDr. Pethö bol dňa 31.12.2007 vyplatený preddavok na podiel na zisku vo výške 2.100.000,-Sk. Nakoľko vyplatené preddavky na podiel na zisku nemožno zaradiť medzi príjmy, ktoré nie sú predmetom dane a nepatria ani medzi príjmy oslobodené od dane, v nadväznosti na ustanovenia § 3 ods. 2, § 5 ods. 5, § 5 ods. 7 a § 9 zákona o dani z príjmov, je tento príjem predmetom zdanenia v zmysle § 5 ods. 1 písm. b/ v spojení s § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov. Ustanovenie § 5 tohto zákona vymedzuje, ktoré príjmy sa považujú za príjmy zo závislej činnosti. Medzi takéto príjmy podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona o dani z príjmov patria aj príjmy za prácu spoločníkov a konateľov spoločnosti s ručením obmedzeným, a to aj keď nie sú povinní pri výkone práce pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby. Povinnosťou spoločnosti, ktorá predmetný príjem vyplatila, je v zmysle § 35 ods. 1 a 6 zákona o dani z príjmov, z vyplateného príjmu vybrať a odviesť preddavok na daň zo závislej činnosti príslušnému správcovi dane. Z dodatočného platobného výmeru zo dňa 12.02.2009, na ktorý poukazuje žalobca nevyplýva, že by spoločnosť uhradila z príjmu 2.100.000,-Sk daň vo výške 399.000,-Sk. Rozdiel dane z príjmov zo závislej činnosti vo výške 13.425,81 nebol vyrubený len na základe zaradenia vyplatených preddavkov podielu na zisku vo výške 2.100.000,-Sk spoločníkovi a konateľovi spoločnosti ako fyzickej osobe do príjmov zo závislej činnosti v zmysle § 5 zákona o dani z príjmov, ale aj na základe zaradenia plnenia vo forme poistného zaplateného spoločnosťou za zamestnancov a konateľa spoločnosti do príjmov zo závislej činnosti. Výplatené plnenie - úrazové poistenie osôb vo výške 43.160,- Sk, ako i preddavok podielu na zisku vo výške 2.100.000,-Sk sú príjmami zo závislej činnosti fyzických osôb, z ktorých bol platiteľ dane, v predmetnom prípade žalobca, povinný v nadväznosti na § 35 ods. 1 a 6 zákona o dani z príjmov, vybrať a odviesť správcovi dane preddavok na daň zo závislej činnosti. V prípade, ak je fyzickej osobe vyplatená spoločnosťou akákoľvek výplata, spoločnosť, ako platiteľ dane je povinný z vyplateného príjmu vybrať preddavok na daň v zmysle § 35 ods. 1 zákona o dani z príjmov a v zmysle § 35 ods. 6 zákona o dani z príjmov najneskôr do piatich dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru, odviesť tieto vybrané preddavky príslušnému správcovi dane. S ohľadom na uvedené nie je možné prihliadať po ustanovenej lehote na odvod preddavku, ako následne bolo s vyplateným príjmom naložené, t.j. či bola vyplatená suma následne vrátená alebo započítaná. Ak bol dňa 31.12.2007 vyplatený preddavok podielu na zisku vo výške 2.100.000,-Sk, žalobca ako platiteľ dane z príjmov zo závislej činnosti bol povinný z vyplateného príjmu vybrať a v lehote do piatich dní po dni výplaty z tohto príjmu odviesť preddavok na daň. To, že dňa 06.04.2008 bol vrátený vyplatený preddavok na podiel na zisku započítaním nemôže mať vplyv na zdaňovanie vyplateného príjmu (preddavku podielu na zisku), ktorý bol už vyplatený skôr, t.j. dňa 31.12.2007.

Vyjadrenie žalovaného k odvolaniu žalobcu bolo doručené právnomu zástupcovi žalobcu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 250ja ods. 2 veta

prvá O.s.p. a po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/61/2012-87 zo dňa 07. novembra 2012 v spojení s opravným uznesením č. k. 21S/61/2012-114 zo dňa 29. mája 2013.

Predmetom preskúmania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím bol žalobcovi s konečnou platnosťou vyrubený rozdiel dane z príjmu fyzických osôb zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 13.425,81 EUR.

Z obsahu predloženého spisu krajského súdu, ktorého súčasťou je administratívny spis žalovaného najvyšší súd zistil, že žalovaný rozhodnutím č. 1020508/1/604167/2012 zo dňa 29.03.2012 podľa § 48 ods. 5 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní a poplatkov“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/53996/11/Vo-X/456 zo dňa 13. 12.2011, ktorým bol platiteľovi dane (žalobcovi) vyrubený rozdiel dane z príjmu fyzických osôb zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2007 vo výške 13.425,81 EUR.

V rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov najvyšší súd posudzoval, či žalovaný pri rozhodovaní vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a rozhodol v súlade s vtedy účinným zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní, a tiež v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

Medzi účastníkmi, žalobcom a žalovaným Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky (predtým Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky) resp. správcom dane, je odlišný právny názor na aplikáciu a výklad ustanovenia § 5 ods. 1 písm. b/ a § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov, a v danej veci ostala spornou otázka, či preddavok na podiel na zisku vo výške 2 100 000,00,-Sk vyplatený dňa 31.12.2007 spoločníkovi a zároveň konateľovi jednoosobovej spoločnosti SAFIRS, s.r.o., ktorým je PhDr. Ladislav Pethö, je zdaniteľným príjmom (príjmom zo závislej činnosti) tejto fyzickej osoby zdaňovacieho obdobia roku 2007.

Žalobca tvrdí, že v danom prípade ide o príjem spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorý je v zmysle § 3 ods. 2 písm. c/ zákona o dani z príjmov oslobodený od dane, nakoľko sa jedná o už zdanený príjem. Daň zo zisku za rok 2007 daňový subjekt riadne zaplatil a v rámci tohto zisku bola zdanená aj suma 2 100 000,-Sk (rovnajúca sa vyplatenému preddavku dňa 31.12.2007).

Najvyšší súd sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, ktoré je úplné, dostatočne výstižné a reagujúce na všetky námietky žalobcu, a preto v rozsudku súdu podrobne popísaný skutkový stav a pre účastníkov známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a na zdôraznenie správnosti dôvodov (§ 219 ods. 2 O.s.p.) uvádza nasledovné.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní, resp. daňový poriadok, preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní, resp. v súčasnosti daňový poriadok, obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Daňové konanie upravené v posudzovanom období zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 2 ods. 1 cit. zákona č. 511/1992 Zb., 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.

Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v ustanovení § 1 ods. 1 upravuje

- a/ daň z príjmov fyzickej osoby alebo právnickej osoby,
- b/ spôsob platenia a vyberania dane, ...

Podľa § 2 zákona č. 595/2003 Z.z., na účely tohto zákona sa rozumie

b/ predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12 ods. 2.

h/ zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. predmetom dane sú

- a/ príjmy zo závislej činnosti,
- b/ príjmy z podnikania, z inej samostatnej zárobkovej činnosti a z prenájmu,
- c/ príjmy z kapitálového majetku,
- d/ ostatné príjmy.

Ktoré príjmy nie sú predmetom dane vymedzuje ustanovenie § 3 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z..

V zmysle § 3 ods. 2 písm. c/ citovaného zákonného ustanovenia, predmetom dane nie je podiel na zisku (dividenda) vyplácaný zo zisku obchodnej spoločnosti určeného na rozdelenie osobám, ktoré sa podieľajú na ich základnom imaní. V citovanom ustanovení však nie je zaradený preddavok na podiel na zisku, preto ho nemožno považovať za príjem, ktorý nie je predmetom dane.

Preddavok na podiel na zisku nie je zaradený ani medzi príjmami vylúčenými z predmetu dane v § 5 ods. 5, a ani medzi oslobodenými príjmami vymedzenými v § 5 ods. 7 a v § 9 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov.

Podľa § 5 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z.z. príjmami zo závislej činnosti sú príjmy za prácu likvidátorov, prokuristov, nútených správcov, členov družstiev, spoločníkov a konateľov spoločností s ručením obmedzeným a komanditistov komanditných spoločností, a to aj keď nie sú povinní pri výkone práce pre družstvo alebo pre spoločnosť dodržiavať príkazy inej osoby.

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. 2 zákona č. 595/2003 Z.z.).

Vyššie citované ustanovenie vymedzuje, ktoré príjmy sa považujú za príjmy zo závislej činnosti. Medzi ne patria (§ 5 ods. 1 písm. b/ zákona) aj príjmy za prácu spoločníkov a konateľov spoločností s ručením obmedzeným, a príjmami (§ 5 ods. 2) 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.

Fyzická osoba platí daň z príjmu dosiahnutého v zdaňovacom období, ktorým je (§ 2 ods. 1 zákona) kalendárny rok. Právnická osoba odvádza daň z výsledku hospodárenia, t.j. z hrubého zisku.

Základnou úlohou správcu dane v procese dokazovania je zhromaždiť dôkazy, ktoré preukazujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť.

Z obsahu predloženého spisového materiálu vyplýva, že v mesiaci december 2007 boli spoločníkovi a konateľovi spoločnosti PhDr. Pethö vyplatené príjmy zo závislej činnosti vo výške 2.119.708,-Sk (mzda za mesiac december vo výške 19.708,-Sk a vyplatený preddavok podielu na zisku vo výške 2.100.000,-Sk). Príjmy vyplatené v kalendárnom mesiaci december vo výške 2.119.708,-Sk správca dane znížil o sumy zrazené na poisťné a príspevky, ktoré je povinný platiť zamestnanec (6.971,-Sk) a nezdaniteľnú časť základu dane na daňovníka (7.968,-Sk). Zo zdaniteľnej mzdy vo výške 2.104.769,-Sk (2.119.708,-Sk - 6.971,-Sk - 7.968,-Sk) bola spoločnosť povinná vybrať a odvieť správcovi dane preddavok na daň zo závislej činnosti vo výške 399.906,-Sk. Zo mzdy za mesiac december 2007 platiteľ dane odviezol preddavky na daň vo výške 1 728 Sk, preto rozdiel na dani, ktorú mal žalobca (platiteľ dane), za mesiac december 2007 z vyplatených príjmov spoločníkovi vybrať a odvieť správcovi dane, predstavuje 398.178,-Sk.

Preddavok na podiel na zisku vyplatený PhDr. Ladislavovi Pethö v hotovosti bol ako účtovná operácia zaúčtovaná spoločnosťou výdavkovým pokladničným dokladom č. V 558 na stranu MD účtu 355 - Ostatné pohľadávky spoločníkom s protizápisom na strane D účtu 211 - Pokladnica.

Rozhodnutím žalovaného č. I/228/6799-46497/2009/991858-r zo dňa 13.08.2009 a rozhodnutím správcu dane, Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/53996/11/Vóp-X/456 zo dňa 13.12.2011 bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 13.425,81 eur. Zo záznamu nachádzajúceho sa v evidencii správcu dane vyplýva, že žalobca dňa 31.03.2010 zaplatil sumu 6.781,65 eur a dňa 04.01.2010 sumu 6.640 eur, t.j. spolu 13.421,68 eur.

Krajský súd v Žiline vychádzal z nesporných zistení správnych orgánov, že dňa 31.12.2007 spoločnosť vyplatila spoločníkovi preddavok na podiel na zisku za rok 2007 vo výške 2.100 000,-Sk a zároveň poukázal na výslovný zákaz vyslovený v ustanovení § 123 ods. 2 druhej vety Obchodného zákonníka, podľa ktorého spoločnosť nesmie vyplácať preddavky na podiely na zisku. Taktiež správne poukázal na to, že preddavok na podiel na zisku je v zmysle § 5 ods. 1 písm. b/ a ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. príjmom zo závislej činnosti ako nepravideľný alebo jednorazový príjem spoločníka a konateľa spoločnosti s ručením obmedzeným, bez ohľadu na jeho právny dôvod. Tento príjem nepatrí medzi príjmy (ako je to už vyššie uvedené), ktoré nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2 a § 5 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z.z. a nie je to ani príjem oslobodený od dane podľa § 5 ods. 7 a § 9 zákona č. 595/2003 Z.z..

Povinnosťou žalobcu podľa § 35 ods. 1 a 6 zákona č. 595/2003 Z.z. bolo vybrať a odvieť preddavky na daň správcovi dane, pričom ide o daň z príjmov fyzických a nie právnických osôb. V tomto prípade daň iba odvádza žalobca ako právnická osoba a platiteľ dane zodpovedný podľa § 5 ods. 3 zákona o správe daní. To, že preddavok na podiel na zisku vyplatený PhDr. Ladislavovi Pethö v hotovosti, ako účtovná operácia zaúčtovaná spoločnosťou výdavkovým pokladničným dokladom č. V 558 na stranu MD účtu 355 - Ostatné pohľadávky spoločníkom s protizápisom na strane D účtu 211 - Pokladnica, bol vrátený, nemá vplyv na posúdenie prípadu a je tiež irelevantné, ako s ním bolo ďalej naložené, pretože bol vyplatený, a spoločník a konateľ spoločnosti z neho dosiahol príjem.

Inštitút dokazovania je upravený v § 29 zákona č. 511/1992 Zb. Povinnosťou daňového subjektu v zmysle ustanovenia § 29 ods. 8 zákona je preukázať správnosť dane, t.j. že skutočnosti, ktoré uviedol v daňovom priznaní sú objektívne a svoje tvrdenie dokladovať predpísanou evidenciou. Samo hodnotenie dôkazov patrí správcovi dane.

Správca dane pri vyčíslení daňovej povinnosti postupoval v súlade s ustanovením § 2 ods. 3, 6 a § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. (správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňového subjektu. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú zistené v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi) a vychádzal zo základných zásad daňového konania upravených v § 2, dostatočne zistil skutkový stav (vykonal dokazovanie), jednotlivé dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

V hodnotení dôkazov, ich výpovednej hodnoty a vierohodnosti odvolací súd nezistil právne pochybenia, ani logické nesprávnosti, ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

Daňové (finančné) orgány postačujúcim spôsobom vyhodnotili rozporné tvrdenia a po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia Daňového riaditeľstva (č. I/228/6799-46497/2009/991858-r zo dňa 13.08.2009, ktoré bolo predmetom konania na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 20S/58/2010) podrobne reagovali na všetky námietky žalobcu a vec posúdili v súlade so zákonom o dani z príjmov.

Ich závery, a tiež krajského súdu, obsahujú všetky zákonom predpísané náležitosti, sú zrozumiteľné a dostatočne logické, vychádzajúce zo skutkových okolností prípadu a relevantných právnych noriem. Žalovaný dostatočným spôsobom odôvodnil, prečo treba preddavok na zisku vyplatený dňa 31.12.2007 PhDr. Ladislavovi Pethö považovať za zdaniteľný príjem fyzickej osoby zdaňovacieho obdobia roku 2007.

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe a postup správnych orgánov oboch stupňov považoval za súladný so zákonom. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu dostatočne preukázaný a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný