



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Veroniky Poláčkovej v právnej veci žalobcu: **B. I., T.**, zastúpený: *JUDr. E. K., advokát, G.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/225/6307-65783/2007/994136-r zo dňa 17.08.2007, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/55/2007-51 zo dňa 03.03.2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/55/2007-51 zo dňa 03. marca 2009 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi 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 Prešove napadnutým rozsudkom č.k. 2S/55/2007-51 zo dňa 03.03.2009 zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/225/6307-65783/2007/994136-r zo dňa 17.08.2007 podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP) a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane – Daňovým úradom v Poprade dňa 07.03.2007 č. 717/230/12615/07/Rov, ktorým vyrubil daňovému subjektu –

žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2004 v sume 281 295,-- Sk zmenil tak, že znížil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2004 žalobcovi *na sumu 230 027,-- Sk* .

Krajský súd v Prešove napadnutý rozsudok zdôvodnil tým, že z obsahu pripojeného administratívneho spisu ako aj zo samotného rozhodnutia žalovaného vyplýva, že správca dane bez toho, aby zisťoval skutočnú vôľu zmluvných strán, posúdil žalobcom vyplatené cestovné náhrady zamestnancom ako odmenu za vykonanú prácu.

Poukázal na ustanovenie § 145 ods. 1 Zákonníka práce ako aj na ustanovenia § 5 ods. 1 písm. a/, § 5 ods. 5 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ďalej len zákon č.595/2003 Z.z. v spojení s § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ďalej len zákon č.511/1992 Zb., pričom uviedol, že podľa daňových predpisov sa v daňovom konaní do úvahy berie vždy skutočný obsah právneho úkonu, alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre určenie alebo vybratie dane. Z tohto dôvodu vyvodil záver, že vôľa zmluvných strán posudzovaného právneho úkonu, na ktorú poukazuje žalobca je v danom prípade podstatná, aby mohol byť posúdený skutočný obsah právneho úkonu medzi žalobcom a jeho zamestnancami. Je potrebné vykonať také dôkazy, ktorými by bol zodpovedne zistený ich úmysel a skutočná vôľa.

Poukazujúc na uvedené, krajský súd po preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že záver žalovaného je predčasný a zistenie skutkového stavu je nepostačujúce pre posúdenie veci, preto napadnuté rozhodnutie podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove *podal odvolanie žalovaný* uvádzajúc, že krajský súd prijal záver (strana 6), že žalovaný a správca dane postupovali v rozpore s § 2 zákona č. 511/1992 Zb., ak dôkazy (vyplatené cestovné náhrady) bez akéhokoľvek logického zdôvodnenia a bez toho, aby zisťoval skutočnú vôľu zmluvných strán pri uzatvorených dohodách o vykonaní práce (§ 226 Zákonníka práce), považoval za odmeny za vykonanú prácu a z nich vypočítal žalobcovi rozdiel dane. Tým sa vlastne stotožnil s námietkami žalobcu.

Krajský súd poukázal na to, že podstatnou náležitosťou týchto dohôd je aj dohodnutá odmena za vykonanie úlohy a že podľa § 145 ods. 1 Zákonníka práce zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi podľa podmienok osobitného zákona aj cestovné náhrady. Vo vzťahu k týmto ustanoveniam Zákonníka práce podľa záverov krajského súdu z protokolu o vykonaní kontroly a z obsahu rozhodnutí vyplýva, že žalobca vysielal zamestnancov na pracovné cesty, ktoré boli nimi vykonané, a na základe toho im vznikol právny nárok na cestovné náhrady.

Takýto záver súdu žalovaný namietal. Hlavným dôvodom odvolania žalovaného je, že sa nestotožňuje s tým, že daňové orgány nedostatočne zistili skutkový stav veci, a že postupovali v rozpore s § 2 zákona č. 511/1992 Zb., keď nezistovali skutočný obsah vôle účastníkov dohody o vykonaní práce a neodstránili pochybnosti týkajúce sa odmeny za vykonanú prácu, a nezaoberali sa tým, v akej správnej výške mali byť vyplatené cestovné náhrady, a či ich časť nemožno považovať za príjem zamestnancov.

V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že v danom prípade dôvodom kauzy je zásadný rozpor žalobcu v pozícii zamestnávateľa a zároveň platiteľa dane a daňových orgánov v tom, či sumy dohodnuté a vyplatené zamestnancom ako cestovné náhrady na základe uzatvorených dohôd o vykonaní práce podľa § 226 Zákonníka práce boli skutočne cestovnými náhradami v zmysle osobitného predpisu. Tento charakter vyplatených súm totiž vyplýva z článku III. uzatvorených dohôd a tento charakter im určil sám žalobca. Preto aj napriek záveru súdu naďalej trvá na tom, že vôľa zmluvných strán tohto právneho úkonu nie je podstatná, nie je ju potrebné zisťovať, pretože nie je sporná.

Pri aplikácii daňových predpisov pre daňové orgány je podstatný obsah právneho úkonu (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.) spočívajúci v tom, ako a či tento obsah, teda takto prejavenu vôľu, zmluvné strany aj skutočne naplnili.

Keď tieto teoretické závery žalovaný aplikuje na prejav vôle odvolateľa v ním vykonaných právnych úkonoch s tým, že jeho prejav vôle je zrozumiteľný a určitý – teda spĺňa zákonné predpoklady tohto právneho úkonu, tak podľa článku III. dohody o vykonaní práce je dohodnutá „odmena za vykonanú prácu 0,-- Sk s tým, že zamestnancovi budú vyplatené cestovné náklady v zmysle platnej legislatívy v plnom rozsahu.“ Práve v zmysle platnej legislatívy, t.j. zákona č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov, uplatnenie cestovných náhrad zamestnancami nezodpovedá týmto legislatívnym podmienkam, a aj napriek tomu im žalobca tieto sumy vyplatil.

Berúc tak do úvahy zrozumiteľnosť, určitosť (ako náležitosti právneho úkonu) a ekonomický charakter (obsah právneho úkonu v zmysle zásad daňového konania) tohto právneho úkonu individuálne, ale najmä v súvislostiach s reálnym konaním zamestnávateľa a zamestnancov, nebolo možné posúdiť jeho skutočný obsah inak, ako príjem zo závislej činnosti zamestnancov podľa § 5 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, a nie ako cestovné náhrady, teda príjem, ktorý nie je v zmysle § 5 ods. 5 písm. a/ tohto zákona predmetom dane.

Účelom tohto daňového konania nie je posudzovať výhodnosť alebo nevýhodnosť nárokov zamestnanca, respektíve starať sa o jeho nároky vyplývajúce zo Zákonníka práce inak, ako z hľadiska aplikácie daňových predpisov, ale daňovo vyhodnotiť – vyvodiť daňové dôsledky so žalobcom deklarovaného a jemu vlastným spôsobom realizovaného právneho úkonu uzatvoreného so zamestnancom, A už vonkoncom nie vtedy, ak ide o posudzovanie

daňových povinností zamestnávateľa ako platiteľa dane zo závislej činnosti vo forme preddavkov.

Pre posúdenie povinnosti platiť preddavky (čo je predmetom tejto kauzy z daňového hľadiska) nie je podstatné zodpovedať ani na otázku, v akej výške mali byť správne vyplatené cestovné náhrady, a či na základe takto správneho výpočtu by časť týchto náhrad nemohla byť posudzovaná za príjem zamestnancov. Výška vyplatených súm spochybnená totiž nebola, správca dane tieto výdavky uznal ako výdavky daňové v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Avšak v zmysle zásady daňového konania ustanovenej v § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. tento príjem vyhodnotil ako príjem zo závislej činnosti, a tým vznikli daňové povinnosti žalobcovi ako platiteľovi dane zo závislej činnosti.

Z uvedených dôvodov žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 2S/55/2007-51 zo dňa 03.03.2009 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

K podanému odvolaniu sa písomne dňa 11.05.2009 vyjadril žalobca uvádzajúc, že podľa žalobcu si žalovaný v uvedenom vyjadrení zásadne protirečí. Viackrát zdôrazňuje a opakuje, že prejav vôle nebol v tomto prípade sporný, no na strane druhej tento nesporný prejav vôle posúdil odlišne od zmluvných strán. Podľa žalovaného charakter vyplatených súm vyplýva z uzatvorených dohôd a tento charakter im určil sám žalobca. V zmysle zásady daňového konania ustanovenej v § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. však tento príjem zamestnanca vyhodnotil ako príjem zo závislej činnosti, a tým vznikli daňové povinnosti žalobcovi ako platiteľovi dane zo závislej činnosti.

Argumentácia náležitosťami vôle a náležitosťami prejavu vôle podľa Občianskeho zákonníka len znásobuje nezrozumiteľnosť odvolania a žalobcovi nie je známe, čo týmto žalovaný sledoval. Ak prejav vôle nebol sporný, potom aj prejavená vôľa bola zrozumiteľná a určitá. Ak prejavená vôľa nebola zrozumiteľná a určitá, potom prejav vôle mohol byť sporný a sporný mohol byť aj úmysel konajúcej osoby a obsah právneho úkonu. V danom prípade žalovaný bol povinný postupovať podľa ustanovenia § 35 ods. 2 Občianskeho zákonníka a úmysel konajúcej osoby považovať za rozhodujúci faktor pre posúdenie právneho úkonu účastníkov zmluvného vzťahu.

V cestovných náhradách ide o osobitnú nezameniteľnú kategóriu, na ktorú pri splnení zákonných podmienok vzniká príslušným osobám právny nárok. Sám správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uvádza, že žalobca na základe dohody o vykonaní práce bol povinný vyplatiť zamestnancom mzdu, ako aj všetky ostatné nároky, ktoré zamestnancovi vzniknú, t. j. pri pracovných cestách aj cestovné náklady. Žalovaný ani v zmysle ustanovenia § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. nebol oprávnený interpretovať prejav vôle zmluvných strán odlišne a odňať zamestnancom právny nárok na cestovné náhrady a prijať záver, že ide o príjmy zo závislej činnosti. Ak cestovné výkazy neobsahovali niektoré predpísané náležitosti, potom správca dane pri takomto zistení mal povinnosť postupovať podľa

ustanovenia § 41 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. a vyzvať žalobcu na podanie vysvetlení a na odstránenie týchto nedostatkov.

Na základe uvedeného žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/55/2007 z 03.03.2009 potvrdil a žalobcovi priznal trovy odvolacieho konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) a postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP o odvolaní rozhodol bez pojednávania po tom, ako termín verejného vyhlásenia rozsudku zverejnil na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk, www.supcourt.gov.sk a napadnutý rozsudok krajského súdu v súlade s § 219 ods. 1, 2 OSP ako vecne správny potvrdil.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 5 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, príjmami zo závislej činnosti sú príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávneho vzťahu, služobného pomeru, štátnozamestnaneckého pomeru alebo členského pomeru, alebo z obdobného vzťahu, v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa príjmu.

Príjmami podľa § 5 ods. 2 cit. zákona 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.

Podľa § 5 ods. 5 písm. a/ zákona o dani z príjmov, okrem príjmov, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2, nie je predmetom dane ani cestovná náhrada poskytovaná v súvislosti s výkonom závislej činnosti do výšky, na ktorú vznikne zamestnancovi nárok podľa osobitných predpisov (napr. zákon č. 283/2002 Z.z.).

Podľa § 145 ods. 1 Zákonníka práce, zamestnávateľ poskytuje zamestnancovi za podmienok ustanovených osobitným predpisom cestovné náhrady, náhrady sťahovacích výdavkov a iných výdavkov, ktoré mu vzniknú pri plnení pracovných povinností.

Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ďalej len zákon č.511/1992 Zb. platí, že pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa do úvahy berie vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Odvolačí súd vyhodnotiac skutkový stav danej veci sa stotožnil so záverom Krajského súdu v Prešove, že vôľa zmluvných strán v posudzovanom právnom úkonu je podstatná. Pokiaľ prejav vôle účastníkov zmluvného vzťahu nebol sporný, nebolo možné, aby prejav ich vôle správca dane posúdil iným spôsobom ako ho vyjadrili samotní účastníci dohody. Na podklade uvedeného možno konštatovať, že záver krajského súdu, podľa ktorého žalovaný a správca dane postupovali v rozpore s ustanovením § 2 zákona č. 511/1992 Zb. je vecne správny, pretože v tomto prípade vyplatené cestovné náhrady zamestnancom, bez akýchkoľvek logických argumentov vykvalifikovali daňové orgány ako odmeny za vykonanú prácu a následne z nich vypočítali rozdiel dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2004. V tomto prípade bude teda potrebné, aby žalovaný v ďalšom konaní doplnil dokazovanie tak, aby mohol byť posúdený skutočný obsah právneho úkonu medzi žalobcom a jeho zamestnancami a to vykonaním takých dôkazov, podľa ktorých by bol zistený skutočný úmysel ako aj skutočná vôľa účastníkov úkonu.

K prekvalifikácii uvedeného vzťahu by mohlo dôjsť správcom dane len v prípadoch, keby boli pochybnosti o prejavenej vôle zmluvných strán v dohode, čo však nie je možné uskutočniť bez výsluchu účastníkov dohody k týmto okolnostiam. Samotné popretie existencie dohody o náhrade na cestovné náklady nie je možné bez ďalšieho, proti vôli zmluvných strán subsumovať pod právnu kvalifikáciu dohody o odmene a potom vyplatené cestovné náhrady považovať za odmeny za vykonanú prácu a následne z nich vypočítať žalobcovi rozdiel z príjmov fyzických osôb.

Podľa § 250j ods. 2 písm. c/ OSP súd zruší napadnutého rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

Poukazujúc na uvedené senát odvolacieho súdu konštatuje, že po oboznámení sa s rozsahom a s dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, po oboznámení sa s obsahom pripojeného súdneho a administratívneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby zmenil alebo zrušil napadnutý rozsudok, keďže odôvodnenie krajského súdu v napadnutom rozsudku je logické a zákonné. Krajský súd jasne

a zrozumiteľne odôvodnil, čo považoval za meritum veci. Na podklade dôkazov dospel k záverečnému úsudku a rozhodol v súlade so zákonom, čo aj riadne zdôvodnil. Na podklade uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/55/2007-51 zo dňa 03. marca 2009 podľa § 219 ods.1 a 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP ako vecne správny potvrdil.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá OSP a § 224 ods. 1 OSP tak, že priznal žalobcovi úspešnému v odvolacom konaní právo na náhradu trov odvolacieho konania.

Podľa § 151 ods. 1 OSP o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 OSP ak účastník v lehote podľa ods. 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

V tomto prípade bol rozsudok verejne vyhlásený dňa 08.04.2010. Uvedená skutočnosť bola zverejnená na úradnej tabuli Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 156 ods.3 OSP) od 29.03.2010, avšak žalobca v zákonnej lehote trovy odvolacieho konania nevyčísli napriek tomu, že si ich vo vyjadrení k podanému odvolaniu uplatnil. Z uvedených dôvodov postupoval odvolací súd v súlade s § 151 ods. 2 OSP a nepriznal žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania, keďže zo súdneho spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia, iné trovy konania žalobcovi nevyplývajú.

P o u č e n i e: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 08. apríla 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková