

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/85/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1011200687  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.04.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1011200687.4

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: VOLKSWAGEN SLOVAKIA, a. s., IČO: 35 757 442, so sídlom J. Jonáša 1, 843 02 Bratislava, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou BAK & PARTNERS s. r. o., Panská 14, 811 01 Bratislava, v mene ktorej koná advokát JUDr. Peter Bak, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/1348-7291/2011/990390-r zo dňa 4. februára 2011, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/69/2011-185 zo dňa 8. októbra 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/69/2011-185 zo dňa 8. októbra 2015 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Účastníkom náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“, príp. „súd prvého stupňa“) podľa § 250j ods. 2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/221/1348-7291/2011/990390-r zo dňa 04.02.2011 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej v texte rozsudku len „správca dane“) č. 500/230/26846/10/Hud zo dňa 15.11.2010 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 70,- Eur z titulu náhrady súdneho poplatku a povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy právneho zastúpenia vo výške 1 474,06 Eur na účet jeho právneho zástupcu.

Žalobným petitom žalobca navrhoval zrušenie rozhodnutia žalovaného č. I/221/1348-7291/2011/990390-r zo dňa 04.02.2011, ako aj zrušenie rozhodnutia správcu dane č. 500/230/26846/10/Hud zo dňa 15.11.2010, ktorým žalobcovi postupom podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o

správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) dodatočne určil rozdiel dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 301 765,85 Eur. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho daňového konania postupom podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Dôvodom dodatočného určenia predmetnej daňovej povinnosti bolo daňovými orgánmi oboch stupňov konštatované porušenie ustanovení § 2 písm. c), § 5 ods. 2 a § 35 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2007 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) žalobcom, spočívajúce v nesprávnom postupe žalobcu pri plnení jeho povinností platiteľa dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti (ďalej v texte rozsudku aj „daň zo závislej činnosti“), kedy za svojich zamestnancov, ktorým prostredníctvom zmluvnej prepravy zabezpečil prepravu do zamestnania a zo zamestnania, v nesprávnej výške zrazil a odviezol daň zo závislej činnosti za rok 2007. Ako porušenie uvedených zákonných povinností žalobcom daňové orgány vyhodnotili skutočnosť, že tieto plnenia neboli zahrnuté do zdaniteľnej mzdy zamestnancov a podľa § 35 zákona o dani z príjmov neboli z nich vybraté preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Krajský súd vymedzil súdny prieskum zákonnosti napadnutých rozhodnutí na posúdenie spornej otázky týkajúcej sa podradenia poskytovania prepravy pre zamestnancov z miesta ich bydliska do miesta výkonu ich práce v prevádzke žalobcu právnomu režimu, pričom dospel ku konštatovaniu nezákonnosti preskúvaných daňových rozhodnutí z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia vecí oboma daňovými orgánmi. Uvedený záver krajský súd dôvodil nesprávnou aplikáciou ustanovení § 2 ods. 6 a § 5 ods. 3 zákona o správe daní, ako aj § 40 zákona o dani z príjmov daňovými orgánmi pri dodatočnom určení predmetnej dane zo závislej činnosti.

Krajský súd v prejednávanej veci dospel k záveru, je možné sa v celom rozsahu stotožniť s právnym názorom žalobcu. Pre účely posúdenia zdaniteľnosti nepeňažného príjmu zamestnancov žalobcu, dosiahnutého rozdielom medzi nákladmi na bežné cestovné zamestnancov (ktoré by platili pri ceste do a zo zamestnania u prepravcov v relevantnom čase a mieste) a cestovnými nákladmi na cestovné zamestnancov poskytovaného žalobcom do a zo zamestnania, krajský súd vychádzal z argumentácie žalobcu odvolávajúcej sa na primárny hospodársky cieľ žalobcu, ktorým bolo v danom prípade zabezpečiť nepretržitý chod výrobného procesu v prevádzke žalobcu, a nie zabezpečovanie prepravy pre jeho zamestnancov za znížené ceny alebo poskytovanie zvýhodnenia v podobe zamestnaneckých benefitov. Plnenie uvedenej potreby zabezpečením prepravy zamestnancov vychádzalo z tvrdenia žalobcu, že žiadna z existujúcich foriem pravidelnej dopravy nedokázala žalobcovi zabezpečiť dostatočný počet zamestnancov žalobcu na pracovisko. Uvedené zabezpečenie prepravy krajský súd nevyhodnotil ako poskytnutie prepravy pre zamestnancov, ale obstaranie prepravy pre žalobcu samotného, ktoré bolo nevyhnutné na zabezpečenie vlastnej výroby. Úžitok zamestnancov z prepravy predstavoval len vedľajší efekt, za ktorý navyše žalobca požadoval od zamestnancov úhradu.

Právne posúdenie žalovaného ohľadne zdaniteľnosti vyššie uvedeného rozdielu na cestovnom zamestnancov žalobcu ako poskytnutie nepeňažného plnenia žalobcom jeho zamestnancom vo forme zabezpečenia dopravy, krajský súd vyhodnotil ako nesprávne, pretože žalobca neposkytoval túto prepravu ako alternatívu k verejnej doprave, keďže sa sústredil len na svojich vlastných zamestnancov a na zabezpečenie trojsmennej prevádzky.

Krajský súd uviedol, že žalobca nemal povinnosť zraziť časť zaplatenej sumy za prepravu zrážkovou daňou, pretože úhradu časti nákladov za prepravu žalobcom nie je možné kvalifikovať ako nepeňažné plnenie. Podľa krajského súdu išlo o spoločné obstaranie služby žalobcu ako zamestnávateľa a jeho zamestnancov, ktoré nemôže byť predmetom dane z príjmov, keďže nejde o príjem a už vôbec nie o príjem zo závislej činnosti.

V tejto súvislosti krajský súd s poukazom na ustálenú judikatúru uzavrel, že zabezpečenie dopravy pre zamestnancov žalobcu nemožno považovať za nepeňažné plnenie pre zamestnancov žalobcu, čiže

nemožno ho považovať za nepeňažný príjem zamestnancov žalobcu, a teda nepodlieha dani z príjmov zo závislej činnosti. Podľa krajského súdu úhradu časti nákladov za prepravu žalobcom žalovaný v rozpore so zákonom kvalifikoval ako nepeňažné plnenie pre zamestnancov žalobcu a nesprávne aplikoval ustanovenia § 2 písm. c) a § 5 ods. 1 písm. a), § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov, definujúce na účely dane z príjmov príjem a špecifikáciu príjmov zo závislej činnosti.

Vo vzťahu k určení daňovníka predmetnej dane z príjmov zo závislej činnosti krajský súd dôvodil dôrazom na dikciu ustanovenia § 5 ods. 1 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého príjem zo závislej činnosti môže dosiahnuť len fyzická osoba, v žiadnom prípade nie právnická osoba, ktorou je žalobca. V nadväznosti na uvedené krajský súd za nesporné považoval, že daň možno vyrubiť len subjektu, ktorý dosiahol príjem podliehajúci zdaneniu. Daňovníkom dane zo závislej činnosti, t. j. osobou, ktorej príjmy priamo podliehajú dani podľa § 5 ods. 2 zákona o správe daní a ktoré je možné vyrubiť daň zo závislej činnosti, je v danom prípade zamestnanec, a nie zamestnávateľ. Krajský súd dôvodil, že žalobca má vo vzťahu k prejednávanej veci postavenie platiteľa dane, a nie daňovníka, pričom majetková zodpovednosť platiteľa dane sa vzťahuje iba na daň skutočne vybranú od daňovníka alebo daňovníkovi zrazenú. To podľa krajského súdu znamená, že ak žalobca preddavok na daň nevybral, nemá postavenie platiteľa dane vo vzťahu k nezrazenej, či nevybratej dani, nakoľko platiteľ dane správcovi dane odvádza iba daň vybranú alebo zrazenú. Na základe uvedeného krajský súd prijal právny záver, že žalobca nemá ručiteľský záväzok za plnenie platobnej povinnosti dane zo závislej činnosti a ani neexistuje žiadny právny titul, na základe ktorého by mohol žalovaný vyrubiť daň zo závislej činnosti žalobcovi.

Uvedenú argumentáciu krajský súd podporil poukazom na právny záver vyplývajúci z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 65/2007, podľa ktorého: „...Pojem „majetková zodpovednosť platiteľa dane“ (§ 5 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.) nie je možné zamieňať s ručením a ručiteľským záväzkom na daň (§ 56 ods. 4 citovaného zákona). Platiteľ dane nie je daňovníkom dane voči ktorému správcovi dane vznikla pohľadávka, preto nemožno ani platobným výmerom mu uložiť povinnosť, lebo nejde o jeho daň, ani za ňu neručí, ale o daň jeho zamestnanca. Daň z príjmov možno vyrubiť iba daňovníkovi...“.

Zároveň krajský súd konštatoval aj porušenie ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní daňovými orgánmi oboch stupňov, kedy tieto pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní nebrali do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. V súvislosti s uvedeným krajský súd poukázal na právny záver rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej v texte rozsudku aj „najvyšší súd“) sp. zn. 3SžoKS89/2006, podľa ktorého je vždy rozhodujúce posúdenie ekonomického charakteru jednotlivých plnení, ktoré sú obsahom právneho úkonu a ktoré s daným právnym úkonom súvisia.

V prejednávanom prípade krajský súd zdôraznil, že skutočným obsahom úkonu žalobcu bolo obstaranie prepravy jeho zamestnancov do zamestnania. Bezprostredným hospodárskym cieľom, pre ktorý tento záväzok vznikol, nebolo bezodkladne poskytovať službu jeho zamestnancom ako nejakú zamestnaneckú výhodu, ale rozhodujúcim účelom prečo si žalobca zabezpečuje dopravu zamestnancov, je zabezpečenie nepretržitosti efektívnosti trojsmennej prevádzky za tým účelom, aby zamestnanci prišli do práce riadne a včas, nakoľko neskoré príchody zamestnancov, ktorí sa zúčastňujú výrobného procesu môže vážne ohroziť plynulosť celej prevádzky žalobcu. V tomto prípade krajský súd poukázal na to, že dňa 01.02.1995 nadobudla účinnosť Európska dohoda o pridružení, uzavretá medzi európskymi spoločenstvami a ich členskými štátmi so Slovenskou republikou. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (oznámenie Ministerstva zahraničných vecí SR č. 158/1997 Z. z.), ktorá obsahuje v čl. 69 a čl. 70 o. i. aj záväzok na zblížovanie daňového práva.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok

zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

V nadväznosti na neuznanie finančne zvýhodnenej dopravy pre zamestnancov žalobcu za nepeňažné plnenie poskytnuté žalobcom žalovaný poukázal na ustanovenia § 2 písm. c), § 5 ods. 1 a), § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov dôvodiac, že zákon o dani z príjmov vymedzuje v § 5 ods. 1 príjmy zo závislej činnosti, ktoré sú predmetom dane podľa § 3 ods. 1 písm. a) citovaného zákona, v odseku 5 vymedzuje príjmy, ktoré nie sú predmetom dane, okrem príjmov, ktoré nie sú predmetom dane podľa § 3 ods. 2, a v odseku 7 vymedzuje príjmy oslobodené od dane, okrem príjmov oslobodených od dane podľa § 9 citovaného zákona.

Podľa žalovaného plnenie poskytnuté zamestnancom od zamestnávateľa vo forme úhrady časti nákladov na dopravu do zamestnania a zo zamestnania nie je vymedzené v ustanoveniach § 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 v § 5 ods. 7, ani v § 9, ako príjmy oslobodené od dane. Na základe uvedeného žalovaný naďalej zastáva názor, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď predmetný príjem posúdil v zmysle § 5 ods. 2 v nadväznosti na § 2 písm. c) zákona o dani z príjmov ako zdaniteľný príjem zamestnanca od zamestnávateľa, platiteľa príjmu.

V tejto súvislosti žalovaný ďalej dôvodil, 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 však nebolo od dane oslobodené ani vyňaté z predmetu dane, a preto bol zamestnávateľ povinný plnenie zdaniť jednotlivým zamestnancom podľa ustanovenia § 35 a nasl. zákona o dani z príjmov v nadväznosti na § 2 písm. c) zákona o dani z príjmov.

Žalovaný dal do pozornosti, že povinnosť poskytnúť zamestnancom príspevok na dopravu do zamestnania a späť vyplývala zamestnávateľovi z ustanovenia § 7 ods. 1 písm. b) zákona č. 152/1994 o sociálnom fonde a o zmene a doplnení zákona č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Avšak aj takéto plnenie podliehalo zdaneniu podľa § 5 ods. 1 písm. f) zákona o dani z príjmov [§ 35 ods. 1, § 43 ods. 1 a ods. 3 písm. j) zákona o dani z príjmov].

Žalovaný vyjadril súhlas s tvrdením krajského súdu, že žalobca „nemal povinnosť zraziť časť zaplatenej sumy za prepravu zrážkovou daňou“, pretože zrážková daň (daň vyberaná zrážkou) sa vzťahuje len na príjmy vymedzené v ustanovení § 43 zákona o dani z príjmov, o ktoré však v predmetnom prípade nešlo. Žalobca mal povinnosť postupovať podľa § 35 ods. 1 až ods. 9 zákona o dani z príjmov a z vyplatenej zdaniteľnej mzdy zraziť preddavok na daň. Zákon o dani z príjmov zdaniteľnú mzdu definuje v § 35 ods. 1 a z dĺžky ods. 3 tohto ustanovenia a súvisiacich ustanovení § 2 písm. c) a § 5 ods. 2 je zrejme, že zdaniteľná mzda môže spočívať tiež „v nepeňažnom plnení“, a to buď časť zdaniteľnej mzdy alebo aj celá zdaniteľná mzda. Ročný výpočet dane zo závislej činnosti s prihliadnutím na zrazené preddavky na daň zamestnancom vykoná zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, pričom zamestnávateľ je viazaný postupom uvedeným v § 38 „Ročné zúčtovanie“ zákona o dani z príjmov.

Žalovaný namietal nesprávny výklad ustanovení § 2 písm. b), § 5 ods. 1 a § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov krajským súdom a následné jeho nesprávne právne posúdenie osoby povinnej platiť predmetnú dodatočne určenú daň. Žalovaný považoval za nesprávny právny záver krajského súdu, že osobou, ktorej príjmy priamo podliehajú dani podľa § 5 ods. 2 zákona o správe daní a ktorej je možné vyrubiť daň zo závislej činnosti, je v danom prípade zamestnanec, a nie zamestnávateľ. Žalovaný oponoval, že v citovaných zákonoch uvedený záver krajského súdu nemá oporu.

V súvislosti s uvedenou odvolacou námietkou žalovaný uviedol, že všeobecné ustanovenie § 2 písm. b) zákona o dani z príjmov, ktoré znie: „na účely tohto zákona sa rozumie predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12 ods. 2“, treba vykladať v nadväznosti na ustanovenie § 3 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktoré následne vymedzuje jednotlivé druhy príjmov, ktoré sú predmetom dane, pričom každý druh

zdaniteľného príjmu uvedený v § 3 ods. 1 zákona o dani z príjmov riešia osobitné ustanovenia zákona, § 5, § 6, § 7 a § 8 citovaného zákona.

Právny názor krajského súdu, podľa ktorého daň zo závislej činnosti možno vyrubiť len zamestnancovi, a nie zamestnávateľovi, žalovaný označil za nesprávny. Uviedol, že je v rozpore s ustanoveniami § 31 ods. 4 a ods. 5, § 15 a § 44 zákona o správe daní, pretože správca dane pri príjmoch zo závislej činnosti nemôže vyrubiť daň alebo rozdiel dane osobe, ktorá nie je platiteľom dane, t. j. zamestnancovi, s výnimkou prípadu, keď zamestnanec podá daňové priznanie.

Pre účely určenia základu dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti a základu dane z príjmov fyzickej osoby žalovaný argumentoval vysvetlením rozdielu medzi príjmom fyzickej osoby ako zamestnanca a príjmom fyzickej osoby, ktorého zdaniteľné príjmy nepochádzajú zo závislej činnosti. Dôvodil, že príjem (zamestnanca) zo závislej činnosti je, na rozdiel o príjmu fyzickej osoby (nezamestnanca), špecifický v tom, že zamestnancovi ho vypláca zamestnávateľ, ktorý je zodpovedný za vybratie preddavku na daň v správnej výške a jeho následné odvedenie správcovi dane. Zamestnanec do tohto procesu vstupuje tým, že zamestnávateľovi predkladá doklady, ktorými si uplatňuje napr. daňový bonus na vyživované dieťa, nezdaniteľnú časť zo základu dane a podobne, ktoré ovplyvňujú sumu zrazeného preddavku na daň alebo dane. Zákon o dani z príjmov vymedzuje v § 39 povinnosti zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, a v ustanovení § 40 zákon vymedzuje zodpovednosť zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, za zrazené preddavky na daň a za daň. Povinnosti vyplývajúce platiteľovi dane zo zákona o dani z príjmov a zo zákona o správe daní logicky nadväzujú na povinnosti vyplývajúce zamestnávateľovi z ustanovení § 118 a § 131 Zákonníka práce, a to, okrem iných, povinnosť zamestnávateľa poskytovať zamestnancovi mzdu za vykonanú prácu a povinnosť zamestnávateľa vykonať zrážku preddavku na daň alebo dane zo mzdy zamestnanca.

Žalovaný vo vzťahu k odôvodneniu napadnutého rozsudku spresnil, že žalobcovi ako zamestnávateľovi bol vyrubený rozdiel dane, a nie preddavky na daň. V tejto súvislosti považoval za potrebné uviesť, že jednotliví zamestnanci nepodliehajú registračnej a oznamovacej povinnosti daňových subjektov podľa § 31 zákona o správe daní, konkrétne registračnej povinnosti u správcu dane na dani zo závislej činnosti. Povinnosť registrovať sa u miestne príslušného správcu dane má podľa § 31 ods. 1 zákona o správe daní právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá získa povolenie alebo oprávnenie na podnikanie alebo začne vykonávať inú zárobkovú činnosť na území Slovenskej republiky. Podľa § 31 ods. 4 zákona o správe daní platiteľ dane je povinný registrovať sa u správcu dane najneskôr do pätnástich dní od vzniku povinnosti zrážať daň alebo preddavky na ňu, alebo daň vyberať, ak osobitný predpis neustanovuje inak.

Registračná povinnosť sa nevzťahuje na daňovníkov, ktorí majú výhradne príjmy zo závislej činnosti a príjmy, z ktorých je daň vybraná zrážkou (posledná veta § 31 ods. 5 zákona o správe daní).

Správca dane neeviduje v registri daňových subjektov jednotlivých zamestnancov právnickej osoby, ale eviduje právnickú osobu, t. j. daňový subjekt zaregistrovaný na dani z príjmov právnickej osoby a na dani zo závislej činnosti ako platiteľa dane (§ 31 ods. 4 zákona o správe daní). Podľa § 5 ods. 3 zákona o správe daní platiteľom dane je osoba, ktorá odvádza správcovi dane daň vybranú od daňovníka alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá. Podľa § 3 ods. 8 zákona o správe daní pri dani z príjmov zo závislej činnosti a z funkčných požitkov je miestne príslušný správca dane, v ktorého územnom obvode má sídlo organizačná jednotka, v ktorej platiteľ dane vykonáva výpočet mzdy, zostavuje a vedie mzdové listy, mzdu vypláca alebo pripisuje k dobru. Táto organizačná jednotka má rovnaké oprávnenie a povinnosti podľa tohto zákona ako platiteľ dane. Podľa § 66 ods. 1 zákona o správe daní preddavok je povinná platba na daň, ktorú je povinný daňovník platiť v priebehu zdaňovacieho obdobia, ak skutočná výška dane za toto obdobie nie je ešte známa. Pri dani zo závislej činnosti vykoná výpočet dane, s prihliadnutím na zrazené preddavky na daň, zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, na základe písomnej žiadosti zamestnanca - postup pri vykonaní ročného zúčtovania upravuje § 38 zákona o dani z príjmov.

Správnosť postupu predchádzajúceho zisteniu výšky dodatočne určenej dane (daňovej povinnosti dane

zo závislej činnosti zamestnancov žalobcu) žalovaný obhajoval poukazom na dodržanie postupu správcom dane podľa ustanovení § 15 zákona o správe daní v spojení s následným doručením zistených dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona o správe daní. Správca dane preveril základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre jej správne určenie, pričom na základe výsledkov daňovej kontroly, po jej ukončení, zo zákona disponoval oprávnením, žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu postupom podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1. zákona o správe daní v nadväznosti na § 15 ods. 13 citovaného zákona, rozhodnutím dodatočne určiť zistenú daňovú povinnosť. A nie jednotlivým zamestnancom.

Keďže kontrolou zistená daň sa odlišovala od dane, ktorú žalobca ako platiteľ dane uviedol v hlásení podľa § 38 zákona o správe daní v spojení s § 39 ods. 9 písm. b) zákona o dani z príjmov, správca dane dodatočným platobným výmerom vyrubil rozdiel dane platiteľovi dane a nie jednotlivým zamestnancom.

Vo vzťahu k majetkovej zodpovednosti platiteľa dane, ktorá sa podľa krajského súdu na nevybranú a nezrazenú daň nevzťahuje, žalovaný uviedol, že do procesu zdaňovania zamestnanec nevstupuje, preto nemôže niesť dôsledky nesprávne zrazenej dane. Platiteľ dane je pri vyberaní preddavkov na daň viazaný ustanovením § 35 a nasl. zákona o dani z príjmov. Za zrazenie preddavkov na daň (dane) v správnej výške je platiteľ dane zodpovedný v zmysle ustanovenia § 40 zákona o dani z príjmov a nadväzne ustanovení § 15 ods. 1 a § 5 ods. 3 zákona o správe daní. Z uvedeného dôvodu právne posúdenie majetkovej zodpovednosti platiteľa dane krajským súdom žalovaný namietal ako nesprávne.

Čo do skúmania obsahu právneho úkonu, hospodárskeho účelu zabezpečenia dopravy zamestnancov zamestnávateľom, ako i skúmania hospodárskeho cieľov, efektívnosti, charakteru výroby žalobcu, žalovaný uviedol, že z hľadiska zdaňovania príjmov zo závislej činnosti sú tieto okolnosti irelevantné. Nie sú to atribúty, ktoré mohol žalovaný zohľadniť v praxi pri uplatňovaní zákona o dani z príjmov a zákona o správe daní. Zároveň ich nemohol považovať za skutočnosti rozhodujúce pre určenie alebo vybratie dane. Podľa žalovaného skutočným obsahom právneho úkonu pri uplatňovaní daňových predpisov bolo samotné poskytnutie prepravy zamestnancom do zamestnania a zo zamestnania a správca dane pri daňovej kontrole toto plnenie posúdil v zmysle zákona o dani z príjmov ako nepeňažné plnenie a nadväzne kontroloval správnosť zdanenia plnenia.

V tejto súvislosti žalovaný zároveň uviedol, že netvrdil, že cieľom žalobcu bolo poskytnúť zamestnancom prepravu za zvýhodnené ceny alebo poskytnutie zamestnaneckého benefitu. Konkretizoval, že predmetné skutkové zistenia posúdil ako plnenie, ktoré v súvislosti s výkonom závislej činnosti poskytol zamestnávateľ svojim zamestnancom; išlo o plnenie, ktoré v zmysle zákona o dani z príjmov nie je od dane oslobodené a spadá do predmetu dane z príjmov zo závislej činnosti.

Naopak, žalovaný s poukazom na čl. 5 Zákonníka práce vyjadril nesúhlas s kvalifikovaním uvedeného plnenia krajským súdom ako spoločným obstaraním služby, pretože podstatou pracovnoprávneho vzťahu nie je uzatváranie transakcií medzi zamestnávateľmi a zamestnancami, napr. peňažné operácie, uzatváranie obchodov alebo obstaranie si služby spoločne a spoločne sa podieľať na nákladoch na túto službu.

V tejto súvislosti žalovaný dôvodil, že zamestnávateľ a jeho zamestnanec nie sú v zmysle § 2 písm. n) až r) zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov závislými osobami; zamestnanci ako takí nie sú ani podnikateľským subjektom. Do zmluvného vzťahu so zmluvným dopravcom vstupoval zamestnávateľ vo vlastnom mene a na vlastný účet. Zamestnanci do predmetného zmluvného vzťahu so zmluvným dopravcom nevstúpili ani po vecnej, a rovnako, ani po obsahovej stránke. Z predmetného zmluvného vzťahu medzi zamestnávateľom a zmluvným dopravcom nevyplývali zamestnancom žiadne práva, žiadne povinnosti a nespájali sa s ním ani žiadne riziká. Ich práva a povinnosti vyplývali len z pracovnoprávneho vzťahu uzavretého so zamestnávateľom.

III.

Žalobca sa k podanému odvolaniu žalovaného nevyjadril.

#### IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ustanovenia § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, dokončia podľa doterajších predpisov, t. j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods.1 OSP).

Podľa § 250i ods. 1 vety prvej OSP, pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní, správou daní je evidenciacia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, 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.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní, pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 5 ods. 1 zákona o správe daní, daňovým subjektom je daňovník, platiteľ dane, daňový dlžník podľa osobitného zákona, poplatník a právny nástupca fyzickej, či právnickej osoby, ktorý je ako daňový subjekt vymedzený osobitnými predpismi.

Podľa § 5 ods. 2 zákona o správe daní, daňovníkom je osoba, ktorej príjmy, majetok alebo činnosti priamo podliehajú dani.

Podľa § 5 ods. 3 zákona o správe daní, platiteľom dane je osoba, ktorá odvádza správcovi dane daň vybranú od daňovníka alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 15 ods. 8 zákona o správe daní, kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 44 ods. 1 zákona o správe daní, vo vyrubovacom konaní určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená.

Podľa § 44 ods. 4 vety prvej zákona o správe daní, o určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bodu 1 zákona o správe daní, ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 45 ods. 1 zákona o správe daní, ak tento zákon alebo osobitný zákon neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo nárok na vrátenie dane; ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty podľa osobitného predpisu, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

Podľa § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov, 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.

Podľa § 40 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov, ak zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, nezrazil zamestnancovi daň, ktorú mal zraziť vo výške ustanovenej týmto zákonom, môže ju dodatočne zraziť iba vtedy, ak od doby, keď sa daň nesprávne zrazila, neuplynulo viac ako 12 mesiacov.

Podľa § 40 ods. 4 písm. a) zákona o dani z príjmov, ak zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, zavinením zamestnanca daň nezrazil alebo zrazil v nesprávnej výške, zrazí ju vrátane príslušenstva do troch rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom došlo k jej nesprávnej zrážke alebo v ktorom nebola zrazená vôbec.

Podľa § 40 ods. 5 zákona o dani z príjmov, ak nemôže zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, zraziť zo zdaniteľnej mzdy zamestnanca nedoplatok dane z dôvodu podľa odseku 4 písm. a) a nedoplatok dane, ktorý vyplýva z ročného zúčtovania, alebo ak nemôže vybrať od zamestnanca daňový bonus podľa odseku 4 písm. b) a vyššiu sumu daňového bonusu, ako je ustanovená týmto zákonom, ktorá vyplýva z ročného zúčtovania, z dôvodu, že mu už nevypláca mzdu, alebo z dôvodu, že nemožno zamestnancovi podľa osobitných predpisov zrážku vykonať, vyberie nedoplatok dane alebo sumu rozdielu daňového bonusu správca dane príslušný podľa trvalého pobytu zamestnanca. Na tento účel zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, zašle všetky potrebné doklady do 30 dní odo dňa, keď táto skutočnosť nastala alebo keď ju tento zamestnávateľ zistil. Zamestnanec je povinný daňový nedoplatok vzniknutý jeho zavinením vrátane sankčného úroku alebo sumu rozdielu daňového bonusu vrátane príslušenstva uhradiť miestne príslušnému správcovi dane najneskôr do konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom správca dane úkon vykonal alebo v ktorom bolo rozhodnutie o tomto daňovom nedoplatku alebo sume rozdielu daňového bonusu zamestnancovi doručené. Zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, a správca dane tento postup nepoužijú, ak sa daňový nedoplatok alebo suma rozdielu daňového bonusu rovná 100 Sk alebo je nižšia ako 100 Sk, ale len ak daňovník nevyužije možnosť podať vyhlásenie podľa § 50.

Odvolací súd vo veci prieskumu zákonnosti žalobou napadnutých daňových rozhodnutí rekapituluje, že Krajský súd v Bratislave už dvoma skoršími rozsudkami, č. k. 1S 69/2011-87 zo dňa 5. apríla 2012 a č. k. 1S 69/2011-135 zo dňa 10. októbra 2013, zrušil administratívne rozhodnutia oboch stupňov z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 250j ods. 2 písm. a/ OSP) a vrátil vec žalovanému na ďalšie

konanie.

Oba vyššie uvedené rozsudky súdu prvého stupňa odvolací súd dva krát uzneseniami zrušil z dôvodu ich nedostatočného odôvodnenia, pričom v ostatnom uznesení sp. zn. 6Sžf/150/2013 zo dňa 27. mája 2015 uviedol: „Senát najvyššieho súdu po dôkladnom oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/69/2011-135 z 10. októbra 2013, porovnaním dôvodov uvedených v predchádzajúcom - zrušenom rozsudku krajského súdu č.k. 1S/69/2011-87 z 05. apríla 2012 s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozsudku, skonštatoval, že krajský súd v intenciách zrušujúceho rozhodnutia najvyššieho súdu nepostupoval. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je totiž zrejmé, že ho odôvodnil v podstate úplne rovnako ako rozsudok mu predchádzajúci, pričom prebral (aj to vo veľmi stručnej podobe) len argumentáciu žalobcu bez toho, aby reagoval na námietky protistrany.“

Obdobne, v prejednávanej veci je možné konštatovať, že krajský súd sa neriadil pokynom odvolacieho súdu a v rámci súdneho prieskumu žalobou napadnutých rozhodnutí neuviedol svoj vlastný názor k meritu veci a nevysporiadal sa s relevantnými námietkami žalovaného daňového orgánu, keďže bez akýchkoľvek úvah prijal právny názor žalobcu.

Je pravdou, že krajský súd podoprel svoju argumentáciu právnymi závermi vyplývajúcimi zo skoršej judikatúry najvyššieho súdu, avšak v kontexte zmien relevantných zákonov a argumentácie žalovaného, bolo potrebné reagovať odpoveďou správneho súdu na nastolené otázky.

Len na margo odvolací súd poznamenáva, že súd prvého stupňa k námietke žalobcu o porušení ustanovenia § 2 ods. 6 zákona o správe daní daňovými orgánmi, bez ďalšieho prijal argumentáciu žalobcu i s poukazom na právny záver rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SžoKS89/2006 zo dňa 17. mája 2007, hoci jeho predmetom bolo dodatočné určenie dane z pridanej hodnoty, navyše za zdaňovacie obdobie november 2002, na ktoré sa vzťahovalo použitie zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty účinného do 01.05.2004, kedy Slovenská republika vstúpila do Európskej únie a účinnosť nadobudol zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Pritom, vo vzťahu k posúdeniu kauzy záväzku, resp. v danom prípade ekonomického účelu a cieľa zabezpečenia zľavenej dopravy žalobcom svojim zamestnancom, použil tieto právne závery na prejednaný prípad celkom nepriliehavo, keďže predmetom tohto súdneho prieskumu bolo dodatočné určenie dane z príjmu fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2007, a nie daň z pridanej hodnoty, pre ktorej určenie je tzv. „economic reason“, t. j. použitie prijatého zdaniteľného plnenia od iného platcu DPH na zdaniteľné plnenia platiteľa DPH, určujúce predovšetkým z dôvodu zachovania princípu neutrality tohto typu nepriamej spotrebnej dane.

Vzhľadom na zmenu medzinárodných záväzkov Slovenskej republiky, vzniknutých jej vstupom do Európskej únie, zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v zmysle § 86 prevzal, okrem iných právne záväzných aktov Európskej únie, aj Šiestu smernicu Rady 77/388/EHS zo 17.5.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty. Taktiež z uvedeného dôvodu nebolo namieste, aby krajský súd v súvislosti s ekonomickým cieľom spornej služby poukázal na potrebu dodržiavania Európskej dohody o pridružení, účinnej dňa 01.02.1995, obsahujúcej v čl. 69 a čl. 70 o. i. aj záväzok Slovenskej republiky na zblížovanie daňového práva s právom Európskej únie.

Z obsahu podávaných opravných prostriedkov žalobcu, jeho žaloby a vyjadrení, ako i z obsahu napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že základnými argumentmi konštatujúcimi nezákonnosť preskúmaných administratívnych rozhodnutí je tvrdenie:

- o nerešpektovaní ekonomického účelu sledovaného žalobcom pri zabezpečovaní dopravy zamestnancom do zamestnania, ktorým je ním deklarované zabezpečenie nepretržitosti trojmesnej výrobnjej prevádzky žalobcu,
- o nemožnosti dodatočného vyrubenia dane z príjmu zo závislej činnosti žalobcovi, keďže nie je subjektom, ktorý by dosiahol sporný príjem, a to z dôvodu nemožnosti prenosu majetkovej

zodpovednosti za daň, ktorú svojím zamestnancom nezrazil.

Od ekonomického účelu sporného nepeňažného plnenia, ktorým podľa žalobcu, ako i podľa súdu prvého stupňa, nebolo poskytovanie cenovo zvýhodnenej dopravy do zamestnania alebo benefitu zamestnancom, žalobca odvodzuje, že nešlo o nepeňažný zdaniteľný príjem zamestnancov, ale o spoločné obstaranie služby, z ktorej mal úžitok zamestnávateľ aj zamestnanec. Sám žalobca uvedené plnenie charakterizoval ako „synergický avšak vedľajší efekt určitej hlavnej transakcie“. Rovnako krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku sporné plnenie charakterizoval ako „Úžitok zamestnancov z prepravy...“ predstavujúci „...len vedľajší efekt...“.

Hoci žalobca aj súd prvého stupňa dodatočne zdanený príjem nazývajú vedľajším efektom hlavnej ekonomickej transakcie žalobcu (zabezpečenie finančne zvýhodnenej dopravy zamestnancov do práce), bránia sa prijať záver, že ide o príjem podliehajúci dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti podľa § 3 písm. a) v spojení s § 5 zákona o dani z príjmov.

V súvislosti so žalobnou námietkou napádajúcou nedodržanie zásady podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní správcom dane pri posudzovaní zdaniteľnosti sporného príjmu zamestnancov odvolací súd konštatuje, že práve naopak, z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že kauzou sporného plnenia sa správca dane zaoberal a pre účel určenia dane z príjmov zamestnancov žalobcu, t. j. dane z príjmov zo závislej činnosti, s využitím relevantných zákonných ustanovení § 5 v spojení s § 3 ods. 2 a § 9 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov, túto správne vyhodnotil.

Predmet dane z príjmov zo závislej činnosti je pozitívne vymedzený ustanoveniami § 5 ods. 1, 2 a 3 zákona o dani z príjmov, pričom za príjem sa pre účely citovaného zákona považuje i nepeňažné plnenie. Je potrebné brať do úvahy, že pri pozitívnom vymedzení príjmov podliehajúcich zdaneniu daňou zo závislej činnosti je právny dôvod ich vyplácania, pripisovania k dobru alebo ich poskytovania v inej forme plnenia pre zamestnanca irelevantný (§ 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov), teda i v prípade poskytovania prepravy zamestnancov za ceny podľa interného cenníka zamestnávateľa. Z uvedeného dôvodu v danom prípade ekonomický účel sledovaný a deklarovaný žalobcom ako zamestnávateľom nie je pre zdanenie sporného príjmu, poskytnutého formou finančnej podpory zamestnancom na dopravu do zamestnania, podstatný.

Taxatívny spôsob zákonného vymedzenia príjmov zo závislej činnosti nepodliehajúcich zdaneniu (§ 3 ods. 2, § 5 ods. 5 zákona o dani z príjmov) a rovnako taxatívny výpočet príjmov zo závislej činnosti oslobodených od dane podľa § 5 ods. 7 a § 9 zákona o dani z príjmov neumožňuje rozšírenie uvedenej negatívnej enumerácie zdaniteľných príjmov zo závislej činnosti o ďalšie príjmy, a to bez ohľadu na právny dôvod a formu ich poskytovania zo strany zamestnávateľov (§ 5 ods. 2 citovaného zákona).

Žalobca v preskúvanom daňovom konaní nepreukázal, a ani vzhľadom na obsah samotného nepeňažného plnenia nemohol, že ním poskytnuté plnenie, hoci ako vedľajší efekt jeho hlavnej transakcie, možno podradiť pod zákonný výpočet príjmov zo závislej činnosti nepodliehajúcich zdaneniu, prípadne príjmov oslobodených od dane.

Ku kauze ekonomickej transakcie z pohľadu výrobných potrieb alebo cieľov zamestnávateľa ako daňovníka dane z príjmov z podnikania právnických osôb je potrebné dodať, že táto je významná za určitých podmienok vo vzťahu k identifikovaniu daňových nákladov potrebných na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov z podnikania právnickej osoby.

Vo vzťahu k namietanému nedostatku zákonného oprávnenia na dodatočné vyrubenie dane z príjmov zo závislej činnosti žalobcovi ako platiteľovi dane, ktorého rozsah majetkovej zodpovednosti je určený ustanovením § 5 ods. 3 zákona o správe daní, odvolací súd konštatuje, že sa od právneho záveru vysloveného senátom 3S v rozsudku sp. zn. 3Sžf/65/2007 zo dňa 6. marca 2008 odkláňa a vyslovuje odlišný právny záver k určeniu subjektu, ktorému je možné na základe výsledkov daňovej kontroly predmetnú daň dodatočne vyrubiť.

Vzhľadom na chýbajúcu rozhodovaciu činnosť najvyššieho súdu v obdobných veciach s rovnakou právnou otázkou a s odstupom času odvolací súd konštatuje, že nie je možné pre účely dodatočného určenia vyrubenia dane z príjmov zo závislej činnosti na základe výsledkov daňovej kontroly u daňového subjektu, ktorým je platiteľ dane, vykladať ustanovenie § 5 ods. 3 zákona o správe daní reštriktívne, čo do určenia rozsahu majetkovej zodpovednosti platiteľa dane len na časť reálne zrazenej a vybranej dane.

Uvedené zákonné ustanovenie definuje platiteľa dane pre účely zákona o správe daní, pričom vo všeobecnosti zákon predpokladá pre účely rôznych druhov daní vybraných alebo zrazených daňovníkom prostredníctvom tretích osôb určených osobitnými zákonmi, že tieto tretie osoby ako platelia dane predmetné dane vyberú, príp. zrazia zo zdaniteľného príjmu daňovníkov v správnej, zákonom stanovenej výške.

Nie je namieste pripustiť, že platiteľ dane majetkovo zodpovedá za daň z príjmu zo závislej činnosti len do výšky zrazených preddavkov, de facto, do výšky, ktorú sám podľa vlastnej úvahy uzná. Tým by sa poprela osobitná zodpovednosť platiteľov dane z príjmov zo závislej činnosti ako i účel správy daní, ktorým je okrem iného výkon daňovej kontroly zameranej na preverovanie a zisťovanie správnej výšky daňových povinností.

S prihliadnutím na komplexnú zákonnú úpravu povinností platiteľa dane pre účely zrážania a platenia preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti, a to počnúc určením miestnej príslušnosti správcu dane pri dani z príjmov zo závislej činnosti a z funkčných požitkov (§ 3 ods. 8 zákona o správe daní) a určením registračnej povinnosti platiteľa dane podľa § 31 ods. 4 citovaného zákona, cez úpravu vyberania a platenia preddavkov na daň zo závislej činnosti podľa § 35 zákona o dani z príjmov, úpravu ročného zúčtovania podľa § 38 citovaného zákona a úpravu povinností zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane podľa § 39 zákona o dani z príjmov až po úpravu administratívneho trestania platiteľa dane vyrubeníím sankčného úroku podľa § 35b ods. 1 písm. c) zákona o správe daní končiac, nie je v súlade s objektívne predpokladaným cieľom a zámerom uvedených zákonov vylúčiť majetkovú zodpovednosť platiteľa dane súvisiacu s dodatočným určením ním vybranej alebo zrážanej daňovej povinnosti.

Taktiež zo zákonného rozloženia a povahy povinností spojených s výberom a platením dane z príjmu zo závislej činnosti medzi zamestnávateľa a zamestnanca, ako sú vyššie uvedené povinnosti zamestnávateľa v spojení s povinnosťami zamestnanca pri preukazovaní nároku na zníženie základu dane a na daňový bonus podľa § 37 zákona o dani z príjmov, nemožno vyvodiť majetkovú zodpovednosť zamestnanca za daň, ktorú mu zamestnávateľ ako platiteľ dane v správnej výške nezrazil a neodviedol príslušnému správcovi dane.

Naopak, zákon o dani z príjmov chráni zamestnanca, ktorý za platenie preddavkov v správnej výške nezodpovedá, a to tým, že určuje maximálne časové obmedzenie, dokedy je možné dodatočne mu zraziť daň, pričom zákon dôsledne rozlišuje, či k zrazeniu dane platiteľom dane v nesprávnej výške došlo na základe zavinenia zamestnanca (§ 40 ods. 4 písm. a/ zákona o dani z príjmov) alebo bez jeho zavinenia (§ 40 ods. 3 písm. a/ citovaného zákona). V prípade zavinenia zamestnanca zákon dokonca umožňuje platiteľovi dane dodatočne zraziť daň vrátane príslušenstva do troch rokov od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom došlo k jej nesprávnej zrážke alebo v ktorom nebola zrazená vôbec. Uvedená zákonná úprava sa dá chápať ako ochrana záujmov platiteľa dane, ktorý nezavinil platenie dane v správnej výške, avšak i v tomto prípade nie je prenos majetkovej zodpovednosti na zamestnanca neobmedzený, pričom po prekročení uvedenej doby je možné aplikovať už len prekluzívnu lehotu na zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane platiteľovi dane podľa § 45 zákona o správe daní.

Vo vzťahu k postupu vybratia dodatočne určenej dane správcom dane príslušného podľa trvalého pobytu zamestnanca (§ 40 ods. 5 zákona o dani z príjmov) odvolací súd uvádza, že toto ustanovenie neodôvodňuje nemožnosť dodatočne určiť rozhodnutím daň zo závislej činnosti zamestnávateľovi ako platiteľovi dane. Tento postup sa uplatňuje len vtedy, ak zamestnávateľ nemôže zamestnancovi podľa

osobitných predpisov zrážku vykonať alebo z dôvodu, že mu už nevypláca mzdu, pričom zákon tento postup pripúšťa len pre prípad, že nedoplatok na predmetnej dani vznikol zavinením zamestnanca, t. j. z dôvodu podľa § 40 ods. 4 písm. a) zákona o dani z príjmov. V uvedenom kontexte je zrejmé, že z dôvodu majetkovej zodpovednosti zamestnávateľa za správne vykonanie a odvedenie zrážok na daň z príjmov zo závislej činnosti, správca dane na výbere dodatočne určenej dane, resp. daňového nedoplatku bez zavinenia zamestnanca neparticipuje, a to ani v prípade, že zamestnávateľ v relevantnom čase mzdu zamestnancovi už nevypláca.

O možnosti dodatočného vyrubenia dane z príjmov zo závislej činnosti svedčí i zákonná úprava určujúca lehotu, v ktorej mal platiteľ dane takto určenú daň zaplatiť (§ 46 ods. 7 zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov, § 40 ods. 7 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2004).

Podľa § 40 ods. 7 zákona o dani z príjmov dodatočne vyrubenú daň a preddavky na daň uhradí zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, správcovi dane do piatich dní po doručení dodatočného platobného výmeru. Uvedené ustanovenie bolo zrušené z dôvodu zosúladenia lehoty na zaplatenie dodatočne určenej dane podľa § 44 zákona o správe daní, pričom bola z piatich dní predĺžená na 15 dní odo dňa právoplatnosti dodatočného platobného výmeru.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, s poukazom na vyššie uvedené, zmenil rozsudok krajského súdu postupom podľa ustanovenia 250ja ods. 3 vety druhej OSP a § 220 OSP a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ustanovenia § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a § 250k ods. 1 OSP, keď žalobcovi, ktorý nemal úspech vo veci, náhradu trov konania nepriznal a žalovanému v tomto konaní nárok na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 2:1 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.