

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 1S/13/2012  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8012200057  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 06. 2012  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Magdaléna Želinská  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2012:8012200057.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Magdalény Želinskej a sudkýň JUDr. Evy Slávikovej a JUDr. Viery Zoľákovovej v právnej veci žalobcu Okresného stavebného bytového družstva Poprad, so sídlom Moyzesova 3368/25, Poprad, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Hudzík - Novýsedlák Partners, v.o.s., so sídlom Mhoheľova 830/15, Poprad, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/225/18223-114830/2011/997020- r zo dňa 15. novembra 2011 na základe žaloby takto

### rozhodol:

Žalobu z a m i e t a .

Náhradu trov konania účastníkom n e p r i z n á v a .

### odôvodnenie:

Preskúmaným rozhodnutím zo dňa 15.11.2011 žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) dodatočný platobný výmer Daňového úradu Poprad (ďalej len „správca dane“) č. 717/230/53173/11/Ale zo dňa 04.08.2011, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 33 ods. 11 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“) vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 24 364,10 € zmenil tak, že vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby a rozdiel daňového bonusu v sume 24 364,10 € zvyšuje na sumu 25 834,59 €.

Rozhodnutie odôvodnil tým, že proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane zo dňa 04.08.2011 podal žalobca odvolanie dňa 19.08.2011. V odvolaní uviedol, že Okresné stavebné bytové družstvo je zapísané v Obchodnom registri Okresného súdu v Prešove v Odd.: Dr., vložka č. XXX/P, IČO 36 168 815. Štatutárnym orgánom je predstavenstvo, ktorého posledný dátum vzniku funkcie je dňom 27.04.2005, 28.04.2005 a 12.06.2005. Predstavenstvo na zasadnutí dňa 29.07.2004 rozhodlo o zmene organizačnej štruktúry a celkový počet zamestnancov sa od 01.08.2005 zmenil zo 41 na 40 zamestnancov. Poukázal na skutočnosť, že na zozname zamestnancov nefigurujú osoby, ktoré uvádza správca dane pri daňovej kontrole. Žiadna druhá skupina, resp druhé vedenie, alebo iné osoby neboli štatutárnym orgánom žalobcu poverené na vykonávanie činnosti. Zamestnanci uvedení na zozname za svoju prácu poberali mzdu, z ktorej boli zrážané preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti, ročné hlásenia a ročné zúčtovania sa týkali iba týchto zamestnancov. Správcovi dane oznámil, že všetky doklady, ktoré boli podpísané niektorým členom štatutárneho orgánu sú platné. Ostatné doklady podpísané inými osobami mal správca dane považovať za neplatné, čo znamená, že aj doklady vystavené pani M.. Takúto výzvu zaslal všetkým poisťovniam, ktoré to rešpektovali. Až v súčasnosti sa po rozhodnutí súdov všetky

nezrovnalosti upravujú v prospech aj neprospech družstva. V ďalšej časti odvolania žalobca spochybňuje platnosť splnomocnenia pani W. (M.), podpísaného Ing. Z., pretože s menovaným bol rozviazaný pracovný pomer dňom 31.08.2005 a nemohol teda takéto splnomocnenie podpísať. Dňa 07.03.2007 predseda predstavenstva pán N. a riaditeľ správy Ing. G. navštívili kanceláriu pani M. za účelom vyžiadania si výsledkov práce, ktorú menovaná mesačne fakturuje. Tá však odmietla požadovanú dokumentáciu predložiť. Pri daňovej kontrole správca dane všetky hlásenia a doklady podané touto osobou však zobral na vedomie a vyrubil z nich dodatočnú daň. Je toho názoru, že pani M. predložila správcovi dane k daňovej kontrole iba tieto doklady, ktoré sama vypracovala dňa 31.01.2006 a potom ich ručne prerobila dňa 15.02.2006. U Ing. M.Z. vystavila také isté potvrdenie o zúčtovaných a vyplatených príjmoch fyzickej osoby zo závislej činnosti za obdobie 2005 s dátumom 15.02.2005 s inými údajmi. Takéto doklady, ako i výplatná páska vystavená duplicitne za mesiac máj 2005 (hoci za rok 2005 bol vystavený iný mzdový list) boli podkladom pre vystavenie protokolu z daňovej kontroly. Žalobca trval na tom, že vyššie uvedená výplatná listina bola urobená dodatočne, pretože Ing. Z. nemal v tomto mesiaci vyplatenú zmluvnú pokutu tak, ako je uvedené v protokole. Ako dôkaz uviedol, že Ing. Z. vrátil zálohu na mzdu dňa 22.08.2005 vo výške zmluvnej pokuty a zároveň si vyplatil zmluvnú pokutu. Táto zmluvná pokuta však bola upravená v mzde za mesiac máj 2005 ako súčasť mzdy. Ďalej namieta, že úrok z omeškania (zmluvná pokuta) je majetkovou sankciou, ktorá má zamestnanca odškodniť za to, že nemohol používať dlhovanú mzdu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Cdo 116/2008), preto táto zmluvná pokuta nemôže byť súčasťou mzdy. Táto mzda bola vypracovaná dodatočne, ako aj potvrdenie o zúčtovaných a vyplatených príjmoch fyzickej osoby zo závislej činnosti za rok 2005, pretože v čase jeho vystavenia už Ing. Z. nebol zamestnancom družstva. Dňa 31.08.2008 bol totiž s menovaným ukončený pracovný pomer výpoveďou. Predpokladá, že Ing. Z. chcel zlegalizovať zmluvnú pokutu vo výške 1 692 790,- Sk a ako dôkaz predkladá fotokópiu doplnenia žaloby zo dňa 28.09.2005, v ktorej požadoval vyplatiť náhradu mzdy vo výške priemerného mesačného zárobku od 06.09.2005. Kládne si otázku ako je možné, že Ing. Z. si sám podal daňové priznanie za rok 2005, keď rozsudok sp.zn. 17C 205/2005 bol vyhlásený až 16.06.2010 a nároky Ing. Z. na náhradu mzdy za obdobie od 16.12.2005 do 30.04.2007 boli vylúčené na samostatné konanie. Konanie o náhradu mzdy za obdobie od 06.09.2005 do 16.12.2005 bolo zastavené. S Ing. Z. bol opätovne zrušený pracovný pomer dňa 16.12.2005.

Ďalej uviedol, že v odvolacích námietkach žalobca spochybňuje posúdenie vyjadrenia Ing. Z. správcom dane, že vypočítané mzdy pani W. zúčtovalo pôvodné vedenie družstva. Prehlásil, že žiadne mzdy vypracované pani W. neboli a nie sú súčasťou jeho účtovníctva. Všetky doklady ňou vypracované štatutárovi družstva pánu N. a riaditeľovi družstva Ing. G. dňa 07.03.2007 nechcela vydať. Túto skutočnosť správca dane neskontroloval. Ing. Z. ďalej uviedol, že príjmové pokladničné doklady - nájomné od majiteľov bytov - boli dávané nejakej prvej skupine pôvodnému vedeniu družstva. Ani túto skutočnosť si správca dane nepreveril, pretože doklady z pokladne po príchode do budovy žalobcu dňa 01.08.2006 vzala polícia a žalobcovi boli vrátené až 13.06.2008. Preto nemohli byť súčasťou jeho účtovníctva (fotokópia zápisnice o vrátení veci zo dňa 13.06.2008). Z predmetných dokladov bola vypracovaná žaloba, ktorá je vedená na Okresnom súde Poprad pod sp.zn. 12C 126/2008, kde sa má rozhodnúť aj o tzv. vyplatených mzdách osobám, ktoré nevykonávali žiadnu činnosť pre žalobcu. Vykonávali len príjem finančných prostriedkov (nájomné od majiteľov bytov), ktoré používali vo svoj prospech, resp. niektorých osôb, ktoré figurovali v tzv. zozname zamestnancov pani W.. Je toho názoru, že až po rozhodnutí súdu sa bude môcť vyjadriť k dokladom, ktoré schválil na vyplatenie miezd Ing. W., Ing. Z. a Ing. N.. Uviedol, že obdobie bol riešený aj Mgr. J. W., ktorému zmluvná pokuta bola zúčtovaná vo fiktívnej výplatnej páske za mesiac máj 2005 vo výške 1 014 903,- Sk a následne boli vypracované potvrdenia o zúčtovaných a vyplatených príjmoch fyzickej osoby zo závislej činnosti o zrazených preddavkoch na daň z týchto príjmov a o priznanom a vyplatenom daňovom bonuse za vyživované deti za obdobie 2005. Vystavené boli dve potvrdenia s odlišnými údajmi zo dňa 30.01.2006 a zo dňa 15.02.2006. Vrátenie zálohy na mzdu a vyplatenie zmluvnej pokuty bolo dokladované 22.08.2005. Predpokladá, že ide o fiktívne manipulovanie s dokladmi tak, aby menovanému priniesli prospech. Krajský súd Prešov potvrdil rozsudok Okresného súdu Poprad sp.zn. C 48/2006, ktorou sa Mgr. W. domáhal proti žalovanému uloženiu povinnosti vyplatiť mzdu za mesiac december 2005 až máj 2007. Okresný súd Poprad žalobu v celosti zamietol. Žalobca v odvolacích námietkach ďalej uviedol, že je toho názoru, že správca dane svojím tvrdením v protokole z daňovej kontroly, že druhá skupina viedla v roku 2005 mzdové listy pre zamestnancov družstva, ktorí nikdy nepracovali v kontrolovanom subjekte, mzdy neboli vyplatené a doklady o výplate miezd týchto zamestnancov neboli predložené v priebehu

daňovej kontroly, sám spochybnil celú daňovú kontrolu, ktorá bola vykonaná len na základe vyjadrení osôb, ktoré mali, resp. chcú mať prospech z chaosu, ktorý v roku 2005 a 2006 vznikol. Na základe výzvy predložil správcovi dane návrh na výplatu odmien členom samosprávy, ktorý bol vypracovaný pani O., zamestnankyňou žalobcu. Návrh v listinnej osobe ostal v budove žalobcu, do ktorej násilím vnikli Ing. Z. a spol. Na základe tohto návrhu správca dane vyčíslil nedoplatok dane, hoci si nepreveril, či žalobca má doklady o vyplatení týchto odmien. Doklady o reálnom vyplácaní týchto odmien totiž obdržal od polície až 13.06.2008. Ďalej uviedol, že prehral súdny spor s Mgr. K. vedeného pod sp.zn. 9C 6/2006 o okamžitom skončení pracovného pomeru, ktorý podpísal Ing. W.. Všetky náhrady z neplatného rozviazania pracovného pomeru boli vysporiadané prevodom na účet dňa 31.01.2008 a 13.02.2008. Menovaný teda nemohol deklarovať, že mu boli vyplatené mzdy tak, ako to potvrdila pani W.. V rozsudku je uvedené, že Ing. W. dňa 23.12.2005 nebol riaditeľom správy OSBD Poprad. Ukončený je aj pracovný spor s pani L. sp.zn. 11C 27/2006, pretože vzala svoj návrh v celom rozsahu späť. V prípade pani B. sp.zn. 13C 35/2006 Krajský súd v Prešove potvrdil, že rozviazanie pracovného pomeru bolo dôvodné. Žalobca je v súdnom spore aj s Bc. N. sp.zn. 21C 35/2011, Ing. L. sp.zn. 20C 31/2010, pani Y. sp.zn. 20C 34/2006, pani V. sp.zn. 21C 124/2010, pánom X. sp.zn. 17C 141/2007, pani F., pani G., sp.zn. 11C 26/2006, pánom T., sp.zn. 20C 144/2008, pani M. sp.zn. 17C 123/2007, pani G. sp.zn. 7C 87/2010 a 13C 34/2006, pánom V., pánom G., pánom W. a ďalšími takzvanými zamestnancami na papieri, ktorých evidenciu viedla a doteraz vedie pani W.. Nestotožňuje sa so správcom dane, ktorý chce najprv všetko zdaňovať, pretože po rozhodnutí súdu potom bude musieť všetko uhradiť ešte raz, resp. bude si nárokovať vrátenie preplatku dane. Je toho názoru, že všetko vysporiada na základe rozhodnutia súdov i so správcom dane. Taktiež sa nemôže stotožniť ani so zistením správcu dane, že pán K. a pán O. boli zamestnancami družstva na základe zistení u pani W.. Nemôže súhlasiť, že ide o nepeňažné plnenie, pretože tieto mzdy, ani vykázané zrážky nie sú súčasťou účtovníctva žalobcu. O tejto skutočnosti sa dozvedel len z poskytnutých údajov od daňového úradu pri daňovej kontrole v roku 2011. Považuje za zásadnú otázku platnosť zmluvy o spracovaní personalistiky a miezd zo dňa 16.08.2005 a 01.01.2006, ako aj splnomocnenie pani W. zo dňa 03.10.2005 podpísané Ing. Z. na úkony spojené s podpisovaním a pečiatkovaním personálnych a mzdových dokumentov spoločnosti v obmedzenom rozsahu, ktoré zo strany žalobcu neboli podpísané štatutárnym orgánom družstva, tak ako je uvedené v Obchodnom registri. Platnosť týchto zmlúv je riešená v súdnom konaní sp.zn. 16Cb 8/2007 na Okresnom súde Poprad. Žiadal, aby dodatočný platobný výmer zo dňa 04.08.2011 bol v plnom rozsahu zrušený, pretože zistenia, ktoré sú uvedené v protokole z daňovej kontroly sú postavené na dohadoch, nepravdivých informáciách a vykonštruovaných dokladoch, ako aj z dôvodu, že sú vedené súdne spory s osobami, ktoré evidovala pani W. ako zamestnancov žalobcu a sú súčasťou protokolu o daňovej kontrole a platobného výmeru.

Odvolací orgán uviedol, že preskúmal napadnutý dodatočný platobný výmer a zo spisového materiálu zistil tento skutkový stav:

Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2005, z ktorej vyhotovil protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 717/320/50165/2011/Olb zo dňa 18.07.2011 s dodatkom č. 1 k protokolu zo dňa 29.07.2011. Protokol a dodatok k protokolu boli s kontrolovaným daňovým subjektom prerokované dňa 29.07.2011. Z uvedeného protokolu vyplýva, že žalobca za kontrolované zdaňovacie obdobie 2005 odviezol správcovi dane o 24 364,10 € menej dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu ako zistil správca dane a ako malo byť zrazené z úhrnu vyplatených príjmov jeho zamestnancov. Správcom dane zistený rozdiel vznikol tým, že žalobca nepriзнаl vyplatenie odmien pre členské samosprávy za rok 2004 (dôverníkom v počte 155 - správca dane uvádza nesprávne 161), hoci z odmien vypočítal daň (resp. preddavky na daň), túto aj zrazil, avšak správcovi dane neodviezol a vyplatené odmeny (zrazenú daň) neuviedol ani v podanom hlásení za rok 2005. Dôverníci prijatie odmien potvrdili svojim podpisom priamo na tlačive, na ktorom bol vypracovaný návrh na vyplatenie odmien pre členské samosprávy za rok 2005. Na tlačive je uvedené meno a priezvisko jednotlivých dôverníkov, rodné číslo, blok, v ktorom vykonávali svoju činnosť, suma odmeny, suma k výplate (po zdanení), číslo občianskeho preukazu, poisťovňa, dátum výplaty a podpis. Na základe tohto tlačiva vyčíslil správca dane rozdiel dane v celkovej výške 63 207,- Sk za porušenie ustanovenia § 5 v nadväznosti na § 35 a § 43 zákona č. 595/2003 Z.z.

Správca dane pri daňovej kontrole porovnaním predložených mzdových dokladov (mzdové listy, vyhlásenia na zdanenie príjmov, vykonané ročné zúčtovania, potvrdenia o zúčtovaných a vyplatených príjmoch zamestnancov) predložených Mgr. M. M. (mzdovou účtovníčkou tzv. druhej skupiny žalobcu) zistil, že údaje uvedené na mzdových dokladoch vystavených druhou skupinou vedenia žalobcu boli vyššie ako boli uvedené v podanom hlásení o vyúčtovaní dane a úhrne príjmov zo závislej činnosti za rok 2005 prvou skupinou (pôvodné vedenie žalobcu). Niektorí zamestnanci neboli v podanom hlásení za rok 2005 uvedení vôbec. Správca dane overoval vyplatené mzdy u jednotlivých zamestnancov formou predvolaní a ich výpovedí v rámci ústnych pojednávaní a na základe odpovedí na zaslané dožiadania od miestne príslušných správčov dane. Týmto spôsobom zistil rozdiely vo vyplatených mzdách a na zrazenej dani (preddavkov na daň), v prípade 52 zamestnancov (resp. dohodárov). Tieto mzdy vyplatené tzv. druhou skupinou im boli vyplácané v hotovosti z platieb do pokladne žalobcu od nájomcov bytov, ktoré boli v správe žalobcu. Celkový rozdiel na odvedenej dani v prípade 52 zamestnancov správca dane vyčíslil v sume 733 997,- Sk a z toho vyplývajúci celkový rozdiel za kontrolovaný druh dane za zdaňovacie obdobie 2005 na 797 200,- Sk (63 207,- Sk + 733 993,- Sk).

Správca dane kontroloval aj správne uplatnenie nároku na vyplatenie daňového bonusu jednotlivých zamestnancov z dôvodu vyživovania detí podľa § 33 zákona č. 595/2003 Z.z. Zistil pritom, že žalobca vyplatil daňový bonus (znížil vypočítanú daň priznaní daňového bonusu) v celkovej výške 78 692, Sk a keďže nárok na vyplatenie daňového bonusu mohol platiteľ dane uplatniť vo výške 95 300,- Sk, rozdiel v sume -16 608,- Sk správca dane odpočítal od odvodovej povinnosti žalobcu. Následne vyčíslil celkový rozdiel na dani ako súčet preddavkov na daň, ktoré mali byť zrazené za zdaňovacie obdobie 2005 vo výške 750 601,- Sk (24 915,39 €). Tento rozdiel na dani znížený o rozdiel daňového bonusu v sume -16 608,- Sk (-551,28 €) vyrubil dodatočným platobným výmerom zo dňa 04.08.2011 č. 717/230/53173/11/Ale, proti ktorému sa žalobca odvolal. Citoval ust. § 2 ods. 2 a 3 zákona č. 511/1992 Zb., ďalej § 29 ods. 1 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., § 5 ods. 1 písm. a/, § 5 ods. 2, § 35 ods. 1 a 3 zákona č. 595/2003 Z.z.

K odvolacím námietkam žalobcu uviedol, že s jeho názorom, že správca dane mal pri výpočte rozdielu dane prihliadať iba na tie plnenia, ktoré boli vyplatené zamestnancom družstva pôvodným vedením nesúhlasí, pretože správca dane v priebehu daňovej kontroly jednoznačne preukázal existenciu druhej skupiny vedúcich pracovníkov, ktorá je s pôvodným vedením družstva v neustálom súdnom spore o legalizáciu oprávnenia viesť družstvo (súdny spor nebol dodnes právoplatne uzavretý). Vyššie uvedená druhá skupina evidentne prijímala nových zamestnancov, ktorí neboli na predloženom zozname v odvolaní žalobcu uvedení a ich existenciu pôvodné vedenie ignorovalo. Týmto vyplácala mzdy a odmeny, ktoré v niektorých prípadoch neboli zdanené vôbec alebo boli zdanené nesprávne. Správca dane preto správne pristúpil k vyčísleniu rozdielu dane z týchto plnení a k jeho dorubeniu. Postupoval pritom v zmysle ust. § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého príjmami zo závislej činnosti sú všetky pravidelné, nepravidelné alebo jednorazové príjmy, ktoré sa vyplácajú (alebo pripisujú k dobru) v súvislosti s výkonom závislej činnosti bez ohľadu na ich právny dôvod. Znamená to, že zdaniteľnými príjmami zo závislej činnosti sú všetky plnenia, ktoré boli preukázateľne vyplatené zamestnancom buď z titulu uzavretého pracovnoprávneho vzťahu alebo v súvislosti s výkonom práce pre zamestnávateľa bez ohľadu na skutočnosť, či pracovnoprávne vzťahy boli uzavreté právoplatne alebo jednotlivé plnenia boli vyplatené v súlade so zákonom (a či na ich vyplatenie vznikol právny nárok). Z uvedeného vyplýva, že správca dane nebol pri daňovej kontrole povinný zisťovať, či jednotlivé plnenia boli vyplatené oprávnene, ale mal skúmať iba skutočnosť, či jednotlivé plnenia boli naozaj vyplatené a či ich jednotliví zamestnanci naozaj prevzali. Z toho istého dôvodu nemusel správca dane skúmať ani platnosť (neplatnosť) mzdových dokladov platiteľa dane, či mali byť tieto vystavené pani M. (ani platnosť jej splnomocnenia na spracovanie mzdovej agendy), pani O. alebo inou osobou.

Uviedol, že neprihliadol ani na ďalšie tvrdenia žalobcu, že pani M. predložila k daňovej kontrole iba tie doklady, ktoré sama vypracovala dňa 31.01.2006 a potom ich ručne prerobila dňa 15.02.2006, že mzda Ing. Z. za mesiac máj 2005 bola vypracovaná dodatočne (ako aj potvrdenie o zúčtovaných a vyplatených príjmoch za rok 2005), že tak isto aj výplatná páska za tento mesiac bola vystavená dodatočne, lebo Ing. Z. v tom mesiaci nemal vyplatenú zmluvnú pokutu. Na tieto tvrdenia neprihliadol nielen preto, že žalobca tieto tvrdenia dodatočne dôkazmi nepredložil, ale hlavne preto, že z hľadiska oprávnenosti dorubenia rozdielu dane sú tieto tvrdenia irelevantné. Uvádzanie takého dôkazu, že Ing. Z. dňa 22.08.2005 vrátil

zálohu na mzdu vo výške zmluvnej pokuty a zároveň si vyplatil zmluvnú pokutu (preto zmluvná pokuta nemohla byť vyplatená za máj 2005) svedčí v prvom rade o tom, že menovaný mal skutočne vyplatenú čiastku v sume 1 692 790,- Sk ešte pred augustom 2005 (hoci aj vo forme zálohy), inak by nemal čo žalobcovi vracať dňa 22.08.2005. Na oprávnenosť a spôsob zdanenia nemá vplyv to, či uvedené plnenie bolo vyplatené vo forme zálohy alebo vo forme priamej zmluvnej pokuty, ani to či plnenie bolo vyplatené v mesiaci máj 2005 alebo v mesiaci august 2005 (žalobca samotné vyplatenie sumy vo výške 1 629 790,- Sk nepopiera).

Dôvodil, že aj keď súhlasí s tým, že zmluvná pokuta je vlastne odškodnenie zamestnanca vo forme majetkovej sankcie (úrok z omeškania) a nie je súčasťou mzdy, potvrdzuje správnosť zdanenia zo strany správcu dane v režime preddavku na daň z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti. Z ust. § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. totiž jednoznačne vyplýva, že príjmom zo závislej činnosti nie je len mzda, ale aj akýkoľvek jednorazový príjem vyplatený v súvislosti s výkonom závislej činnosti, a preto aj podlieha zdaneniu v tomto režime. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval vyplatenie vyššie uvedenej zmluvnej pokuty aj predvolaním Ing. W. Z.. Ten sa na daňový úrad dostavil dňa 11.01.2011 a o ústnom pojednávaní bola vyhotovená zápisnica z toho istého dňa, do ktorej prehlásil, že údaje uvedené v potvrdení o zúčtovaní a vyplatených príjmoch za rok 2005 znejúce na jeho meno sú pravdivé, že suma jeho príjmov pozostáva z čiastok vyplatených za funkciu riaditeľa správy družstva za rok 2005, z doplatku príjmov za vykonanú prácu za rok 2004 a zmluvnej pokuty, na ktorej sa dohodol s vedením družstva. Ďalej uviedol, že za rok 2005 podal daňové priznanie, v ktorom výška jeho priznaných príjmov za rok 2005 je správna. Ing. Z. podaním daňového priznania deklaroval svoje príjmy dosiahnuté v roku 2005, vrátane zmluvnej pokuty a správca dane preto nemal žiadny dôvod na spochybnenie skutočností, že príjem vo forme zmluvnej pokuty bol príjmom roka 2005 a mal byť preto zdanený v tomto roku.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti ďalšie námietky žalobcu, že rozsudok súdu vo veci priznania zmluvnej pokuty sp.zn. 17C 205/2005 bol vyhlásený až 16.06.2010, že mzdové doklady vypracované pani W. (M.) nezúčtovalo pôvodné vedenie družstva, že tieto nemohli byť súčasťou účtovníctva, pretože uvedené doklady dňa 01.08.2006 vzala polícia a vrátila ich až 13.06.2008 a že je vedená žaloba na Okresnom súde Poprad pod sp.zn. 12C 126/2008 o mzdových nárokoch osôb, ktoré vykonali len príjem finančných prostriedkov (nájomné od majiteľov bytom) považuje za neopodstatnené pre posúdenie oprávnenosti a správnosti vyčíslenia rozdielu dane zo strany správcu dane, a to vzhľadom na znenie ust. § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. Uvedené mzdové doklady (zadržané políciou) už boli správcovi dane k dispozícii pri výkone daňovej kontroly za rok 2005, čím správcovi dane nič nebránilo v presnom vyčíslení rozdielu dane a skutočnosť, že tieto neboli zohľadnené v účtovníctve žalobcu neznamena, že z vyplatených príjmov nemali byť zrazené preddavky na daň a tie nemali byť odvedené správcovi dane.

K námietke žalobcu, ktorý obdobne ako v prípade Ing. Z. namieta proti zdaneniu zmluvnej pokuty aj u Mgr. J. W., poukazuje na vyplatenie zmluvnej pokuty vo výške 1 104 903,- Sk na základe fiktívnej výplatnej pásky za mesiac máj 2005, na vystavenie dvoch potvrdení o zúčtovaných a vyplatených príjmoch za rok 2005 a na vrátenie zálohy a vyplatenie zmluvnej pokuty dňa 22.08.2005 (na základe výdavkového a príjmového pokladničného dokladu), konštatoval, že správca dane aj v tomto prípade predvolal Mgr. J. W. za účelom vypočítania a overenia si jeho príjmov za rok 2005. Menovaný sa na daňový úrad dostavil dňa 14.07.2011. O ústnom pojednávaní bola vyhotovená zápisnica z toho istého dňa, kde do zápisnice menovaný prehlásil, že za rok 2005 podal daňové priznanie, v ktorom priznal aj sumu vyplatenej zmluvnej pokuty. K príjmom uvedeným v potvrdení o zúčtovaných a vyplatených príjmoch za rok 2005 nemal žiadne výhrady. Obdobne ako v prípade Ing. Z. konštatoval, že vzhľadom na znenie ust. § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. túto námietku považuje za neopodstatnenú.

Tvrdenie žalobcu uvedené v odvolaní, že správca dane sám spochybnil výsledky daňovej kontroly s konštatovaním, že druhá skupina viedla v roku 2005 mzdové listy aj pre zamestnancov družstva, ktorí nikdy nepracovali v kontrolovanom subjekte, mzdy im neboli vyplatené a doklady o výplate miezd týchto zamestnancov neboli predložené v priebehu daňovej kontroly, považuje za zavádzajúce a vytrhnuté z kontextu. Takéto konštatovanie zo strany správcu dane vzniklo preto, lebo správca dane v priebehu daňovej kontroly skutočne zistil skupinu osôb, ktorí pri ústnych pojednávaniach popreli, že by v roku

2005 pracovali u žalobcu a že by im boli vyplatené nejaké príjmy. Napríklad pán K., pán O. a ďalší. Správca dane však v týchto prípadoch nezobral do úvahy tieto mzdy a nevypočítal z nich žiadnu daň alebo preddavky na daň. Z tohto dôvodu tieto mzdové doklady nemohli mať žiadny vplyv na vyčíslenie konečného rozdielu na dani, ktorý bol platiteľovi dane dorubený. Ani ďalšiu námietku, že správca dane vypočítal dodatočne daň z odmien pre dôverníkov na základe tlačiva „Návrh na výplatu odmien členom samosprávy za rok 2004“ (vypracovaný pani O.) žalovaný taktiež neakceptoval. Pre výpočet preddavkov na daň totiž nie je rozhodujúce na akom tlačive sa potrebné údaje nachádzajú, ani skutočnosť, že žalobca sa o existencii dokladov o vyplatení týchto odmien dozvedel až dňa 13.06.2008 (kedy ich žalobcovi polícia vrátila), ale samotná skutočnosť, že odmeny boli reálne vyplatené a potvrdenie faktu, že dôverníci tieto odmeny prevzali (znížené o preddavky na daň, ktoré správcovi dane neboli odvedené). Na vyššie uvedenom tlačive sa nachádzali všetky potrebné údaje na účely správneho výpočtu preddavku na daň z predmetných odmien, preto ho správca dane správne použil ako dôkazný prostriedok podľa ust. § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane pritom rozdiel dane vypočítal iba u tých dôverníkov, ktorí prevzatie odmien potvrdili svojím podpisom.

Uviedol, že považuje za irelevantné aj ostatné námietky žalobcu uvedené v záverečnej časti odvolania, pretože ako už viackrát konštatoval na iných miestach tohto rozhodnutia, ukončené, ale aj neukončené súdne spory o mzdových nárokoch zamestnancov družstva resp. otázka platnosti zmluvy (splnomocnenia) pani W. (M.), o spracovaní personalistiky a miezd podpísané Ing. Z. nemohli mať žiadny relevantný vplyv na vyčíslený rozdiel dane za rok 2005, ktorý sa týkal výlučne iba tých miezd a odmien, ktoré boli reálne vyplatené zamestnancom a z ktorých buď neboli zrazené a odvedené preddavky na daň vôbec, alebo boli zrazené v nesprávnej výške. Tvrdenie žalobcu, že sa nemôže stotožniť ani so zistením správcu dane, že pán K. a pán O. boli zamestnancami družstva na základe zistení u pani W. je zavádzajúce a nepravdivé, pretože záznamy správcu dane v protokole z daňovej kontroly, ako aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia jednoznačne dokazujú, že vyššie menované osoby neboli správcom dane považované za zamestnancov družstva a ich príjmy neboli zahrnuté do dodatočného zdanenia.

V závere odôvodnenia konštatoval, že správca dane sa pri vyčíslení rozdielu dane a rozdielu daňového bonusu dopustil niekoľkých chýb vo výpočtoch, preto využil svoje oprávnenie, ktoré mu vyplýva z ust. § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. odstraňovať chyby konania a vyššie uvedené počítacie chyby upravil.

Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia DR SR, ktoré žiadal zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe uviedol, že dňa 04.08.2011 vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 717/230/53173/11/Ale, ktorým žalobcovi ako platiteľovi dane vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2006 (správne 2005) v sume 24 364,10 €. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal dňa 19.08.2011 odvolanie, na základe ktorého žalovaný napadnutým rozhodnutím č. I/225/18223-114830/2011/997020-r zo dňa 15.11.2011 zmenil dodatočný platobný výmer správcu dane zo dňa 04.08.2011 tak, že vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby a rozdiel daňového bonusu v sume 24 364,10 € zvýšil na sumu 25 834,59 €. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný uviedol, že zdaniteľnými príjmami zo závislej činnosti sú všetky plnenia, ktoré boli preukázateľne vyplatené zamestnancom buď z titulu uzavretého pracovnoprávneho vzťahu alebo v súvislosti s výkonom práce pre zamestnávateľa bez ohľadu na skutočnosť, či pracovnoprávne vzťahy boli uzavreté právoplatne alebo jednotlivé plnenia boli vyplatené v súlade so zákonom (a či na ich vyplatenie vznikol právny nárok).

Citoval ust. § 2 ods. 1, 2, 3 zákona č. 511/1992 Zb., § 5 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z., § 5 ods. 2, § 35 ods. 1 a 3 zákona č. 595/2003 Z.z., § 1 ods. 2 a § 11 ods. 1 Zákonníka práce.

V tejto súvislosti dôvodil, že daňové orgány svoje rozhodnutia odôvodnili tým, že bol zistený rozdiel na dani ako súčet preddavkov na daň, ktoré mali byť zrazené za zdaňovacie obdobie 2005 a ktorý bol znížený o rozdiel daňového bonusu v prípade 52 zamestnancov, resp. dohodárov. Žalobcovi však nikdy nevznikla povinnosť zraziť daň u uvedených 52 osôb a nepochybil pri zrážaní dane, pretože týchto 52 osôb nebolo zamestnancami žalobcu a tieto osoby ani nenapĺňajú definíciu zamestnanca. Zamestnancom sa na účely tak daňového práva, ako i práva sociálneho zabezpečenia rozumie osoba,

ktorá vykonáva pre zamestnávateľa závislú prácu. U 52 osôb, ktorých uvádzajú daňové orgány vo svojich rozhodnutiach však absentujú charakteristické znaky závislej práce, pretože medzi žalobcom a týmito osobami neexistoval vzťah nadriadenosti zamestnávateľa a podriadenosti zamestnanca, osoby nevykonávali osobne prácu pre žalobcu ako zamestnávateľa, nevykonávali ju podľa jeho pokynov, ani v jeho mene a nedostali od žalobcu ako zamestnávateľa mzdu alebo odmenu za výkon práce. Taktiež nevykonávali prácu v pracovnom čase na náklady žalobcu ako zamestnávateľa, jeho výrobnými prostriedkami, ani na jeho zodpovednosť. Štatutárnym orgánom žalobcu, ktorý je jediný oprávnený za neho konať a teda aj uzatvárať pracovné zmluvy, resp. dohody je predstavenstvo, ktorého posledný dátum vzniku funkciu je dňom 27.04.2005 (Ing. V. N., Ing. M. M.), 28.04.2005 (MUDr. G. Z., N. N., Ing. W. M.) a 12.06.2005 (O. G., Ing. O. B.). Predstavenstvo dňa 29.07.2004 rozhodlo o zmene organizačnej štruktúry a celkový počet zamestnancov sa od 01.08.2004 zmenil zo 41 a na 40 zamestnancov, medzi ktorými však nefigurovali osoby, ktoré uviedol správca dane a z ktorých príjmov mal žalobca zraziť daň. V uvedenom období štatutárnym orgánom nebola žiadna druhá skupina (druhé vedenie), t.j. iné osoby ako vyššie menovaní členovia predstavenstva, ktoré by boli poverené na vykonávanie úkonov v mene žalobcu. Prácu pre žalobcu vykonávali iba osoby - zamestnanci uvedení na zozname predloženom správcovi dane a ročné zúčtovania sa týkali iba týchto osôb a len z ich príjmov sa mali vykonať zrážky preddavkov na daň z príjmov zo závislej činnosti, čo aj vykonal. Platnými dokladmi boli iba doklady podpísané niektorým z uvedených členov predstavenstva. Žiadne iné doklady vystavené pani M. neboli platné a správca dane z nich nemal preto vychádzať.

Tvrdil, že splnomocnenie pani M. W. (M.) bolo podpísané osobou, ktorá nebola za žalobcu oprávnená konať, pretože s Ing. Z. bol dňa 31.08.2005 rozviazaný pracovný pomer. Preto ani žiadne mzdy vypracované pani W., ktorá odmietla predložiť predsedovi predstavenstva a riaditeľovi správy akúkoľvek dokumentáciu nie sú a ani nemohli byť súčasťou účtovníctva žalobcu. Aj napriek tomu správca dane všetky hlásenia a doklady podané touto osobou zobral na vedomie a vyrubil z nich dodatočnú daň. Pani M. predložila správcovi dane iba tie doklady, ktoré sama vypracovala dňa 31.01.2006 a potom ich ručne prerobila dňa 15.02.2006. Rovnako vystavila u Ing. Z. rozdielne potvrdenia o zúčtovaných a vyplatených príjmoch fyzickej osoby zo závislej činnosti za obdobie 2005, či duplicitné výplatné pásky urobené dodatočne, pretože Ing. Z. nemal v mesiaci máj 2005 vyplatenú zmluvnú pokutu. Zmluvná pokuta je podľa tvrdenia žalobcu majetkovou sankciou, ktorá má zamestnanca odškodniť za to, že nemohol používať dlhovanú mzdu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Cdo 116/2008) a zmluvná pokuta teda nemôže byť súčasťou mzdy a nemôže byť z nej platená daň. Je toho názoru, že Ing. Z. chcel len zlegalizovať zmluvnú pokutu, pretože si podal žalobu a o jeho údajných mzdových nárokoch nebolo doposiaľ právoplatne rozhodnuté. Všetky vyjadrenia Ing. Z. sú účelové, pretože je v spore so žalobcom, napriek tomu správca dane v daňovom konaní z nich vychádzal. Fiktívnymi sú aj ďalšie doklady, a to výplatná páska za mesiac máj 2005 a potvrdenia o zúčtovaných a vyplatených príjmoch fyzickej osoby zo závislej činnosti, o zrazených preddavkoch na daň z týchto príjmov a o priznanom a vyplatenom daňovom bonuse za vyživované deti za obdobie roku 2005.

Ďalej uviedol, že u Mgr. W., ktorému bola rovnako zúčtovaná fiktívny zmluvná pokuta, boli vystavené potvrdenia s odlišnými údajmi, ktoré mu mali priniesť prospech. Žaloba, ktorou sa Mgr. W. domáhal vyplatenia mzdy za mesiace december 2005 až máj 2007 bola právoplatne zamietnutá, a teda je zákonne preukázané, že Mgr. W. nemal nárok na mzdu, napriek tomu z jeho tzv. nároku žalovaný pri vyrubení dane vychádzal. Súčasťou účtovníctva nemohli byť ani žiadne príjmové pokladničné doklady - nájomné od majiteľov bytov, ktoré uviedol Ing. Z., t.j. osoba, ktorá nebola oprávnená za žalobcu konať. Všetky doklady z pokladne boli dňa 01.08.2006 vzaté políciou a žalobcovi boli vrátené až dňa 13.06.2008. Na Okresnom súde Poprad je vedená pod sp.zn. 12C 126/2008 žalobca, v ktorej sa má rozhodnúť aj o tzv. vyplatených mzdách osobám (zoznam zamestnancov vypracovaný pani W.), ktoré nevykonávali žiadnu činnosť pre žalobcu. Na základe uvedených skutočností je toho názoru, že až po rozhodnutí súdu v danej veci bude možné z dokladov na vyplatenie miezd schválených Ing. W., Ing. Z. a Ing. N., prípadne vychádzať, aj zraziť daň ak bude rozhodnuté, že doklady sú platné. Zároveň poznamenal, že v prípadoch niektorých tzv. zamestnancov už bolo rozhodnuté, že zamestnancami žalobcu neboli, a teda z ich tzv. miezd nemohla vzniknúť povinnosť zraziť preddavkovo daň (napr. pani B., pani L.). Náhrady z rozviazania pracovného pomeru s Mgr. K. boli vysporiadané dňa 31.01.2008 a 13.02.2008, t.j. rovnako z jeho náhrad mu nemohla vzniknúť povinnosť preddavkovo zraziť daň. V prípadoch ostatných zamestnancov zo zoznamu pani W. ešte nebolo právoplatne rozhodnuté. Tvrdí, že správca dane má konať v súlade so zákonom a pri rozhodovaní o dani z príjmov zo závislej činnosti musí vychádzať len zo

zákonom priznanej a skutočne vyplatenej mzdy. Správca dane má najprv počkať na rozhodnutia súdov a až následne sa na základe rozhodnutí súdov žalobca vysporiada so správcom dane. Iba v prípade nesplnenia povinností zo strany žalobcu by mal správca dane rozhodnúť o prípadnom dodatočnom vyrubení dane.

Na základe vyššie uvedených skutočností uviedol, že je zrejmé, že právoplatné rozhodnutie žalovaného, ako aj dodatočný platobný výmer správcu dane sú nezákonné a žalobca bol týmito rozhodnutiami ukrátený na svojich právach. Nezákonnosť rozhodnutí a nesprávny postup žalovaného podľa jeho názoru spočíva v tom, že žalovaný nepostupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania upravenými v § 2 zákona č. 511/1992 Zb. a tým konal v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Taktiež žalovaný vo veci nezistil dostatočne skutkový stav, čo ho viedlo aj k jeho nesprávnemu právnenému posúdeniu veci. Ustanovenie § 5 zákona č. 595/2003 Z.z., ktoré citoval žalovaný vymedzuje aké príjmy zo závislej činnosti podliehajú dani z príjmov. V daňovom konaní však žalovaný nevyslovil konkrétny názor, keď žalobcovi určil daňovú povinnosť, pretože k záveru o existencii pracovných pomerov iných osôb dospel na základe jednostranných výpovedí a vyjadrení týchto osôb, ktoré boli účelové, pretože sa týkali bezprostredne ich nároku na peňažné prostriedky, ktoré žalobca neuznáva. Žalovaný nemohol mať za preukázané existenciu nárokov na výplatu miezd, z ktorých vyrubil dodatočnú daň z príjmov zo závislej činnosti, pretože osoby, z ktorých pri určení dodatočnej daňovej povinnosti správca dane vychádzal, nikdy neboli zamestnancami žalobcu, resp. im neboli vyplatené mzdy vo výške predloženej mzdovou účtovníčkou Mgr. M. M.. Z tohto dôvodu mu nemohla vzniknúť ani povinnosť odvieť z týchto príjmov daň. Správca dane teda nekonal v súlade s právnymi predpismi, keď prihliadal len na úkony a plnenia uplatňované druhou skupinou vedúcich zamestnancov a na druhej strane sa vo svojich rozhodnutiach nevysporiadal s dôkazmi a argumentáciou predloženou žalobcom. Odôvodnenie žalovaného, že je irelevantné, či boli pracovnoprávne vzťahy uzavreté právoplatne alebo nie, a či nárok na plnenie vznikol v súlade so zákonom alebo nie, je podľa názoru žalobcu absurdné. Nezákonné konanie podľa jeho názoru nemôže požívať právnu ochranu a správca dane nemôže ako podklad svojich rozhodnutí brať tvrdenia a úkony akýchkoľvek osôb. Podkladom pre rozhodnutie môžu byť iba také doklady a úkony urobené osobami, ktoré sú oprávnené za daňový subjekt konať v súlade so zákonom, t.j. osoby, ktoré boli ustanovené do funkcií v súlade s Obchodným zákonníkom a zapísané do Obchodného registra. Rozhodnutie správcu dane nevychádzalo zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, správca dane nevykonával dokazovanie zodpovedajúce garanciam spravodlivého správneho konania, preto jeho rozhodnutia neboli vydané v súlade so základnou zásadou daňového konania, ktorou je zásada materiálnej pravdy.

Žalovaný sa k žalobe vyjadril písomným podaním zo dňa 20.03.2012, v ktorom uviedol, že dôvody uvedené v žalobe považuje v celom rozsahu za neopodstatnené. Obsahom sú identické s dôvodmi uvedenými v odvolaní. Považuje za potrebné aj vo vyjadrení zdôrazniť hlavnú príčinu neopodstatnenosti žalobných dôvodov, ktorou je nesprávna aplikácia § 5 ods. 1 a 2 zákona č. 595/2003 Z.z. žalobcom, ktorá mala za následok nesplnenie si povinností ako platiteľa dane a tým v konečnom dôsledku aj vyrubenie rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti. Žalobca smeruje všetky námietky k jedinému hlavnému dôvodu správnosti jeho postupu, t.j. že vyrubenie dane je predčasné, pretože ešte neboli ukončené súdne spory vedené v rovine pracovnoprávnej. Podľa jeho názoru teda nie je možné vyrubiť daň skôr, ako sa právoplatne rozhodne o vzťahu daňovníka a platiteľa dane v nedaňovej rovine. Inak povedané, žalobca v prípadoch spornosti týchto vzťahov, resp. nárokov úplne vylúčil aplikáciu § 5 ods. 2 citovaného zákona, ktorý je hlavným právnym dôvodom vyrubenia rozdielu dane. Práve v zmysle tohto ustanovenia zákona o dani z príjmov sa pre účely daňové za príjmy zo závislej činnosti považujú všetky preukázateľne vyplatené finančné prostriedky bez ohľadu na to, či na ich vyplatenie vznikol nárok. Ak by aj nárok nevznikol, príjem sa musí zdaňovať aj tak, pretože akýkoľvek spor daňovníka a platiteľa dane nie je sporom, v ktorom sa rieši daňový problém a nijako tým nemôže ovplyvniť závery daňových orgánov. Ďalej uviedol, že v danom prípade niet pochyb o tom, že „spornej skupine osôb“ boli plnenia vyplatené a jednotlivými osobami aj prevzaté. Podľa vyššie uvedených vecných a právnych skutočností tvrdenie žalobcu, že takýto záver daňových orgánov je absurdný považuje nedôvodný. Ani tvrdenie, že nezákonné konanie „sporných“ osôb nemôže byť podkladom zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov neobstojí. Povinnosti vyplývajúce z daňových predpisov porušil platiteľ, v tom prípade žalobca a nie „sporné osoby“. Pochybnosti o postupe Ing. Z., M. W. a W.. W., ako aj ďalších osôb zo zoznamu „druhej skupiny vedúcich pracovníkov“ v tejto chvíli a v týchto intenciách ako uvádza žalobca nemajú

pre posúdenie správnosti daňových orgánov žiadny význam. Z uvedených dôvodov navrhuje žalobu v celom rozsahu zamietnuť.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, vypočul účastníkov konania, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Predmetom preskúmania v danom prípade je rozhodnutie žalovaného a správca dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za zdaňovacie obdobie 2005 podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) a § 33 ods. 11 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“).

Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Z.z., 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 § 5 ods. 1 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z., príjmami zo závislej činnosti sú príjmy zo súčasného alebo z predchádzajúceho pracovnoprávneho vzťahu, služobného pomeru, štátnozamestnaneckého vzťahu alebo členského pomeru alebo z obdobného vzťahu, v ktorom je daňovník pri výkone práce pre platiteľa príjmu povinný dodržiavať pokyny alebo príkazy platiteľa príjmu, ako aj príjmy za prácu žiakov a študentov v rámci praktického vyučovania.

Podľa § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z., 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 od platiteľa týchto príjmov alebo v súvislosti s výkonom závislej činnosti.

Podľa § 35 ods. 1 a 3 zákona č. 595/2003 Z.z., zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, vyberie preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy s výnimkou uvedenou v odseku 8. Zdaniteľnou mzdou je úhrn zdaniteľných príjmov zo závislej činnosti zúčtovaných a vyplatených zamestnancovi za kalendárny mesiac alebo zdaňovacie obdobie znížený o sumy uvedené pod písm. a/ a b/. Preddavok na daň sa zrazí pri výpláte alebo pri poukázaní alebo pri pripísaní zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru bez ohľadu na to, za ktoré obdobie sa táto zdaniteľná mzda vypláca.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane začal dňa 2.8.2010 u žalobcu kontrolu na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie 2005 z dôvodu, že mu boli podané duplicitné prehľady o zrazených a odvedených preddavkoch na daň a vyplatených príjmoch zo závislej činnosti a o daňovom bonuse.

Výsledkom tejto daňovej kontroly bol protokol č. 717/320/50165/2011/Ob zo dňa 18.7.2011 a dodatok č. 1 k protokolu zo dňa 29.7.2011 prerokované so žalobcom dňa 29.7.2011. Na jeho základe správca dane vydal dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods.6 písm. b) bod 1 zo dňa 4.8.2011, ktorým dodatočne vyrubil žalobcovi daň z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za rok 2005.

Z tohto platobného výmeru vyplynulo zistenie, že žalobca vyplácal mzdy podľa § 5 zákona č. 595/2003 Z.z., z ktorých vypočítal preddavky na daň, zrazil ale neodvádzal na účet správca dane; vyplácal odmeny (napr. dôvernika), z týchto vypočítal zrážkovú daň, zrazil ju ale neodviedol správcovi dane na účet; ako platiteľ dane z príjmov zo závislej činnosti v roku 2005 neuviedol v podanom hlásení za rok 2005 všetkých zamestnancov, ktorým boli poskytnuté peňažné plnenia.

Žalobca namietal, že správca dane a žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav a nesprávne právne posúdili vec, ak mu uložili dodatočnú daňovú povinnosť na základe záverov o existencii pracovných pomerov 52 osôb, ktoré nikdy neboli zamestnancami žalobcu. Doklady, z ktorých správca dane vychádzal, vyrubil z nich daň, a ktoré boli spracované p. M. (W.), nepovažoval za platné z dôvodu, že splnomocnenie na spracovanie mzdovej agendy bolo podpísané Ing. Z., t.j. osobou, ktorá nebola oprávnená konať za žalobcu. Uviedol, že v sledovanom období roku 2005 štatutárnym orgánom nebola žiadna druhá skupina (druhé vedenie), teda iné osoby než tí členovia predstavenstva, ktorí sú zapísaní v Obchodnom registri.

Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že u žalobcu bola preukázaná existencia druhej skupiny vedúcich pracovníkov, ktorá je s pôvodným vedením žalobcu v neustálom súdnom spore o legitimitu oprávnenia viesť družstvo, ktorý nebol doteraz právoplatne skončený. Preukazujú to listinné dôkazy ako napr. rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. Zn. 6 Cbs 5/2004, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2 Obo 60/2006, Okresného súdu v Poprade sp.zn. 16 Cb 1/2006, Uznesenie Okresného riaditeľstva PZ Bratislava III, úradu justičnej a kriminálnej polície zo dňa 6.5.2008

Podľa § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 29 ods. 1 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní o obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a dokladmi k nim).

Správca dane v danom prípade postupoval v súlade s § 2 ods. 2 a 3 a § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., keď vykonal dokazovanie tým, že zabezpečil všetky potrebné potvrdenia o príjmoch za rok 2005, mzdové listy, ročné zúčtovania, vykonal výsluchy jednotlivých zamestnancov žalobcu, dožiadania a miestne zisťovania a porovnal zistené skutočnosti s hlásením o odvedených preddavkoch na daň za rok 2005 podaným žalobcom správcovi dane. V rámci tohto dokazovania zistil, že zamestnancom, ktorí pracovali pre žalobcu, bola vyplatená mzda pričom časť z týchto zamestnancov nebola uvedená v hlásení za rok 2005. Na základe takto vykonaného dokazovania vyrubil rozdiel dane z vyplatených príjmov zo závislej činnosti za osoby zamestnané u žalobcu na základe pracovných zmlúv a dohôd o vykonaní práce.

Žalobca spochybňuje podklady, z ktorých správca dane vychádzal pri vyrubení rozdielu dane vo vzťahu k 52 osobám, ktoré podľa jeho názoru neboli zamestnancami žalobcu aj tým, že v prípade uvedených osôb prebiehajú pracovno-právne spory na preukázanie existencie pracovno-právneho vzťahu. Tvrdí, že správca dane môže objektívne vyčíslieť s vyrubiť rozdiel dane za uvedené obdobie až po ukončení týchto súdnych sporov.

Súd považuje tieto námietky za neopodstatnené. Ako vyplýva z ustanovenia § 35 ods.3 a 5 zákona č. 595/2003 Z.z., preddavok na daň sa zrazí pri výplate alebo poukázaní alebo pripísaní zdaniteľnej mzdy zamestnancovi, pričom zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, odvedie tieto preddavky najneskôr do piatich dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru.

Zdaniteľnou mzdou je úhrn zdaniteľných príjmov zo závislej činnosti zúčtovaných a vyplatených zamestnancovi na kalendárny mesiac alebo zdaňovacie obdobie (§ 35 ods. 1 zákona č. 595/ 2003 Z.z.).

Ak teda správca dane v konaní zistil, že zamestnancovi, ktorý mal uzavretý pracovnoprávny vzťah alebo iný obdobný vzťah (uzavretý tzv. „prvým alebo druhým vedením“), vykonával prácu pre žalobcu, bola mu vyplatená mzda alebo odmena, ktorá podlieha dani a nebol z nej odvedený preddavok na daň z príjmu zo závislej činnosti v správnej výške, resp. nebol odvedený vôbec, správne rozhodol, ak rozdiel dane žalobcovi vyrubil. Pre takéto rozhodnutie boli splnené a zákonom stanovené objektívne skutočnosti.

Súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, ktorý uviedol v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, že zdaniteľnými príjmami zo závislej činnosti sú všetky plnenia, ktoré boli preukázateľne vyplatené zamestnancom buď z titulu uzavretého pracovnoprávneho vzťahu alebo v súvislosti s výkonom práce pre zamestnávateľa bez ohľadu na skutočnosť, či pracovnoprávne vzťahy boli uzavreté právoplatne alebo jednotlivé plnenia boli vyplatené v súlade so zákonom a či na ich vyplatenie vznikol právny nárok (§ 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z.). Správca dane preto nebol povinný zisťovať, či jednotlivé plnenia boli vyplatené oprávnene, ale mal skúmať iba skutočnosť, či jednotlivé plnenia boli naozaj vyplatené a zamestnancami prevzaté.

Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočne vyrovnal aj s odvolacími námietkami žalobcu, ktoré opätovne uviedol žalobca aj v žalobe vo vzťahu k duplicitne vystavenému potvrdeniu o zúčtovaných a vyplatených príjmoch za rok 2005 a výplatnej pásky za mesiac máj 2005 u Ing. Z. a Mgr. W., ako aj vo vzťahu k námietke zdanenia zmluvnej pokuty.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že skutočnosti týkajúce sa duplicitného potvrdenia o zúčtovaných a vyplatených príjmoch za rok 2005 si správca dane overil predvolaním a ústnym pojednávaním s Ing. Z. dňa 11.1.2011 a Mgr. W. dňa 14.7.2011, ktorí potvrdili dosiahnuté príjmy za rok 2005 (vrátane zmluvnej pokuty), ktoré deklarovali podaním daňového priznania.

Tvrdenie žalobcu, že zmluvná pokuta je odškodnením zamestnanca vo forme majetkovej sankcie a nie je súčasťou mzdy, je v kontexte § 5 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z.z. irelevantná. Z tohto ustanovenia vyplýva, že príjmom zo závislej činnosti (teda aj zdaniteľným príjmom) nie je iba mzda ale aj akýkoľvek jednorazový príjem vyplatený v súvislosti s výkonom závislej činnosti, teda aj zmluvná pokuta.

Na základe vyššie uvedených skutočností súd dospel k záveru, že námietky žalobcu sú neopodstatnené, a preto podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol.

O trovách konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobca nebol v konaní úspešný, žalovaný nemá zo zákona právo na náhradu trov konania, preto súd náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustné odvolanie do 15 dní odo dňa jeho doručenia na Najvyšší súd SR v Bratislave prostredníctvom Krajského súdu v Prešove a to písomne v dvoch vyhotoveniach.

V odvolaní sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 42 ods. 3) uviesť, proti ktorému rozhodnutiu smeruje, v akom rozsahu sa napáda, v čom sa toto rozhodnutie alebo postup súdu považuje za nesprávny a čoho sa odvolateľ domáha, teda ako navrhuje, aby vo veci rozhodol odvolací súd.