

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/61/2013
Identifikačné číslo spisu:	1012200991
Dátum vydania rozhodnutia:	02.07.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1012200991.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: Tomáš Martin Petrovič MSSS, Jeséniova 37/A, 831 01 Bratislava, právne zastúpený advokátkou: JUDr. Marta Michalková, Župné námestie 3, 811 03 Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/24241-136368/2011/5113-r zo dňa 16. marca 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/129/2012-31 z 21. marca 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/129/2012-31 z 21. marca 2013 p o t v r d u j e.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č.k. 1S/129/2012-31 z 21. marca 2013 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/24241-136368/2011/5113-r zo dňa 16.03.2012, ktorým bol potvrdený platobný výmer Daňového úradu Bratislava III č. 602/231/125291/11/Pol. zo dňa 31.08.2011, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi daň z príjmov fyzickej osoby v sume 1 252,31 € za zdaňovacie obdobie roku 2009, podľa § 44 ods. 6 písm. a/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) a podľa § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že z predloženého administratívneho spisu krajský súd zistil, že žalobca/daňový subjekt podal dňa 31.03.2010 daňové priznanie typu A k dani z príjmov fyzickej osoby (ďalej len „DP“) za zdaňovacie obdobie roku 2009 kde uviedol príjmy zo závislej činnosti (ďalej len „ZČ“) od dvoch zamestnávateľov. Z údajov uvedených v potvrdeniach týchto zamestnávateľov si vypočítal úhrn príjmov zo ZČ podľa § 5 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v

znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) v sume 55 559,79 € podľa § 5 ods. 8 cit. zákona, úhrn povinného poistného v sume 2 827,86 €, daňovú povinnosť v sume 10 019,06 € a úhrn preddavkov na daň zrazených podľa § 35 ZDP v sume 9 910,23 €. Daň na úhradu si vyčíslil v sume 108,83 €. Dňa 29.12.2010 podal dodatočné daňové priznanie typu A k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009, v ktorom znížil úhrn príjmov od spol. SkyEurope Airlines, a.s. (ďalej ej „SEA“) na sumu 13 444,69 €, nakoľko v potvrdení o príjmoch zo ZČ boli uvedené príjmy, ktoré mu zamestnávateľ nevyplatil a doložil aj úhrady mzdy na bankových výpisoch svojho účtu. Úhrn poistného a preddavky na daň ponechal v plnej výške a vyčíslil si preplatok na dani vo výške 8 657,92 €.

Správca dane vykonal u žalobcu dňa 20.04.2011 daňovú kontrolu na DP za zdaňovacie obdobie roku 2009, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 602/320/11396/201 I/Voj zo dňa 26.7.2011 (ďalej len „protokol“). Z obsahu protokolu vyplýva, že správca dane po vyčíslení čiastkového základu dane započítal na úhradu dane len preddavky zrazené zo zúčtovaných a vyplatených príjmov vo výške 1 252,31 € a preplatok vyčíslený žalobcom vo výške 8 657,92 € neakceptoval s tým, že ak zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, nevystavil potvrdenie v súlade so znením ZDP a daňový subjekt si uviedol v dodatočnom daňovom priznaní úhrn skutočne vyplatených príjmov a skutočne odvedených odvodov do poisťovní, potom mal aj sumu zrazených preddavkov na daň uviesť v pomernej časti prislúchajúcej ku skutočne vyplateným príjmom. Z vyčísleného preplatku akceptoval iba sumu 108,83 €, čo bola daň zaplatená na úhradu nedoplatku daňovej povinnosti v riadnom daňovom priznaní.

Správca dane vyzval listom č. 602/320/114716/201 I/Voj zo dňa 28.7.2011 žalobcu k vyjadreniu sa k protokolu. Dňa 15.08.2011 sa žalobca vyjadril k protokolu s pripomienkami, ktoré správca dane neakceptoval a úhradu preddavkov zrazených podľa § 35 zákona č. 595/2003 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“) po kontrole ponechal v sume 1 252,31 €. Protokol o daňovej kontrole, ktorého súčasťou je Dodatok k protokolu zo dňa 22.08.2011, bol prerokovaný a doručený žalobcovi dňa 23.08.2011.

Daňový úrad Bratislava III vydal dňa 31.08.2011 platobný výmer č. 602/231/125291/11/Pol., v ktorom vyčíslil brutto príjmy žalobcu nasledovne:

- Skutočne zaplatené príjmy zo závislej činnosti: 8 805,62 €
- Skutočne zaplatené poistné : + 2 827,86 €
- Daň zo ZČ zo skutočne vyplatených príjmov + 1 121,21 €
- Spolu: 12 754,69 €

Výpočet dane zo ZČ:

- Brutto príjmy : 12 754,69 €
- Skutočne zaplatené poistné : - 2 827,86 €
- nezdaniteľná časť základu dane : 4 025,70 €
- Spolu $5\,901,13 \times 0,19 = 1\,121,21$ €
- Brutto príjmy SkyEurope Airlines, a.s. 12 754,69 €, daň 1 121,21 €
- Brutto príjmy TPZ PEGA, s.r.o., 690,- €, daň 131,10 €
- Spolu: 13 444,69 € daň 1 252,31 €

Z uvedeného vyplýva, že DP v sume 1 252,31 € zistená po kontrole sa neodlišuje od dane uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roku 2009.

Žalobca podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie voči platobnému výmeru č. 602/231/125291/11/Pol. zo dňa 31.08.2011, v ktorom vzniesol námietky totožné s námietkami uvedenými v žalobe. Žalovaný rozhodnutím č. 1020502/1/24241-136368/2011/5113-r zo dňa 16.3.2012 potvrdil platobný výmer Daňového úradu Bratislava III a skonštatoval, že je nesporné, že daňový subjekt zdaniteľné príjmy za rok 2009 dosiahol v nižšej sume, ako mu ich zúčtoval zamestnávateľ, ale tiež je nesporné, že zo zúčtovanej mzdy neboli odvedené preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti za jednotlivé kalendárne mesiace miestne príslušnému správcovi dane.

Krajský súd poukázal na to, že príjem, ktorý bol žalobcovi zúčtovaný na základe údajov v softwarovej

databáze personálneho systému, avšak nebol vyplatený v celej sume v roku 2009, resp. do 31.1.2010, nie je možné zahrnúť do hrubého príjmu a preddavkov na daň. V danom prípade sa neuskutočnilo vyplatenie príjmov v plnej výške, čím vzniklo čiastočné finančné plnenie, keď žalobca príjem mal, ale nie v plnej zúčtovanej výške. Existujúci vyplatený príjem mal zamestnávateľ zdaňovať, čo však podľa kontrolných zistení žalovaného neurobil. Krajský súd sa v celom rozsahu stotožnil s právnym názorom žalovaného, že ak zamestnávateľ príjem zo ZČ zúčtoval, ale nevyplatil, nezahrňa sa tento nevyplatený príjem do základu dane. Príjmy zo ZČ dosiahnuté za rok 2009, resp. aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia a vyplatené po 30.1.2010 by boli už súčasťou úhrnu príjmov za rok 2010. Sumu zdaniteľných príjmov za rok 2009 nemohli ovplyvniť príjmy zo ZČ, ktoré by prípadne boli doplatené daňovníkovi po 31.1.2010.

Podľa názoru krajského súdu z ust. § 5 ods. 3 zákona o správe daní vyplýva, že platiteľ dane je osoba, ktorá odvádza správcovi dane daň vybranú od daňovníka, alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá. V prejednávanom prípade je takouto osobou zamestnávateľ, ktorý vypláca, poukazuje, alebo pripisuje k dobru príjem zo závislej činnosti a podľa ZDP mu vzniká povinnosť zrážať a odvádzať preddavky na DP. Na úhradu dane sa započítavajú preddavky zrazené v súlade so znením ust. § 35 ZDP, čiže preddavky zrazené zo skutočne vyplatených príjmov. Ak zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, nevystavil potvrdenie v súlade so znením ZDP a daňovník uviedol v dodatočnom daňovom priznaní úhrn skutočne vyplatených príjmov, daňovník mal uviesť okrem úhrnu skutočne vyplatených príjmov pomernej časti poisťného a príspevkov, ktoré je povinný platiť zamestnanec aj sumu zrazených preddavkov na daň v pomernej časti prislúchajúcej ku skutočne vyplateným príjmom. V danom prípade, ako vyplýva z odpovede správcu konkurznej podstaty Ľubomíra Bugáňa zo SEA „hlásenie za rok 2009 spoločnosť nie je schopná zostaviť, z dôvodu, že personálne účtovníctvo za mesiace január - august 2009 obsahuje len údaje o zúčtovaných príjmoch nie o skutočne vyplatených príjmoch zamestnancov.“

Šetrením daňového úradu pre vybrané daňové subjekty bolo zistené, že platiteľ dane SEA v konkurze odviedol zrazené preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti za 4. štvrtrok 2009. Zrazené preddavky za 1. - 3. štvrtrok 2009 však neboli odvedené. Správca úpadcu Mgr. Ľubomír Bugáň listom zo dňa 27.11.2009 oznámil, že zrazené preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti za 3.štvrtrok 2009 uvedené v prehľade podanom na daňový úrad, boli vystavené na základe údajov v softwarovej databáze personálneho systému, ale zamestnancom bola z dôvodu nedostatku finančných prostriedkov vyplatená iba časť miezd uvedená vo výkaze.

V preskúmanej veci je nesporné, že príjem, ktorý bol žalobcovi zúčtovaný na základe údajov softwarovej databázy personálneho systému, mu nebol vyplatený v celej sume za rok 2009 do obdobia 31.1.2010. V tomto prípade ho teda nie je možné zahrnúť do hrubého príjmu zamestnanca a preddavkov na daň, keďže sa neuskutočnilo vyplatenie príjmu v plnej výške ale len čiastočné. Existujúci vyplatený príjem mal zamestnávateľ zdaňovať, čo však podľa kontrolných zistení žalovaného neurobil.

Krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správca dane, ako aj žalovaný vykonali vo veci rozsiahle dokazovanie a v súlade so zákonom o správe daní si zadovážili dostatok relevantných dôkazov aj v súčinnosti so žalobcom, a preto rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, je v súlade so zákonom o správe daní v spojení s ust. zákona o DP.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vráti správnym orgánom na ďalšie konanie, nakoľko podľa názoru žalobcu je rozsudok krajského súdu nepreskúmateľný, nesprávne právne posúdený, keď krajský súd nesprávne aplikoval ustanovenie právneho predpisu a vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu.

Podľa názoru žalobcu krajský súd sa neriadil zásadami uvedenými v konštantnej judikatúre Ústavného a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako aj EŠLP pokiaľ ide o dostatočné odôvodnenie svojho rozhodnutia, keď sa v podstate obmedzil na prebratie názoru správcu dane a žalovaného, pričom v žiadnom smere sa nezaoberal námietkami žalobcu, najmä týkajúcimi sa postupu správcu dane v priebehu konkurzného konania a potrebe zistenia skutočného stavu veci (zásada materiálnej pravdy). Pokiaľ zamestnávateľ ako platiteľ dane majetkovo zodpovedá za zrazené preddavky na daň a tieto neodvedie, bude ich správca dane od neho vymáhať, pričom vychádza práve z prehľadov o zrazených a odvedených preddavkoch na daň podávaného zamestnávateľom, ktoré tlačivo v riadkoch 6 (odvodová povinnosť - preddavky na daň) a 7 (odvedené) slúži ako východisko pre správcu dane pri evidencii daní. V prejednávanej veci je podľa názoru žalobcu zrejmé, že prehľady (minimálne za 3. štvrtrok 2009) boli vystavené na základe údajov zo softwarovej databázy zamestnávateľa t.j. správcu dane evidoval ako zrazené preddavky (riadok 6 prehľadu) sumy, ktoré pokiaľ mu neboli aj reálne odvedené boli daňovým nedoplatkom, ktorý je v konkurznom konaní pohľadávkou proti podstate, ktorú bol správca dane povinný uplatniť práve vo výške uvedenej v prehľade. Pokiaľ táto pohľadávka uplatnená bola a bola aj uspokojená, žalobca cestou platiteľa dane bol v konečnom dôsledku zaťažený daňou z príjmov vo vyššej sume ako mal, keďže preddavky na daň boli zrazené zo sumy, ktorá nebola vyplatená, čo v prejednávanej veci nie je sporné.

Krajský súd a rovnako aj žalovaný sa podľa názoru žalobcu touto otázkou de facto odmietli zaoberať, pričom z odôvodnenia krajského súdu nie je zřejmý dôvod, pre ktorý by táto otázka bola bez právneho významu; žalovaný v napadnutom rozhodnutí iba skonštatoval, že skutočnosť či zamestnávateľ tieto preddavky aj reálne odvedol svojmu miestne príslušnému správcovi dane, sa v súvislosti s vysporiadaním daňovej povinnosti fyzickej osoby nepreveruje a splnenie resp. nesplnenie povinností platiteľa dane z príjmov zo závislej činnosti sa neposudzuje. Výška odvedených prípadne uhradených preddavkov na daň, má však podľa názoru žalobcu nepochybne vplyv na výšku vlastnej daňovej povinnosti daňovníka, a preto pokiaľ správca dane bol v priebehu konkurzného konania uspokojený určitou sumou, nemožno zisťovanie skutkového stavu resp. nedostatky v jeho zisťovaní, týkajúce sa skutočnej výšky zrazenej dane brať na úkor žalobcu takým spôsobom ako v prejednávanej veci.

Na záver uviedol, že DP a jej správny výber patrí nepochybne k fiškálnym záujmom štátu, nemožno však záujem štátu v oblasti výberu daní považovať za nadradený základným právam a slobodám jednotlivca. Ani v súvislosti s daňovou povinnosťou nemožno neoprávnene zasahovať do základných práv daňových subjektov, v tomto prípade najmä čl. 20 Ústavy SR, pričom pokiaľ daň bola vybratá vo výške nezodpovedajúcej daňovej povinnosti, takýto postup možno nepochybne za zásah do vlastníckeho práva považovať. Taktiež žiadal, aby mu odvolací súd priznal náhradu trov konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu z 3. júna 2013 navrhol napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť. K námietkam žalobcu v odvolaní uviedol, že podľa § 35 ods. 1, 2, 3, 5 a 6 ZDP zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, vyberie preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy s výnimkou uvedenou v § 35 ods. 8 ZDP. Zdaniteľnou mzdou je úhrn zdaniteľných príjmov zo ZČ zúčtovaných a vyplatených zamestnancovi za kalendárny mesiac alebo zdaňovacie obdobie, znížený o sumy tam uvedené. Preddavok na daň zo zdaniteľnej mzdy zaokrúhlenej podľa § 47, zúčtovanej a vyplatennej za kalendárny mesiac alebo zdaňovacie obdobie je 19%. Preddavok na daň sa zrazí pri výplate alebo pri poukázaní, alebo pri pripísaní zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru bez ohľadu na to, za ktoré obdobie sa táto zdaniteľná mzda vypláca. Zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, odvedie preddavky na daň znížené o úhrn daňového bonusu najneskôr do piatich dní po dni výplaty, poukázania alebo pripísania zdaniteľnej mzdy zamestnancovi k dobru, ak správca dane na žiadosť zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, neurčí inak.

V § 5 ods. 2 zákona o dani z príjmov, ktorý vymedzuje príjmy zo závislej činnosti, je zavedená pri pojme platiteľ príjmov zo závislej činnosti legislatívna skratka „zamestnávateľ“. V súlade s § 5 ods. 3 zákona o správe daní platiteľ dane je osoba, ktorá odvádza správcovi dane daň vybranú od daňovníka alebo zrazenú daňovníkovi a majetkovo za ňu zodpovedá. Zamestnávateľ, ktorý vypláca, poukazuje alebo pripisuje k dobru príjem zo závislej činnosti a podľa ZDP mu vzniká povinnosť zrážať a odvádzať

preddavky na DP, je platiteľom dane. Povinnosť podávať prehľad a hlásenie u zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane sa neodvija podľa toho, či tento odvádza zrazenú alebo vybranú daň, alebo je registrovaný u správcu dane ako platiteľ dane z príjmu zo závislej činnosti, ale podľa toho, či vypláca, poukazuje alebo pripisuje k dobru príjmy zo závislej činnosti.

Zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, je podľa § 39 ods. 1, 2 4 a 5 ZDP povinný viesť pre zamestnancov mzdové listy s výnimkou uvedenou v § 39 ods. 4 ZDP a výplatné listiny vrátane ich rekapitulácie za každý kalendárny mesiac aj za celé zdaňovacie obdobie. Mzdový list musí na daňové účely obsahovať okrem iných údajov za každý kalendárny mesiac úhrn vyplatených zdaniteľných miezd bez ohľadu na to, či ide o peňažné plnenie alebo o nepeňažné plnenie, sumy poistného a príspevku, ktoré je povinný platiť zamestnanec, zdaniteľnú mzdu, preddavok na daň a za zdaňovacie obdobie súčet týchto jednotlivých údajov. Zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, je povinný za obdobie, za ktoré zamestnancovi vyplácal zdaniteľnú mzdu, vystaviť doklad o súhrnných údajoch uvedených na mzdovom liste, ktoré sú rozhodujúce na výpočet zdaniteľnej mzdy, preddavkov na daň, dane a na priznanie zamestnaneckej prémie a na priznanie daňového bonusu za príslušné zdaňovacie obdobie a doručiť zamestnancovi v lehotách tam uvedených. Ďalšie povinnosti zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, sú uvedené v ustanovení § 40 ZDP (napríklad ak odviezol preddavky na daň alebo daň vyššou sumou, ako bol povinný odvieť).

Daňová povinnosť fyzickej osoby sa v podanom daňovom priznaní znižuje o zrazené preddavky na daň podľa § 35 ZDP z príjmov zo ZČ. Vo vzťahu k vysporiadaniu daňovej povinnosti fyzickej osoby sa nepreveruje skutočnosť, či zamestnávateľ tieto preddavky aj reálne odviezol svojmu miestne príslušnému správcovi dane. Rozhodujúce je, že sa môžu odpočítať len preddavky zrazené podľa § 35 ZDP. Pri vyčíslení dane na úhradu alebo daňového preplatku v daňovom priznaní sa neposudzuje splnenie, resp. nesplnenie povinností platiteľa dane z príjmov zo ZČ a stav jeho preplatkov alebo nedoplatkov, ktoré sú evidované na osobných účtoch týchto platiteľov u svojho správcu dane.

Fyzická osoba nie je povinná preverovať splnenie povinností zamestnávateľa, ktorý je platiteľom dane, resp. skúmať a meniť výšku reálne odvedených preddavkov, ktoré má uvedené v potvrdení, ktoré jej tento zamestnávateľ vystavil po skončení zdaňovacieho obdobia. Tak, ako je vyššie uvedené, na úhradu dane sa započítavajú preddavky zrazené v súlade so znením § 35 ZDP, čiže preddavky zrazené zo skutočne vyplatených príjmov. Ak zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, nevystavil potvrdenie v súlade so znením zákona o dani z príjmov a daňovník uviedol v dodatočnom daňovom priznaní úhrn skutočne vyplatených príjmov, daňovník má uviesť okrem úhrnu skutočne vyplatených príjmov, pomernej časti poistného a príspevkov, ktoré je povinný platiť zamestnanec, aj sumu zrazených preddavkov na daň v pomernej časti prislúchajúcej ku skutočne vyplateným príjmom. V tejto súvislosti názor žalobcu, že pre žalovaného nie je dôležitý skutočný stav, t.j. v akej výške mal správca dane preddavky uhradené, je zavádzajúci. Žalobca podľa názoru žalovaného vôbec nepochopil ust. § 35 ZDP.

Zamestnanec si nemôže v daňovom priznaní odpočítať preddavky zrazené v rozpore s ustanovením § 35 ZDP, t.j. zo zúčtovaných a nevyplatených príjmov. Pre správne vyplnenie priznania k DP kontrolovanej fyzickej osoby za rok 2009 nemôže mať vplyv to, či SEA splnila svoje odvodové povinnosti voči svojmu správcovi dane a kedy (pred vstupom do konkurzu, resp. po ňom).

Podľa § 4 ods. 3 ZDP príjmy zo ZČ plynúce daňovníkovi najdlhšie do 31. januára po skončení zdaňovacieho obdobia, za ktoré sa dosiahli, sú súčasťou základu dane za toto zdaňovacie obdobie. Do čiastkového základu dane podľa § 5 ZDP vstupujú príjmy, ktoré daňovník dosiahol v roku 2009 a ktoré aj boli vyplatené v roku 2009, resp. do 31.01.2010. Ak zamestnávateľ príjem zo ZČ zúčtoval, ale nevyplatil, nezahŕňa sa nevyplatený príjem do základu dane. Príjmy zo ZČ dosiahnuté za rok 2009, resp. aj za predchádzajúce zdaňovacie obdobia a vyplatené po 31.1.2010 by boli už súčasťou úhrnu príjmov za rok 2010. Sumu zdaniteľných príjmov za rok 2009 nemohli v žiadnom prípade ovplyvniť príjmy zo ZČ, ktoré by prípadne boli doplatené daňovníkovi po 31.1.2010. Preto nie je možné akceptovať tvrdenie v stanovisku daňovníka, že až po dni, v ktorom sa dozvedel, že Okresný súd Bratislava 1 zrušil konkurz na SEA pre nedostatok majetku (29.12.2010), mohol vypracovať dodatočné daňové priznanie a že na

základe tejto informácie bol konečne schopný jednoznačne preukázať výšku skutočne vyplatených príjmov zo ZČ a následne v prípadnom daňovom konaní by bol schopný si splniť dôkazovú povinnosť. V tejto súvislosti preto námietka žalobcu, že žalovaný sa nezaoberal priebehom konkurzného konania a potrebe zistenia skutočného stavu, je bezpredmetná.

Správca dane vykonanou kontrolou preveril výšku skutočne vyplateného príjmu zo ZČ podľa výpisov z účtu daňovníka za príslušnú časť zdaňovacieho obdobia. Za účelom správneho vyčíslenia výšky poistného a príspevkov podľa § 5 ods. 8 ZDP, zaslal dožiadanie na Sociálnu poisťovňu a príslušnú zdravotnú poisťovňu. Po vyčíslení čiastkového základu dane podľa § 5 ZDP a daňovej povinnosti správca dane započítal na úhradu dane len tie preddavky, ktoré boli zrazené v súlade s ustanovením § 35 ZDP, čiže len preddavky zo zúčtovaných a vyplatených príjmov. Túto skutočnosť uviedol správca dane do protokolu o výsledku daňovej kontroly.

V prejednávanej veci je podľa názoru žalovaného nesporné, že kontrolou bolo preverené, či zamestnávateľ SkyEurope Airlines, a.s. podal hlásenia o vyúčtovaní dane z príjmov zo ZČ za rok 2009 (strana 6 predmetného rozhodnutia). Žalobca vychádza z nesprávnych informácií, že SEA odvieďla preddavky na daň vyššou sumou, t.j. z nevyplatených príjmov, ako bola povinná odvieďť. Tieto tvrdenia sú nesprávne, čo dokumentuje odpoveď Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 500/230/7930/11/Mich zo dňa 06.04.2011, žiadosť správcu konkurznej podstaty Ľubomíra Bugáňa za SEA o vystavenie potvrdenia pre zamestnancov zo dňa 26.04.2010, evidenčné číslo 59140/2010 z 05.05.2010, odpoveď DR SR č. 1/251/8959-59148/2010 zo dňa 05.05.2010. V konkrétnom prípade bolo zistené a žalobca to aj sám preukázal, že zdaniteľné príjmy za rok 2009 dosiahol v nižšej sume ako mu ich zúčtoval zamestnávateľ, ale tiež je nesporné, že zo zúčtovanej mzdy neboli odvodené preddavky na daň z príjmov zo závislej činnosti za jednotlivé kalendárne mesiace miestne príslušnému správcovi dane. Príjem, ktorý bol zamestnancovi zúčtovaný na základe údajov softwarovej databázy personálneho systému, avšak nebol vyplatený v celej sume v roku 2009, resp. do 31.1.2010, nie je možné zamestnancovi zahrnúť do hrubého príjmu a preddavkov na daň. Neuskutočnilo sa vyplatenie príjmov v plnej výške, vzniklo peňažné plnenie čiastočné, zamestnanec príjem mal, ale nie v plnej zúčtovanej výške, t.j. existujúci vyplatený príjem mal zamestnávateľ zdaňovať, čo však podľa kontrolných zistení neurobil. Do potvrdenia o príjmoch a do ročného zúčtovania nemôže zamestnávateľ zamestnancovi uviesť príjmy zúčtované do zdaniteľného obdobia roku 2009, ktoré zamestnancovi neboli vyplatené do konca januára 2010.

Žalovaný pripomenul, že zákon dôkaznú povinnosť rozdeľuje medzi správcu dane a daňový subjekt, s cieľom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu veci na zabezpečenie objektívneho vyrubenia dane. Dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dôkazné bremeno nesie predovšetkým daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 1, 8 zákona o správe daní).

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 2. júla 2014 podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Predmetom súdneho preskúmavacieho konania je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým bol potvrdený platobný výmer Daňového úradu Bratislava III, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi daň z príjmov fyzickej osoby v sume 1 252,31 € za zdaňovacie obdobie roku 2009.

Žalobca v odvolaní v prvom rade namietal arbitrárnosť rozsudku krajského súdu z dôvodu, že krajský súd sa nevysporiadal so všetkými námietkami uvádzanými v žalobe.

V zmysle ustálenej judikatúry najvyššieho súdu pre posúdenie arbitrárnosti odôvodnenia napadnutého rozsudku považoval odvolací súd za kľúčové zistenie, či spôsob, ktorým krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie, je ústavne a zákonne konformný. Inými slovami povedané, úlohou najvyššieho súdu bolo zistiť, či spôsob výkladu príslušných zákonných ustanovení, ktorým krajský súd zdôvodnil svoje rozhodnutie, vzhľadom na zistený skutkový stav, nie je svojvoľný (arbitráry) alebo ústavne a zákonne neudržateľný pre zjavné pochybenia alebo omyly v posudzovaní obsahu aplikovanej právnej úpravy (mutatis mutandis II. ÚS 127/07).

Ako vyplýva z konštantnej judikatúry Ústavného súdu SR (napríklad II. ÚS 127/07, I. ÚS 110/02) o svojvôli pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam. V predmetnej právnej veci aplikácia a výklad príslušných ustanovení zákona o správe daní a ZDP v rozsahu, v akom krajský súd v medziach žaloby preskúmaval rozhodnutia správnych orgánov, nie je popretím ich zmyslu. V tejto súvislosti najvyšší súd konštatuje, že napadnutý rozsudok krajského súdu je riadne odôvodnený, nie je arbitráry a nesignalizuje možnosť porušenia čl. 46 ods. 1 ústavy. Úvaha krajského súdu, ktorá vychádza z konkrétnych faktov je logická, a preto aj legitímna a žiadne znaky arbitrárnosti nevykazuje.

Skutočnosť, že sa žalobca s názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru o porušení jeho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy (napríklad II. ÚS 87/07-10). Ústavný súd vo svojich rozhodnutiach konštantne pripomína, a najvyšší súd sa s tým v plnej miere stotožňuje, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (napr. IV. ÚS 115/03, II. ÚS 44/03, III. ÚS 209/04, I. ÚS 117/05, IV. ÚS 112/05).

Odvolací súd súhlasí so žalobcom, že prvostupňový súd pri súdnom prieskume rozhodnutí správnych orgánov podľa piatej časti OSP nie je oprávnený sa vo svojom rozhodnutí obmedziť na „stotožnenie“ s dôvodmi ich rozhodnutí. Takýto procesný postup je možný len v odvolacom konaní podľa § 219 ods. 2 OSP. Avšak, z námietok uvedených v žalobe je zrejmé, že žalobca nepochopil zmysel a význam ustanovenia § 35 ZDP, a preto pokiaľ sa krajský súd stotožnil s výkladom podaným žalovaným, pretože iný výklad v prejednávannej veci neprichádza do úvahy, nepochybil, keď túto skutočnosť uviedol do odôvodnenia rozsudku.

Vychádzajúc z uvedeného podľa názoru odvolacieho súdu nedošlo k porušeniu práva žalobcu na prístup k súdu a nebola mu ani odňatá možnosť konať pred súdom.

Pokiaľ ide o vecné námietky uvádzané v odvolaní, Najvyšší súd Slovenskej republiky nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s rozsudkom krajského súdu stotožňuje v celom rozsahu a na zdôraznenie jeho správnosti považuje za vhodné doplniť nasledovné: žalobca v podstatnej časti odvolania uvádza námietky, ktoré sú totožné s tými, ktoré uvádzal už v žalobe a týkajú sa nedostatočne zisteného skutkového stavu - nezistenie skutočnej výšky preddavkov vykázaných resp. zaúčtovaných SEA a uplatnených v konkurznom konaní zo strany daňových orgánov. Keďže žalobca sa domnieva, že tieto preddavky SEA odviedla vo vyššej sume než ktorá zodpovedá preddavkom, ktoré mali byť odvedené zo mzdy, ktorá mu bola skutočne vyplatená v roku 2009, resp. k 31.1.2010, má za to, že správca dane je povinný mu preplatok takto

vzniknutý vrátiť.

Tieto úvahy však nemajú oporu v právnej úprave a aj podľa názoru odvolacieho súdu svedčia o tom, že žalobca nepochopil správne znenie ustanovenia § 35 ZDP a systém platenia dane z príjmu zo závislej činnosti.

Ako vyplýva zo samotného názvu tejto dane a zo všetkých príslušných ustanovení ZDP, základ tejto dane tvorí príjem skutočne vyplatený v relevantnom zdaňovacom období, t.j. v prejednávanom prípade do 31.1.2010. Preto pokiaľ si žalobca vyčísľil v dodatočnom daňovom priznaní skutočný príjem nižší, než v riadnom daňovom priznaní, potom je zrejmé, že aj výška preddavkov musela byť nižšia, keďže táto sa odvíja od skutočne vyplatenej mzdy, resp. príjmov. Správca dane mal jednoznačne preukázanú výšku skutočne vyplatených príjmov žalobcovi v tomto období a od vyčíslenej daňovej povinnosti 1 252,31 € mohol odpočítať zaplatené preddavky len v tej výške, ktorá zodpovedala 19% skutočne vyplatenej mzdy t.j. 1 252,31 € (§ 35 ods. 2 ZDP).

Postup žalobcu, pri ktorom znížil v dodatočnom daňovom priznaní úhrn príjmov z deklarovaných 55 559,79 € na skutočne vyplatených 13 444,69 €, daňovú povinnosť z 10 019,06 € na 1 252,31 €, avšak výšku zaplatených preddavkov ponechal pôvodnú, t.j. 9 910,23 € nemá oporu v zákone.

Ak by aj SEA zaplatila svojmu správcovi dane preddavky vo výške, v ktorej sa žalobca domnieva, že boli zaplatené, hoci túto skutočnosť nepotvrdil správca konkurznej podstaty, ani Úrad pre VDS Bratislava, keďže SEA nepodala Hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti a o zrazených preddavkoch za rok 2009, mohol by správca dane žalobcovi za rok 2009 započítať s daňovou povinnosťou iba tú výšku zaplatených preddavkov, ktorá zodpovedá 19% zo skutočne vyplatených príjmov. Takýto postup vyplýva zo znenia § 35 ZDP, ktorý definuje zdaniteľnú mzdu ako úhrn zdaniteľných príjmov zo závislej činnosti zúčtovaných a vyplatených zamestnancovi za kalendárny mesiac alebo zdaňovacie obdobie.

Za týchto skutkových okolností je napadnuté rozhodnutie žalovaného i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že krajský súd sa pri svojom rozhodovaní náležite vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Preto ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Skutočnosť, ktorými žalobca v odvolaní spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu neboli zistené v odvolacom konaní. Tieto boli totožné s námietkami, ktoré žalobca namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovел a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.