



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **M. H., Š.**, *právne zastúpený JUDr. Laurou Bíróovou, advokátkou* so sídlom Klincová 2, Bratislava, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/222/10609-69130/2009/991759-r zo dňa 3.8.2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 239/09-68 zo dňa 11. mája 2011, takto

#### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 239/09-68 zo dňa 11. mája 2011 **p o t v r d z u j e .**

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

**O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p., ktorým žalovaný v odvolacom konaní potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorý dodatočným platobným výmerom zo dňa 29.5.2009 podľa § 44 ods. 6 písm. b) zák. č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubil daňovému subjektu M. H. rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2003 v sume 2.587,79 €. Podľa žalovaného bolo preukázané, že v roku 2003 daňový subjekt prijal od platiteľa CORNELL UNIVERSITY PAYROLL of 377 Pine Tree Road, Ithaca, New York, finančné prostriedky – doktorandské štipendium v sume 11.425 USD, keď táto informácia bola zaslaná inštitúciou USA v zmysle čl. 27 Zmluvy medzi SR a USA o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovým únikom v odbore daní z príjmov a z majetku rezidentov Slovenskej republiky na území USA. Zástupca daňového subjektu predložil ku kontrole doklad od Cornell University zo dňa 8. februára 2008, kde táto univerzita prehlasuje, že daňovému subjektu bola za obdobie 16. august až 31. december 2003 vyplatená suma 10.900 USA. Podľa žalovaného za účinnosti zákona č. 366/1999 Z. z. v znení do 31.12.2003 príjem doktoranda sa považoval za príjem zo závislej činnosti a doktorand za zamestnanca, ktorý za splnenia zákonných podmienok podlieha zdaneniu podľa § 6 ods. 4 zák. č. 366/1999 Z. z. Krajský súd rozhodnutie žalovaného zrušil, keď dôvodil tým, že správny orgán pokiaľ žalobcu nepovažoval za rezidenta USA posúdením jeho pobytu v tomto štáte obmedzene len počas roku 2003, neriadil sa dostatočne všetkými právnymi predpismi, ktorými bol pri svojom rozhodovaní viazaný. Jeho povinnosťou bolo skúmať dĺžku pobytu žalobcu v USA od augusta 2003 do júla 2004, teda v 12-mesačnom období počas zdaňovacích období kalendárnych rokov 2003 a 2004. Pokiaľ by pobyt žalobcu v tomto období presiahol úhrnom 183 dní, jeho príjem dosiahnutý v USA by mal byť zdaňovaný podľa práva tohto štátu. V opačnom prípade by žalobcov príjem podliehal zdaneniu podľa príslušných právnych predpisov Slovenskej republiky. Krajský súd ďalej uviedol, že zákon č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách v znení účinnom v roku 2003 organizoval právne pomery vysokých škôl v tuzemsku a i keď sa čiastočne zaoberal i právnym rámcom zahraničnej spolupráce, na problematiku týkajúcu sa rozhodovania a povinnosti žalobcu zaplatiť daň z príjmu dosiahnutý v roku 2003 sa tento právny predpis nevzťahoval a preto aplikácia zákona o vysokých školách správcom dane nebola vhodná a postačovalo primerane sa riadiť len ust. § 6 ods. 1

písm. a) zák. č. 366/1999 Z. z.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalovaný a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, resp. aby zmenil rozsudok krajského súdu tak, že žalobu zamietne. S právnym názorom krajského súdu sa nestotožňuje, pretože podľa § 38 ods. 1 zák. č. 366/1999 Z. z. zdaňovacím obdobím je kalendárny rok. Žalobca sa v kalendárnom roku 2003 preukázateľne zdržiaval na území Slovenskej republiky viac ako 183 dní v roku, na základe čoho bol povinný podať daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2003 na Slovensku. Podľa informácie z USA príjem žalobcu nebol v USA zdanený a žalobca nepreukázal, že túto sumu v USA zdanil. Rozhodujúcou skutočnosťou pre posúdenie rozsahu daňových povinností daňovníka na území Slovenskej republiky je jeho daňová rezidencia (daňový domicil). Žalobca sa v roku 2003 zdržiaval v USA až od augusta 2003 a navyše poskytnuté informácie a dôkazy ním predložené nielenže nepreukazujú skutočnosť, že bol rezidentom USA aj podľa zmluvy, ale nepreukazujú ani skutočnosť, že žalobca je rezidentom USA. Predmetom odvolania nebol spor o určenie rezidencie, ale skutočnosť, či príjmy zo štipendia poskytnuté z USA sú oslobodené od dane v zmysle § 4 zák. č. 366/1999 Z. z.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 O.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p. a § 214 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. 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](http://www.nsud.sk), a dospel jednomyselne k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 13. júna 2012 podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s ohľadom na obsah podanej žaloby posudzoval, či správne orgány pri rozhodovaní vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu veci a s ohľadom na námietku žalobcu ohľadne nesprávneho vyhodnotenia dôkazov zisťoval, či konanie bolo vedené takým procesným postupom, ktorý zabezpečoval správny výsledok, a či boli dôkazy vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel v odvolacom konaní k záveru, že krajský súd o žalobe žalobcu rozhodol súladne so zákonom a preto bolo potrebné jeho rozhodnutie potvrdiť a to z nasledovných dôvodov:

Odvolací súd považuje za potrebné poukázať na príslušnú právnu úpravu, pod ktorú je potrebné subsumovať daný prípad a z ktorej vychádzal krajský súd pri rozhodovaní a v tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že podľa článku 6 ods. 5 Ústavy Slovenskej republiky medzinárodné zmluvy o ľudských právach a základných slobodách, medzinárodné zmluvy, na ktorých vykonanie nie je potrebný zákon, a medzinárodné zmluvy, ktoré priamo zakladajú práva alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb a ktoré boli ratifikované a vyhlásené spôsobom ustanoveným zákonom, majú prednosť pred zákonmi.

Podľa článku 4 ods. 1 Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Spojenými štátmi americkými o zamedzení dvojakoého zdanenia a zabránení daňovým únikom v odbore daní z príjmov a z majetku vyhlásenej zákonom č. 74/1994 Z. z. (ďalej „Zmluvy“) výraz „rezident jedného zmluvného štátu“ v zmysle tejto zmluvy označuje každú osobu, ktorá podľa práva tohto štátu podlieha v tomto štáte zdaneniu z dôvodu svojho bydliska, stáleho pobytu, miesta riadenia, miesta založenia alebo akéhokoľvek iného podobného kritéria.

Podľa článku 15 ods. 1 Zmluvy platy, mzdy a iné podobné odmeny, ktoré rezident jedného zmluvného štátu poberá zo zamestnania, podliehajú s výhradou ustanovení článkov 16 - Tantiémy, 19 – Penzie, renty, výživné a prídavky na deti, 20 – Verejné služby, a 21 – Študenti, stážisti, učitelia a výskumní pracovníci, zdaneniu len v tomto štáte, pokiaľ sa zamestnanie nevykonáva v druhom zmluvnom štáte. Ak sa tam zamestnanie vykonáva, môžu sa odmeny prijaté zaň zdať v tomto druhom štáte.

Podľa článku 15 ods. 2 písm. a) Zmluvy odmeny, ktoré rezident jedného zmluvného štátu poberá zo zamestnania vykonávaného v druhom zmluvnom štáte, podliehajú bez ohľadu na ustanovenia odseku 1 zdaneniu len v skôr uvedenom štáte, ak príjemca sa zdržiava v druhom štáte počas jedného alebo viacerých období, ktoré nepresiahnu v úhrne 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období.

Odvolaací súd poukazuje na skutočnosť, že v zmysle čl. 6 ods. 5 Ústavy SR majú príslušné medzinárodné zmluvy prednosť pred zákonmi Národnej rady Slovenskej republiky. Z príslušnej Zmluvy medzi SR a USA (vyhlásenej zákonom č. 74/1994 Z. z.) a z jej článku 15 ods. 2 písm. a) vyplýva, že rezident podlieha bez ohľadu na ustanovenia odseku 1 zdaneniu len v skôr uvedenom štáte, ak príjemca sa zdržiava v druhom štáte počas jedného alebo viacerých období, ktoré nepresiahnu v úhrne 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období.

Vzhľadom na uvedenú skutočnosť je odvolaací súd toho názoru, že občan Slovenskej republiky by mohol podliehať v SR zdaneniu, ak by bolo preukázané, že sa ako rezident v rámci doktorandského štúdia (kedy mu bolo vyplatené v USA doktorandské štipendium), ako príjemca zdržiaval v druhom zmluvnom štáte (USA) počas jedného alebo viacerých období, ktoré by vo svojom úhrne nepresiahli 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období.

Zo slovného spojenia „nepresiahne v úhrne 183 dní v akomkoľvek dvanásťmesačnom období“ je potrebné potom túto skutočnosť za pomoci jazykového, logického ako i teleologického výkladu podľa názoru Najvyššieho súdu SR vykladať tak, že v danom prípade na rozdiel od vnútroštátneho predpisu SR, ktorým je v danom prípade zákon č. 366/1999 Zb. nemožno mať za to, že by „úhrn 183 dní“ mal byť splnený v jednom kalendárnom roku, ale naopak nič nebráni tomu, aby rezident splnil túto požiadavku i v dvoch po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, ktoré slovenský právny poriadok označuje ako kalendárny rok.

Na uvedenej skutočnosti zatiaľ nemôže zmeniť nič ani argumentácia žalovaného, že žalobca žiadne dane nezaplatil ani v USA, avšak za predpokladu splnenia podmienky jeho pobytu, ktorý by dosiahol v úhrne 183 dní.

Najvyšší súd SR na rozdiel od právneho názoru krajského súdu dodáva, že v ďalšom konaní bude potrebné vôbec ustáliť, či žalobca mal byť podľa Zmluvy považovaný za rezidenta USA a vyriešiť transparentným spôsobom i spornú otázku, či príjmy z doktorandského štipendia vyplatené žalobcovi v USA podliehajú daňovému zákonodarstvu v Slovenskej republike. Za účelom vyriešenia týchto otázok bude potrebné najskôr ustáliť, či dĺžka pobytu žalobcu v USA presiahla alebo nepresiahla v úhrne 183 dní počas zdaňovacích období kalendárnych rokov 2003 a 2004. Táto skutočnosť, ako vyplýva z administratívneho spisu, zatiaľ nebola spoľahlivo zistená a ustálená.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. za použitia ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobcovi v odvolacom konaní napriek úspechu vo veci trovy odvolacieho konania prakticky nevznikli a navyše vzhľadom na daný skutkový stav sú tu i dôvody hodné osobitného zreteľa, pre ktoré je dôvod trovy odvolacieho konania nepriznať. Žalovaný v odvolacom konaní úspech nemal.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave, dňa 13. júna 2012

**JUDr. Elena Kováčová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth