

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	7Sžf/11/2013
Identifikačné číslo spisu:	1011201149
Dátum vydania rozhodnutia:	26.03.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Zavadská
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1011201149.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Júlii Horskej a JUDr. Ľubici Filovej, v právnej veci žalobcu: R., bytom V., zastúpený AK SCHUBERT & partners, s.r.o., so sídlom Vánsovej 2, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/8787-44078/2011/992120-r zo dňa 26. apríla 2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 4S/117/2011-46 zo dňa 19. apríla 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 4S/117/2011-46 zo dňa 19. apríla 2013 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Žalobcovi náhradu trov konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/222/8787-44078/2011/992120-r zo dňa 26.4.2011, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/1535/11/Horv zo dňa 17.1.2011 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania tak, že žalovaného zaviazal zaplatiť žalobcovi trovy konania spočívajúce v zaplatení súdneho poplatku v sume 66 € a trovy právneho zastúpenia v sume 479,74 € k rukám jeho právneho zástupcu.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd preskúmaval zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v intenciách ustanovení § 1 ods. 2 v spojení s § 2 písm. a) až d), f), j) zákona č. 595/2003 Z.z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 595/2003 Z.z. alebo zákon o daní z príjmov) a v spojení s § 45 ods.1 až 3 uvedeného zákona a súčasne v intenciách ustanovení čl. 15 ods.1 a 2 písm. a) v spojení s čl. 23 ods.2 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecka uverejnenou v Zbierke zákonov pod č. 18/1984 Zb. (ďalej len Zmluva), ktorú právnú úpravu citoval.

Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca podal dňa 2. 9. 2008 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2007, z ktorého vyplýva, že žalobca priznal za predmetné obdobie príjem v sume 14.472.142,-Sk, základ dane 14.450.771,-Sk. Uviedol, že v spise sa nachádzal výpočtový - mzdový list zamestnávateľa žalobcu v spoločnosti Daimler Chrysler za mesiac 6/2007, Dohoda o odchode do predčasnej penzie, z ktorej vyplýva že žalobcovi bude vyplatené odchodné v čiastke 415 127,16 € podľa prílohy k dohode spolu s ďalšími príspevkami 422 626,98 €; v spise sa nachádza dopyt zástupcu žalobcu ohľadom výkladu aplikácie čl. 23 ods. 2 zmluvy o zamedzení dvojitého zdaňovania žalovanému, odpoveď žalovaného zhodujúca sa s jeho názorom prezentovaným v rozhodnutiach, potvrdenie o daňovej rezidencii žalobcu na území Slovenskej republiky na obdobie roka 2007; v spise sa nachádza aj informácia žalovaného pre správcu dane vyplývajúca z výmeny daňových informácií medzi SR a Nemeckom, podľa ktorej žalobca v júni 2007 prijal odstúpné od svojho zamestnávateľa v súvislosti s ukončením pracovného pomeru; dňa 1.6.2007 opustil žalobca svoje bydlisko v SRN, presťahoval sa na Slovensko ešte pred obdržaním odstúpného, bol teda v tom čase rezidentom Slovenskej republiky; Daňová správa Nemecka informovala žalovaného podaním zo dňa 8. 7. 2009, že zamestnávateľ žalobcu vyplatil tomuto odchodné pri skončení pracovného pomeru v sume 422 626 €, zrejme dňa 30. 6. 2007, pričom predmetom zdanenia bola len čiastka 18 671 €; suma 403 955 € nebola predmetom zdanenia v SRN z dôvodu, že sa v tom čase stal prezidentom Slovenskej republiky.

Ďalej krajský súd uviedol, že správca dane listom zo dňa 11. 10. 2010 oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly, ktorá začala 15. 11. 2010 a v ktorý deň sa uskutočnilo ústne pojednávanie za prítomnosti zástupcu žalobcu; dňa 7. 12. 2010 správca dane vyhotovil Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly, v zmysle ktorého bol zistený úhrn príjmov žalobcu v roku 2007 vo výške 14 472 142,-Sk, úhrn povinného poistného vo výške 21 371,-Sk a základ dane 14 450 771,-Sk; správca dane dospel k zisteniu, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť vo výške 2 592 740,- Sk, čo je 86 063,20 €; na výzvu správcu dane sa žalobca vyjadril k protokolu, ktoré vyjadrenie bolo zapracované do dodatku č. 1 Protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly, ktorý reagoval na podanie žalobcu ohľadom prednosti medzinárodnej zmluvy pred vnútroštátnymi normami; správca dane konštatoval, že na základe vykonaného šetrenia bolo zistené, že zamestnávateľ žalobcu zdanil iba mzdu za obdobie jún 2007 vo výške 18 671 €, nezdanil odstúpné v sume 403 955 €; v čase prijatia odstúpného bol žalobca rezidentom Slovenskej republiky, ktorá má právo zdaníť túto platbu.

Krajský súd mal ďalej preukázané, že správca dane dodatočným platobným výmerom č. 609/230/1535/11/Horv zo dňa 17. 1. 2011 žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2007 v sume 86 063,20 €; voči predmetnému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom uvádzal skutočnosti prezentované aj v podanej žalobe; trval na skutočnosti, že zamestnávateľ riadne zrazil a odviedol daň a odvody z celej vyplatennej sumy, teda zo mzdy aj z odstúpného; následne žalovaný vydal napadnuté rozhodnutie, ktoré odôvodnil v súlade s vyjadrením k žalobe.

Krajský súd konštatoval, že z dokladov založených v predloženom spise žalovaného ako i žalobcom nebolo preukázané, že by zamestnávateľ žalobcu odpočítal od sumy vyplateného odstúpného príslušnú daň. Z potvrdenia Finančného úradu Bßblingen, SRN zo dňa 8.7.2009 vyplýva, že zo sumy vyplatennej žalobcovi v súvislosti s ukončením jeho pracovného pomeru v SRN vo výške 422 626 €, bola zdanená len suma 18 671 € (predstavujúca zrejme jeho mzdu za mesiac jún 2007), pričom čiastka 403 955 € nebola zdanená z dôvodu, že žalobca sa stal daňovým rezidentom Slovenskej republiky. Žalobca v konaní vedenom daňovými orgánmi ani v súdnom konaní nepredložil žiaden dôkaz, ktorým by preukázal svoje tvrdenie o zdanení celej vyplatennej sumy (422 626 €), ktorým by dokázal vyvrátiť zistenia žalovaného vyplývajúce z výmeny informácií s príslušným finančným úradom v SRN, a preto toto tvrdenie krajský súd považoval za irelevantné.

Podľa názoru krajského súdu v danom prípade nebolo preukázané, ako dlho sa žalobca zdržiaval na území Slovenskej republiky v roku 2007. Poukazom na znenie čl. 15 ods.1,2 písm. a) Zmluvy mal za to, že v čase, kedy obdržal platbu súvisiacu so zamestnaním v SRN, už nebola splnená podmienka uvedeného ustanovenia, t.j. pobyt v jednom štáte presahujúci 183 dní a zároveň vykonávanie

zamestnania v inom štáte (SRN). V čase pobytu na území Slovenskej republiky žalobca už nebol zamestnaný v inom štáte. Z uvedeného ustanovenia takisto nevyplýva oprávnenie Slovenskej republiky zdaníť takýto príjem. Tento právny názor potvrdzuje, podľa názoru krajského súdu aj čl. 23 ods. 2 predmetnej zmluvy.

Krajský súd dospel k záveru, že príjem, ktorý daňové orgány napadnutým rozhodnutím zdanili spadá pod úpravu čl. 15 a čl. 23 ods. 2 písm. a) Zmluvy, z ktorých dôvodov sa vyníma zo zdanenia, a preto napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil podľa ust. § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods.1 O.s.p.. Žalobcovi priznal právo na ich náhradu z dôvodu jeho úspechu v konaní, priznal mu trovy pozostávajúce zo zaplateného súdneho poplatku 66 € a z nákladov na právne zastúpenie podľa vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnej pomoci v znení neskorších predpisov.

II.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný. Navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol, alternatívne, aby napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný v dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, poukazom na § 221 písm. h) O.s.p..

Žalovaný poukázal na to, že rozhodujúcou skutočnosťou pre posúdenie rozsahu daňových povinností daňovníka na území Slovenskej republiky je jeho osobná daňová príslušnosť k určitému štátnemu územiu (daňová rezidencia). Ak v konkrétnom prípade v rovnakom časovom období súčasne Slovenská republika aj Spolková republika Nemecko považujú podľa svojich vnútroštátnych daňových predpisov tú istú fyzickú osobu na vlastnom území za daňového rezidenta, rezidencia tejto osoby sa určí podľa Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku uverejnenej Zbierke zákonov pod č. 18/1984 Zb..

Žalovaný tvrdil, že zo spisového materiálu je preukázané, že žalobca bol od 11. 6. 2007 prezidentom Slovenskej republiky, z výpovede právneho zástupcu daňového subjektu Branislava Kováča, prokuristu, uvedenej v zápisnici zo dňa 26. 3. 2009 č. 609/320/9585/09/ Far, je zrejmé, že nájomná zmluva, ktorú mal žalobca uzatvorenú na dobu určitú a to od 1. 6. 2007 do 31. 5. 2008 mu vypršala a dňa 1. 6. 2008 opustil Slovenskú republiku, z ktorého vyplýva, že žalobca sa v roku 2007 zdržiaval na území SR 202 dní (viac ako 183 dní) na adrese M. XX, Y..

Poukázal tiež na to, že správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií zistil, že žalobcovi bolo vyplatené odstupné dňa 30. 6. 2007 na základe Dohody o odchode do predčasnej penzie zo dňa 27. 3. 2007. Uviedol, že z dohody je zrejmé, že vyplatená odmena ako odstupné po skončení pracovného pomeru slúži na zabezpečenie príjmu zamestnanca až do najbližšieho možného poberania zákonného starobného dôchodku, z čoho vyplýva, že vyplatený príjem už vecne nesúvisel s už ukončeným výkonom zamestnania v SRN, ale je príjmom na zabezpečenie príjmu zamestnanca po ukončení zamestnania.

Žalovaný nesúhlasil s argumentáciou súdu prvého stupňa poukazom na čl. 15 ods. 2 písm. a/ zmluvy. Uviedol, že v protokole z daňovej kontroly na strane 4 je uvedené, že v čase vykonania platby (k 30. 6. 2007) bol daňový subjekt rezidentom na území Slovenskej republiky, ktorú skutočnosť dokladuje aj

vydaný preukaz žalobcu, kde povolenie na trvalý pobyt je od 11. 6. 2007 do 11. 6. 2012.

Zdôraznil, že SRN nemala právo na zdanenie odmeny, o čom svedčí vyjadrenie daňovej správy SRN, ani sa nevzdala zdanenia, ako uviedol žalobca, ale nemala právo na zdanenie vzhľadom k tomu, že žalobca bol už rezidentom Slovenskej republiky. Konštatoval, že na základe zmluvy (čl. 25) má Slovenská republika oprávnenie na zdanenie zvyšnej sumy 403 955 €. Žalovaný nepovažoval za pravdivé tvrdenie uvedené v žalobe, že zamestnávateľ v SRN z celej vyplatennej sumy, t.j. zo mzdy aj odstupného (celkom 422 626 €) riadne zrazil a odvieďol daň v SRN. Poukazom na čl. 25 ods. 3 Zmluvy uviedol, že FR SR na základe čl. 25 Zmluvy dostalo spontánnu informáciu o vyplatenom, ale nezdanenom príjme z dôvodu presťahovania sa daňového subjektu na Slovensko, poukazom na to, že ak úprava vyňatia predpokladá nielen zdroj príjmu, ale aj jeho zdanenie (čo nebolo splnené), nemožno potom postupovať podľa čl. 23 ods. 2, ale práve podľa čl. 25 Zmluvy.

Žalovaný dal do pozornosti skutočnosť, že následkom nesprávneho výkladu by mohla nastať situácia, že predmetný príjem by nebol zdanený v žiadnej krajine, a súčasne že Slovenská republika má informáciu zo Spolkovej republiky Nemecko, ktorá potvrdila nezdanený príjem žalobcu, ktorý bol v danom čase rezidentom Slovenskej republiky, pričom žalobca nepreukázal opak, teda zdanenie vyplatenej odmeny odstupného, ktoré mu bolo poskytnuté na pokrytie životných nákladov podľa zmluvy so zamestnávateľom.

III.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril tak, že navrhoval, aby odvolací súd odvolanie žalovaného podľa § 218 ods.1, písm. a) O.s.p. odmietol. Alternatívne navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a zaviazal žalovaného nahradiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

V dôvodoch vyjadrenia žalobca uviedol, že trvá na svojich tvrdeniach, ako aj právnom názore vyslovenom v žalobe. Tvrdil, že nikdy nebolo predmetom sporu, či žalobca bol alebo nebol daňovým rezidentom, tzn. daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou Slovenskej republiky v čase prijatia odstupného od jeho zamestnávateľa v Spolkovej republike Nemecko.

Poukazom na právnu úpravu ustanovenú v čl. 3 ods. 2 Zmluvy a v § 5 ods. 1 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov uviedol, že z uvedených ustanovení vyplýva, že príjem vyplatený žalobcovi sa na účely Zmluvy považuje za príjem zo závislej činnosti, keď odstupné je vo svojej podstate odplata za to, že zamestnanec z dôvodu ukončenia zamestnania príde o pravidelný príjem zo zamestnania a umožňuje mu tak preklenúť určité obdobie do začatia poberania iného príjmu. Výklad žalovaného, že odstupné vyplatené zamestnancovi v súvislosti s ukončením zamestnania už nesúvisí s už ukončeným výkonom zamestnania, považoval za účelový, považujúc ho súčasne za diskriminačný voči žalobcovi a najmä porušenie základných zásad spravodlivosti a právneho štátu.

Vyslovil názor, že v danej veci sa má na vyplatené odstupné aplikovať čl. 15 ods. 1 druhá veta Zmluvy v spojení s čl. 23 ods. 2 písm. a) Zmluvy, a preto tento príjem bol vylúčený zo zdanenia Slovenskej republiky. Nesúhlasil s argumentáciou žalovaného vo vzťahu k aplikácii čl. 25 Zmluvy.

Žalobca ďalej vyslovil názor, že odvolanie žalovaného bolo podané neoprávnenou osobou, keďže z odvolania je zrejmé, že prezident Finančného riaditeľstva SR odvolanie nepodpísal.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalovaného (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a

na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu č. I/222/8787-44078/2011/992120-r zo dňa 26.4.2011, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Senec č. 609/230/1535/11/Horv zo dňa 17.1.2011 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Preskúmvaným rozhodnutím (č. I/222/8787-44078/2011/992120-r zo dňa 26.4.2011) žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Senec č. 609/230/1535/11/Horv zo dňa 17.1.2011, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 86 063,20 € podľa § 44 ods.6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb..

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

V správnom súdnictve preskúmvajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb (§ 244 ods. 1 O.s.p).

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov §§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods.1 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmvava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods.2 O.s.p.).

Odvolací súd v rámci prieskumu vychádzal zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu, uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré v podstate medzi účastníkmi nie sú ani sporné, a preto ich neopakuje a súčasne na poukazuje.

Podľa § 2 písm. a/, d, bod 1 /, f/ h/ zákona č. 595/2003 Z.z. v platnom znení na účely tohto zákona sa rozumie daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba.

Daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou je fyzická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky trvalý pobyt 1a) alebo sa tu obvykle zdržiava; fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak na území Slovenskej republiky nemá trvalý pobyt, 1a) ale sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začatý deň pobytu.

Predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí.

Zdaniteľným príjmom je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy.

Zmluva medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecka o zamedzení dvojakého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku uverejnená v Zbierke zákonov vyhláškou ministra zahraničných vecí č.18/1984 Zb. v čl. 1 ustanovuje, že táto Zmluva sa vzťahuje na osoby, ktoré majú bydlisko alebo sídlo v jednom alebo v oboch zmluvných štátoch.

Podľa čl. 15 ods.1,2 uvedenej Zmluvy platy, mzdy a iné podobné odmeny, ktoré fyzická osoba majúca bydlisko v jednom zmluvnom štáte poberá z dôvodu zamestnania, môžu byť s výhradou ustanovení článkov 16 až 20 zdanené iba v tomto štáte, pokiaľ sa zamestnanie nevykonáva v druhom zmluvnom štáte. Ak sa tam zamestnanie vykonáva, môžu sa odmeny zaň prijaté zdaníť v tomto druhom štáte.

Odmeny, ktoré fyzická osoba majúca bydlisko v jednom zmluvnom štáte poberá z dôvodu zamestnania vykonávaného v druhom zmluvnom štáte, môžu byť bez ohľadu na ustanovenie odseku 1 zdanené iba v prv spomenutom štáte, ak a) príjemca sa nezdržiava v druhom štáte počas príslušného kalendárneho roka dlhšie ako 183 dní, b) odmeny sa vyplácajú osobou alebo za osobu, ktorá nemá bydlisko či sídlo v tomto druhom štáte, a c) odmeny nejdú na ťarchu stálej prevádzkarne, ktorú má osoba, ktorá odmeny platí, v tomto druhom štáte.

Podľa čl. 23 ods. 2 uvedenej Zmluvy osobe, ktorá má bydlisko alebo sídlo v Československej socialistickej republike, určí sa daň takto:

a) Príjmy pochádzajúce zo Spolkovej republiky Nemecka - s výnimkou príjmov patriacich pod ustanovenie písmena b) - a majetkové hodnoty umiestnené v Spolkovej republike Nemecka, ktoré sa môžu zdaníť podľa tejto Zmluvy v Spolkovej republike Nemecka, sa v Československej socialistickej republike vynímajú zo zdanenia. Československá socialistická republika však môže pri určení dane z ostatného príjmu alebo z ostatného majetku tejto osoby použiť sadzbu dane, ktorá by sa použila, keby sa príslušný príjem alebo príslušný majetok zo zdanenia nevyňal.

b) Pri vyrubovaní československých daní sa do daňového základu zahrnú príjmy zo Spolkovej republiky Nemecka, ktoré sa podľa článkov 10, 12, 13 odsekov 3, 16 a 17 môžu zdaníť v Spolkovej republike Nemecka. Daň zaplatená v Spolkovej republike Nemecka podľa článkov 10, 12, 13 odsekov 3, 16 a 17 sa započíta na daň vyberanú v Československej socialistickej republike z týchto príjmov. Suma, ktorá sa započíta, však nemôže prekročiť takú časť dane vypočítanej pred započítaním, ktorá pomerne pripadá na tieto príjmy podliehajúce zdaneniu v Spolkovej republike Nemecka.

Podľa čl. 25 uvedenej Zmluvy ak sa osoba majúca bydlisko alebo sídlo v niektorom zmluvnom štáte domnieva, že opatrenia urobené jedným alebo oboma zmluvnými štátmi spôsobili alebo spôsobia pre ňu zdanenie, ktoré nie je v súlade s touto Zmluvou, môže nezávisle od opravných prostriedkov, ktoré poskytuje vnútroštátne zákonodarstvo týchto štátov, predložiť svoj prípad príslušnému úradu zmluvného štátu, v ktorom má bydlisko alebo sídlo.

Ak bude príslušný úrad považovať námietku za oprávnenú a ak sám nebude môcť nájsť uspokojivé riešenie, bude sa snažiť, aby otázku upravil dohodou s príslušným úradom druhého zmluvného štátu tak, aby sa vylúčilo zdanenie, ktoré nie je v zhode s touto Zmluvou.

Príslušné úrady zmluvných štátov sa budú snažiť vzájomnou dohodou vyriešiť ťažkosti alebo pochybnosti, ktoré môžu vzniknúť pri výklade alebo aplikácii tejto Zmluvy. Môžu sa tiež navzájom poradiť za účelom vylúčenia dvojakoého zdanenia v prípadoch, ktoré táto Zmluva neupravuje.

Príslušné úrady zmluvných štátov môžu sa dať do priameho styku za účelom aplikácie tejto Zmluvy.

V.

Podľa názoru odvolacieho súdu daňové orgány oboch stupňov v konaní postupovali náležite v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážili dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, riadne zistili skutočný stav a zo skutkových okolností vyvodili správny právny záver, ktorý v odôvodnení svojho rozhodnutia i náležite odôvodnili vyporiadajúc sa s námietkami žalobcu ako účastníka daňového konania a v konaní sa nedopustili takej vady, ku ktorej by musel súd prihliadnúť z úradnej povinnosti a ktorá by mala za následok nezákonnosť ich rozhodnutia. Z uvedených dôvodov súd prvého stupňa nepostupoval správne a v súlade so zákonom, keď podľa § 250j ods.2 písm. a) O.s.p. preskúmané rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu podľa názoru odvolacieho súdu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a vo veci vykonali dokazovanie v súlade so zákonom, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či žalobcovi ako daňovému subjektu vznikla daňová povinnosť zaplatiť daň z príjmu fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007.

Z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní je zrejmé, že žalobca podal dňa 2. 9. 2008 daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2007, z ktorého vyplýva, že žalobca priznal za predmetné obdobie príjem v sume 14.472.142,-Sk, základ dane 14.450.771,-Sk, daňovú povinnosť si vyčísliť 0. Žalobca do júna 2007 pracoval v Spolkovej republike Nemecko. Po skončení zamestnania v nemeckej spoločnosti opustil SRN a presťahoval sa na Slovensko, kde mu bol povolený trvalý pobyt od 11. 6. 2007 do 11. 6. 2012, na základe nájomnej zmluvy, ktorú mal žalobca uzatvorenú na dobu určitú a to od 1. 6. 2007 do 31. 5. 2008 sa zdržiaval na území SR na adrese M. XX, Y, po skončení zmluvnej doby nájmu dňa 1. 6. 2008 opustil Slovenskú republiku. Žalobca sa v roku 2007 zdržiaval na území SR 202 dní (viac ako 183 dní). Na základe Dohody o odchode do predčasnej penzie uzatvorenej medzi žalobcom a jeho zamestnávateľom - spoločnosťou Daimler Chrysler žalobcovi bolo vyplatené odchodné súčasne so mzdou splatnou ku skončeniu zamestnania. Uvedený predchádzajúci zamestnávateľ žalobcovi vyplatil dňa 30.6.2007 platbu vo výške 422 626,98 €, ktorá pozostávala zo mzdy ku skončeniu zamestnania v istine 18 671 €, ktorú zdanil a odstupné vo výške 403 955 €, ktoré nezdanil. Platbu vo výške 403 955 €, správca dane považoval za predmet zdanenia v zmysle zákona o dani z príjmov v spojení so Zmluvou o zamedzení dvojakoého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku uzatvorenou medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecka.

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci je nesporné, že žalobcovi nemeckým zamestnávateľom po skončení zamestnania v nemeckej spoločnosti bola vyplatená platba vo výške 422 626,98 €,

pozostávajúca zo mzdy ku skončeniu zamestnania a odstupného. Nemecký zamestnávateľ žalobcovi zdanil vyplatenú mzdu ku skončeniu zamestnania v istine 18 671 € a vyplatené odstupné vo výške 403 955 € nezdanil z dôvodu, že v čase vyplatenia tejto platby (dňa 30.6.2007) sa na území SRN už nezdržiaval, ktorú skutočnosť potvrdil príslušný nemecký daňový úrad na základe medzinárodnej výmeny informácií.

Zo skutkových zistení vyplýva, že medzi účastníkmi ostalo sporné zdanenie vyplatenej platby žalobcovi v istine 403 955 €.

Žalobcovi platba v istine 403 955 € bola vyplatená nemeckým zamestnávateľom bez zdanenia po skončení zamestnania dňa 30.6.2007, teda v čase, keď sa už zdržiaval na území Slovenska.

Vychádzajúc z uvedeného daňové orgány oboch stupňov v danej veci postupovali správne, keď posudzovali príjem žalobcu vyplatený nemeckým zamestnávateľom zmysle ustanovení zákona č. 595/2003 Z.z. v spojení s úpravou dohodnutou zmluvnými stranami Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecka v Zmluve o zamedzení dvojakeho zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku uverejnenej v Zbierke zákonov vyhláškou ministra zahraničných vecí č.18/1984 Zb..

Vychádzajúc z obsahu uvedenej Zmluvy zmluvné strany v Zmluve sledovali cieľ zamedziť dvojaké zdanenie v odbore daní z príjmu a z majetku daňových subjektov. Zo zmluvnej úpravy vyplýva, že rozhodujúcou skutočnosťou pre posúdenie rozsahu daňových povinností daňovníka bola jeho osobná daňová príslušnosť k určitému štátnemu územiu (daňová rezidencia). Pokiaľ v rovnakom časovom období súčasne Slovenská republika aj Spolková republika Nemecko považovali podľa svojich vnútroštátnych daňových predpisov tú istú fyzickú osobu na vlastnom území za daňového rezidenta, ako v konkrétnom prípade, rezidencia tejto osoby sa určí podľa uvedenej Zmluvy. Uvedená zmluva však nenahrádza vnútroštátne daňové predpisy zmluvných strán. Je nepochybné a nemeckou stranou potvrdené, že mesačnú mzdu ku skončeniu zamestnania nemecký zamestnávateľ vyplatil žalobcovi po zdanení, keďže ide o zamestnanecký príjem žalobcu za výkon jeho závislej činnosti, ktorú vykonával na území Nemecka, a preto podliehala v zmysle čl. 15 ods.1 Zmluvy zdaneniu v Nemeckej spolkovej republike. Vzhľadom k tomu, že uvedený príjem (mesačná mzda) bol zdanený nemeckým zamestnávateľom žalobcu, tento príjem v zmysle čl. 23 ods.2 Zmluvy bol vyňatý zo zdanenia na Slovensku, v dôsledku vylúčenia dvojakeho zdanenia. Avšak v prípade vyplatenia odstupného tento príjem nebol zdanený vôbec, a preto sa naň nemôže vzťahovať zmluvná úprava čl. 23 ods.2 Zmluvy, keďže žalobcovi ako daňovému subjektu nehrozilo v tomto prípade dvojaké zdanenie.

Vzhľadom k tomu, že žalobcovi odstupné v istine 403 955 € bolo vyplatené nemeckým zamestnávateľom bez zdanenia po skončení zamestnania dňa 30.6.2007, teda v čase, keď sa už zdržiaval na území Slovenska, daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď jeho daňovú povinnosť posudzovali podľa ustanovení zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v platnom znení. Žalobcu v súlade s právnou úpravou ustanovenou v § 2 písm. d, bod 1/ zákona č. 595/2003 Z.z. treba považovať za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou, keďže v kalendárnom roku 2007, v ktorom mu predmetná platba bola vyplatená, sa na území Slovenska súvisle zdržiaval viac ako 183 dní v príslušnom kalendárnom roku. Predmetná istina vo výške 403 955 eur preto v zmysle § 2 písm. f) zákona č. 595/2003 Z.z. spĺňa zákonné podmienky predmetu dane, keďže ide o príjem plynúci zo zdrojov v zahraničí a žalobca spĺňa zákonné podmienky daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou. Vzhľadom k uvedenému predmetný príjem žalobcu v zmysle § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z.z je zdaniteľným príjmom, keďže ide príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa zákona č. 595/2003 Z.z ani medzinárodnej zmluvy.

Postup daňových orgánov v danom prípade treba považovať tiež za správny, keď vzhľadli k námietkam žalobcu týkajúcich sa zdanenia vyplateného príjmu nemeckým zamestnávateľom a obrátili sa formou medzinárodnej spolupráce na príslušnú daňovú správu Spolkovej republiky Nemecka v súlade s čl. 25 Zmluvy za účelom odstránenia dvojakeho zdanenia. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu vyplýva, že Daňové riaditeľstvo SR obdržalo informáciu od daňovej správy

Nemecka, týkajúcej sa žalobcu ako daňového subjektu a jeho nemeckého zamestnávateľa, z ktorej je zrejmé, že nemecký zamestnávateľ žalobcovi po ukončení pracovného pomeru vyplatil odstupné bez zdanenia,

a dôvodom jeho nezdanenia bola zmena rezidencie, keďže žalobca v rozhodnom čase (v čase vyplatenia dňa 30.6.2007) sa už zdržoval na území Slovenska.

Vychádzajúc so skutkových a právnych záverov uvedených vyššie odvolací súd považoval výklad čl. 23 ods.2 písm. a) Zmluvy žalobcom, ku ktorému prisvedčil aj krajský súd, za mylný. Článok 23 ods.2 písm. a) Zmluvy je potrebné aplikovať v kontexte zmluvnej úpravy tejto Zmluvy sledujúc cieľ a účel vyjadrený zmluvnými stranami Zmluvy, a to zamedzenie dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku daňových subjektov. Z uvedených dôvodov daňová povinnosť žalobcu ako daňového subjektu sa určuje podľa vnútroštátneho daňového predpisu Slovenskej republiky, ktorým je zákon č. 595/2003 Z.z., pretože v rozhodnom čase sa súvisle zdržiaval na území Slovenska počas doby zákonom predpokladanej, keďže Zmluva nenahrádza vnútroštátny daňový predpis zmluvných strán, avšak svojou úpravou má zabrániť, aby v prípade daňového subjektu nedošlo k dvojitému zdaneniu, a preto bol postup daňových orgánov správny, keď v prípade žalobcu postupovali v zmysle čl. 25 Zmluvy.

Odvolací súd z uvedených dôvodov na základe obsahu administratívneho spisu a výsledkov vykonaného dokazovania po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o daní z príjmu ako aj v súlade s úpravou zmluvných strán uvedenou v Zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku uzatvorenej medzi Československou socialistickou republikou a Spolkovou republikou Nemecka uverejnenej v Zbierke zákonov vyhláškou ministra zahraničných vecí č.18/1984 Zb..

Vychádzajúc z vyššie uvedených dôvodov pokiaľ krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného konštatoval, že napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane je potrebné zrušiť podľa § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. z dôvodu, že rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia, odvolací súd s týmto jeho záverom nemohol súhlasiť.

Odvolací súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných dôvodov uvedených v žalobe žalobcu a v medziach podaného odvolania dospel k záveru, že námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku spochybnil správny názor napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto ich vyhodnotil ako dôvodné a rozhodol podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O. s. p. v spojení s § 246c ods.1 a s § 220 Os.p. tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol.

Odvolací súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že odvolanie žalovaného bolo podané neoprávnenou osobou, keďže z odvolania je zrejmé, že prezident Finančného riaditeľstva SR odvolanie nepodpísal. V zmysle § 246c ods.1 v spojení s § 121 O.s.p. je odvolaciemu súdu z jeho činnosti známi organizačný poriadok Finančného riaditeľstva SR, z ktorého vyplýva oprávnenie na konanie jeho jednotlivých zložiek za a v mene finančného riaditeľstva. Z uvedených dôvodov nie je možné považovať za správny názor žalobcu, že odvolanie podala neoprávnená osoba len z dôvodu, že odvolanie žalovaného správneho orgánu nepodpísal priamo jeho štatutárny zástupca - riaditeľ.

O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd v zmysle § 250k ods. 1 O. s. p.. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania pre jeho neúspech v konaní.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1 .mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.