

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/69/2012
Identifikačné číslo spisu:	8012200168
Dátum vydania rozhodnutia:	28.05.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:8012200168.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: Okresné stavebné bytové družstvo Poprad, so sídlom Moyzesova č. 3368/25, Poprad, IČO: 36 168 815, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Hudzík - Novýsedlák Partners, v.o.s. so sídlom Mnoheľova 830/15, Poprad, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/225/21994-133146/2011/997020-r z 13. decembra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/31/2012-27 z 26. júna 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/31/2012-27 zo dňa 26. júna 2012 z m e ň u j e tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/225/21994-133146/2011/997020-r zo dňa 13. decembra 2011 a rozhodnutie Daňového úradu Poprad č. 717/230/61660/11/Ale zo dňa 16.09.2011 z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a) a písm. b) Občianskeho súdneho poriadku z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě ľ š i e k o n a n i e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 132 Eur na účet AK Hudzík - Novýsedlák Partners, s.r.o., so sídlom Mnoheľova 830/15, Poprad do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa tento domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného - Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“), ktorým v rámci odvolacieho daňového konania podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Poprad (ďalej len „správca dane“) č. 717/230/61660/11/Ale zo dňa 16.09.2011, ktorým správca dane podľa § 63 ods. 4 citovaného zákona nevyhovel žiadosti žalobcu na vrátenie daňového preplatku na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej

činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2005.

Krajský súd v medziach žaloby, napádajúcej nedostatočné zistenie skutkového stavu správnymi orgánmi, ich predčasné rozhodnutie vo veci žiadosti na vrátenie daňového preplatku a porušenie základných zásad daňového konania, rozsah súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania mu predchádzajúceho stanovil na vyriešenie základnej otázky, či v čase podania žiadosti o vrátenie daňového preplatku, teda ku dňu 19.08.2011, kedy bola táto žiadosť správcovi dane doručená, boli splnené zákonné predpoklady na vrátenie požadovaného preplatku na predmetnej dani.

V odôvodnení rozsudku prvostupňový súd poukázal na zistený skutkový stav vyplývajúci z obsahu administratívneho spisu a na znenie ustanovení § 36, § 38 ods. 1 a 2, § 39 ods. 9 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2005 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) ako i na znenie ustanovení § 63 ods. 1 až ods. 4 zákona o správe daní a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom.

Podľa krajského súdu je nepochybné, že v čase podania žiadosti o vrátenie daňového preplatku na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 701 956,- Sk, nebolo právoplatné prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu uvedenej dane na základe výsledkov daňovej kontroly vo výške 24 364,10 Eur, čo je dôvod, pre ktorý nebolo možné žalobcom požadovanú sumu na vrátenie považovať za daňový preplatok. Krajský súd dôvodil definíciou daňového preplatku podľa § 63 ods. 1 zákona o správe daní v spojení s postupom správcu dane podľa § 63 ods. 4 citovaného zákona, z ktorých vyplýva, že daňový preplatok môže správca dane vrátiť daňovníkovi iba v prípade, ak neprichádza do úvahy iné použitie odvedených súm daňovým orgánom, ktoré prevyšujú splatnú daň, teda daňovú povinnosť. V čase podania žiadosti o vrátenie preplatku bola táto otázka, vzhľadom na dodatočným platobným výmerom neprávoplatne určenú daňovú povinnosť na predmetnej dani, medzi účastníkmi prejednávanej veci, sporná. Výšku vyžiadaného daňového preplatku, žalobcom uvádzanú a odôvodnenú v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru č. 717/230/53173/11/Ale zo dňa 04.08.2001, krajský súd označil iba za subjektívny názor žalobcu. Prvostupňový súd v napadnutom rozsudku opakovane konštatoval, že v čase podania žiadosti žalobcu o vrátenie daňového preplatku neexistovali právoplatné a vykonateľné rozhodnutia orgánu verejnej moci (zrejme mal krajský súd na mysli rozhodnutia o určení kontrolovanej daňovej povinnosti na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2005), a teda podľa jeho názoru daňové orgány dospeli k správnym záverom, keď vzhľadom na zistený skutkový stav nevyhoveli žiadosti žalobcu o vrátenie preplatku.

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

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP, ktorým sa domáhal zmeny napadnutého rozsudku Najvyšším súdom Slovenskej republiky tak, že tento rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobca si uplatnil náhradu trov prvostupňového a odvolacieho súdneho konania, ktoré vyčísli v zákonom stanovenej lehote.

Žalobca namíeta nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajského súdu tak, ako to vyžaduje § 157 ods. 2 OSP, nakoľko prvostupňový súd sa vo svojom rozhodnutí riadne nevysporiadal s námietkou žalobcu o existencii daňového preplatku. Podľa žalobcu v správnom konaní bola preukázaná skutočnosť, že žalobca v roku 2005 mal odvodovú povinnosť na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti v sume 41 312,02 Eur, pričom odviedol 66 300,67 Eur. Z uvedeného vyplýva, že odviedol o 23 300,67 Eur viac ako bola jeho daňová povinnosť, pričom krajský súd sa touto skutočnosťou vo svojom rozhodnutí nezaoberal. V tejto súvislosti taktiež žalobca považuje napadnuté rozhodnutie súdu za vnútorne nepresvedčivé a vzájomne si odporujúce, keďže tento sám konštatoval neexistenciu právoplatných a vykonateľných rozhodnutí orgánu verejnej moci (o dodatočnom určení predmetnej daňovej povinnosti na základe výsledkov daňovej kontroly - poznámka odvolacieho súdu) v čase podania žiadosti žalobcu o vrátenie daňového preplatku (dňa 19.08.2011).

Nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom žalobca vidí v nesprávnej aplikácii § 63 ods. 1, ods.

2 a ods. 4 zákona o správe daní, keď žalovaný postupoval v rozpore so základnými zásadami daňového konania. Bolo povinnosťou žalovaného vrátiť žalobcovi preukázateľne vzniknutý daňový preplatok. Opačný postup žalovaného žalobca považuje za neoprávnené zadržiavanie finančných prostriedkov a obmedzenie jeho ústavného práva vlastníť majetok. Podľa žalobcu správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie predčasne vzhľadom na skutočnosť, že pri vydávaní dodatočného platobného výmeru mal tento vedomosť o existencii nezrovnalostí, pochybností o správnosti a záväznosti podkladov, z ktorých pri určení kontrolovanej daňovej povinnosti mal vychádzať.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 20.09.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil. Podľa názoru žalovaného krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku objasnením skutkového a právneho základu sporovej veci vysporiadal s kľúčovou otázkou, či boli v čase podania žiadosti splnené zákonné podmienky vzniku daňového preplatku v súlade s § 63 ods. 1 zákona o správe daní, pričom žalobca opätovne poukázal na to, že v žiadosti o jeho vrátenie tento nebol žalobcom nijako identifikovaný.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednohlasne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

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

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

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

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

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

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

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

kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 20 ods. 5 zákona o správe daní pre konanie je rozhodujúci obsah podania, i keď je nesprávne označené. Z podania musí byť zrejmé, kto ho podáva, čoho sa týka a čo sa navrhuje.

Podľa § 20 ods. 9 zákona o správe daní, ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzve správca dane daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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 a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 38 ods. 1 zákona o správe daní daňové priznanie alebo hlásenie je povinný podať každý, komu vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie podľa osobitného zákona, alebo ten, koho na to správca dane vyzve. Daňový subjekt je povinný daň zaplatiť najneskôr v lehote na podanie daňového priznania alebo hlásenia, ak osobitný zákon neustanovuje inak.

Podľa § 44 ods. 5 písm. a) bod 1. zákona o správe daní za vyrubenie dane, pri ktorej sa podáva daňové priznanie alebo hlásenie, považuje sa podané daňové priznanie alebo hlásenie alebo zaplatenie dane aj bez podania daňového priznania alebo hlásenia; ak sa má daň platiť bez podania daňového priznania alebo hlásenia, považuje sa za vyrubenie dane posledný deň lehoty na zaplatenie dane. Za deň vyrubenia dane, pri ktorej sa podáva daňové priznanie alebo hlásenie, považuje sa posledný deň lehoty na podanie daňového priznania alebo hlásenia, ak daňové priznanie alebo hlásenie bolo podané v lehote podľa osobitných zákonov.

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

Podľa § 58 ods. 6 zákona o správe daní správca dane je povinný prijať každú platbu na daň, i keď nie je vykonaná daňovým subjektom, a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, akoby ju zaplatil daňový subjekt. Vrátenie platby tomu, kto ju za daňový subjekt zaplatil, nie je prípustné.

Podľa § 63 ods. 1 zákona o správe daní daňový preplatok (ďalej len „preplatok“) je suma platby, ktorá prevyšuje splatnú daň.

Podľa § 63 ods. 2 zákona o správe daní preplatok sa použije na úhradu splatného preddavku na daň a na úhradu prípadného daňového nedoplatku. O prevedení preplatku na úhradu splatného preddavku na daň a na úhradu daňového nedoplatku sa daňový dlžník vyrozumie. Za deň úhrady tohto daňového nedoplatku sa považuje deň, ktorý nasleduje po dni vzniku preplatku.

Podľa § 63 ods. 3 zákona o správe daní preplatky daňového subjektu na jednotlivých druhoch daní, cla a iných platieb možno použiť na kompenzáciu jeho daňových nedoplatkov na inej dani, cle a iných platbách. O tom musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt.

Podľa § 63 ods. 4 zákona o správe daní, ak nemožno preplatok použiť podľa odsekov 2 a 3, správca dane na žiadosť daňového subjektu tento preplatok použije na úhradu inej dane alebo ho vráti, ak je väčší ako 3,31 eura. Ak osobitný zákon neustanovuje inak, správca dane vráti preplatok do jedného mesiaca od doručenia žiadosti o jeho vrátenie; preplatok na dani z príjmov za príslušné zdaňovacie obdobie sa vráti najskôr po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania podľa osobitného zákona (odkaz pod čiarou uvádza zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov), najneskôr však do 40 dní odo dňa vzniku preplatku. Ak sa žiadosti o vrátenie preplatku vyhovie v plnom rozsahu, správca dane rozhodnutie nevydáva. Preplatok nemožno vrátiť, ak žiadosť o jeho vrátenie bola podaná po zániku práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane (§ 45). Žiadosť o vrátenie preplatku alebo o jeho preúčtovanie nepodlieha správny poplatkom.

Podľa § 2 písm. l) zákona o dani z príjmov zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 39 ods. 9 písm. a) a b) zákona o dani z príjmov zamestnávateľ, ktorý je platiteľom dane, je povinný predkladať miestne príslušnému správcovi dane v lehote podľa § 49

a) prehľad o zrazených a odvedených preddavkoch na daň z príjmov zo závislej činnosti, ktoré zamestnancom vyplatil, a o daňovom bonuse za uplynulý kalendárny štvrtrok (ďalej len „prehľad“),
b) hlásenie o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti znížených o sumy podľa § 5 ods. 8 a o daňovom bonuse (ďalej len „hlásenie“), poskytnutých jednotlivým zamestnancom bez ohľadu na to, či ide o peňažné alebo nepeňažné plnenie za uplynulé zdaňovacie obdobie, a o zrazených preddavkoch na daň; hlásenie obsahuje aj meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu osoby, ktorej bol príjem poskytnutý, jej rodné číslo, výšku zrazeného preddavku na daň, sumu priznaného a vyplateného daňového bonusu, zrazenú daň a základ dane, ak nejde o osoby, na ktoré sa vzťahujú osobitné spôsoby vykazovania údajov podľa osobitného predpisu.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov daňové priznanie alebo hlásenie sa podáva do troch mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, ak tento zákon neustanovuje inak; prehľad sa podáva do 30 dní po uplynutí kalendárneho štvrtroka. V lehote na podanie daňového priznania je daňovník povinný daň aj zaplatiť.

Predmetom tohto konania bolo preskúmať zákonnosť postupu daňových orgánov pri rozhodovaní žiadosti žalobcu o vrátenie daňového preplatku na dani z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti za rok 2005, ktorú ako platiteľ dane preddavkovo odvádza miestne príslušnému správcovi dane. Vychádzajúc z ust. § 250i ods. 1 vety prvej OSP najvyšší súd sa predovšetkým zameria na preverenie postupu správcu dane a žalovaného pri skúmaní podmienok na vrátenie požadovaného preplatku v čase podania žiadosti na jeho vrátenie a v čase rozhodovania o jeho vrátení správcom dane.

Najvyšší súd z obsahu prvostupňového súdneho spisu a administratívneho spisu daňových orgánov oboch stupňov zistil nasledovné, pre posúdenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia a postupu predchádzajúceho jeho vydaniu relevantné, skutočnosti:

· Žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že žiadosť o vrátenie preplatku platiteľ - žalobca podal v čase, kedy správca dane už mal vedomosť o nesprávne vypočítanej odvodovej povinnosti, a tým aj nesprávne odvedenej dani a preto nemohol rozhodnúť o preplatku inak, pretože žiaden preplatok na strane platiteľa

dane neexistoval. V teoretickej rovine žalovaný uviedol, že ak by preplatok bol vznikol, správca dane by s ním naložil v súlade s ust. § 63 ods. 1 a ods. 4 zákona o správe daní. O správnosti postupu správcu dane pri nevyhovení žiadosti na vrátenie daňového preplatku svedčí podľa žalovaného aj právoplatné rozhodnutie odvolacieho orgánu (24.11.2011), ktorým bol platiteľovi dane oproti odvolaním napadnutému dodatočnému platobnému výmeru zvýšený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti za rok 2005.

- Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého druhostupňového správneho rozhodnutia na strane 3 tak ako prvostupňový daňový orgán odvoláva na hlásenie o vyúčtovaní dane za zdaňovacie obdobie roka 2005, v ktorom si žalobca uviedol odvodovú povinnosť v sume 1 224 566,- Sk, pričom takú aj správcovi dane odviedol. Z uvedeného žalovaný odvodil záver, že podľa § 63 ods. 1 zákona o správe daní žalobcovi nemohol vzniknúť preplatok na uvedenej dani, pretože celková suma platieb neprevýšila splatnú daň. Zároveň žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že „platby, ktoré odvolávajúci sa vo svojom odvolaní uvádza (9 platieb od 21.9.2005 do 21.12.2005 v celkovej výške 701 956,- Sk) nie sú novou skutočnosťou, pretože správca dane tieto platby na účte daňového subjektu evidoval. Platiteľ dane žiadnym spôsobom nepreukázal, že uvedené platby nemali byť uskutočnené. Je síce pravda, že platiteľ dane odviedol za zdaňovacie obdobie 2005 sumu 1 991 345,- Sk, teda viac, ako uviedol v hlásení za rok 2005 (1 244 566,-Sk), avšak nepreukázal, že jeho odvodová povinnosť bola skutočne 1 244 566,-Sk.

- V prvostupňovom rozhodnutí správca dane nevyhovenie žiadosti o vrátenie preplatku odôvodnil konštatovaním, že žalobca v podanom hlásení o vyúčtovaní dane za zdaňovacie obdobie 2005 preplatok na dani nevykázal, pričom v podanom hlásení je vyčíslená odvodová povinnosť 41 312,02 Eur (1 224 566,- Sk) a taktiež vykázaný odvod v sume 41 312,02 Eur (1 224 566,- Sk). Zároveň sa správca dane odvolal na dodatočný platobný výmer, v čase vydania prvostupňového rozhodnutia neprávoplatný, vydaný na základe výsledkov daňovej kontroly na predmetnej dani, s konštatovaním prebiehajúceho odvolacieho konania vo veci dorubenia kontrolovanej daňovej povinnosti.

- V predkladacej správe (č. l. 142 administratívneho spisu), ktorou správca dane predkladal žalovanému odvolanie žalobcu proti odvolaním napadnutému rozhodnutiu o nevyhovení žiadosti o vrátenie preplatku na dani z príjmov fyzickej osoby zo závislej činnosti za rok 2005, správca dane uviedol: „Správca dane na osobnom účte platiteľa dane v období, ktoré sa viaže na zdaňovacie obdobie 2005, teda od 01.02.2005 do 31.01.2006 eviduje platby preddavkov v celkovej výške 66 100 54 EUR (1 991 345.00 Sk), čo je navyše oproti platbám preddavkov vyčíslených v podanom hlásení za zdaňovacie obdobie 2005 o sumu 24 788.52 EUR (746 779,- Sk). V podaných prehľadoch za III. a IV. štvrťrok 2005, ktoré sú duplicitné a ktoré neboli zahrnuté do hlásenia o vyúčtovaní dane sú vyčíslené zrazené preddavky celkom 663 657,- Sk. Jednotlivé platby, ktoré platiteľ dane vo svojom odvolaní uvádza ako platby preddavkov navyše nie je možné jednoznačne identifikovať ako platby preddavkov, ktoré sú uvedené ako odvedené na prehľadoch za III. a IV. štvrťrok 2005, ktoré neboli zahrnuté do hlásenia o vyúčtovaní dane za zdaňovacie obdobie 2005. Správcovi dane tak z dokladov, ktoré má k dispozícii zo strany platiteľa dane nie je známe, čím sú tieto platby preddavkov, ktoré platiteľ považuje za preddavky navyše, odlišné od iných platieb preddavkov v danom zdaňovacom období na účte platiteľa dane a prečo by mal práve tieto platby považovať za platby navyše, teda za preplatok dane. Platiteľ dane neuviedol, prečo považuje tieto platby za platby navyše, z akého titulu sa tak stalo, kto tieto platby na účet platiteľa dane realizoval a prečo by mu mali byť tieto platby preddavkov vrátené ako preplatok na dani.“

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd, hoci stanovil relevantný moment skúmania zákonnosti postupu správcu dane na čas podania žiadosti o vrátenie sporného preplatku, sa bez ďalšieho stotožnil s tvrdeniami daňových orgánov oboch stupňov ohľadne neexistencie daňového preplatku v čase podanej žiadosti o jeho vrátenie. Krajský súd zhodne s daňovými orgánmi za dôvod, pre ktorý nebolo možné žalobcom požadovanú sumu na vrátenie považovať za daňový preplatok, označil skutočnosť, že nebolo právoplatné prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu uvedenej dane na základe výsledkov daňovej kontroly vo výške 24 364,10 Eur.

S týmto názorom sa najvyšší súd nestotožňuje, nakoľko pre účely rozhodnutia o žiadosti žalobcu na vrátenie daňového preplatku na konkrétnej dani - dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za rok 2005, nemožno posudzovať predpokladaný vznik daňovej povinnosti vyplývajúci z neprávoplatného rozhodnutia správcu dane, ani uvedenie odvedenej sumy preddavkov tejto dane žalobcom v hlásení o vyúčtovaní dane.

Z dikcie ustanovenia § 63 ods. 1 zákona o správe vyplýva, že pre účely zistenia výšky daňového preplatku sa prihliada na splatnú daňovú povinnosť, t. j. na účinne vyrubenú daň, za ktorú v tomto prípade zákon považuje daňovú povinnosť žalobcu na dani z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za rok 2005, ním určenú sumou odvedených štvrťročných preddavkov a vykázanú v hlásení o vyúčtovaní dane a o úhrne príjmov zo závislej činnosti za rok 2005, o zrazených preddavkoch na daň a o daňovom bonuse (§ 44 ods. 5 písm. a) bod 1. zákona o správe daní). Takto určená výška splatnej daňovej povinnosti sa porovnáva so skutočnou sumou platieb zaplatených žalobcom a evidovanou správcom dane.

Je v rozpore s vyššie citovanými ustanoveniami zákona o správe daní, zisťovať výšku daňového preplatku porovnaním splatnej dane s údajom o jej zaplatení uvedeným v hlásení daňovníka, nakoľko táto sa z rôznych príčin nemusí zhodovať so skutočne zaplatenou sumou dane na účet správcu dane.

Taktiež je nesprávny a v rozpore s ust. § 63 ods. 1 v spojení s ust. § 44 ods. 5 písm. a) bod 1. zákona o správe daní postup zisťovania výšky daňového preplatku, pri ktorom správca dane porovnáva priznanú výšku preddavkov na daň s jej výškou autoritatívne určenou rozhodnutím správcu dane, prípadne druhostupňového daňového orgánu, ktoré nenadobudli právoplatnosť a takto určená daňová povinnosť nie je v čase rozhodovania o žiadosti o vrátenie preplatku splatná.

Ani pochybnosti správcu dane o správnosti priznanej výšky daňovej povinnosti, prípadne vedomosť o nezrovnalostiach v skutočnostiach tvrdených daňovníkom a potrebných pre správne určenie daňovej povinnosti, i neodstránených v rámci vytýkacieho konania vedeného pred správcom dane, nemôžu byť dôvodom na akceptovanie iného spôsobu zisťovania výšky daňového preplatku, a to i napriek predpokladu správcu dane o dorubení dane na základe výsledkov daňovej kontroly.

Podstatnými a jedinými informáciami, z ktorých môže správca dane pri určení výšky toho ktorého daňového preplatku vychádzať, je suma splatnej dane určená jej vyrubením podľa § 44 ods. 1 až ods. 6 zákona o správe daní a suma skutočne zaplatenej dane na účet správcu dane, t. j. správca dane vychádza z porovnania daňovej povinnosti a skutočne vykonaných platieb. Uvedený zákonný postup vylučuje brať do úvahy pri výpočte preplatku predpoklad zvýšenia predmetnej dane na základe rozhodnutia správneho orgánu, prípadne predpoklad budúcej splatnosti preddavku alebo predpoklad vzniku daňového nedoplatku na inej dani alebo cle, a to ani pre účely predpokladaného postupu podľa § 63 ods. 2 a 3 zákona o správe daní.

Ak nie sú splnené podmienky na použitie platieb prevyšujúcich splatnú daň podľa § 63 ods. 2 a 3 zákona o správe (prevedenie preplatku na úhradu splatného preddavku na daň a na úhradu daňového nedoplatku alebo kompenzácia daňových nedoplatkov daňovníka na inej dani, cle a iných platbách), nie je možné tieto peňažné prostriedky zdržiavať s odôvodnením jeho použitia naznačeným spôsobom v budúcnosti. Na zabezpečenie účelu daňovej kontroly a platby dane uloženej na základe jej výsledkov slúži inštitút predbežného opatrenia, ktorý môže správca dane využiť podľa § 15a zákona o správe daní.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca podal správcovi dane hlásenie zo dňa 26.03.2006 o vyúčtovaní dane o a o úhrne príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti za rok 2005 (uvedené skráteným označením) a vypočítanú daň aj zaplatil (§ 38 ods. 1 zákona o správe daní v spojení s § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov). Podľa § 44 ods. 5 písm. a) bod 1. zákona o správe daní bolo potrebné považovať túto daň za účinne vyrubenú, pokiaľ nebola správcom dane postupom podľa § 44 ods. 3 a ods. 6 zákona o správe daní právoplatne určená daňová povinnosť odchylna od dane uvedenej v hlásení. Táto skutočnosť má podstatný vplyv na posúdenie zákonnosti postupu prvostupňového daňového orgánu v súvislosti s vydaním rozhodnutia o žiadosti žalobcu o vrátenie preplatku dane.

Dňa 19.08.2011 žalobca podal žiadosť o vrátenie daňového preplatku na uvedenej dani.

Rozhodnutie žalovaného č. I/225/18223-114830/2011/997020-r zo dňa 15.11.2011, ktorým v rámci odvolacieho daňového konania určil žalobcovi rozdiel dodatočne dorubenej dane z príjmov fyzických osôb zo závislej činnosti a rozdiel daňového bonusu za rok 2005 na sumu 25 834,59 Eur, nadobudlo právoplatnosť dňa 24.11.2011, vykonateľným sa stalo dňa 12.12.2011. V zmysle výroku uvedeného rozhodnutia bol žalobca povinný daň určenú odchyľne od jeho hlásenia zaplatiť do 15 dní odo dňa právoplatnosti druhostupňového rozhodnutia, t. j. takto určená daň sa stala splatnou dňa 25.11.2011.

Z uvedených skutočností vychádzal najvyšší súd pri prieskume napádaných rozhodnutí, nakoľko v čase rozhodovania o žiadosti žalobcu na vrátenie daňového preplatku je podstatná skutočnosť stanovenia výšky splatnej dane a výšky zaplatenej dane. Preto možno za nesprávny označiť postup správcu dane, keď tento za dôvod nevyhovenia žiadosti o vrátenie preplatku považoval skutočnosť nevykázania preplatku v koncoročnom hlásení žalobcu alebo skutočnosti vyplývajúce z výsledkov daňovej kontroly uvedenej dane nasvedčujúce dodatočnému určeniu vyššej daňovej povinnosti, nakoľko takto určená daň v čase rozhodovania správcu dane o žiadosti, dňa 16.09.2011, splatná nebola.

V tejto súvislosti najvyšší súd dodáva, že pre posúdenie existencie a výšky daňového preplatku nie je podstatné, aby platiteľ dane správcovi dane uviedol dôvody vzniku preplatku a prečo a v akej sume považuje platby navyše za preplatok, ani kto tieto platby na účet platiteľa dane realizoval. Takéto povinnosti platiteľ dane zo zákona nemá a správca dane nemá oprávnenie zaťažovať platiteľa dane požadovaním dôkazov o neexistencii splatného preddavku na daň alebo daňového nedoplatku. Správca dane musí pri posúdení existencie daňového preplatku a splnenia podmienok na postup podľa § 63 ods. 2 a 3 zákona o správe daní vychádzať z vlastnej evidencie správy daní (§ 58 zákona o správe daní), prípadne z evidencie príslušných finančných orgánov spravujúcich daňové a colné nedoplatky, ktorých úhrada by v prípade existencie preplatku na požadovanej dani prichádzala do úvahy.

Podanie žiadosti o vrátenie daňového preplatku je dispozičným právom daňového subjektu a je na jeho zodpovednosť, využije právo na vrátenie daňového preplatku s vedomím predpokladaného dodatočného dorubenia vyššej dane alebo vzniku daňového nedoplatku na inej dani alebo cle, a pre tento prípad je s následkami nepoužitia žiadaného preplatku na kompenzáciu vyššie uvedených platieb uzročený.

Z uvedených dôvodov nebol správny postup správcu dane, keď tento od žalobcu v súvislosti s rozhodovaním o žiadosti na vrátenie preplatku požadoval presné vyčíslenie preplatku, vysvetlenia dôvodov výšky realizovaných platieb na spornú daň, alebo kto daňové preddavky platil (uvedený postup je taktiež v rozpore s ust. § 58 ods. 6 prvá veta zákona o správe daní, nakoľko správca dane je povinný prijať každú platbu na daň, i keď nie je vykonaná daňovým subjektom, a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, akoby ju zaplatil daňový subjekt). Spomenuté informácie požadované správcom dane možno považovať za relevantné v súvislosti s preverovaním skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti vo vyrubovacom konaní, prípadne pre účely daňovej kontroly, avšak nie pre účely určenia splnenia zákonných podmienok na vrátenie daňového preplatku.

Predmetná daňová povinnosť sa stala splatnou až v čase rozhodovania žalovaného o odvolaní proti prvostupňovému preskúmanému rozhodnutiu o nevyhovení žiadosti na vrátenie daňového preplatku, dňa 25.11.2011, pričom žalovaný vydaním napadnutého rozhodnutia, dňa 13.12.2011, potvrdil rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa stotožnil s dôvodmi a postupom prvostupňového daňového orgánu. Z odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný existenciu právoplatne dodatočne určenej daňovej povinnosti v sume 25 834,59 Eur považoval za potvrdenie správnosti postupu správcu dane pri nevyhovení žiadosti o vrátenie preplatku, keďže tento dostatočným spôsobom preukázal, že žalobca na požadovanej dani preplatok nemal.

Uvedený postup žalovaného najvyšší súd nepovažuje za správny, nakoľko žalovaný týmto v rámci odvolacieho konania potvrdil nezákonný postup správcu dane pri zisťovaní daňového preplatku žalobcu v spojení s vybavením jeho žiadosti spočívajúcim v zadržiavaní preddavkov zaplatených navyše, podľa vyjadrenia správcu dane o sumu 24 788,52 Eur, a ich využití na zabezpečenie zaplatenia dane splatnej v budúcnosti. Vzhľadom na skutočnosť, že v čase rozhodovania žalovaného o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o nevrátení požadovaného daňového preplatku bola známa vyššia suma splatnej dodatočne

určenej daňovej povinnosti, bolo úlohou žalovaného, s prihliadnutím na túto skutočnosť, buď zrušiť nezákonné prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vrátiť mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie o žiadosti so zohľadnením prípadného postupu podľa § 63 ods. 2 a 3 zákona o správe daní, alebo mohol žalovaný po doplnení dokazovania rozhodnutie správcu dane zmeniť s odôvodnením prevedenia požadovaného daňového preplatku na úhradu zostávajúcej splatnej dane, ktorá v čase rozhodovania už bola daňovým nedoplatkom, nakoľko právoplatné druhostupňové rozhodnutie žalovaného, dodatočne zvyšujúce žalobcovi predmetnú daň o sumu 25 834,59, nadobudlo vykonateľnosť dňa 12.12.2011.

Hoci by bol za daných okolností výsledok rozhodovania o žiadosti žalobcu rovnaký, nedospel by k nemu odvolací daňový orgán odobrením nezákonného postupu správcu dane a na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Uvedené je podstatné pre vytváranie právnej istoty účastníkov konania pre prípad rozhodovania o žiadostiach o vrátenie daňového preplatku v obdobných prípadoch v budúcnosti ako i vo vzťahu k vytvoreniu podmienok jednotnej aplikácie zákonných ustanovení prvostupňovými daňovými orgánmi.

V ďalšom konaní bude úlohou správcu dane opätovne sa vysporiadať so žiadosťou žalobcu a pri zisťovaní výšky daňového preplatku alebo nedoplatku, resp. existencie podmienok na postup podľa § 63 ods. 2 a ods. 3 zákona o správe daní, brať do úvahy aktuálny stav vyplývajúci z evidencie správy daní.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí oboch stupňov, rozhodol podľa § 250ja ods. 3 veta prvá OSP v spojení s § 250j ods. 2 písm. a) a písm. b) OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku. Prihliadol na skutočnosť, že prvostupňové rozhodnutie bolo poznačené nesprávnym postupom z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci správcou dane ako i rozporom v zistenom skutkovom stave a obsahu spisov (minimálne vo výške platieb spornej dane), pričom tieto nedostatky daňového konania neboli odstránené žalovaným v rámci odvolacieho konania, ani v rámci prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí krajským súdom.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania pozostávajúcich zo súdnych poplatkov (2 x 66 Eur - podaná žaloba a odvolanie). Náhradu trov právneho zastúpenia žalobca nevyčísľil, preto nebola priznaná.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.