

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/27/2015
Identifikačné číslo spisu:	8013201114
Dátum vydania rozhodnutia:	27.09.2016
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:8013201114.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Jany Henčekovej PhD., v právnej veci žalobcu: Ing. Q. C., bytom X., zast.: JUDr. Ondrejom Krempaským, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Račianska č. 66, 831 02 Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 19. decembra 2014 č. k. 3S/95/2013-42, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 19. decembra 2014 č. k. 3S/95/2013-42 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na správnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100902/383524/2013/CI zo dňa 08. októbra 2013 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 563/2009 Z.z.“) odvolaniu žalobcu proti rozhodnutiu Colného úradu Prešov zn. 9006272/1/256002/2013 zo dňa 27. mája 2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ resp. „prvostupňový orgán“) vo veci vyrubenia spotrebnej dane z liehu v celom rozsahu podľa § 74 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. nevyhovel a rozhodnutie potvrdil.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi v zmysle ustanovenia § 68 ods. 2 v spojení s ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z. určený základ spotrebnej dane z liehu za zdaňovacie obdobie 08.08.2007 v množstve 2,544 hektolitrov 100% alkoholu pri teplote 20°C (hl.a.) a bola mu vyrubená spotrebná daň z liehu za zdaňovacie obdobie 08.08.2007 vo výške 2.389,83 €, ktorá bola určená prvostupňovým orgánom podľa

pomôcok.

Vzhľadom k tomu, že žalobca nevedel preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia spotrebných balení liehu (ďalej len „SBL“) zistených v jeho prevádzke, vznikla mu daňová povinnosť na spotrebnej dani z liehu podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. v znení platnom a účinnom v čase vzniku daňovej povinnosti (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 105/2004 Z.z.“) a podľa § 13 ods. 2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z.z. je osobou povinnou platiť daň.

Podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec daňová povinnosť vzniká aj dňom zistenia liehu, ktorý sa nachádza alebo ktorý sa nachádzal u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ak táto právnická osoba alebo fyzická osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako s vlastným.

Podľa § 13 ods. 2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z.z. v citovanom znení daňovým dlžníkom pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu u nej zisteného, ktorý sa u nej nachádza alebo ktorý sa u nej nachádzal, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako s vlastným.

3. Na základe odvolania žalobcu vydal žalovaný napadnuté rozhodnutie. V rozhodnutí žalovaný poukázal na existenciu zásady materiálnej pravdy v dokazovaní, t.j. povinnosti zisťovať skutočný, objektívny stav na základe všetkých dostupných a prípustných dôkazných prostriedkov a dôkazné bremeno na strane žalobcu v daňovom konaní, ktoré neuniesol. Žalovaný zdôraznil, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť podľa ustanovenia § 12 ods. 2 zák. č. 105/2004 Z.z. z titulu, že nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia SBL v súlade so zákonom, hoci boli SBL opatrené pravými kontrolnými známkami. Skutočnosť, že boli SBL označené pravými kontrolnými známkami ešte nezaručuje, že so SBL bolo nakladané len v súlade so zákonom, resp. že je zrejmy ich zákonný pôvod. Nie je preto ani dôvodné zaoberať sa okolnosťou definovania „pôvodu“ tovaru pre účely ustanovenia § 12 ods. 2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z.z., resp. či samotná pravá kontrolná známka na SBL preukazuje jeho zákonný pôvod, keďže okolnosť preukázania „pôvodu“ liehu je posudzovaná v kontexte všetkých zistených skutočností. Žalovaný ďalej poznamenal, že bolo vykonané množstvo dôkazných úkonov, z výsledkov ktorých sa tvrdenia žalobcu nepotvrdili (skôr vyvrátili), pričom v dokazovaní nie je rozhodujúca kvantita dôkazov spochybňujúca tvrdenia žalobcu, ale rozhodujúcou skutočnosťou je ich kvalitatívna váha odporujúca žalobcovým tvrdeniam a dôkazom.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

4. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Prešove žalobu zo dňa 10.12.2013, v ktorej žiadal zrušiť napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu a vec vrátiť na ďalšie konanie z dôvodu ich nezákonnosti. Podľa žalobcu vychádzajú rozhodnutia z nedostatočne zisteného skutkového stavu, žalovaný nesprávne vyhodnotil dôkazy, na základe čoho dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil. V žalobe okrem iného predovšetkým namietal, že predložil listiny, ktoré mal riadne zaúčtované, ktoré pre účely dane z príjmu, DPH neboli spochybnené a boli považované za zákonný dôkaz, ktorý preukazoval povinnosť zaplatiť daň z príjmu, DPH, ktoré aj štát prijal. SBL, za ktoré podľa tvrdenia prvostupňového orgánu nebola zaplatená spotrebná daň boli označené pravou kontrolnou známkou. Žalobca teda postupoval v súlade so zákonom pri nadobudnutí liehu, pretože kúpil lieh riadne označený kontrolnou známkou, táto obchodná operácia bola riadne zaúčtovaná a tieto doklady boli colnému úradu bezodkladne predložené potom, ako colný úrad zabezpečil predmetné SBL. Žalobca zaplatil kúpnu cenu vrátane spotrebnej dane, a preto pre jeho konanie nie je možné prijať záver, že nepreukázal pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu.

5. Krajský súd ako súd prvého stupňa na nariadenom pojednávaní preskúmal žalobou napadnuté

rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie, ako aj postup správnych orgánov boli v súlade so zákonom.

6. Podľa krajského súdu z obsahu preskúmaných rozhodnutí aj z obsahu administratívneho spisu nesporné vyplynulo, že žalobca nepodal daňové priznanie do troch pracovných dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti dňa 08.08.2007 a nepodal daňové priznanie ani na základe Výzvy colného úradu zo dňa 10.07.2012, keďže popieral splnenie základného predpokladu pre takýto postup - nepreukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia SBL.

7. Krajský súd zdôraznil, že táto otázka už bola posudzovaná a riešená v konaní o zabezpečení predmetného SBL a jeho následnom prepadnutí v prospech štátu, a to rozhodnutím Colného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 13.01.2011 č. 26308/2009, ktorým právny predchodca žalovaného potvrdil rozhodnutie Colného úradu Prešov zo dňa 20.03.2009 č. 15158/2009-6292 z dôvodu, že v konaní neboli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu predmetného tovaru vzhľadom na skutočnosť, že vlastníkom nebol riadne preukázaný pôvod a spôsob nadobudnutia predmetného tovaru.

Tieto rozhodnutia boli aj predmetom preskúmacieho konania na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 3S/9/2011, keď na základe žaloby žalobcu krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol a na základe odvolania žalobcu Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sžf/52/2012 zo dňa 11.09.2012 rozsudok krajského súdu potvrdil.

8. Vo vyššie uvedenom rozhodnutí sa Najvyšší súd Slovenskej republiky stotožnil so záverom vysloveným krajským súdom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru nepreukázal. V danej veci bolo rozhodujúce, či žalobca preukázal alebo nepreukázal právne relevantným spôsobom pôvod a spôsob nadobudnutia SBL ak tvrdil, že za jediný a vierohodný dôkaz považujú správne orgány skutočnosť, že doklad, t.j. faktúra č. 35/06/07 zo dňa 18.06.2007 bol vystavený osobou, konateľom a spoločníkom daňového subjektu TATRA-el, s.r.o., ktorý sa nachádzal vo vyšetrovacej väzbe a nesplnomocnil žiadnu osobu, aby konala namiesto neho, teda ako jediná oprávnená osoba nemohol za spoločnosť konať a doklad vystaviť. Navyše brat žalobcu vo výpovedi uviedol, že osoby, od ktorých SBL prevzal nepozná, nevie ich identifikovať. Výpovedná hodnota dokladov predložených žalobcom bola spochybnená, preto v konaní neunesol dôkazné bremeno (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Prvostupňový orgán ako aj žalovaný spochybnili dodanie tovaru daňovým subjektom TATRA-el, s.r.o., preto ak žalobca tvrdil, že tovar od neho nakúpil, bolo jeho povinnosťou skutočnosť, že tovar dodala osoba uvedená na predkladanej faktúre aj preukázať. Nestačí len preukázanie samotného daňového dokladu ako takého. Dokazovanie zo strany colných orgánov slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Vierohodnosť, správnosť a úplnosť faktúry č. 35/06/07 zo dňa 18.06.2007, ktorou žalobca preukazoval nadobudnutie SBL od spoločnosti TATRA-el, s.r.o. bola spochybnená a vyvrátená, pretože subjekt uvedený na dokladoch nebol totožný so skutočným dodávateľom tovaru. Argumentácia týkajúca sa pravosti kontrolných známk a legálnosti, či nelegálnosti výroby liehu nemá vplyv na záver o tom, že žalobca nepreukázal nadobudnutie prepadnutého tovaru v súlade so zákonom.

9. Keďže žalobca nevedel preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia SBL, mal krajský súd za preukázané, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z., s poukazom na § 13 ods. 2 zák. č. 105/2004 Z.z. je žalobca daňovým dlžníkom a keďže boli splnené aj ďalšie procesné podmienky (§ 48 ods. 1 písm. a/, ods. 3 v spojení s § 68 ods. 3 daňového poriadku), čo žalobca v žalobe ani nenamietal, rozhodli správne orgány v súlade so zákonom.

10. Ďalej krajský súd uviedol, že na námietky žalobcu týkajúce sa nemožnosti klásť svedkom otázky neprihliadal vzhľadom na vyriešenie základnej otázky (o pôvode a spôsobe nadobudnutia SBL) v konaní vedenom na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 3S/9/2011.

11. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že nebol dostatočne zistený skutkový stav, že bol porušený § 2 ods. 1 až 3, § 29 ods. 2, 8 a článok 2 Ústavy Slovenskej republiky, že konanie bolo

účelové a založené len na vyjadrení konateľa S. M.. Žalobca žiadne konkrétne návrhy na vykonanie dokazovania či preukázanie, že faktúru č. 35/06/07 vystavila spoločnosť TATRA-el, s.r.o. neuviedol, naopak prvostupňový orgán vykonal rozsiahle dokazovanie a šetrenie, presne uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, prihliadal na všetky zistenia a okolnosti, ktoré vyšli v konaní najavo, postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom, ktorého vyzval, aby navrhol dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, vykonané dôkazy posudzoval vo vzájomnej súvislosti a na základe logickej správnej úvahy dospel k záveru, že faktúra č. 35/06/07, ktorú žalobca predložil ako dôkaz nemohla byť vystavená spoločnosťou TATRA-el, s.r.o.. takýto záver nevyvodil len z výsluchu konateľa S. M., ale na základe riadne vykonaného dokazovania.

12. Vzhľadom na uvedené krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol.

III.

Odvolanie žalobcu/stanoviská

13. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 26.01.2012 (č. l. 49) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca namietal, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.) a tiež namietal nesprávne právne posúdenie veci zo strany krajského súdu (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.).

14. Následne odvolací súd rekapituluje odvolacie námietky žalobcu v stručnom prehľade:

- krajský súd sa nevysporiadal s dôvodmi žaloby spôsobom zaručujúcim právo na spravodlivý proces, odôvodnenie rozsudku je dôkazom o tom, že krajský súd sa nezaoberal argumentáciou žalobcu k námietke, kde popiera vznik daňovej povinnosti vôbec,
- žalobca opätovne poukázal na to, že za označené SBL pravými kontrolnými známkami, bez ohľadu na to, akým spôsobom a za akých okolností bolo uvedené do voľného obehu, zodpovedá výlučne odberateľ kontrolných známk. Správny orgán nemôže posudzovať, či lieh bol alebo nebol vo voľnom obehu, preto ako vyplýva z § 2 ods. 1 bod 1 zák. č. 104/2004 Z.z., za uvedenie liehu sa považuje akékoľvek vyňatie liehu z pozastavenia dane. Ide o objektívnu zodpovednosť odberateľa, ktorú žalovaný prehliada a účelovým výkladom právnych predpisov neguje účel zákona, z ktorého nepochybne vyplýva, že osoby, ktorým bolo povolené nakladať s liehom v pozastavení dane a boli im stanovené prísne podmienky pri nakladaní s ním, sú objektívne zodpovedné, a teda majú špeciálnu zodpovednosť za to, že ak bude kontrolnými známkami, ktoré odobrali, označené spotrebiteľské balenie liehu, tak toto SBL je vo voľnom obehu. Teda, ak sa zistilo u žalobcu SBL označené pravou kontrolnou známkou, malo začať konanie voči odberateľovi kontrolných známk. SBL, ktoré bolo označené pravou kontrolnou známkou, bolo dôkazom o tom, že do daňového voľného obehu uviedol lieh s kontrolnou známkou (alebo bol uvedený), za čo objektívne zodpovedá odberateľ, a to aj vtedy, ak sa po nahlásení straty kontrolných známk zistí SBL s takýmito kontrolnými známkami,
- podľa žalobcu z uvedeného vyplýva, že kontrolná známka umiestnená na SBL je zákonom garantovaným prostriedkom o tom, že SBL je v daňovom voľnom obehu a každý nadobúdateľ (lieh nadobúda aj s daňou), ak nadobudne takýto lieh koná dobromyseľne. Osoba odberateľa kontrolných známk, ktorej povinnosti a zodpovednosť určuje citovaný zákon, okrem iného aj v § 10 ods. 21 a nasl., nemá liberačný dôvod na zbavenie sa tejto zodpovednosti,
- žalobca zdôraznil, že zákonnosti rozhodnutí nemôže predchádzať fiškálny záujem štátu, ktorý účelovou interpretáciou právnych predpisov nerešpektuje ich účel a zmysel, a jediným cieľom je zabezpečiť zaplatenie dane od osôb, ktorých konanie nezakladá žiadnu daňovú povinnosť. Z hľadiska vyššie uvedeného nemôže byť sporné, že práve účelovou interpretáciou právnych predpisov štát prenáša dôkazné bremeno na žalobcu, od ktorého požaduje preukázanie pôvodu a spôsob nadobudnutia a to za situácie, keď kontrolná známka preukazuje, že SBL je v daňovom voľnom obehu a táto kontrolná známka identifikuje aj osobu, ktorá kontrolné známky odobrala - odberateľa, zodpovedného za uvedenie liehu do daňového voľného obehu,
- žalobca sa aj naďalej pridŕžoval všetkých námietok týkajúcich sa porušenia jeho procesných práv v konaní a závery krajského súdu, že na tieto námietky neprihliadal, pretože boli vyriešené v rozsudku 3S/9/2011, odmietol. Žalobca pôvod nebol povinný preukazovať z dôvodov uvedených v žalobe a odkaz

krajského súdu preto považuje za nenáležitý.

14. Záverom žalobca navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie zruší, vec vráti na ďalšie konanie a prizná mu náhradu trov konania vrátane trov odvolacieho konania.

B)

15. Z vyjadrenia žalovaného zo dňa 03.03.2015 (č. l. 58) vyplýva, že skutkové a právne okolnosti daňového prípadu uvádzané žalobcom v odvolaní v zásade predstavujú opakované tvrdenia, ku ktorým sa žalovaný vyjadroval už v predchádzajúcich daňových konaniach a v konkrétnom súdnom spore, v podobe písomných rozhodnutí, vyjadrení, resp. priamo na súdnom pojednávaní vo veci,

skutočnosť označenia SBL pravými kontrolnými známkami ešte nezaručuje, že s SBL bolo nakladané len v súlade so zákonom, ani nenahrádza liberačnú okolnosť, t.j. potrebu preukázať zákonný pôvod a spôsob nadobudnutia liehu žalobcom. Ani samotná právna úprava neobmedzuje vznik daňovej povinnosti podľa ustanovenia § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. determinantmi uvádzanými žalobcom, teda či SBL sú označené pravými kolkovými známkami, či boli získané na daňovom území, a pod.,

skutočnosť, že u žalobcu sa nachádzali SBL s pravými odcudzenými kontrolnými známkami nie je právnym titulom vzniku daňovej povinnosti. Uvedená skutočnosť existencie SBL s odcudzenými kontrolnými známkami iba primäla pracovníkov správcu dane podrobnejšie skúmať nakladanie s SBL, ktoré sa u žalobcu zistili, s následným zistením, že žalobca nevie preukázať ich pôvod a spôsob nadobudnutia podľa zákona č. 105/2004 Z.z.,

vznikom daňovej povinnosti je zaťažený ten subjekt, u ktorého sa lieh/SBL našli, pretože predchádzajúci vlastník v reťazci nakladania s SBL nie je známy. Vznik daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. je pritom založený na objektívnom princípe, t. j. na zistení existencie netransparentného stavu u konkrétneho daňového subjektu, že nevie preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia liehu/SBL u neho zistených, v uvedenom prípade teda daňová povinnosť vzniká daňovému subjektu bez ohľadu na jeho subjektívnu zainteresovanosť vo veci,

žalobca tak v odvolaní neopodstatnene upriamuje pozornosť iba na skutkové pozadie týkajúce sa odcudzenia kontrolných známk, ktoré však skutkovo a právne nesúvisí s dôvodom vzniku daňovej povinnosti a nie na rozhodujúcu skutočnosť, že ním predložené účtovné doklady, ktoré mali preukazovať nadobudnutia SBL v súlade so zákonom, boli v konaní zásadne spochybnené.

16. Na základe uvedeného preto žalovaný požadoval potvrdiť rozsudok krajského súdu.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) ako aj ustanovenia § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny a vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. potvrdil.

18. Na prvom mieste Najvyšší súd dáva do pozornosti, že predmetom odvolacieho súdneho konania je prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i

konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovanej, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovanej.

19. Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžo 84/2007, sp. zn. 6 Sžo 98/2008, sp. zn. 1 Sžo 33/2008, sp. zn. 2 Sžo 5/2009, či sp. zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť.

20. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu.

21. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 konštatuje, že 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. Vo vzťahu k nepreukázaniu spôsobu nadobudnutia spotrebného balenia liehu žalobcom, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a aby nadbytočne neopakoval fakty pre účastníkov známe z prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa Najvyšší súd vo svojom odôvodnení obmedzil na stručné zhrnutie skutkových okolností, zhodnotenie právnych záverov a námietok žalobcu, pričom na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné.

22. Z pripojeného administratívneho a súdneho spisu vyplýva, že na základe vykonaného miestneho zisťovania dňa 08.08.2007 v prevádzkových priestoroch žalobcu bolo zistených 302 kusov SBL označených ako Borovička, obsah alkoholu 40%, tlačiareň kontrolnej známky: KASICO a.s., objem balenia 1 liter, 166 kusov SBL označených ako Run, obsah alkoholu 40%, tlačiareň kontrolnej známky: KASIKO a.s., objem balenia 1 liter a 168 kusov SBL označených ako Bratislavská vodka jemná, obsah alkoholu 40%, tlačiareň kontrolnej známky: KASIKO a.s., objem balenia 1 liter. Žalobca predložil pri miestnom zisťovaní účtovné doklady - faktúru č. 35/06/2007 zo dňa 18.06.2007, príjmový doklad zo dňa 18.06.2007, príjemku 06/2007 a výdajku 06/2007, v zmysle ktorých mal zistené SBL zakúpiť od spoločnosti TATRA-el, s.r.o., A. Bernoláka 5158, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 426 091, DIČ: 2021924124 (ďalej len TATRA-el, s.r.o.).

23. Žalobca nepodal daňové priznanie do troch pracovných dní od vzniku daňovej povinnosti dňa 08.08.2007 a nepodal daňové priznanie ani na základe Výzvy prvostupňového orgánu, preto mu bol prvostupňovým rozhodnutím určený základ dane a vyrubená spotrebná daň z liehu za zdaňovacie obdobie 08.08.2007 vo výške 2.389,83 eura podľa pomôcok. Dôvodom vzniku daňovej povinnosti dňa 08.08.2007 podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z.z. bolo zistenie držby SBL, ktorých spôsob a pôvod nadobudnutia nevedel žalobca preukázať. Toto prvostupňové rozhodnutie bolo žalovaným potvrdené.

24. Prvostupňový orgán a žalovaný vykonali v súlade so zásadou materiálnej pravdy v daňovom konaní dokazovanie za účelom preukázania pôvodu a spôsobu nadobudnutia liehu v súlade so zák. č. 105/2004 Z.z. Na základe vykonaného dokazovania, či už výsluchu konateľa a jediného spoločníka spoločnosti TATRA-el, s.r.o., existencie objektívnej skutočnosti jeho väzobného stíhania, nezisteného účtovníctva spoločnosti TATRA-el, s.r.o. a iných, bolo dôvodne spochybnené (vylúčené) tvrdenie žalobcu o spôsobe nadobudnutia SBL, a teda žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď objektívne a relevantne

nepreukázal skutočnosť, že SBL nadobudol v súlade so zák. č. 105/2004 Z.z., čím mu vznikla daňová povinnosť a stal sa daňovým dlžníkom.

25. Žalobca v odvolaní predovšetkým namietal, že sa krajský súd nezaoberal jeho argumentáciou, že mu daňová povinnosť nevznikla, nakoľko za SBL označené pravými kontrolnými známkami zodpovedá výlučne odberateľ kontrolných známok, ktorý uviedol tento lieh do daňového voľného obehu. Vznik daňovej povinnosti je viazaný na okamih uvádzania liehu do voľného obehu, osobou povinnou odviesť daň je teda osoba uvádzajúca lieh do voľného daňového obehu, čo nie je žalobca, ktorý konal dobromyseľne a nakúpil SBL aj so spotrebnou daňou, ktorá bola súčasťou ceny. Podľa žalobcu štát účelovo prenáša dôkazné bremeno na žalobcu za situácie, keď kontrolná známka preukazuje, že SBL je v daňovom voľnom obehu.

26. K námietke týkajúcej sa neúmerného prenášania dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd pripomína, že v daňovom konaní je to daňový subjekt, teda žalobca, na ktorom spočíva dôkazné bremeno preukazujúce nadobudnutie SBL od konkrétneho dodávateľa, tak ako ho deklarujú daňové doklady - faktúry, a to vrátane osoby dodávateľa. V tomto ohľade taktiež nie je relevantná skutočnosť, že nájdené SBL boli opatrené kontrolnými známkami, pretože táto sama osebe nepreukazuje spôsob nadobudnutia spotrebného balenia liehu, teda kto bol skutočným dodávateľom žalobcu. V prejednávanom prípade bol dokazovaním, preverovaním dodania predmetného SBL dodávateľom vážne spochybnený reálny základ daňových dokladov predkladaných žalobcom, konkrétne že faktúra bola vystavená spoločnosťou TATRA-el, s.r.o.

27. V súvislosti s dôkaznou silou daňových dokladov Najvyšší súd upriamuje pozornosť napríklad na nález Ústavného soudu České republiky sp. zn. US 1841/07 (na ktorý odkazoval aj žalovaný), podľa ktorého:

„Dôkaz daňovým dokladom je iba formálnym dôkazom završujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Pokiaľ zdaniteľné plnenie nebolo uskutočnené, ako je platcom deklarované, nemôže byť dôkazná povinnosť naplnená iba predložením, čo i formálne správnym, daňového dokladu.“

Rovnaký záver možno vyvodit' z rozsudku Nejvyššího správního soudu České republiky sp. zn. 5Afs 40/2005-72 z 12.04.2006, kde bolo konštatované, že:

„Už sám o sebe nemôže byť vierohodný doklad, ak obsahuje údaj, ktorý nie je pravdivý.“

28. K argumentácii týkajúcej sa objektívnej zodpovednosti odberateľa a dobromyseľnosti žalobcu pri kúpe SBL s pravými odcudzenými kontrolnými známkami Najvyšší súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 01.07.2015 sp. zn. 3Sžf/34/2014, z ktorého jednoznačne vyplýva povinnosť preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia SBL žalobcom.

„Daňové predpisy upravujúce spotrebnú daň z liehu vyžadujú, aby dodávateľský reťazec pri obchodovaní s touto komoditou bol transparentný a aby každý dodávateľ zúčastňujúci sa v reťazci na dodaní tovaru bol spôsobilý identifikovať svojho dodávateľa (§ 44 ods. 11 zákona o spotrebnej dani z liehu). Táto skutočnosť má význam nielen daňový, ale aj ochrany zdravia konečných spotrebiteľov. Práve daňové predpisy tak vytvárajú systém záruk, že osoba dodávateľa bude vždy identifikovateľná. Odberateľ, ktorý si neoverí svojho dodávateľa sa vystavuje riziku nepreukázania spôsobu nadobudnutia spotrebiteľských balení liehu a tým i vzniku daňovej povinnosti v dôsledku tejto skutočnosti. S uvedeným korešponduje i rigorózna úprava následkov spojených s nepreukázaním pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia spotrebného balenia liehu, ktorými sú vznik daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona o spotrebnej dani z liehu, pričom právnická osoba alebo fyzická osoba pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 citovaného zákona, ktorá nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu u nej zisteného, ktorý sa u nej nachádza, alebo ktorý sa u nej nachádzal, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako s vlastným, sa podľa § 13 ods. 2 písm. a/ zákona o spotrebnej dani z liehu, stáva daňovým dlžníkom. Neobstoja teda námietky žalobcu uvedené v odvolaní o neprimeranom prenose dôkazného bremena na jeho stranu z dôvodu nevedenia riadneho účtovníctva jeho dodávateľom. Toto tvrdenie odvolací súd vzhľadom na výsledky

vykonaného dokazovania považuje za účelovú obranu žalobcu.“

29. Najvyšší súd sa rovnako ako krajský súd stotožňuje so záverom vysloveným v rozsudku sp. zn. 3S/9/2011 a 3Sžf/52/2012, v zmysle ktorých bola výpovedná hodnota žalobcom predložených dokladov spochybnená, preto neuniesol dôkazné bremeno. Nestačí len preukázanie samotného daňového dokladu ako takého. Dokazovanie zo strany colného úradu slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Argumentácia týkajúca sa pravosti kontrolných známk a legálnosti, či nelegálnosti výroby liehu nemá vplyv na záver o tom, že žalobca nepreukázal nadobudnutie prepadnutého tovaru v súlade so zákonom. Zo znenia ustanovenia § 12 ods. 2 písm. a/ jednoznačne vyplýva, že jedinou skutočnosťou zakladajúcou daňovú povinnosť je zistenie držby liehu, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevie žalobca preukázať. Pre vznik daňovej povinnosti je teda irelevantné, či boli SBL označené pravými odcudzenými kolkovými známkami, nakoľko to nie je záruka nadobudnutia v súlade so zákonom. Za nadobudnutie liehu v súlade so zákonom možno považovať len taký spôsob nadobudnutia, ktorý je možné verifikovať, teda určiť odkiaľ pochádza. Ak chýba dôveryhodný dôkaz o jeho nadobudnutí, ako tomu bolo v tomto prípade, vzniká daňová povinnosť osobe, u ktorej bol lieh zistený, teda žalobcovi. Zodpovednosť za preukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia liehu v zmysle § 12 ods. 2 a § 13 ods. 2 zák. č. 105/2004 Z.z. spočíva na právnickej alebo fyzickej osobe, ktorá má lieh v držbe (žalobca), čo však nevylučuje daňovú povinnosť osoby dodávateľa, na ktorú žalobca jeho daňovú povinnosť prenáša.

30. Je nutné konštatovať, že žalovaný vychádzajúc zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý prvostupňový orgán zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia.

31. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení týkajúcich sa dodania tovaru práve daňovým subjektom TATRA-el. s.r.o., absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaného obchodu medzi žalobcom a dodávateľom uvedeným na spornej faktúre ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, bude spochybnené.

32. Pre úplnosť považuje Najvyšší súd za potrebné uviesť, že žalobca uplatnil v odvolaní námietky a argumenty založené na rovnakých základoch ako v žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, ktoré podľa neho preukazujú dôvodnosť zrušenia napadnutého rozhodnutia, pričom krajský súd sa s nimi vysporiadal.

33. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd postupoval správne, keď žalobu zamietol. Napadnuté rozhodnutie žalovaného má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 47 Správneho poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a v súlade so zákonom riadne právne posúdené. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty riadne odôvodneného rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces. Na základe týchto skutočností nie sú odvolacie námietky žalobcu spôsobilé spochybniť správnosť rozhodnutia krajského súdu.

34. V tejto súvislosti Ústavný súd Slovenskej republiky uviedol, 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 (m. m. IV. ÚS 112/05, I. ÚS 117/05).

V.

35. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu, ako aj argumentácie žalovaného, rozhodol Najvyšší súd tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

36. Pri svojom rozhodovaní prihliadol na svoju judikatúru v obdobnej veci žalobcu, ktorej sa pridržiaval (viď rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/26/2015).

37. O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo.

38. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava povinnosti zaplatiť poistné je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).