

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/119/2013
Identifikačné číslo spisu:	5013200010
Dátum vydania rozhodnutia:	06.05.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5013200010.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: O. V., bytom D., XXX XX K., právne zastúpený: JUDr. Diana Hrončeková, advokátka, so sídlom Komenského 10E, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/1230371/2012 zo dňa 23.10.2012, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/4/2013-76 zo dňa 27. augusta 2013, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/4/2013-76 zo dňa 27. augusta 2013 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/1230371/2012 zo dňa 23.10.2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu v Žiline, pobočka Dolný Kubín č. 9511401/5/2077894/2012/Zam z 03.08.2012 o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzických osôb žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 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 č. 511/1992 Zb.“) za zdaňovacie obdobie rok 2006 v sume 113.680,44 eur.

Rozsudok odôvodnil tým, že žalobné dôvody sú sformulované v bodoch 1 až 12 rozsudku, podľa ktorých žalobca v podstate namieta nezákonnosť rozhodnutia, jeho nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a procesný postup správnych orgánov - výsluch svedkov, nevykonanie dôkazov a tiež nesprávny postup pri výsluchu svedkov a porušenie práva na spravodlivý proces a nedostatočne zistený skutkový stav.

Krajský súd v odôvodnení citoval ustanovenia § 2 písm. i/, § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení do 31.12.2006, § 165 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok a ustanovenia §§ 15, 29, 30a zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a dospel k záveru, že v kontrolovanom zdaňovacom období roka 2006 boli jedinými konateľmi obchodnej spoločnosti Krahál, s.r.o., Košice MVDr. Milan Moczo a Mgr. Viera Moczová, obaja od 28.04.2004 do 18.01.2008. Z ich výsluchu boli jednoznačne preukázané tvrdenia, že Krahál, s.r.o. so žalobcom neobchodovala, nepredávala mu kolkové známky, neinkasovala za predaj finančné prostriedky ani nevystavovala faktúry. Obaja tiež potvrdili, že predmetné faktúry nevystavovali, nenachádza sa na nich ich podpis ani pečiatka s ktorou disponovali pre obchodnú spoločnosť Krahál, s.r.o. Aj znaleckým dokazovaním, ktoré žalobca nespochybnil sa zistilo, že podpis Moczových nachádzajúci sa na predmetných faktúrach nebol ich podpisom a menovaní vypovedali, že v roku 2006 nesplnomocnili ani nepoverili inú osobu, ktorá by bola oprávnená v mene Krahál, s.r.o. konať. Nebolo tak preukázané tvrdenie žalobcu, že obchod, teda kolkové známky dodala spoločnosť Krahál, s.r.o., Košice, a že ich od nej žalobca nakúpil.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší, vec mu vráti na ďalšie konanie a prizná náhradu trov konania pre nesprávne právne posúdenie veci. V dôvodoch rozsiahleho odvolania namietal, že súd označil za správny a zákonný postup správcu dane, ktorý spochybnil uskutočnenie obchodného prípadu - nadobudnutie kolkových známok od spoločnosti KRAHAL, spol. s r.o., pričom podľa žalovaného nevyvrátil pochybnosti správcu dane o nadobudnutí kolkových známok. Poukázal per analogiam na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť.

Ďalej argumentoval, že z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sa stal obeťou podvodného konania osoby (resp. organizovanej skupiny osôb), ktorá neoprávnene konala v mene spoločnosti KRAHAL, spol. s r.o., ktorú skutočnosť pripustil aj svedok Milan Moczo. Tento vo výpovedi uviedol, že G. D. na neho vyvíjal nátlak, a že jeho spoločnosť KRAHAL, spol. s r.o. bola prihlásená zo strany týchto osôb na iný daňový úrad, než bol príslušný. Svedok tiež uviedol, že účtovníctvom spoločnosti nedisponoval a toto mal mať G. D. u seba. Súd na tieto závažné skutočnosti vo vzťahu k správne mu zisteniu skutkového stavu veci a správne mu právne mu posúdeniu veci neprihliadal. Opakovane odkázal na vyslovený názor uvedený v rozsudku Najvyššieho súdu SR podľa ktorého, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Vychádzajúc z obsahu označených dôkazov má za to, že správca dane nesprávne vyhodnotil vykonané dokazovanie, on sám vyčerpá vlastné dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Neuznanie výdavku - faktúr vedených v jeho účtovnej evidencii od spoločnosti KRAHAL, s.r.o., z dôvodu, že nejde o preukázateľne vynaložený výdavok nebolo zo strany správcu dane oprávnené a v súlade so zákonom, a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (bod 1, 2).

V ďalšej časti odvolania sa žalobca nestotožnil ani s právnym názorom, ktorý súd zaujal vo vzťahu k žalobnému dôvodu označenému bodom 3/ kde uvádza, že nebolo preukázané, aby výdavok v súvislosti so zaplatením dodávateľských faktúr Krahál, s.r.o., za zdaňovacie obdobie 2006 bol skutočne realizovaný obchodnou spoločnosťou Krahál, s.r.o., a taktiež nebolo preukázané, že tejto obchodnej spoločnosti fyzicky uvedený finančný obnos žalobca vyplatil. Tieto skutočnosti by bolo možné preukázať vypočutím svedka G. D., o ktorom sa konateľ spoločnosti KRAHAL, spol. s r.o., p. Moczo vyjadril, že on a ním organizovaní ľudia realizovali úkony za obchodnú spoločnosť KRAHAL, spol. s r.o. tak, ako keby išlo o ich spoločnosť. Vzhľadom na túto okolnosť je potom postup správcu dane a súdu prvého stupňa nie dosť zrozumiteľný z pohľadu dodržiavania zákonnosti a úradnej povinnosti oznámiť

orgánom činným v trestnom konaní podozrenie zo spáchania trestnej činnosti. Ak správca dane uznal príjmy na výstupe za predaj tovaru - kolkových známok, nespochybnil že tovar - kolkové známky mu bol dodaný je na správcovi dane aby preukázal, že tento tovar nenadobudol od obchodnej spoločnosti KRAHAL, spol. s r.o.

K odôvodneniu súdu prvého stupňa k žalobnému dôvodu označenému ako bod 6/ uviedol, že sa nestotožňuje s názorom súdu, že účtovná evidencia by nemala potenciál preukázať, že tovar - kolkové známky mu boli dodané zo strany obchodnej spoločnosti KRAHAL, spol. s r.o. V prípade, ak by sa v účtovnej evidencii menovanej spoločnosti nachádzali faktúry s dodacími listami a príjmovými dokladmi preukazujúcimi dodanie tohto tovaru jeho osobe a zaplatenie kúpnej ceny, preukazovalo by to dodanie tovaru pokiaľ by správca dane nepreukázal opak. Tu už ale nastupuje dôkazné bremeno a dôkazná núdza správcu dane.

K dôvodom v bode 7/ uviedol, že manželia Moczovi popierali, že ich spoločnosť v r. 2005 a r. 2006 vykonávala akúkoľvek činnosť a z tohto dôvodu nevedli žiadne účtovníctvo. Predložením nájomnej zmluvy chcel preukázať, že ich tvrdenie neobstojí, pretože pokiaľ mala ich spoločnosť prenajaté kancelárske priestory, museli účtovať minimálne o tomto náklade bez ohľadu na to, či to financoval p. Mocz z vlastných prostriedkov alebo nie. Z uvedeného je zrejmé, že účtovná evidencia mala existovať a mala byť vedená, a správca dane ju mal zabezpečiť prostredníctvom nástrojov a prostriedkov, ktoré mu zákon dáva k dispozícii. Ak došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces už v prebiehajúcej daňovej kontrole, ktorá bola ukončená dňa 23.11.2007 prerokovaním protokolu č. 657/320/544-39069/07/Zam zo dňa 11.10.2007, bolo potom potrebné vzniknuté procesné pochybenie odstrániť v rámci daňovej kontroly a nie, ako je tomu v danom prípade, v rámci vyrubovacieho konania. Porušenie práva na spravodlivý proces spočívalo v odňatí mu práva zúčastniť sa miestneho zisťovania, ktoré sa uskutočňovalo v rámci daňovej kontroly, o výsledky ktorej sa opiera aj dodatočný platobný výmer číslo: 9511401/5/2077894/2012/Zam zo dňa 03.08.2012. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 23.11.2007. V rámci protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly bol pevne stanovený výsledok vyrubovacieho konania a preto dodatočné vypočutie svedkov manželov Moczových len v rámci vyrubovacieho konania možno právom považovať zo strany správcu dane za čisto formálny akt bez akéhokoľvek dopadu na odstránenie krajským súdom vytýkaného porušenia práva na spravodlivý proces, ako aj na už v daňovej kontrole zistené výsledky. Takýto postup správcu dane je nezákonný. Vzhľadom na práva, ktoré zákon priznáva v rámci daňovej kontroly má za to, že nevypočutím svedkov Moczových v rámci daňovej kontroly, o ktorých výsluchy sa opiera rozhodnutie správcu dane prvého stupňa, ktoré bolo napadnutým rozhodnutím žalovaného potvrdené, došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

Ak správca dane formálne odstránil pochybenia vytýkané Krajským súdom v Žiline a Najvyšším súdom SR len v rámci vyrubovacieho konania, vzhľadom na nemožnosť uplatniť v tomto štádiu konania právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim, prípadne predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť najneskôr do dňa jej ukončenia, bolo zo strany správcu dane opäť porušené právo na spravodlivý proces a ustanovenia § 2 zák. č. 511/1992 Zb. v poslednom znení (teraz § 3 zák. č. 563/2009 Z.z.) upravujúce zásady daňového konania. Z vyššie uvádzaných dôvodov sa žalobca nestotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že pokiaľ správca dane vo vyrubovacom konaní vykonal výsluch svedkov, manželov Moczových za jeho účasti, boli zachované jeho práva a došlo k odstráneniu procesného pochybenia.

Záverom uviedol, že sa nestotožňuje ani s právnym názorom súdu k žalobnému bodu 10/ a domnieva sa, že je dôvodom na zrušenie rozhodnutia. Na jednej strane súd pripúšťa formálne pochybenie v označení daňového subjektu správcou dane, t.j. že napadnuté rozhodnutie je vydané voči subjektu, ktorý v čase jeho vydania už neexistoval, na strane druhej však toto pochybenie nevníma v takom smere, že by zakladalo nezákonnosť rozhodnutia, keďže fyzická osoba - podnikateľ, je v rozhodnutí označená okrem IČO a DIČ aj dátumom narodenia.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť, keďže jednotlivé odvolacie námietky sú totožné s námietkami vznesenými v žalobe, ku ktorým sa vyjadril dňa 22.04.2013. V danom prípade žalobca sám svojím neopatrným konaním, keď si nepreveril totožnosť osoby, s ktorou obchodoval, ani jej oprávnenie konať v mene spoločnosti KRAHAL, spol. s r.o., sa dostal do situácie, keď (ako sám tvrdí) sa stal obeťou podvodného konania osoby (resp. organizovanej skupiny osôb), ktorá neoprávnene konala v mene spoločnosti KRAHAL, spol. s r.o. Tvrdenie, že v prípade popísanom v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2011 vznikli u správcu dane pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov tak, ako je to aj v tomto prípade, je zavádzajúce. V tomto prípade nevznikli pochybnosti správcu dane výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľov. Správca dane účtovnú evidenciu dodávateľa - spoločnosti KRAHAL, s.r.o., nemohol preverovať, nakoľko ani nebola vedená, čo vyplýva z vyjadrenia konateľa tejto spoločnosti MVDr. Milana Mocza, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 695/320/66760/2007/Poj zo dňa 17.07.2007 uviedol, že spoločnosť KRAHAL, s.r.o., nevyvíja žiadnu činnosť, z uvedeného dôvodu nevedie ani účtovníctvo a ani nepodáva žiadne daňové priznania. V danom prípade správca dane k záveru o neuznaní predmetných výdavkov dospel nielen na základe predložených faktúr (ako uvádza žalobca), ale predovšetkým na základe vypočutia svedkov - konateľov KRAHAL s.r.o., MVDr. Milana Mocza a Mgr. Viery Moczovej, ktorí zhodne uviedli, že žalobcu O. V. nepoznajú, nemali s ním žiadne podnikateľské aktivity, spoločnosť KRAHAL, s.r.o., v rokoch 2005 a 2006 nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť a nevykonávala ani obchodovanie s kolkovými známami. Uvedená spoločnosť nemala sídlo na adrese Letná 45, Košice, mala tam len niekoľko mesiacov kanceláriu, ktorá nebola v obchodnom registri zapísaná. Predložené faktúry a pokladničné doklady o úhrade faktúr za dodanie kolkových známok nevystavili ani vo svojom mene ani v mene spoločnosti, podpisy nie sú ich a pečiatka na týchto dokladoch je vyrobená bez ich vedomia, pričom pečiatka, ktorú vlastnil svedok MVDr. Moczo mala iný typ písma a tiež správnu adresu sídla spoločnosti Hemerkova 13, nie Letná 45. Vyjadrili sa tiež, že nepoznajú osobu, ktorá preberala finančnú hotovosť od p. V., ani nikoho nespľomocnili na konanie v mene spoločnosti KRAHAL, s.r.o.

Ďalším relevantným dôkazom podporujúcim záver správcu dane je znalecký posudok vypracovaný znalcom z odboru kriminalistiky - odvetvie ručného písma, v ktorom je uvedený jednoznačný záver, že podpisy na uvedených daňových dokladoch predložených žalobcom neboli vyhotovené MVDr. Milanom Mocsom. Táto skutočnosť je uvedená aj na strane č. 2 uznesenia o zastavení trestného stíhania č. ČVS: ORP-525/6-OJP-KE-2008 BO zo dňa 08.01.2009. Vychádzajúc z uvedeného žalovaný konštatuje, že nakoľko v danom prípade sa záver správcu dane neopieral len o faktúru s popísaným predmetom fakturácie ale najmä o ďalšie dôkazy, ktorými boli výpovede svedkov a znalecký posudok, je námietka žalobcu že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, ako aj poukaz na príslušný rozsudok Najvyššieho súdu SR, na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky a rozsudky Súdneho dvora Európskej únie, irelevantná.

V súvislosti s námietkou žalobcu o potrebe vypočuť svedka G. D. žalovaný zotrval na stanovisku vo vyjadrení k žalobe a zdôraznil, že jeho vypočutie by v danej veci neprinieslo žiadne nové dôkazy, na základe ktorých by správca dane mohol dospieť k záveru o oprávnenosti žalobcu uplatniť sporné výdavky za nákup kolkových známok ako daňové výdavky. I v prípade, ak by menovaný svedok potvrdil, že predmetný obchod so žalobcom zrealizoval a účtovné doklady vyhotovil v mene spoločnosti KRAHAL, s.r.o., nebolo by možné na toto vyjadrenie a na takéto účtovné doklady prihliadnuť z dôvodu, že G. D. nebol oprávnený konať v mene tejto spoločnosti, nemohol teda v mene tejto spoločnosti obchodovať, prijímať finančné prostriedky ani vystavovať účtovné doklady.

K námietke žalobcu, že účtovná evidencia spoločnosti KRAHAL, s.r.o. mala existovať a mala byť vedená a správca dane túto mal zabezpečiť prostredníctvom nástrojov a prostriedkov, ktoré mu zákon dáva k dispozícii žalovaný uviedol, že správca dane nemá k dispozícii žiadne zákonné nástroje, ktorými môže zabezpečiť získanie účtovnej evidencie v prípade, ak nebola účtovnou jednotkou vedená. Zákon dáva správcovi dane k dispozícii len prostriedky sankčného charakteru, ktorými voči účtovnej jednotke môže uplatniť sankcie za porušenie ustanovení zákona o účtovníctve, resp. za nevedenie účtovníctva.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch, v znení účinnom od 01. mája 2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Najvyšší súd zistil, že skutkový stav nie je medzi účastníkmi sporný, preto z neho tak, ako bol zistený daňovými orgánmi a následne opísaný v protokole z daňovej kontroly č. 657/320/544-39069/07/Zam zo dňa 11.10.2007, v dodatočnom platobnom výmere a napadnutom rozhodnutí žalovaného vychádzal. Sporným v danom prípade zostalo právne posúdenie veci.

Predmetom súdneho preskúmavacieho konania bolo rozhodnutie žalovaného číslo: 1100308/1/1230371/2012 zo dňa 23.10.2012, ktorým bol 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 v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9511401/5/2077894/2012/Zam zo dňa 03.08.2012, daňovému subjektu O. V., žalobcovi, vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 113 680,44 eur a posúdenie, či bol dodržaný zákonný postup pri vydaní napadnutých rozhodnutí podľa zákona č. 511/1992 Zb. a najmä, či správnymi orgánmi vytýkané skutočnosti boli aj preukázané.

Podľa odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu uvedený rozdiel dane vznikol z dôvodu zníženia daňových výdavkov o celkovú sumu 18 024 930,-Sk, predstavujúcu úhradu faktúr vyplatených v hotovosti spoločnosti KRAHAL, s.r.o., Letná 45, Košice, za dodanie kolkových známok. Jedná sa o faktúry č. 200601 zo dňa 09.01.2006, č. 200603 zo dňa 01.02.2006, č. 200605 zo dňa 01.03.2006, č. 200607 zo dňa 17.04.2006, č. 200609 zo dňa 08.05.2006, č. 200611 zo dňa 01.06.2006, č. 200613 zo dňa 03.07.2006, č. 200615 zo dňa 27.07.2006, č. 200617 zo dňa 04.09.2006, č. 200619 zo dňa 05.10.2006, č. 200621 zo dňa 02.11.2006 a č. 200623 zo dňa 04.12.2006, ktoré správca dane neuznal ako daňový výdavok. Uvedené výdavky nespĺňajú charakter daňového výdavku tak, ako ho definuje ustanovenie § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., pretože daňový subjekt dostatočne nepreukázal jeho vynaloženie v súlade s ustanovením § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov daňovým výdavkom sa rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, a zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 1 alebo 14 tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané (§ 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z.).

Vychádzajúc z citovaných zákonných ustanovení, ako aj z obsahu administratívneho i súdneho spisu senát najvyššieho súdu sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu uvedeným v odôvodnení napadnutého rozsudku, že po doplnení dokazovania zo strany žalovaného a správcu dane došlo k správne právnemu záveru, že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno a faktúry vystavené za nákup kolkových známok nespĺňajú charakter daňového výdavku tak, ako ho definuje zákon vo vyššie citovanom ustanovení. Z týchto dôvodov a v súlade s § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. znížil vo vyrubovanom konaní výdavky uvedené v daňovom priznaní o sumu 18 024 930,-Sk a žalobcovi dorubil rozdiel dane v sume 3 424 737,- Sk (113 680,44 eur).

V daňovom konaní je ťažisko dôkazného bremena na daňovom subjekte. Vzhľadom na to, že správca

dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti platiteľom predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov ktoré predložil, ale k tomuto účelu vykonal rozsiahle dokazovanie. Správca dane zaobstaral konkrétne dôkazy, ktoré hodnotil jednotlivo, ako aj vo vzájomnej súvislosti a prioritou bola ich pravdivosť a preukazná hodnota.

V súvislosti s preskúmaným prípadom a namietaným vykonávaným dokazovaním správcou dane výsluchom svedkov, konateľov spoločnosti Krahál, s.r.o. Košice, Milanom Moczom a Vierou Moczovou, sa už NS SR zaoberal v rozsudku sp. zn. 3Sžf/19/2012 zo dňa 09.10.2012 a daňovým orgánom vytkol nesprávny postup, keď uviedol:

žalobca nebol oboznámený s upovedomením o vypočutí svedkov Moczových, ktorý sa mal uskutočniť dňa 02.10.2007, a ak napriek tomu boli svedkovia vypočutí, došlo k porušeniu § 15 zákona č. 511/1992 Zb. v znení k dátumu posudzovaného doručovania, pretože mu nebolo umožnené klásť im otázky pri ústnom pojednávaní a nemal možnosť vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby boli v protokole uvedené jeho vyjadrenia k nim. Ak žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal najmä na to, že za rozhodujúce pre zistený skutkový stav pri daňovej kontrole považoval práve skutočnosti, ktoré vyplynuli z výsluchu svedkov MVDr. Milana Mocz a Mgr. Viery Moczovej ako konateľov spoločnosti KRAHAL, s.r.o., a výpovede týchto svedkov sa stali rozhodnými a nosnými pre celé rozhodnutie vo veci, za tohto stavu krajský súd konštatoval, že žalobca nemal možnosť sa vyjadriť k svedeckým výpovediam, nemal možnosť klásť svedkom otázky, nebolo ani možné, aby bola vykonaná medzi konateľmi spoločnosti KRAHAL, s.r.o. a žalobcom konfrontácia, došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces“.

Tiež uviedol, že „ak správca dane procesný postup pri doručovaní písomnosti podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. nedodržiaval a tak nepostupoval, bolo nutné považovať toto procesné pochybenie za tak zásadné, ktoré mohlo mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia“.

Najvyšším súdom vytýkané pochybenie pri vypočutí svedkov bolo odstránené a ďalšími dôkazmi podrobne uvedenými v rozhodnutiach bolo tiež preukázané, že daňový subjekt nepreukázal spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že došlo k uskutočneniu tohto obchodného prípadu. Skutočnosť, že kolkové známky boli falzifikáty a to, že daňovník nejednal so skutočnými konateľmi spoločnosti Krahál, s.r.o., (ktorej konateľka Viera Moczová dňa 19.06.2012 do zápisnice za prítomnosti JUDr. K. C. rod. J. prehlásila, že žalobcu nepozná, nikdy neobchodovala s kolkovými známkami a v rokoch 2005 a 2006 nevykonávala ani inú činnosť, čo potvrdil aj Milan Moczo,), nie sú dôvodom pre prijatie záveru, že úhrady faktúr sú daňovými výdavkami v zmysle zákona o dani z príjmov.

Je v záujme žalobcu, ako podnikateľského subjektu, aby si obchodných partnerov vyberal s určitou dávkou opatrnosti a aby daňovým orgánom vysvetlil a predložil také dôkazy, ktoré by vytýkané rozpory odstránili. Žalovaný zo zisteného skutkového stavu uzavrel, že žalobca v konaní dôkazné bremeno neunesol.

Ak sa žalobca odvoláva na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 treba pripomenúť, že v konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK, z ktorého vyberá, cit.:

„Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa“.

„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

Najvyšší súd dáva do pozornosti, že uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane, možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie

dane (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v žalobe, ktoré v rozsudku podrobne a presvedčivo odôvodnil (§ 157 ods. 2 veta druhá v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), a dospel k záveru, že postup správnych orgánov oboch stupňov bol v súlade so zákonom. Skutkový stav zistený správcom dane a žalovaným, ktorých úlohou je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či sú skutočnosti na nich deklarované preukázané, bol podľa názoru senátu odvolacieho súdu dostatočný a v rozhodnutiach náležite odôvodnený. Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené závery považoval námietky žalobcu v odvolaní proti rozsudku súdu prvého stupňa za nedôvodné a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p.), na ktoré v podrobnostiach odkazuje.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 2 O.s.p. a § 246c veta prvá O.s.p. a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, pretože v odvolacom konaní nemal úspech.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.