

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/80/2016
Identifikačné číslo spisu: 5015200618
Dátum vydania rozhodnutia: 25.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5015200618.1

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. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: W. K., občan Slovenskej republiky, nar. XX.XX.XXXX, bytom U. Č.. XXXX/X, XXX XX Ž., IČO: 37 597 183, zast.: JUDr. Eugenom Kostovčikom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 27. apríla 2016 č.k. 21S/92/2015-69, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 06. decembra 2016 č.k. 20S/12/2016-62 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100308/1/162467/2015 z 15.04.2015 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 23) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 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 „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9500302/5/5302908/2014 zo dňa 05.12.2014 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“) vo veci vyrubenia dane z príjmov. Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu (viď aj jeho DIČ) vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby (ďalej tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie roku 2006 na tom právnom základe, že žalobca zahrnul k dosiahnutým príjmom aj daň z pridanej hodnoty uplatnenú v cene tovaru (zlomkové zlato od dodávateľa G.G.T. Slovakia, s.r.o., Zemné - ďalej na účely rozsudku len „spoločnosť G.G.T.“, predaj zlomkového zlata rýdzosti 585/1000 od dodávateľa KUNSTAV s.r.o., Nitra - ďalej na účely rozsudku len „spoločnosť KUNSTAV“), hoci bol platiteľom tejto dane.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Ďalej správca dane najmä s prihliadnutím na

- výpoveď konateľa spoločnosti G.G.T., pána W. T.,
- na závery o pravosti podpisov pána W. T. na účtovných dokladoch v znaleckom posudku z 28.11.2008 znalca Bc. K. R.,
- výpoveď konateľa spoločnosti KUNSTAV, pána N. D.,
- výpoveď pána N. D.

neuznal nasledujúce výdavky údajne zaplatené nižšie uvedeným daňovým subjektom:

- spoločnosti G.G.T. na základe ňou vystavených dodávateľských faktúr z predaja zlomkového zlata v období od 05/2006 až do 09/2006,
- spoločnosti KUNSTAV na základe ňou vystavených dodávateľských faktúr z predaja zlata rýdzosti 585/1000 v období od 10/2006 až do 12/2006, ako aj
- fyzickej osobe U. N. z Chorvátska za nakúpené zlomkové zlato.

4. V pôvodnom daňovom konaní boli predchádzajúce rozhodnutia žalovaného ako aj správca dane zrušené rozsudkom Krajského súdu v Žiline zo dňa 20.12.2011 (potvrdené rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3 Sžf/12/2012 zo dňa 03. apríla 2012).

5. Krajský súd v Žiline odôvodnil zrušenie rozhodnutia tým, že v procese pred správcou dane došlo k procesným pochybeniam a že dôkazy, t.j. výsluchy svedkov pána N. D. (konateľ spoločnosti KUNSTAV) a pána W. T. (konateľ spoločnosti G.G.T.) boli vykonané bez upovedomenia žalobcu, a preto boli vykonané nezákonne.

K ďalšiemu pochybeniu došlo tým, že správca dane nevydal žalobcovi fotokópie znaleckých posudkov znalca Bc. K. R..

6. V ďalšom konaní žalovaný uviedol, že správca dane až na základe súčinnosti s policajnými orgánmi dosiahol vypočutie hore uvedených osôb, t.j. na adresách

- konateľ pán N. D. sa nachádzal v Zariadení sociálnych služieb v obci Horná Mariková, kde sa uskutočnilo dňa 11.06.2014 v neprítomnosti upovedomeného právneho zástupcu žalobcu, žalobca však bol prítomný, ústne pojednávanie s menovaným, a
- konateľ pán W. T. sa nachádzal vo výkone trestu odňatia slobody v Hrnčiarovciach nad Parnou, kde sa uskutočnilo dňa 23.09.2014 v neprítomnosti tak upovedomeného právneho zástupcu žalobcu ako aj samotného žalobcu ústne pojednávanie s menovaným.

7. Ďalej bol vypočutý dňa 26.02.2013 pán N. D. ako svedok. Ústneho pojednávania sa nezúčastnili žalobca ani jeho právny zástupca, hoci boli o ňom upovedomení.

8. Následné vyrubenie dane správca dane s prihliadnutím na ustanovenie § 2 písm. i), § 17 ods. 1 a 2 a § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. odôvodnil tým, že vykonaným šetrením v rámci konania vo veci preverenia dane za uvedené zdaňovacie obdobie bolo zistené, že ide o hore uvedené výdavky v nasledujúcich sumách:

- u spoločnosti G.G.T. v celkovej výške 6.445.649,-- Sk bez DPH,
- u spoločnosti KUNSTAV v celkovej výške 1.500.000,-- Sk bez DPH a
- u fyzickej osobe U. N. v celkovej výške 846.734,-- Sk.

Podľa § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

9. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že tak správca ako aj žalovaný neuznali žalobcom uplatnené výdavky v sumách ním uvedených na sporných faktúrach ako daňové výdavky nie preto, ako vyplýva z obsahu žaloby, že nesúvisia so zdaniteľným príjmom, ale preto, že žalobca nepreukázal ich vynaloženie na daňové účely (na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov) v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

10. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline žalobu z 11.06.2015.

11. Krajský súd v Žiline ako prvostupňový súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia vrátane prvostupňového rozhodnutia, ako aj postupov oboch správnych orgánov v rozsahu danom žalobnými dôvodmi dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju bolo potrebné pri aplikácii § 250j ods. 1 O.s.p. zamietnuť.

12. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku a Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z., a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd poukázal na nutnosť súčasného splnenia 3 nasledujúcich zákonných podmienok pri uplatňovaní výdavkov, a to

- podmienka vecnosti,
- podmienka preukázateľnosti ako aj
- podmienka zaúčtovania.

13. Následne krajský súd vychádzal zo skutočnosti, že žalobca podal dňa 05.02.2007 daňové priznanie typu B k dani z príjmov fyzickej osoby, pričom prostredníctvom neho deklaroval príjmy podľa § 6 zák. č. 595/2003 Z.z. vo výške 67.724.062,-- Sk a k tomu prislúchajúce výdavky vo výške 67.574.408,-- Sk.

V uvedenej súvislosti ďalej krajský súd poukázal na skutočnosti vyplývajúce z opakovaného vypočítania svedkov, z odpovede notárky JUDr. E. J., z čestných vyhlásení ako aj zo znaleckého posudku vypracovaného Bc. K. R..

14. Z vyhodnotených dôkazných prostriedkov pre krajský súd vyplýva, že pokiaľ správca dane dospel k záveru, že faktúry uplatnené na podporu daňových výdavkov žalobcu vo vzťahu k spoločnosti KUNSTAV v sume 1.500.000,-- Sk bez DPH ako aj k spoločnosti G.G.T. v sume 6.445.649,-- Sk sú fiktívne a nepreukázateľné, urobil tak na základe dostatočne zisteného skutkového stavu veci.

Na základe vyššie citovaných záverov krajský súd žalobu zamietol.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

15. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 10.06.2016 (č.l. 76) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu napriek požiadavke zákonodarcu zakotvenej v ustanovení § 205 O.s.p. výslovne neuviedol žiadny zo zákonom uznaných dôvodov odvolania (iba všeobecná

formulácia o rozpornosti rozsudku krajského súdu so zákonom - bod č. 15 na č.l. 78). Preto odvolací súd musel v zmysle § 41 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. vyhodnotiť podané odvolanie podľa jeho obsahu (najmä s prihliadnutím na jednotlivé odvolacie námietky) nasledovne.

16. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- daňové orgány nespochybnili existenciu zlata a to, že zlato bolo dodané, resp. ani príjmy žalobcu, ale spochybnili, že zlato bolo dodané spoločnosťami KUNSTAV a G.G.T.,
- o materiálnom znakom výdavku podľa § 19 a § 21 v nadväznosti na § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. je, že výdavok musí vecne smerovať k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov,
- o je zrejmé a logické, že žalobca musel úplne identický tovar v rovnakých objemoch za odplatu obstaráť od iných dodávateľov,
- námietka proti použitiu výpovede pána D. z 11.03.2008 a výpovede pána T. z 18.03.2008, nakoľko tieto boli získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi,
- o navyše pán W.. T.T. je osobou, ktorá sa svojim spôsobom priamo alebo nepriamo podieľa na trestnej činnosti (viď rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 8 Afs 22/2010 z 24. augusta 2010),
- napriek vnútornej rozpornosti a zmätočnosti výpovede pána D., tento potvrdil obchody so žalobcom, pričom predmetom obchodov bolo zlato,
- nakoľko W.. T. pri preberaní hotovosti odovzdal už podpísané doklady, je možné predpokladať, že tieto doklady nepodpisoval,
- spoločnosť KUNSTAV zlato nepredala žalobcovi, iba vystavila faktúru,
- z judikatúry Súdneho dvora vo veci dane z pridanej hodnoty vyplýva zjavný odklon od koncepcie „osobného plnenia“ (viď napríklad rozsudok Súdneho dvora vo veci C-18/13 Maks Pen EOOD z 13. februára 2014, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8SŽf/59/2011 z 25. septembra 2012, resp. aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8 SŽf/5/2012 z 30. januára 2013).

17. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie.

Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov právneho zastúpenia vo výčíslenej výške 982,84 €.

B)

18. Zo stručného vyjadrenia žalovaného z 29.06.2016 (č.l. 86) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že neobsahuje žiadne nové skutočnosti. Žalobca v odvolaní argumentuje rovnakými námietkami ako v žalobe.

Tiež zdôraznil, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a dospel k správne rozhodnutiu vo veci.

19. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil.

C)

19. Podaním zo 14.03.2017 žalobca navrhol doplniť svoje odvolanie o argumenty, ktoré pôvodne uviedol v žalobe (konkrétne v jej bode 20).

Ďalej na matematicky odôvodnenom modeli žalobca preukazoval, že ak správca dane z výdavkov vylúčil sumu 7.945.649 Sk, potom žalobca mal za takto zmenených podmienok dosiahnuť hrubý zisk vo výške 9.728.633,70 Sk, t.j. pri hrubej obchodnej marži 81,05 %.

20. Ďalej s poukazom na ustanovenia § 1a písm. c), § 2 ods. 2 ako aj § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. sa zamýšľal, prečo správca dane neurčil daň na základe pomôcok, hoci žalobca si nemal pri dokazovaní splniť svoju dôkaznú povinnosť pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností v súvislosti s nákupom zlomkového zlata od dodávateľov spoločností KUNSTAV a G.G.T.

Avšak ak by správca dane počas daňovej kontroly usúdil, že žalobca pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť a daň by určil podľa § 29 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. na základe pomôcok, potom by ako pomôcky mohol použiť porovnateľnú maržu u iných predajcov,

resp. znalecký posudok.

21. Tiež žalobca s poukazom na obdobné ustanovenia Daňového poriadku vyslovil záver, že daňové orgány na základe dokazovania mali dospieť k záveru, že žalobca predával tovar s maržou vo výške viac ako 80 %, tak tento záver v prípade nákupu a predaja zlomkového zlata popiera pravidlá formálnej a právnej logiky a je v rozpore s princípmi ekonomiky.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

22. 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.“) a tiež s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok ako aj na relevantnú judikatúru Súdneho dvora. 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 dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

23. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (*vigilantibus leges sunt scriptae*) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

24. 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 v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania (viď nejasnosti uvedené v bode č. 13) proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka objasnenia podmienky (zásady) vecnosti výdavkov v tom duchu, aby výdavky žalobcu ako daňového subjektu boli uznateľné aj za daňové výdavky.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

25. Z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba 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 (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

26. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po

vyhodnotení závažnosti odvolacích důvodů vo vztáhu k rozsudku krajského soudu a vo vztáhu k obsahu soudního a připojeného administrativního spisu s přihlídnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konstatuje, že nezistil důvod na to, aby sa odchytil od logických argumentů a relevantních právních závěrů spolu so správnou citáciou dotknutých právních noriem obsahnutých v odůvodnění rozsudku krajského soudu, které vytvárajú dostatočné právní východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty preskúmavanej veci spolu s právnymi závermi krajského soudu, Najvyšší soud sa v svojom odůvodnění následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodů odůvodnění rozsudku a doplnění svojich odlišných, resp. doplňujících zistení a závěrů zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu soudu doplnit' odůvodnění prvostupňového soudu o ďalšie dôvody), najmä vo vztáhu k hore vymedzenej právnej otázke.

1) K nezákonnosti důkazných prostředků:

27. Předovšetkým sa musí Najvyšší soud vyjádřit k přípustnosti podání žalobcu označeného ako Doplнение odvolania (vid' bod č. 19 až 21).

Je nepochybné, že zákonodárca aj pre správne súdnictvo v odvolacom konaní prostredníctvom § 246c ods. 1 O.s.p. pripustil podpornú aplikáciu predchádzajúcich častí vrátane Štvrtej časti Občianskeho súdneho poriadku.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v citovanom znení pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

28. Avšak odvoláciu argumentáciu je v zmysle § 205 ods. 3 O.s.p. možné rozširovať s přihlídnutím na koncentračnú zásadu iba v zákonnej lehote na podanie odvolania a to smerom iba proti aplikačným, skutkovým alebo procesným pochybeniam krajského soudu, nie však proti pochybeniam správneho orgánu (v prejednávanej veci daňový orgán), ktoré je nutné špecifikovať v žalobných bodoch prostredníctvom žaloby podanej naopak v inej zákonnej lehote.

Vzhľadom na uvedené ako aj na nejasné vymedzenie odvolacích důvodů sa Najvyšší soud nemohol s dodatočne doručenu argumentáciou žalobcu, pričom Najvyšší soud musí zdôrazniť, že k dodatočnému podaniu došlo viac ako 9 mesiacov od doručenia rozsudku krajského soudu, v odvolacom konaní zaoberať.

Podľa § 205 ods. 3 O.s.p. v citovanom znení rozsah, v akom sa rozhodnutie napáda, a dôvody odvolania môže odvolateľ rozšířit' len do uplynutia lehoty na odvolanie. pre riešenie otázok, ktoré nie sú

2) K nezákonnosti důkazných prostředků:

29. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybné vyplýva z odvolacích námietok, hoci žalobcom nie je *expresis verbis* v odvolacích důvodoch (vid' bod č. 14) explicitne vyjadrený, je sporné skutkové vymedzenie splnění zákonných podmínek na uznání výdavků žalobcu za daňové.

30. Žalobca najmä prostredníctvom odvolania brojí (vid' body č. 3 a 4 a 14) proti nezákonnosti zistenia skutkového stavu žalovaným (primárne správcom dane) po tom, ako Krajský soud v Žiline zrušil predchádzajúce rozhodnutia žalovaného v roku 2011 a to tým tvrdeným názorom, že ak výsluch svedka pána W.. T. nebol dňa 18.03.2008 vykonaný v súlade s ustanoveniami vtedy platného zák. č. 511/1992 Zb. (obdobne aj výsluch pána N.. D.), tento nedostatok nemožno napraviť tým, že pri ďalšom výsluchu tohto svedka, ktorý sa už realizuje v súlade so zákonom, sa svedok iba odvolá na svoju skoršiu, procesne chybnú výpoveď, lebo táto nemôže slúžit' ako dôkaz. Na podporu svojho názoru žalobca odkazuje na obdobný text prijatý trestným kolégiom a publikovaný pod č. R 81/2003.

31. Z citovaného stanoviska vyplýva nasledujúca právna veta:

„Ak výsluch svedka nebol vykonaný v súlade s ustanoveniami Trestného poriadku, tento nedostatok nemožno napraviť tým, že pri ďalšom výsluchu tohto svedka, ktorý sa už realizuje v súlade so zákonom,

sa svedok iba odvolá na svoju skoršiu, procesne chybnú výpoveď, lebo táto ani na hlavnom pojednávaní nemôže slúžiť ako dôkaz."

Pre Najvyšší súd je nepochybné, že uvedená právna veta sa na podmienky vymedzené súčasným Daňovým poriadkom v preskúmvanej veci nemôže aplikovať.

32. Z pôvodného rozsudku Krajského súdu v Žiline z roku 2011 vyplýva, že ním vytýkanou vadou v daňovom konaní nebol obsah výpovede hore uvedených svedkov, ale porušenie zákona v tom, že žalobca ani jeho právny zástupca neboli upovedomení o vypočutí uvedených svedkov.

Avšak z ďalšieho daňového konania a jeho zachytenia v daňovom spise (najmä od prílohy č. 87 až č. 110 ako aj č. 119 až č. 129) nepochybne vyplýva, a žalobca toto nespochybňuje, že správca dane využil v zmysle § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku všetky zákonné a najvhodnejšie prostriedky na opakované predvolanie pánov W. T.Ó. a N. D., vrátane predvolania verejnými vyhláškami, aby zabezpečil menovaným svedkom právo sa k veci opätovne vyjadriť, pričom tak žalobcu ako jeho právneho zástupcu o priebehu neúspešného predvolávania priebežne informoval. V uvedených záznamoch dožiadaných správcov dane je jednoznačne zaznamenané, že napríklad právny zástupca žalobcu netrval na výsluchu svedka pána W. T. (príloha č. 90 daňového spisu).

Podľa § 3 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

33. Obdobne sa právny zástupca vyjadril aj k náprave ďalšieho pochybenia, ktoré vytýkal krajský súd daňovým orgánom, a to k neobdržaniu kópie znaleckého posudku, pričom v daňovom spise sa uvádza, že „nepožaduje kópie znaleckých posudkov, lebo sú rozsiahle" (viď príloha č. 98 ako záznam zo 17.12.2012).

34. Priebeh ďalšieho konania pred správcom dane po zrušení pôvodných rozhodnutí daňových orgánov Krajským súdom v Žiline jednoznačne nasvedčuje tomu, že ním vytýkané vady boli nepochybne zhojené, a nie ako sa domnieva žalobca, mali brániť v ďalšom vykonaní (zopakovaní) výsluchu týchto svedkov.

35. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 11.06.2014 o výsluchu svedka pána N. D. vykonaného za osobnej účasti žalobcu (právny zástupca ospravedlnil svoju neprítomnosť zo zdravotných dôvodov) pre Najvyšší súd vyplýva, že spoločnosť KUNSTAV vystavila fiktívne faktúry na predaj zlata žalobcovi (viď nižšie uvedená odpoveď svedka na otázku č. 5):

„Bol to prípad s pánom I. z Bánoviec nad Bebravou, ktorý mal zlato a chcel ho predat' na faktúru. Faktúra bola vystavená na spoločnosť KUNSTAV s.r.o., ale zlato bolo jeho. Spoločnosti KUNSTAV s.r.o. zlato nebolo dodané, spoločnosť KUNSTAV s.r.o. iba vystavila faktúru pánovi I.. Zlato dodal pánovi K. pán I. z Bánoviec nad Bebravou. Zlato som nemal, vystavil som iba faktúru na základe dohodnutia s pánom I., ktorý pánovi K. zlato dodal v záložni v Piešťanoch. N. D. bol pri odovzdávaní zlata. Jednalo sa o šperky."

príčom finančné prostriedky boli žalobcom vyplatené tretej osobe (pán I.).

36. Tiež námietka žalobcu proti použitiu výpovedi pána W. T. z 18.03.2008 v ďalšom konaní sa stala po predvolaní menovaného ako svedka na deň 23.09.2014 irelevantnou.

Uvedený svedok vo svojich výpovediach jednoznačne poprel obchodovanie spoločnosti G.G.T. so zlatom s tým, že žalobcu nepozná, spoločnosť G.G.T. v roku 2006 sporné faktúry nevystavila a ani finančné prostriedky z týchto faktúr neobdržala.

37. Navyše zo zápisnice o ústnom pojednávaní so svedkom pánom N. D. (príloha č. 107 daňového spisu) pre Najvyšší súd jednoznačne vyplýva, že hoci bol prítomný pri vážení zlata (otázka č. 11), tak k

tomuto vyzval žalobcu z dôvodu, aby táto transakcia neprebíhala na voľnom priestranstve, a vôbec nebol schopný identifikovať na transakcii zúčastnených predajcov, t.j. vrátane pána D..

Hoci svedok pán D. potvrdil obchodovanie so zlatom tak, ako to tvrdí žalobca v odvolaní, tak nielen z jeho výpovedi ale aj z vyššie uvedených výpovedí druhých svedkov (páni D. a T.) vyplýva, že nákup zlata bol žalobcom realizovaný a zaúčtovaný v rozpore s daňovými predpismi. Preto Najvyšší súd uvedenú námietku vyhodnotil ako irelevantnú.

38. K námietke žalobcu, že pán W. T. je osobou, ktorá sa svojim spôsobom priamo alebo nepriamo podieľa na trestnej činnosti s odkazom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 8 Afs 22/2010 z 24. augusta 2010, Najvyšší súd musí poukázať na relevantný text tohto rozsudku, ktoré je citovaný nižšie, nakoľko toto žalobca nevykonal:

„Namítl-li stěžovatel, že dostál povinnosti hodnotit důkazní prostředky jednotlivě, protože „popsal jak jednotliví svědkové včetně pána B. ve věci vypovídali“, nelze mu přisvědčit. Při hodnocení důkazů není možné ztotožňovat s rekapitulací obsahu svědeckých výpovědí. Při hodnocení důkazů je třeba zabývat se m.j. hlediskem jejich závažnosti pro posuzovanou věc. Obdobně není v rámci tohto postupu možné opomenout kategorii jejich věrohodnosti resp. pravdivosti.“

39. Z citovaného textu ako aj z celého obsahu uvedeného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky Najvyšší súd nedospel k záveru, ktorý v svojej odvolacej argumentácii zdôrazňoval žalobca, a to že svedectvo osoby, ktorá sa svojim spôsobom priamo alebo nepriamo podieľa na trestnej činnosti, je alebo môže byť nehodnoverné.

40. Naopak, v súlade s citovaným rozsudkom Najvyšší súd opätovne zdôrazňuje, že zo zásady voľného hodnotení dôkazov v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku vyplýva neviazanosť správcu dane žiadnymi formálnymi pravidlami, ktoré by mali stanoviť, aká je dôkazná závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov. Skutkové závery správcu dane vyplývajúce z jednotlivých dôkazov musia byť dôsledkom racionálneho myšlienkového procesu úradnej osoby, kedy jednotlivé dôkazy v súlade so zásadami logiky hodnotí jednotlivo (prípustnosť a hodnovernosť) ako aj spoločne vo vzájomných jednotlivostiach (vznik možných rozporov).

Na uvedenom základe tejto námietke Najvyšší súd nevyhovel.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení správcu dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

40. Obdobne musel Najvyšší súd vyhodnotiť aj argumentáciu žalobcu, že nakoľko W. T.T. pri preberaní hotovosti odovzdal už podpísané doklady, je možné predpokladať, že tieto doklady nepodpisoval. Z výpovedi menovaného vyplýva, že žiadne doklady a ani obchody v zdaňovacom období nerealizoval.

3) K zásade vecnosti výdavkov:

41. Ďalej žalobca poukazuje na to, že daňové orgány nespochybnili existenciu zlata a to, že zlato bolo dodané, resp. ani príjmy žalobcu, ale spochybnili, že zlato bolo dodané spoločnosťami KUNSTAV a G.G.T. ako dodávateľmi žalobcu. Pri svojej argumentácii žalobca najmä vychádza z materiálneho znaku výdavku podporovaného nielen judikatúrou Ústavného súdu Slovenskej republiky pri výklade všeobecného práva ale aj rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu pri aplikácii slovenského právneho poriadku (najmä ustanovenia § 19 a § 21 v nadväznosti na § 2 písm. i/ zák. č. 595/2003 Z.z.) na obdobné skutkové stavy ako sú v preskúmvanej veci.

Súčasne žalobca vyslovil svoj názor, že je zrejmé a logické to, že musel úplne identický tovar v rovnakých objemoch za odplatu obstarat' od iných dodávateľov.

42. V súvislosti s uvedenou argumentáciou musí Najvyšší súd zdôrazniť, že takto žalobcom sformulovaná argumentácia, ktorá má vychádzať zo zásady vecnosti je v rozpore s ustanovením § 14 v spojení s § 17 ods. 1 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. ako aj § 2 písm. i) zákona č. 431/2002 Z.z. o

účetníctve (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 431/2002 Z.z.“).

Podstatným znakom právneho pojmu daňový výdavok, ktorý je vymedzený v § 2 písm. i) zák. č. 595/2003 Z.z. je jeho zaúčtovanie v účetníctve daňovníka.

43. Najvyšší súd už v svojej judikatúre už upozornil na význam účetníctva pre rozhodovanie daňových sporov, kedy uviedol (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/91/2015 z 24. januára 2017):

„Najvyšší súd vo svojej ustálenej judikatúre nazerá na účetníctvo ako na významný evidenčný zdroj informácií o účtovných prípadoch (§ 2 zák. č. 431/2002 Z.z.) t.j. aj o zdaniteľných obchodoch, ktorých vypovedacia správnosť je garantovaná pripojenými účtovnými dokladmi (§ 6 ods. 1 v spojení s § 10 zák. č. 431/2002 Z.z.) s charakterom preukázateľného (viď § 10 ods. 1 písm. f/ zák. č. 431/2002 Z.z. uvádzajúci okruh zodpovedných osôb) obsahu účtovného prípadu zachyteného v došlej faktúre vystavenej nie žalobcom ale jeho dodávateľmi tovaru.

Medzi relevantné účtovné doklady Najvyšší súd radí aj faktúry, hoci tento pojem je v účetníctve zaužívaný viac prevládajúcou praxou ako právnymi predpismi (legálna definícia sa vyskytuje iba v zák. č. 222/2004 Z.z.), jednoznačne do skupiny účtovných dokladov.

Aj z ustanovenia § 6 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. nepochybne vyplýva, že účelom účtovania je prevod účtovných prípadov (taxatívne vymenovaných zákonodarcom pod písmenami a/ až h/ ustanovenia § 2 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z.) v účtovných knihách prostredníctvom vykonávania účtovných zápisov na základe účtovných dokladov (t.j. aj faktúr), a tieto účtovné zápisy musia v zmysle zásady správneho účtovania (§ 8 ods. 1 a 2 zák. č. 431/2002 Z.z.) spĺňať hore uvedené náležitosti najmä pri uplatnení zásady verného a pravdivého obrazu (§ 7 ods. 1 a 2 zák. č. 431/2002 Z.z.).“

44. V uvedenej súvislosti a s prihliadnutím na ustanovenie § 17 ods. 2 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. je pre Najvyšší súd nepochybné, že najmä podvojný účetníctvo právnických osôb vytvára podklady a s tým súvisiace relevantné údaje (výstupy) pre vyhotovenie daňového priznania na dani z príjmov.

Tiež z uvedeného pre Najvyšší súd vyplýva, že osoba vykonávajúca zaúčtovanie účtovného prípadu na základe svojich odborných znalostí a erudovanosti má a musí vykonávať prvotnú kontrolu oprávnenosti zaúčtovania výdavku (nákladu) ako daňového výdavku v zmysle zák. č. 595/2003 Z.z., k čomu slúži pripojenie podpisu osoby zodpovednej za účtovný prípad (v prejednávanej veci tvrdené výdavky za nákup zlomkového alebo iného zlata). Táto osoba potom potvrdzuje na účtovný doklad svojim podpisom skutočnosť, o ktorej má hodnoverné vedomosti (napríklad tým, že bola osobne prítomná, alebo dostala informáciu od zodpovednej osoby, o ktorej nemá pochybnosti), že tovar bol dodaný alebo služba bola poskytnutá.

Podľa § 14 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení základ dane sa zistí podľa § 17 až 29.

Podľa § 6 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10).

Podľa § 10 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovný doklad je preukázateľný účtovný záznam, ktorý musí obsahovať

- a) označenie účtovného dokladu,
- b) obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,
- c) peňažnú sumu alebo údaj o cene za mernú jednotku a vyjadrenie množstva,
- d) dátum vyhotovenia účtovného dokladu,
- e) dátum uskutočnenia účtovného prípadu, ak nie je zhodný s dátumom vyhotovenia,
- f) podpisový záznam osoby (§ 32 ods. 3) zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie,
- g) označenie účtov, na ktorých sa účtovný prípad zaúčtuje v účtovných jednotkách účtujúcich v sústave podvojného účetníctva, ak to nevyplýva z programového vybavenia.

Podľa § 10 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná vyhotoviť účtovný doklad bez zbytočného odkladu po zistení skutočnosti, ktorá sa ním preukazuje, a to tak, aby bolo možno určiť obsah každého jednotlivého účtovného prípadu spôsobom podľa § 8 ods. 5.

Podľa § 7 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účetníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 7 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v citovanom znení zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak

obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

45. Tiež musí Najvyšší súd zdôrazniť, že právo nie je bezmocné, pokiaľ osoba zodpovedná za zaúčtovanie účtovného prípadu nerešpektuje citovaný zák. č. 431/2002 Z.z., nakoľko potom uvedeným postupom môže naplniť skutkovú podstatu trestného činu (§ 259, resp. § 260 Trestného zákona).

4) K možnosti aplikácie judikatúry SD na oblasť priamych daní:

46. Žalobca záverom namietal, že z judikatúry Súdneho dvora vo veci dane z pridanej hodnoty vyplýva zjavný odklon od koncepcie „osobného plnenia“, pričom odkázal predovšetkým na rozsudok Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-18/13 Maks Pen EOOD z 13.februára 2014, resp. na rozsudok Súdneho dvora vo veci sp.zn. C-277/14 PPUH Stehcemp z 22.10.2015 a tiež na vnútroštátny rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 8Sžf/59/2011 z 25. septembra 2012, resp. na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8 Sžf/5/2012 z 30. januára 2013.

Pri uvedených rozsudkoch žalobca najmä argumentuje tým, že nie je možné zdaniteľnej osobe zamietnuť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru.

47. V uvedenej súvislosti musí Najvyšší súd zdôrazniť, že režim dane z pridanej hodnoty ako dane patriacej do skupiny nepriamych daní vrátane judikatúry súdov rozhodujúcich v tejto právnej oblasti vychádza z celkom odlišných princípov ako je režim dane z príjmov. Navyše v oblasti harmonizácie priamych daní je Európska únia veľmi zdržanlivá, a samotnú právnú úpravu ponecháva najmä na jednotlivých členských štátoch.

Preto nie je možné výsledky aplikačnej praxe pri rozhodovaní o sporoch z oblasti nepriamych daní všeobecne prenášať na nepriame dane tak, ako to činí žalobca.

V.

48. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobcom uvedené výdavky nespĺňajú zákonné podmienky pre ich uznanie za daňové výdavky.

Počas konania Najvyšší súd mu z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

49. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného, po objasnení, prečo nie je možné žalobcom navrhovanú judikatúru aplikovať na preskúmanú vec, ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1Sžf/91/2015 z 24. januára 2017, pri ktorom Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena

právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

50. Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 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), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

51. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

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