



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **P. Š. – I. T., N.**, proti žalovanému: **Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Mierová č. 23, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 38800/2006 zo dňa 25.06.2007, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/68/2007-103 zo dňa 18.11.2008, takto

### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/68/2007-103 zo dňa 18. novembra 2008 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. 38800/2006 zo dňa 25. júna 2007 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. c/, e/ OSP a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

### **O d ô v o d n e n i e :**

Krajský súd v Nitre rozsudkom č.k. 11S/68/2007-103 zo dňa 18.11.2008 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 38800/2006 zo dňa 25.06.2007, ktorým žalovaný potvrdil platobný výmer na spotrebnú daň z minerálneho oleja vydaný Colným úradom v Nitre sp.zn. 42682/2006-6138 zo dňa 03.07.2006, ktorým určil žalobcovi základ spotrebnej dane z minerálneho oleja za zdaňovacie

obdobie od 01.01.2002 do 31.12.2003 v množstve 317725 litrov pri teplote 15°C pre plynový olej a vyrubil spotrebnú daň z minerálneho oleja za zdaňovacie obdobie od 01.01.2002 do 31.12.2003 vo výške 3 558 320,-- Sk a zároveň predpísal žalobcovi podľa § 31 ods. 3 zák.č. 239/2001 Z.z. o spotrebnej dani z minerálnych olejov v znení neskorších predpisov (ďalej len zák.č. 239/2001 Z.z.) v spojení s § 45 ods. 2 zák.č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja (ďalej len zák.č. 98/2004 Z.z.) zvýšenie dane vo výške 25% z dodatočne určenej dane vo výške 889 630,-- Sk.

Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že v tomto prípade je rozhodujúce, že žalobca bol registrovaný na colnom úrade ako registrovaný obchodník, oprávnený na obchodovanie z minerálnymi olejmi, pričom jeho povinnosťou bolo nakupovať minerálne oleje za cenu so spotrebnou daňou, ktorá sa preukazovala splnením podmienok upravených v § 24 ods. 2 zák.č. 239/2001 Z.z. Žalobca nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, čím mu vznikla povinnosť podľa § 4 písm. j/ zákon č. 239/2001 Z.z. a stal sa daňovým dlžníkom, keďže colnému úradu nepodal daňové priznanie v zákonom stanovenej lehote a aj daň nezaplatil. Správca dane preto postupoval v súlade so zákonom a na základe výsledku daňovej kontroly mu určil základ dane podľa § 44 zák.č. 511/1992 Zb., vyrubil spotrebnú daň a podľa § 31 ods. 3 zákona č. 239/2001 Z.z. predpísal jej zvýšenie vo výške 25% dodatočne určenej dane. Krajský súd zdôvodnil, že samotný zák.č. 239/2001 Z.z. neupravoval postup daňovníka o spôsobe akým si mal preverovať, či obchoduje s platiteľom spotrebnej dane, resp. či osoba, s ktorou obchoduje je skutočne osobou, za ktorú sa vydáva a koná v mene označenej spoločnosti podľa údajov v Obchodnom registri. Uvedené zákony ponechávajú na zváženie daňového subjektu, akým spôsobom si preverí dôveryhodnosť obchodných partnerov. Ak si identitu, resp. dôveryhodnosť nepreverí, vystavuje sa riziku, že sám sa stane platiteľom spotrebnej dane z minerálnych olejov, ak sa preukáže, že tovar, ktorý nakúpil od označených dodávateľov nebol zaťažený spotrebnou daňou z minerálnych olejov. Z uvedených dôvodov súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie ako aj postup colných orgánov boli v súlade so zákonom a preto žalobu zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca uvádzajúc, že odvolanie podáva z dôvodu, že súd prvého stupňa neúplne zistil skutkový stav a vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa odvolateľa krajský súd dostatočne neobjasnil preukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia minerálnych olejov žalobcom, upriamil svoju pozornosť len na žalobcu, pričom úlohou súdu malo byť zistenie skutočného stavu veci,

najmä ako to bolo s nákupom predmetných minerálnych olejov, prepravou a zaplatením vystavených faktúr. Krajský súd sa podstatnými a rozhodujúcimi otázkami vôbec nezaoberal. Odvolateľ je názoru, že správca dane ako aj žalovaný neoprávnene vyrubili žalobcovi spotrebnú daň a postupovali v rozpore so zákonom.

Záveru žalovaného, správcu dane a prvostupňového súdu považuje za nesprávne, keďže vychádzali zo skutkových zistení na podklade neexistujúcich dôkazov, čo je v rozpore so zákonom, keďže veľmi dobre vedeli, odkiaľ žalobca nakupoval naftu a za akých podmienok. V tomto smere bol preto krajský súd povinný v záujme objektívnosti a spravodlivého súdneho konania vykonať dokazovanie nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia správneho orgánu, čo tento súd neučinil. V jeho postupe vidí odvolateľ porušenie zákona, keďže sa dôsledne neriadil zásadou materiálnej pravdy, z ktorej rozhodnutie správneho orgánu musí vychádzať. Medzi základné princípy spravodlivého súdneho konania patrí aj princíp rovnosti zbraní, kontradiktórnosť súdneho konania, právo osobnej prítomnosti na konaní a zákaz diskriminácie vlastnej osoby. Dal do pozornosti aj odporúčanie č.80 Rady Európy, ktoré má rozhodujúci význam pre správne uváženie. Zdôraznil, že ak by žalovaný uvedené odporúčanie aplikoval, musel by dospieť k presvedčeniu, že spotrebnú daň mal vyrubiť dodávateľom žalobcu, teda spoločnostiam G., spol. s r.o., Z. a P., spol. s r.o., Š. pretože správny orgán v prípade aplikácie správneho uvažovania musí vychádzať len a len zo skutočností, ktoré sú relevantné pre predmetnú vec, zachovávať nestrannosť a objektivitu, jednoznačne dodržiavať princíp nezneužitia uváženia, dôsledne rešpektovať v konaní a rozhodovaní princíp rovnosti pri aplikácii právnych noriem a svojim rozhodovaním prispieť k udržaniu právnej istoty.

Odvolateľ považuje posledný odsek na strane 2 a prvý odsek na strane 3 odôvodnenia rozsudku za veľké klamstvo, pretože skutočnosti tam uvedené odporujú spôsobu realizácie nákupu minerálnych olejov s dodávajúcimi spoločnosťami v spoločnosti P. D., a.s. V tomto smere ide len o konštatovanie, pričom krajský súd mal vykonať dokazovanie, v ktorom mu nič nebránilo. Žalobca uviedol, že závery o tom, že dodávka predmetných minerálnych olejov bola vyfakturovaná fiktívnymi faktúrami, nebola hodnoverne preukázaná. Nestačí, aby konatelia dodávajúcich spoločností uviedli, že žalobcu nepoznajú, nikdy s ním neobchodovali, predmetné faktúry nevystavili, ani mu motorovú naftu nikdy nedodali. Uvedené považuje žalobca za neobjasnené, keďže ku dňu podania odvolania neprišlo ku konfrontácii medzi žalobcom a uvedenými osobami, čo mohol žalovaný za účelom zistenia skutkového stavu veci

v každom prípade učiniť a čo neurobil. Žalobca požaduje, aby sa tieto záležitosti riadne prešetrili, čo je dôvodom, aby rozhodnutie žalovaného odvolací súd zrušil a žalovaný aby sa zaoberal vyšetrovaním vzťahov medzi spoločnosťou P. D., a.s. a uvedeným spoločnosťami ako aj žalobcom. Žalobca sa nemal možnosť vyjadriť k týmto otázkam, nemal možnosť v správnom konaní klásť otázky svedkom, čím prišlo k porušeniu rovnosti zbraní. Rozhodnutie žalovaného považuje z týchto dôvodov za nezákonné, keďže nezodpovedá skutočnému stavu veci. Žalobca ďalej navrhol, aby bol ustanovený súdny znalec z odvetvia daní a financií na posúdenie všetkých otázok spojených s objasnením podstaty spotrebnej dane z minerálnych olejov v kontexte povinnosti žalobcu zaplatiť túto daň. Žalobca zdôraznil, že žalovaný urobil závažnú chybu, keď odovzdal licenciu na obchodovanie s minerálnymi olejmi neoprávneným osobám, keďže žalovaný v postavení štátneho orgánu má iné možnosti ako bežný podnikateľ, teda overiť si totožnosť tých subjektov, ktoré si prídu prevziať doklad na podnikanie s minerálnymi olejmi.

Odvolateľ ďalej uviedol, že krajský súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, keďže v odôvodnení rozhodnutia neuvádza v čom žalobca nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja. Za nesprávne právne posúdenie veci je podľa žalobcu potrebné považovať také pochybenie súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav, teda taký prípad, keď krajský súd síce aplikoval správne určený právny predpis, ale vôbec ho neinterpretoval na daný skutok, v čom vidí žalobca porušenie zákona. Každopádne je názoru, že nebolo preukázané, že by žalobca nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, čím sa krajský súd vôbec nezaoberal.

S poukazom na uvedené navrhol odvolateľ súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/68/2007-103 zo dňa 18.11.2008 zrušil a aby mu vec vrátil na ďalšie konanie.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný uvádzajúc, že vo veci uskutočnil ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti G., s.r.o., s J. T., ktorý do zápisnice dňa 29.10.2004 uviedol, že nikdy neobchodoval s minerálnymi olejmi, uvedené faktúry nevystavoval, ani nikomu nedal splnomocnenie a žalobcu nepozná. Dňa 03.11.2004 uskutočnil colný úrad pojednávanie s J. S., konateľom spoločnosti P., s.r.o., ktorý mal uviesť, že dal M. P. dispozičné právo na manipuláciu s firemným účtom, avšak plnú moc mu neudelil. Čo sa týka faktúr vystavených žalobcovi vyhlásil, že podpis nachádzajúci sa na sporných faktúrach nie je jeho, je len napodobnený a žalobcu nepozná. Faktúry za spoločnosť P., s.r.o. nevystavoval,

nevedol žiadne účtovníctvo, nemal žiadne doklady. Spoločnosť P., s.r.o., ktorej je konateľom, s jeho vedomím nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť.

Žalovaný zároveň uviedol, že v súvislosti s fiktívnymi faktúrami sa viedlo trestné konanie, pričom colný úrad požiadal o súčinnosť Prezídium policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite Stred, oddelenie vyšetrovania. Colnému úradu boli poskytnuté výpovede svedkov a obvinených, z ktorých vyplynulo, že obvinený A. A. potvrdil výpovede J. S. v daňovom konaní a podrobne opísal na základových a ložiskových olejov z P. D., a.s., ktoré miešali s motorovou naftou. Ďalej uviedol, že v letnom období tieto oleje predávali priamo ako motorovú naftu, pričom nikdy nekupovali motorovú naftu. Tieto výpovede odcitoval aj do svojho rozhodnutia. Keďže na podklade uvedených skutočností vzniklo colnému úradu podozrenie, že v prípade minerálneho oleja zakúpeného žalobcom od spoločnosti P., s.r.o., a G., s.r.o., zostal žalobca daňovým dlžníkom podľa § 5 písm. j/ zákona č. 239/2001 Z.z., pretože nevie preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, ktorý má v držbe podľa § 4 písm. j/ zák.č. 239/2001 Z.z. vzniká žalobcovi daňová povinnosť. Z dôvodu, že podľa vyjadrení konateľov uvedených spoločností žalobcovi nedodali minerálny olej, ani mu nevystavili faktúry a keďže žalobca nepreukázal, že z predmetného minerálneho oleja bola odvedená spotrebná daň do štátneho rozpočtu Slovenskej republiky, boli vydané napadnuté rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného.

Žalovaný zotrváva na svojich záveroch obsiahnutých v napadnutých rozhodnutiach, pričom zdôraznil, že podľa § 24 ods. 2 zák.č. 239/2001 Z.z. definuje, že za preukázateľne zdanený minerálny olej sa na účely tohto zákona považuje minerálny olej doložený dokladom potvrdzujúcim jeho nadobudnutie za cenu s daňou a doklad potvrdzujúci zaplatenie dane v cene minerálneho oleja, napr. daňovým dokladom, dokladom z registračnej pokladne čerpacej stanice pohonných látok, výpisom z účtu v banke, výdavkovým pokladničným dokladom a keďže vyššie uvedené faktúry neboli vystavené platiteľom dane, nemôžu byť tieto uznané za daňové doklady na účely zákona o DPH, ani na účely spotrebnej dane z minerálneho oleja a nemôžu byť zohľadnené ako doklady potvrdzujúce nadobudnutie minerálneho oleja so spotrebnou daňou. V tomto prípade podľa žalovaného nestačí len preukázanie dokladu ako takého, ale taký doklad musí vierohodne preukázať dodávateľ tovaru – minerálneho oleja. Obchodný prípad musí mať subjekty, ktoré sú identifikovateľné, musia mať oprávnenie obchodovať s tovarom, ktorý je predmetom odberu a dodávky. Iba v takom prípade je možné považovať preukázanie potrebných dokladov za vierohodné

pre daňové konanie. V tomto prípade tomu tak nebolo, pretože v skutočnosti subjekt označený na dokladoch ako dodávateľ, nebol totožný so skutočným dodávateľom tovaru. Žalovaný zdôraznil, že daňové zákony spočívajú na princípe objektívne zodpovednosti, čo znamená zodpovednosť subjektov za ich protiprávne konanie bez ohľadu na ich zavinenie, keďže zavinenie nie je pojmovým znakom daňového deliktu a preto správca dane preukazuje iba porušenie právnej povinnosti, čo bolo v danom prípade nepochybne preukázané.

Žalovaný považuje napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/68/2007-103 zo dňa 18.11.2008 po vecnej a formálnej stránke za vydaný v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhol odvolaciemu súdu, aby predmetný rozsudok krajského súdu potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a to v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) a po vypočutí účastníkov konania na pojednávaní (§ 250ja ods. 2 veta druhá OSP) dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a preto rozsudok súdu prvého stupňa zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3 veta prvá OSP).

Súd sa zaoberal obsahom napadnutých rozhodnutí žalovaného a Colného úradu v Nitre zn. 42682/2006-6138 zo dňa 03.07.2006, oboznámil sa s obsahom pripojeného rozsiahleho administratívneho spisu, ako aj spisu krajského súdu a dospel k záveru, že námietky uplatnené v žalobe týkajúce sa procesných pochybení v colnom konaní sú opodstatnené. Z obsahu pripojených spisov predovšetkým odvolací súd zistil, že Colný úrad v Nitre vykonal okrem iného aj dve ústne pojednávania a to dňa 29.10.2004, z ktorého bola spísaná zápisnica zn. 46-94-2004/106, na ktorom bol vypočutý konateľ spoločnosti G., spol. s r.o. J. T. Z obsahu uvedenej zápisnice, ktorá sa stala jedným z podkladov napadnutých rozhodnutí však nevyplýva, či bol J. Torák, konateľ uvedenej spoločnosti vypočutý ako účastník konania, resp. ako svedok.

Uvedené pochybenie vyplynulo aj zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 03.11.2004, ktoré sa uskutočnilo pred Colným úradom v Nitre, s miestom ústneho pojednávania OR PZ Z., Úrad kriminálnej a justičnej polície, detašované pracovisko Š., na

ktorom sa zúčastnil J. S., konateľ spoločnosti P., spol. s r.o., Š., ktorá mala byť jedným z dvoch sporných dodávateľov žalobcu motorovej nafty alebo iných minerálnych olejov v rozhodujúcom období, pričom rovnako z obsahu zápisnice nevyplývalo, že by uvedená osoba mala byť vypočítaná ako svedok. Z obsahu administratívneho spisu nebolo možné zistiť, či bol žalobca na uvedené ústne konania predvolaný, avšak s poukazom na obsah vyššie citovaných zápisníc, považuje odvolací súd za preukázané, že colný úrad pochybil, keď vyjadrenie konateľov spoločností G., spol. s r.o., J. T. a spoločnosti P., spol. s r.o., Š. J. S., použil v konaní bez toho, aby daňovému subjektu, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (žalobca) umožnil klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní (§ 15 ods. 5 písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 7 citovaného zákona a § 44 ods. 1 zákona č. 98/2004 Z.z.)

Podľa § 6 ods. 1 zák.č. 511/1992 Zb. účastníkmi daňového konania sú daňové subjekty.

Podľa § 6 ods. 2 citovaného zákona na daňovom konaní sa môžu zúčastniť aj tretie osoby, ak ich správca dane na daňové konanie prizve; tieto osoby majú postavenie účastníka konania.

Podľa § 6 ods. 3 zák.č. 511/1992 Zb. tretími osobami sú svedkovia, osoby, ktoré majú listinné a iné veci potrebné v daňovom konaní, znalci, audítori a tlmočníci, ručiteľia, poddlžníci a platitelia pôsobiaci v rámci zabezpečovacieho a vymáhacieho konania, správcovia konkurznej podstaty, osobitní správcovia, zástupcovia správcu alebo vyrovnávací správcovia, štátne orgány a obce, ďalšie osoby, ktoré majú povinnosť v súčinnosti v daňovom konaní v rozsahu a spôsobom ustanoveným týmto zákonom.

Z obsahu predmetného spisu je nepochybné, že v tomto prípade sa daňová kontrola uskutočňovala u žalobcu v zmysle § 40 ods. 5 zák.č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v spojení s § 15 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, o výsledku ktorej by bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly zn. 34244/2006-6138 zo dňa 30.05.2006. Protokol bol so zástupcom daňového subjektu prerokovaný dňa 19.06.2006. Zástupca daňového subjektu odmietol podpísať protokol, pretože nesúhlasil s prijatím záveru o vzniku daňovej povinnosti daňovému subjektu.

Uvedené procesné pochybenia považuje odvolací súd za takú vadu konania, ktorá mohla mať na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a z uvedených dôvodov zrušil preskúmané rozhodnutie správcu dane č. 42682/2006-6138 zo dňa 03.07.2006 ako aj rozhodnutie žalovaného zo dňa 25.06.2007, ktorým rozhodnutie správcu dane potvrdil a keďže prvostupňový súd vychádzal zo záveru, že sa stotožnil so stanoviskami správcu dane ako aj žalovaného a potvrdil rozhodnutie žalovaného, odvolací súd rozsudok krajského súdu z uvedených dôvodov zmenil poukazujúc aj na nedostatočne zistený skutkový stav veci (§ 250j ods. 2 písm. c/, e/ OSP).

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa s § 246c ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1, 2 OSP a § 250k ods. 1 veta druhá OSP tak, že náhradu trov konania nepriznal úspešnému žalobcovi z dôvodov hodných osobitného zreteľa, za ktoré považuje senát odvolacieho súdu nedostatočne zistený skutkový stav veci, na objasnení ktorého sa podieľajú rovnako žalobca aj žalovaný.

**P o u ě n i e :** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 28. mája 2009

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková