



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu **P. M.**, bytom v D., zastúpeného *JUDr. K. K.*, advokátkou so sídlom v B., proti žalovanému **Colnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Mierová č. 23, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 55160/2007 z 25. marca 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne z 23. septembra 2009, č.k. 11S/41/2009-50, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne z 23. septembra 2009, č.k. 11S/41/2009-50, **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**.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods.1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto rozsudku, ktorým ako odvolací orgán podľa § 48 ods.5 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej

v texte len „zák.č. 511/1992 Zb.“) potvrdil napadnuté rozhodnutie – platobný výmer Colného úradu Trenčín zn. 43846/2007-6638 z 18.9.2007. Uvedeným platobným výmerom 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 nadväznosti na § 45 ods.2 zák.č. 98/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, žalobcovi ako daňovému subjektu

- za zdaňovacie obdobie február 2002

1. bola ***dodatočne určená daň vo výške 430 080 Sk***, ktorá daňová povinnosť vznikla podľa § 4 písm. j/ zák.č. 239/2001 Z.z. dňom zistenia držby minerálneho oleja, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevie právnická osoba alebo fyzická osoba preukázať, čo predstavovalo v zdaňovacom období február 2002 množstvo 38.400 litrov minerálneho oleja,

2. bolo ***predpísané zvýšenie dane*** vo výške 25% z dodatočne určenej dane ***v sume 107 520 Sk***,

a za zdaňovacie obdobie marec 2002

3. bola ***dodatočne určená daň vo výške 219 520 Sk***, ktorá daňová povinnosť vznikla podľa § 4 písm. j/ zák.č. 239/2001 Z.z. dňom zistenia držby minerálneho oleja, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevie právnická osoba alebo fyzická osoba preukázať, čo predstavovalo v zdaňovacom období marec 2002 množstvo 19.600 litrov minerálneho oleja,

4. bolo ***predpísané zvýšenie dane*** vo výške 25% z dodatočne určenej dane ***v sume 54 880 Sk***,

s tým, že žalobcovi bola uložená povinnosť horeuvedené sumy zaplatiť v lehote 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti platobného výmeru na účet Colného úradu Trenčín.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, v rozsahu žalobných dôvodov, konštatoval, že vo veci bol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav a z neho vyvodený správny právny záver. Poukázal na skutočnosť, že pri daňovej kontrole bola u žalobcu zistená držba minerálneho oleja, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevedel

preukázať v súlade so zák.č. 239/2001 Z.z., pričom žalovaný vychádzal z toho, že žalobca nenadobudol minerálne oleje od spoločnosti, na ktorú boli vystavené účtovné doklady a že nie je preukázané dodanie tovaru spoločnosťou N.. Uviedol, že tento záver správne orgány prijali z dôvodu, že v čase vystavenia faktúr 03/02-2002, 04/02-2002 a 06/03-2002 dodávateľ uvedený na faktúrach de iure neexistoval, pretože nebol zapísaný v obchodnom registri (zápis až 8. marca 2002 a faktúry sú z februára 2002 a z 5. marca 2002) a nemal pridelené IČO. Preto doklady vystavené týmto subjektom do 8. marca 2002, ktorý právne neexistoval v čase vydania dokladu, nie sú daňovými dokladmi a nemožno na ne prihliadať (§ 29 ods. 9 zák.č. 511/1992 Zb.). Krajský súd tiež konštatoval, že N., S. do 18. marca 2002 nebol ani platca dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), hoci je DPH na faktúrach vyčíslená a najmä do 15. marca 2002 nemohol s minerálnymi olejmi obchodovať, pretože **nemal takýto predmet činnosti povolený** a okrem toho faktúry č. 03/02-2002, 04/02-2002, ktoré predložil žalobca, nemal dodávateľ N., S. v účtovnej evidencii, čím je spochybnená ich správnosť a vierohodnosť. Poukázal na skutočnosť, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nevedel preukázať spôsob nadobudnutia motorovej nafty a predložiť doklad o nadobudnutí motorovej nafty a tým nevedel ani preukázať, či z takto nadobudnutých minerálnych olejov bola odvedená spotrebná daň. Krajský súd zdôraznil, že zodpovednosti sa žalobca nemôže zbaviť vyhlásením, že konal v dobrej viere a dodávateľ ho podviedol, pretože mal možnosť si existenciu obchodného partnera preveriť a ak tak neurobil, dostal sa do rizika. Ohľadne námietky žalobcu, že žalovaný nevzal do úvahy všetky skutočnosti v súvislosti so zmenou mena bývalej spoločnosti A., odvolací súd konštatoval, že zmena obchodného mena a pridelenie IČO (nezáleží na tom, že išlo o to isté IČO) má konstitutívny charakter a do zápisu zmeny do obchodného registra mal dodávateľ používať pôvodné meno.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu v zákonnej lehote podal žalobca odvolanie, v rámci ktorého poukázal na svoje písomné vyjadrenie v priebehu súdneho konania – zrealizované na základe výzvy súdu k vyjadreniu žalovaného k žalobe – v ktorom podrobnejšie vysvetlil skutkový a právny stav, ktorý ozrejmil už v žalobe. Zároveň poukázal na rozpory vo vyjadrení žalovaného, keď uviedol, že

1. žalobcom predložené daňové doklady nepreukazujú pôvod a spôsob nadobudnutia motorovej nafty, keďže na faktúre je uvedený názov obchodnej spoločnosti N., S., čo bola **zmena obchodného mena spoločnosti A. I., S.** a daňové doklady 3/02-2002, 4/02-2002 a 6/03-2002 považoval za fiktívne, nakoľko podľa jeho názoru spoločnosť N., S. v tom

čase neexistovala a tieto faktúry neuznal ako doklady preukazujúce spôsob a pôvod nadobudnutia motorovej nafty, pričom sa odvolával na § 13 ods.2 písm. a/ zák.č. 98/2004 Z.z. o minerálnych olejoch. Žalovaný pritom nevzal do úvahy skutočnosť, že *zmenou obchodného mena nevznikla nová spoločnosť, o čom svedčí i IČO spoločnosti*, ktoré je uvedené na vyššie uvedených faktúrach.

2. žalovaný odkazoval na § 29 ods.9 zák.č. 511/1992 Zb., t.j., že na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovom konaní neprihliada, avšak napriek tomu tieto doklady, ktoré na jednej strane neuznal, zbral do úvahy pre svoju potrebu a dodatočne podľa nich vymeral žalobcovi spotrebnú daň, pričom správca dane neuviedol v rozhodnutí jeden z najpodstatnejších faktov, t.j. spôsob akým sa dopracoval k samotnému základu dane,

3. žalovaný si daňovú kontrolu zjednodušil tým, že niektoré faktúry vyhlásil za fiktívne, ale tieto použil ako základ dane pre dodatočné určenie spotrebnej dane. Podľa názoru žalobcu, ak ich spochybnil a vyhlásil za fiktívne, tieto nemal použiť ani na vyrubenie dane, ale mal použiť iný náhradný spôsob na určenie základu spotrebnej dane ako napríklad :

a/ evidenciu z počítačiel,

b/ fyzické odpočítanie stavu na meračoch prietoku naftu u žalobcu ako daňového subjektu,

c/ prípadne použiť ustanovenie § 29 ods.5 zák.č. 511/1992 Zb.

4. ani jedno z vydaných rozhodnutí sa nezmieňuje o tom, akým spôsobom sa dopracoval správca dane k určeniu základu dane, ktorý je základným predpokladom pre správne a zákonné vymeranie dane – pričom táto povinnosť vyplýva z § 29 ods.2 zák.č. 511/1992 Zb..

Žalobca uviedol, že nesúhlasí s rozsudkom krajského súdu, nakoľko správca dane nepreukázal akým spôsobom určil základ dane a z ktorého následne vyrubil dodatočne spotrebnú daň. Zdôraznil, že napadnutým rozhodnutím a postupom žalovaného bol ukrátený na svojich právach v zmysle § 247 ods.1 O.s.p. Rozhodnutie žalovaného podľa názoru žalobcu bolo vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu a je v rozpore s § 2 ods.1,3 a § 6 zák.č. 511/1992 Zb. Z uvedených dôvodov navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že horeoznačené rozhodnutie žalovaného

z 25. marca 2009 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie. Zároveň žiadal, aby mu boli nahradené trovy konania, ktorých výšku v rámci odvolania písomne nešpecifikoval.

Žalovaný správny orgán vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Ohľadne námietky žalobcu – že žalovaný na jednej strane neuznal doklady, ktorými žalobca preukazuje pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, no na strane druhej ich zobral do úvahy pre svoju potrebu a dodatočne podľa nich vymeral žalobcovi spotrebnú daň, pričom sám správca dane neuviedol jeden z najpodstatnejších faktov, a to spôsob, akým sa dopracoval k samotnému základu dane a že daňovú kontrolu si zjednodušil správca dane tým, že niektoré faktúry vyhlásil za fiktívne, aby tieto použil ako základ dane pre dodatočné určenie spotrebnej dane – uviedol, že žalobca doteraz ani v jednom svojom podaní, či to už bolo odvolanie voči prvostupňovému rozhodnutiu (platobnému výmeru) alebo žaloba podaná voči rozhodnutiu žalovaného, uvedenú skutočnosť nenamietal, a preto sa ňou ako žalovaný, tak ani krajský súd nemohol zaoberať a k nej vyjadriť. V tomto smere poukázal na ust. § 250j ods.1 O.s.p. v zmysle ktorého súd preskúmava rozhodnutie a postup správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe („v medziach žaloby“). Žalovaný zároveň uviedol, že v konaní bolo jednoznačne ustálené, že žalobca zrealizoval príjem dodávky motorovej nafty od spoločnosti N., S. v období roku 2002 na základe faktúr, ktoré mal žalobca riadne zaevidované vo svojom účtovníctve, ale neboli zaúčtované v účtovníctve spoločnosti N., S. a preverovaním bolo ďalej zistené, že spoločnosť N., S. má na výstupe v účtovnej evidencii zaúčtované faktúry, ktoré sa nenachádzali v účtovnej evidencii žalobcu.

Žalovaný poukázal na skutočnosť, že právo daňového subjektu, t.j. žalobcu aktívne sa vyjadrovať ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole spolu s princípom bremena tvrdenia a dôkazného bremena, spolu so zásadou voľného hodnotenia dôkazov vytvára zákonný procesný priestor na riadne zisťovanie skutkového stavu v posudzovanej veci, pričom vybočenie z takto vymedzeného priestoru v procese daňového dokazovania má jednoznačne za následok nedostatočné zistenie skutkového stavu veci, čo je porušením zásady zákonnosti. Za takéto vybočenie však podľa názoru žalovaného nie je možné v žiadnom prípade chápať stav spočívajúci v nezabezpečení dôkazných prostriedkov správcom dane, ktoré by mali preukázať správnosť tvrdení žalobcu, a to najmä za situácie, keď správca dane spochybnil tieto tvrdenia, resp. dôkazy predložené žalobcom (napr. predložené účtovné doklady). Zdôraznil, že colný úrad vo svojom rozhodnutí uviedol, aké množstvo motorovej

nafty bolo rozhodujúcim množstvom pre vznik daňovej povinnosti. Zo skutkového stavu veci je zrejmé, že Protokol z opakovanej daňovej kontroly bol so žalobcom riadne prerokovaný a tento riadne na znak súhlasu podpísal s tým, že súčasťou predmetného protokolu boli všetky kontrolné zistenia, t.j. aj ustanovenia o jednotlivých uskutočnených dodávkach minerálneho oleja s uvedením množstva, pričom na základe takto ustáleného stavu veci bol potom určený základ dane. Pokiaľ ide o spochybnenie účtovných dokladov, ich spochybnenie je potrebné vnímať vo vzťahu k preukazovaniu pôvodu a spôsobu, na ich základe nadobudnutého, minerálneho oleja – motorovej nafty, nie však pokiaľ ide o zistenie množstva dodávok, nakoľko uvedené žalobca nikde a nikdy nenamietal (spornou nie je otázka kvantity takto nadobudnutého minerálneho oleja, ale spornou je otázka preukazovania spôsobu nadobudnutia minerálneho oleja, keď nie je zrejmý dodávateľ). Taktiež výpočet výšky spotrebnej dane bol súčasťou ako predmetného protokolu, tak aj samotného platobného výmeru, kde bolo presne uvedené, aké je rozhodujúce množstvo minerálneho oleja s uvedením príslušného zdaňovacieho obdobia spolu s uvedením príslušnej sadzby dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, *v medziach žaloby* a v rozsahu odvolania žalobcu /§ 212 ods.1 O.s.p./, a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods.2 vety prvej O.s.p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 18. marca 2010 (§ 156 ods.1 a ods.3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia /§ 250i ods.1 O.s.p./.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým bola žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 31

ods.3 zák.č. 239/2001 Z.z. v nadväznosti na § 45 ods.2 zák.č. 98/2004 Z.z. dodatočne určená daň a zvýšenie dane, a to za zdaňovacie obdobie február 2002 a marec 2002.

Ohľadne odvolacích dôvodov žalobcu odvolací súd považuje v prvom rade za potrebné uviesť, že v správnom súdnictve súd preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu **v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe**, t.j. v medziach žaloby (§ 250j ods.1 O.s.p.), pričom rozsahom tvrdení tvrdených v žalobe je súd viazaný a nemôže ho prekročiť. V správnom súdnictve totiž platí koncentračná zásada, keď žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, avšak rozširovať ich môže len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 250b ods.2 O.s.p.). Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného ani na pojednávaní. To znamená, že k žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadať. Z tohto dôvodu nové dôvody (uvedené pod bodmi 2,3,4) uvedené v odvolaní žalobcu nebolo možné pri rozhodovaní v predmetnej veci zohľadniť.

Podkladom pre vydanie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu bolo zistenie colného úradu – na základe daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, ktorá bola zameraná na spotrebnú daň z minerálnych olejov za zdaňovacie obdobie od 1. januára 2002 do 31. decembra 2003 – že žalobca mal vo svojej evidencii zaúčtované faktúry č. 03/02-2002 z 19. februára 2002, 04/02-2002 z 26. februára 2002 a 06/03-2002 z 5. marca 2002 vystavené na dodávateľa N., S., H. 1, X. K., pričom správne orgány tieto faktúry neakceptovali ako doklady preukazujúce spôsob nadobudnutia minerálneho oleja od spoločnosti N., S., a to z dôvodu, že táto spoločnosť v čase ich vystavenia nebola zapísaná v obchodnom registri.

V posudzovanej veci bolo zistené, že Okresný súd Košice I uznesením sp.zn.: Sro 5281/V z **8. marca 2002** o návrhu navrhovateľa A. I., S. so sídlom A., X. K. na zápis zmeny obchodného mena a sídla tejto spoločnosti, rozhodol tak, že povolil vykonanie zápisu o výmaze jej mena a sídla s tým, že zároveň zapísal nové obchodné meno spoločnosti, a to N., S., H., X. K.

Uznesením Okresného súdu Košice I spis. zn.: Sro 5281/V z 15. marca 2002 bol pre spoločnosť N., S. povolený aj zápis predmetu činnosti veľkoobchodná a maloobchodná činnosť s výrobkami petrochemického priemyslu, tuhými, tekutými a plynými palivami.

Ako vyplýva z podkladov spisu v posudzovanej veci, medzi účastníkmi konania bola spornou otázkou, či zmenou obchodného mena a sídla spoločnosti došlo k vzniku novej spoločnosti, resp. či zmena obchodného mena má konštitutívny charakter. Odvolací súd, na rozdiel od súdu prvého stupňa, v tomto smere zastáva názor, že zmenou obchodného mena a sídla spoločnosti A. I., S. so sídlom A., X. K. na spoločnosť N., S., H., X. K., nová spoločnosť nevznikla.

Spôsob ukončenia existencie právnickej osoby ako subjektu práva závisí od spôsobu jej zriadenia, pričom jej zánik nastáva takým spôsobom, akým právnická osoba vznikla. Ak teda právnická osoba vznikla zápisom do obchodného alebo iného registra, zaniká dňom výmazu z tohto registra (§ 20a ods.2 Občianskeho zákonníka). Z uvedených dôvodov skutočnosť, že spoločnosť N., S. vznikla zmenou obchodného mena spoločnosti A. I., S. nie je pre právne posúdenie veci rozhodujúca.

V súvislosti s posudzovanou vecou je však potrebné poukázať na **inštitút registrovaného obchodníka**, ktorý je upravený v ustanovení § 17 zák.č. 239/2001 Z.z..

Podľa ustanovenia § 17 ods.1 zák.č. 239/2001 Z.z. právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá **chce v rámci podnikania obchodovať s minerálnymi olejmi**, musí písomne požiadať colný úrad o registráciu.

Podľa odseku 3 citovaného zák. ustanovenia, colný úrad pred vykonaním registrácie preverí u žiadateľa údaje uvedené v žiadosti a v prílohách. Ak žiadateľ spĺňa podmienky na registráciu, colný úrad mu prideli registračné číslo, vydá osvedčenie o registrácii a odberný poukaz.

Z podkladov administratívneho spisu žalovaného – z oznámenia Colného úradu Košice Colnému úradu Trenčín z 20. apríla 2007 – vyplýva, že daňový subjekt N., S., H., X. K. **bol zaregistrovaný ako registrovaný obchodník dňa 24. apríla 2002 v zmysle § 17 ods.3 zák.č.**

239/2001 a bolo mu pridelené registračné číslo a vydané osvedčenie o registrácii platné pre jeho prevádzku.

Žalobca nikdy ani netvrdil, že by s predchodcom spoločnosti N., S. obchodoval s minerálnymi olejmi, pričom tomu nezodpovedal ani **predmet obchodnej činnosti** spoločnosti A. I., spol. s.r.o. Z výpisu z obchodného registra totiž vyplýva, že predmet obchodnej činnosti spoločnosti A. I., spol. s.r.o. bol upravený až dodatkom č.1 k spoločenskej zmluve z 15. januára 2002, ktorý bol predložený na zápis do obchodného registra zároveň s návrhom na vykonanie zmeny obchodného mena a sídla spoločnosti A. I., S. a zapísanie spoločnosti N., S., a to dňa 5. februára 2002.

Na základe uvedeného možno konštatovať, že veľkoobchodná a maloobchodná činnosť s výrobkami petrochemického priemyslu, tuhými, tekutými a plynými palivami predstavovala predmet činnosti až spoločnosti N., S. Z uvedeného vyplýva, že v čase vyhotovenia predmetných faktúr obchodovanie s komoditou uvedenou na faktúrach nebolo v predmete podnikania dodávateľa.

Odvolaací súd po oboznámení sa s predloženým kompletným spisovým materiálom krajského súdu, vrátane administratívneho spisu žalovaného zistil, že dôvody uvádzané žalobcom nie sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Aj podľa názoru odvolacieho súdu žalobca v predmetnej veci nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, z dôvodu ktorého mu vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 4 písm. j/ zák.č. 239/2001 Z.z..

Za tohto stavu vo veci Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu v súlade s ust. § 219 ods. 1 O.s.p. aj keď čiastočne z iných dôvodov, ako vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1 O.s.p. a § 142 ods.1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.

V Bratislave 18. marca 2010

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu:

Za správnosť vyhotovenia :
Dagmar Bartalská