



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobkyne: **J. K.**, zastúpenej advokátom JUDr. J. M., proti žalovanému: **Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, .o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 42902/2009 zo dňa 22.apríla 2010, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/23/2010-38 zo dňa 30. novembra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/23/2010-38 zo dňa 30. novembra 2010 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom 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 :

Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom č.k. 13S/23/2010-38 zo dňa 30. novembra 2010 podľa ustanovenia § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol žalobu žalobkyne o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 42902/2009 zo dňa 22. apríla 2010, ktorým žalovaný potvrdil platobný výmer Colného úradu Trenčín zn. 31040/2009-6667 zo dňa 19. októbra 2009 na spotrebnú daň z liehu vo výške 673,07 € vyrubenú žalobkyni za zdaňovacie obdobie júl 2007 – deň vzniku daňovej povinnosti 28.júla 2007 – v množstve 0,7165 hektolitrov 100% alkoholu pri teplote 20°C podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných

finančných orgánov v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia žalovaného (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) a podľa § 12 ods. 2, § 13 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu v znení účinnom v čase vydania rozhodnutia žalovaného (ďalej len zákon č. 105/2004 Z.z.).

Krajský súd uviedol, že daňová povinnosť podľa zákona č. 105/2004 Z.z. má objektívny charakter, jej vznik nie je dôsledkom protiprávneho konania daňového subjektu. Daňová povinnosť vzniká, ak daňový subjekt nevie hodnoverným spôsobom preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu u nej zisteného. Je nesporné, že žalobkyňa dňa 15.februára 2007 nakúpila 180 kusov spotrebného balenia liehu (ďalej len SBL) rôznych značiek v sume 29.976,- Sk (995,02 €), pričom kontrolou vykonanou správcom dane dňa 28.júla 2007 boli na jej prevádzke zistené 3 kusy SBL. Žalobkyňa bola zo zákona povinná preukázať pôvod ako aj spôsob nadobudnutia liehu s tým, že ak tieto skutočnosti nepreukáže, vznikne jej daňová povinnosť k spotrebnej dani z liehu. Podľa krajského súdu žalobkyňa objektívne zodpovedá za stav, ktorý existoval na jej prevádzke v čase daňovej kontroly. Žalobkyňa hodnoverným spôsobom nepreukázala nadobudnutie SBL v súlade so zákonom, pretože subjekt označený ako dodávateľ liehu (T. Š. N.) tieto skutočnosti poprel a hodnovernosť jeho výpovede je podporená aj jeho účtovnými dokladmi, vrátane čísla registrovanej pokladnice, ktoré nie je zhodné s číslom uvedeným na pokladničnom doklade predloženým žalobkyňou.

Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobkyne, že je na ňu neprimeraným spôsobom prenášané dôkazné bremeno. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a skutočnosti, ktoré je povinný preukázať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu dňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Nesplnenie povinnosti preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu v zmysle § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. má za následok vznik daňovej povinnosti a na základe objektívnej zodpovednosti sa daňový subjekt stáva daňovým dlžníkom v zmysle § 13 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. Žalobkyňa v bode IV. žaloby pripustila, že pôvod nadobudnutého liehu je sporný, a preto jej aj z tohto dôvodu vznikla daňová povinnosť.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom navrhla rozsudok krajského súdu zmeniť, rozhodnutie žalovaného a prvostupňového správneho orgánu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie; uplatnila si nárok na náhradu trov konania. Podľa jej názoru došlo k nesprávnemu posúdeniu vzniku a základu spotrebnej dane z liehu, jej vyrubeniu za zdaňovacie obdobie júl 2007. Colný úrad v Trenčíne nesprávne stanovil, že žalobkyňa nepreukázala pôvod ani spôsob nadobudnutia liehu v súlade s citovaným zákonom. Práve naopak, žalobkyňa správnym orgánom riadne preukázala pôvod a spôsob nadobudnutia liehu – od osoby, ktorá sa prezentovala ako obchodný zástupca držiteľa povolenia na predaj liehu – T. Š. N.. Obchodný zástupca sa predstavil ako osoba oprávnená konať a zaväzovať držiteľa povolenia a lieh žalobkyni predala. Žalobkyni bol pri nákupe predmetného lieku vydaný pokladničný doklad, ktorý potvrdzuje, že ho vydala osoba oprávnená predávať lieh. Žalobkyňa tejto osobe za kúpený lieh riadne zaplatila, vrátane dane z liehu, kúpený lieh riadne zaúčtovala a splnila si voči colnému úradu aj oznamovaciu povinnosť o realizovanej kúpe. V rámci konania pred colným úradom T. Š. realizovanie predaja liehu žalobkyni poprel, colný úrad zistil, že doklady, ktoré žalobkyňa obdržala pri kúpe liehu, nie sú zaevidované v účtovníctve T. Š. a číslo jeho elektronickej registračnej pokladnice a pokladničný doklad z nej nezodpovedá registračnému číslu na pokladničnom doklade ani pokladničnému dokladu, ktorý vydala žalobkyni osoba, ktorá sa predstavila ako jeho obchodný zástupca. Žalobkyňa postupovala v súlade s bežnou podnikateľskou praxou. Nesprávnosť evidencie na strane predajcu a jej dôsledky nemožno prenášať na žalobkyňu, tak ako to robí žalovaný. Žalobkyňa v colnom konaní nikdy netvrdila, že lieh nadobudla priamo od T. Š., ale od jeho obchodného zástupcu. Táto skutočnosť bola v konaní preukázaná a nebola spochybnená. Navyše, žalobkyni žiaden právny predpis neukladá povinnosť predpokladať pochybenia v pokladničnom doklade tretieho subjektu a kontrolovať, či sú na vydanom pokladničnom doklade správne uvedené všetky údaje o predávajúcom. Takúto povinnosť nad rámec všeobecne záväzných právnych predpisov preto nemôže ukladať a podľa vlastných úvah stanovovať ani žalovaný a ani súd. Takisto žiaden právny predpis neukladal žalobkyni povinnosť overovať číslo elektronickej registračnej pokladnice a kontrolovať, či má predajca predmetný pokladničný doklad riadne zaúčtovaný, a či ju eviduje v zostave odberateľov. Žalobkyni nemožno vyčítať ani to, žeby nekonala s náležitou opatrnosťou, tak ako to uvádza súd prvého stupňa. Tieto úvahy nemajú oporu v žiadnom verejnoprávnom predpise, osobitne nie v zákone č. 105/2004 Z.z.

Súd prvého stupňa podľa žalobkyne nesprávne interpretoval ustanovenie § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. Z hľadiska ustanovenia § 12 ods. 2 písm. a/ citovaného zákona daňová povinnosť žalobkyne nemohla vzniknúť, nakoľko v súlade s týmto ustanovením žalobkyňa preukázala správnym orgánom pôvod aj spôsob nadobudnutia liehu. Žalobkyňa poukázala tiež na skutočnosť, že správne orgány pri miestnom zisťovaní zistili u nej iba 3 kusy SBL k značke B., 1 liter 40%. Ako základ spotrebnej dane z liehu však žalobkyne správne orgány určili 0,7165 hektolitrov alkoholu a z tohto základu bola vyrubená brániť 673,07 €. V zmysle citovaného ustanovenia § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom zistenia liehu, ktorý sa nachádza alebo ktorý sa nachádzal u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ak fyzická alebo právnická osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutie liehu v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako vlastným. Podľa § 5 ods. 1 citovaného zákona základom dane je množstvo liehu vyjadrené v hektolitroch v 100% alkoholu pri teplote 20 °C. správne orgány pri určovaní základu dane a samotnej dane - množstva liehu, nevychádzali zo skutočne zisteného množstva liehu nachádzajúceho sa u žalobkyne, ale zo skutočností tvrdených žalobkyňou a ňou predložených dokladov. Množstvo liehu, z ktorého správne orgány určili základ dane z liehu a vyrubili daň z liehu, nemožno preukázať inými, iba tými istými podkladmi, ktoré preukazujú spôsob nadobudnutia liehu žalobkyňou - vyjadreniami žalobkyne, dokladmi, ktoré obdržala od obchodného zástupcu. Ak existujú zásadné pochybnosti o skutočnostiach a vyjadreniach uvádzaných a predložených žalobkyňou, ktoré sa týkajú nadobudnutia liehu, a týmito skutočnosťami nemožno preukázať spôsob nadobudnutia liehu žalobkyňou, potom tieto isté pochybnosti musia existovať aj o množstve liehu, ktorý žalobkyňa takýmto spôsobom nakúpila. Preto nemožno preukázať ani jeho množstvo, a ani týmto spôsobom základ dane a vyrubiť daň. Žalobkyňa považuje za nespravodlivé a nemožné, aby tie isté doklady boli považované za nehodnoverné v časti týkajúcej sa spôsobu nadobudnutia liehu, ale na druhej strane boli považované za úplne hodnoverné, v časti týkajúcej sa množstva liehu. Správny orgán môže vychádzať len z množstva alkoholu, ktoré bolo možné u žalobkyne zistiť, teda skutočne zistených troch kusov SBL značky B., 1 liter, 40 %, ktoré sa u žalobkyne reálne našli, a z tohto množstva určiť základ spotrebnej dane z liehu a vyrobiť aj daň z liehu. Žalobkyňa sa však domnieva, že jej daňová povinnosť z týchto dôvodov vôbec nevznikla.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobkyne navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Poukázal na to, že netvrdí, že právna úprava *expressis verbis* ukladá daňovým subjektom konať v podnikaní súvisiacim s nakladaním s liehom s náležitou starostlivosťou a v prípade, že tak neurobí, nesie osoba za takéto nekonanie následky. Keďže žalobkyňa počas daňového konania ako aj v súdnom spore stavia svoje argumenty skôr na subjektívnej principiálnosti, na základe ktorej odmieta niest' objektívnu zodpovednosť v konkrétnom prípade, takisto žalovaný a neskôr aj súd všeobecne ozrejmuje žalobkyni opodstatnenosť zakotveného objektívneho princípu zodpovednosti v daňovej úprave, smerujúceho k primätiu dotknutých osôb konať pri nakladaní s liehom s náležitou starostlivosťou, keďže v opačnom prípade by sa z pohľadu daných osôb zvýšilo riziko vzniku skutočností, za ktoré by zodpovedali objektívne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, pričom termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a na jeho internetovej stránke www.nsud.sk (§ 156 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu súdneho spisu, súčasťou ktorého je aj administratívny spis žalovaného č. 34077/2009-6631, zistil, že Colný úrad Trenčín platobným výmerom zn. 31040/2009-6667 zo dňa 19.októbra 2009 vyrubil žalobkyni spotrebnú daň z liehu vo výške 673,07 € za zdaňovacie obdobie júl 2007 – deň vzniku daňovej povinnosti 28.júla 2007 – v množstve 0,7165 hektolitrov 100% alkoholu pri teplote 20°C podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. a podľa § 12 ods. 2, § 13 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. Dôvodom bolo nepreukázanie spôsobu a pôvodu nadobudnutia liehu 3 SBL B.. Žalovaný uvedený platobný výmer potvrdil.

Žalobkyňa v daňovom konaní preukazovala spôsob a pôvod nadobudnutia liehu pokladničným dokladom č. 01#0033*, 15/02/07, TIME: 12:32 znejúcim na celkovú sumu 29.976,-- Sk (995,02 €) z registračnej pokladnice č. 6451020431973003, ktorý jej mal

vystaviť obchodný zástupca firmy T. Š. N.. Žalobkyňa pokladničný doklad zaevidovala vo svojej účtovnej evidencii; nelegitimovala obchodného zástupcu, nepamätá si jeho meno ani evidenčné číslo vozidla, ktorým prišiel. Colný úrad v priebehu daňového konania zistil, že uvedený pokladničný doklad nebol vystavený dodávateľom T. Š., nakoľko dodávateľ nemá registrovanú registračnú pokladnicu pod číslom začínajúcim 645. Navyše, dodávateľ T. Š. poprel, žeby lieh predal žalobkyni, pretože žalobkyňu nevedie v zozname svojich odberateľov, žeby nakupoval lieh od spoločnosti O., s.r.o., (ktorá bola výrobcom 3SBL B. zaistených u žalobkyne); zároveň uviedol, že doklady predložené žalobkyňou nie sú zaevidované v jeho účtovníctve a po formálnej stránke sa nezhodujú s pokladničnými dokladmi vyhotovovanými jeho firmou. Colný úrad na základe uvedených skutočností nepovažoval predložený pokladničný blok za vierohodný.

Vierohodnosť pokladničného dokladu bola v daňovom konaní spochybnená, preto ho nie je možné v daňovom konaní použiť ako dôkaz preukazujúci nadobudnutie predmetného liehu (a contrario § 29 ods. 4, ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Žalobkyňa žiadnym iným spôsobom nepreukázala pôvod a spôsob nadobudnutia liehu (napríklad uvedením mena a priezviska obchodného zástupcu, evidenčným číslom vozidla obchodného zástupcu), v daňovom konaní preto neunesla dôkazné bremeno. Aj keď je možné, že žalobkyňa bola v dobrej viere, že koná s obchodným zástupcom firmy T. Š. N., nezbavuje ju to povinnosti konať v obchodných vzťahoch obozretne a opatrne a preveriť si minimálne meno a priezvisko obchodného zástupcu a oprávnenie konať v mene dodávateľa. Ak žalobkyňa trvá na tom, že konala s obchodným zástupcom firmy T. Š. N., potom sa môže v občianskom súdnom konaní domáhať voči tomuto podnikateľskému subjektu náhrady škody. Pre daňové konanie však toto tvrdenie nepreukazuje pôvod ani spôsob nadobudnutia liehu.

V daňovom konaní je zodpovednosť založená na objektívnom princípe, teda bez ohľadu na zavinenie konajúceho subjektu (úmyselné alebo nedbanlivostné). Preto, ak podnikateľ vierohodnými a overiteľnými dokladmi nepreukázal pôvod ani spôsob nadobudnutia liehu, má sa za to, že nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu, čím naplnil podmienky vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z.z. V takom prípade daňová povinnosť vzniká dňom zistenia liehu, ktorý sa nachádza alebo ktorý sa nachádzal u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ak táto

právnická osoba alebo fyzická osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu v súlade so zákonom č. 105/2004 Z.z. a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako s vlastným. Daňovníkom je potom právnická alebo fyzická osoba, ktorá nevie preukázať v súlade so zákonom č. 105/2004 Z.z. pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu u nej zisteného, ktorý sa u nej nachádza alebo ktorý sa u nej nachádzal, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako s vlastným. Doklad z registračnej pokladnice predložený žalobkyňou v daňovom konaní preukazoval množstvo nadobudnutého liehu; bez ohľadu na to, že sa u žalobkyne v čase daňovej kontroly našli už len 3 SBL B., nie je vylúčené, že žalobkyňa zvyšný počet SBL liehu už pred daňovou kontrolou nepoužila vo svojej podnikateľskej činnosti (keď lieh nadobudla vo februári 2009, a k vzniku daňovej povinnosti prišlo až v júli 2009 po zistení colným úradom). Podľa názoru odvolacieho súdu nie je vylúčené, aby tento doklad nemohol slúžiť ako východisko pre zistenie skutočného množstva liehu získaného od „obchodného zástupcu“ firmy T. Š. N. a tým aj ako predmet a základ pre vyrubenie spotrebnej dane z liehu. Predmetom dane je totiž lieh vyrobený na daňovom území, dodaný na daňové územie z iného členského štátu alebo dovezený na daňové územie z územia tretieho štátu (§ 4 ods. 1 zákona č. 105/2004 Z.z.). Základom dane je množstvo liehu vyjadrené v hektolitroch 100% alkoholu pri teplote 20° C.

Vychádzajúc z uvedených skutočností krajský súd správne vyhodnotil skutkový stav a na vec použil správne právne predpisy. Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13 S 23/2010-38 zo dňa 30.novembra 2010 ako vecne správny potvrdil (§ 219 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku, keď neúspešnej žalobkyni náhradu trov odvolacieho konania nepriznal a žalovanému náhradu trov konania neprináleží.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 19. októbra 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová

