

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/12/2014
Identifikačné číslo spisu:	7013200225
Dátum vydania rozhodnutia:	16.04.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7013200225.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členiek senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci žalobcu: L.I., nar. XX.XX.XXXX, bytom P., L., zastúpeného Advokátska kancelária Martin Vasil' & partners, s.r.o., Nerudova 14, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/1337201/2012/STA zo dňa 4. januára 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/17/2013-87 zo dňa 20. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/17/2013-87 zo dňa 20. novembra 2013, p o t v r d z u j e .

Žalobcovi súd náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“, „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 7S/17/2013-87 zo dňa 20. novembra 2013 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, proti rozhodnutiu žalovaného (ďalej len „druhostupňový správny orgán“, „žalovaný“) č. 1100902/1337201/2012/STA zo dňa 4. januára 2013 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“), ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Colného úradu Michalovce (ďalej len „prvostupňový správny orgán“) č. 9005361/1/1292261/2012 zo dňa 28. novembra 2012 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorý podľa §3 zákona 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov v spojení s § 7 ods. 1 zákona 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákon, v znení neskorších predpisov podľa § 68 ods. 2 písm. c/ zákona 563/2009 Z. z. a § 68 ods. 5 citovaného zákona vyrubil žalobcovi, ako daňovému subjektu, spotrebnú daň z tabakových výrobkov - cigariet za zdaňovacie obdobie 29. januára 2007 vo výške 4136,72 eur, ktoré boli u žalobcu dňa 24. januára 2007 cca o 20.00 hod. zaistené colníkmi Colného kriminálneho úradu Košice na parkovisku pri hypermarkete Tesco na Trolejbusovej ulici v Košiciach, v celkovom počte 61 tisíc kusov, ktoré mal žalobca ukryté v špeciálne vybudovaných úkrytoch motorového vozidla OPEL Calibra ečv. L., všetky tabakové výrobky boli v dĺžke tabakového

povrazca do 90 mm, balené v spotrebnom balení po 20 ks, ktorých pôvod a spôsob nadobudnutia žalobca nevedel preukázať.

V odôvodnení rozsudku uviedol, že u žalobcu vznikla daňová povinnosť podľa §11 ods. 2 písm. a/ zákona 106/2004 Z. z. účinného do 31. decembra 2007, podľa tohto zákonného ustanovenia daňová povinnosť vzniká aj dňom zisteniam tabakových výrobkov, ktoré sa nachádzajú, alebo sa nachádzali u osoby, ak táto osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob ich nadobudnutia, v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými.

Poukázal na ust. § 11 ods. 3 citovaného zákona, keď za deň zistenia skutočností, podľa ods. 1 písm. d/ a e/ a ods. 2 písm. a/ a c/ sa považuje deň, keď tieto skutočnosti zistil colný úrad.

Konštatoval, že v danom prípade je nepochybné, že žalobcovi za zhabané tabakové výrobky vznikla daňová povinnosť a že tieto výrobky boli následne zničené (nútene prešli do vlastníctva štátu), čím nezanikla žalobcovi daňová povinnosť postupom štátu na základe jeho rozhodnutia 79411/2007-5691 TR-205/2007 zo dňa 14. decembra 2007. Uviedol, že podľa § 7 písm. c/ zákona 106/2004 Z. z. štát pri zhabaní tabakových výrobkov nie je legitimovaný na platenie dane, ale legitimovaným subjektom je práve ten, u koho sa tieto výrobky v nelegálnej držbe našli. Z uvedeného dôvodu nositeľom povinnosti platiť daň za spotrebný tovar, ktorý boli v danom prípade tabakové výrobky, je práve žalobca. Pokiaľ ide o spôsob výpočtu spotrebnej dane, keďže žalobca v konaní so správnym orgánom nebol súčinný, neostávalo správne mu orgánu nič iné, ako vyrubiť túto spotrebnú daň podľa pomôcok, a to ustanoveným spôsobom ako mu ukladalo ust. § 48 ods. 1, 3, § 24 ods. 4 písm. a/ zákona 563/2009 Z. z., vo väzbe na ust. § 49 ods. 1, 2, 3 citovaného zákona. Žalobca v žalobe síce uviedol, že nesúhlasí s výpočtom spotrebnej dane, avšak pokiaľ ide o námietku spôsobu jeho výpočtu, túto v žalobe neuvádzal a preto sa súd s ňou nezaoberal, nestotožnil sa s názorom žalobcu, že podľa ust. § 7 písm. c/ zákona 106/2004 Z. z. žalobca takto vypočítanú spotrebnú daň nemal čo zaplatiť, pretože je oslobodený od dane.

O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal pri aplikácii § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. z dôvodu, že žalobca v konaní úspech nemal.

Proti rozsudku krajského súdu podal riadne a včas odvolanie žalobca písomným podaním dňa 23. decembra 2013 a žiadal, aby Najvyšší súd SR rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vráti vec na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania uviedol, že s rozhodnutím prvostupňového súdu nesúhlasí, jednak z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia, ktoré má za následok arbitrárnosť, pričom v dôsledku nedostatočného odôvodnenia a nevysporiadania sa s argumentáciou žalobcu, dospel prvostupňový súd k nesprávne rozhodnutiu vo veci. Navyše nedostatočným odôvodnením rozhodnutia bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred súdom, nakoľko nie je možné sa dostatočne procesne brániť odvolaním voči neodôvodnenému rozhodnutiu. Uviedol, že sa plne pridržiava vyjadrení v písomnej ako aj ústnej podobe, prezentovaných na pojednávaní a na argumentácii aj naďalej trvá. Uviedol, že v priebehu konania, ktoré predchádzalo vydaniu preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu, ako aj v priebehu konania pred súdom prvého stupňa, žalobca poukazoval na zásadný rozpor so zákonom, a to, že nemôže byť v zmysle napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 1100902/1337201/2012/STA povinný platiť daň, nakoľko právny predpis oslobodzuje žalobcu od platenia dane. Uvedená skutočnosť vyplýva zo znenia ust. § 7 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov z uvedeného ustanovenia jednoznačne vyplýva, že všetky tabakové výrobky (bez ohľadu na osobu ktorá ich držala resp. vlastnila) sú oslobodené od dane ak boli zničené colným úradom alebo pod jeho dozorom. Jedná sa o vecné vymedzenie pôsobnosti zákona (resp. vecné vymedzenie daňovej povinnosti), a teda viaže aplikáciu normy vo vzťahu k predmetu (veci) ktorá podlieha dani.

? Predmetná definícia vymedzuje osobnú pôsobnosť zákona, resp. definuje osobný rozsah daňovej povinnosti, teda viaže aplikáciu danej normy na osobu, ktorá je povinná platiť daň. Ak by bola splnená podmienka, že by boli u žalobcu nájdené tabakové výrobky, vo vzťahu ku ktorým by žalobca nevedel preukázať, v súlade so zákonom, ich pôvod alebo spôsob nadobudnutia, tak by bol daňovým dlžníkom, ak by zároveň bola splnená ďalšia podmienka, že dané tabakové výrobky neboli zničené colným úradom alebo pod jeho dozorom.

? V uvedenej veci však tabakové výrobky nájdené u žalobcu boli zničené colným úradom (resp. pod jeho dozorom) a teda v prejednávanej veci, vzhľadom na vecné oslobodenie týchto výrobkov od daňovej povinnosti, už nebolo možné ďalej vychádzať z pôsobnosti osobnej, teda aplikácia ust. § 7 písm. c/

zákona vylúčila aplikácií § 12 ods. 2 písm. a/ zákona.

? Žalovaný a taktiež prvostupňový súd však vykladali tieto sporné ustanovenia odlišným spôsobom, no napriek tomu svoje rozhodnutie žiadnym dostatočným spôsobom neodôvodnili.

? Z odôvodnenia rozsudku vyplýva len to, že prvostupňový súd sa nestotožnil s výkladom prezentovaným žalobcom, a podľa názoru prvostupňového súdu žalobcovi vznikla daňová povinnosť v dôsledku zhabania tabakových výrobkov to, že boli tieto výrobky následne zničené nemá vplyv na zánik žalobcovej povinnosti, a ďalej z odôvodnenia vyplýva, že podľa ust. § 7 písm. c/ zákona, pri zhabaní tabakových výrobkov, nie je legitimovaný na platenie dane štát, ale práve ten, u ktorého sa tieto výrobky v nelegálnej držbe našli.

? Uvedené odôvodnenie je nedostatočné a závery na základe neho prijaté sú nesprávne, čo má za následok nesprávnosť napadnutého rozsudku, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. ?

Poukázal na gramatický výklad ust. §7 písm. c/ a systematický a teleologický výklad tohto ustanovenia a konštatoval, že štát sám voči sebe nikdy nebude platiteľom a príjemcom dane. Neexistuje zákonná situácia, kedy by sa štát stal subjektom dane (daňovým dlžníkom) na spotrebnej dani z tabakových výrobkov. Akákoľvek potreba oslobodenia od platenia dane štátu je teda zbytočná a neodôvodnená.

? Z uvedené vyplýva, že § 7 písm. c/ zákona sa musí nutne vzťahovať na iné osoby, a to sú práve osoby ako je aj žalobca. Nemožno § 7 písm. c/ zákona viazať len na určité osoby, ale dané ustanovenie je treba aplikovať vecne - vo vzťahu k všetkým osobám, ktorých tabakové výrobky boli zničené colným úradom alebo pod jeho dozorom. Uvedený záver vyplýva z daného ustanovenia, bez ohľadu na to, aký spôsob výkladu je zvolený.

? Pre úplnosť je treba k odôvodneniu prvostupňového rozsudku dodať, že vo svojom odôvodnení odkazuje aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf 9/2011 zo dňa 21. marca 2012.

? Dané rozhodnutie vychádza z odlišnej právnej úpravy, a to zásadným spôsobom. V predmetnom rozhodnutí sa síce jednalo o podobný skutkový stav (boli zhabané výrobky podliehajúce spotrebnej dani z liehu a žalobcovi v danom konaní bola dodatočne vyrubená daň, ktorú odmietal zaplatiť), avšak použité právne predpisy boli zásadným spôsobom modifikované oproti právnym normám rozhodujúcim pre toto konanie.

? V právnej úprave uplatnenej v konaní pred Najvyšším súdom SR pod sp. zn. 2Sžf/9/2011, bol uplatnený právny predpis, ktorý výslovne ustanovuje, že vecné oslobodenie od daňovej povinnosti definované v § 7 ods. 2 písm. g/ zákona o spotrebnej dani z liehu nemá vplyv na definíciu osobnej pôsobnosti daňovej povinnosti (viď § 7 ods. 2 písm. g/ zákona o spotr. dani z liehu posledná časť vety za bodkočiarkou).

? Ináč povedané vo vyššie uvedenej veci boli dané zákonné podmienky na to, aby pri výklade dvoch kolidujúcich ustanovení (t. j. § 7 ods 2 písm. g/ zákona o spotr. dani z liehu a § 12 ods. 2 písm. a/ zákona o spotr. dani z liehu) bolo uprednostnené ustanovenie upravujúce osobný rozsah pôsobnosti, nakoľko takýto postup vyplýva explicitne zo zákona.

? Vo veci prejednávanvej prvostupňovým súdom pod sp. zn. 7S/17/2013 časť vety, § 12 tým nie je dotknutý“ za ustanovením § 7 písm. c/ zákona chýba.

Z toho dôvodu, je potrebné vzájomný výklad ust. § 7 písm. c/ zákon a § 12 ods. 2 písm. a/ zákona podriaďiť všeobecným pravidlám výkladu právnych prepisov, tak ako je popísaný vyššie a ako to právny zástupca žalobcu prezentoval, aj na pojednávaní vo veci samej dňa 23. októbra 2013.

S vyššie uvedenými zásadnými skutočnosťami sa konajúci prvostupňový súd žiadnym spôsobom nevysporiadal, a teda ani nie je zrejmé, či sa týmito úvahami súd vôbec zaoberal, a najmä prečo konajúci súd vydal rozhodnutie založené na odlišnom výklade, a či je takýto výklad ústavne konformný a v súlade s princípmi právneho štátu a právom na spravodlivé súdne konanie.

S touto argumentáciou a so vzťahom sporných ustanovení (t.j. v zákone o spotrebnej dani z liehu vzťah § 7 ods. 2 písm. g) a § 12 ods. 2 písm. a) zákona o spotr. dani z liehu; a v zákone o spotrebnej dani z tabakových výrobkov vzťah ust. 7 písm. c) a ust. § 12 ods. 2 písm. a/ zákona) sa nevysporiadal ani vyššie citovaný judikát NS SR.

K predmetnej otázke sa NS SR vyjadruje len okrajovo na str. 8 a 9 citovaného rozsudku keď uvádza: "Krajský súd v Žiline správne a podrobne odôvodnil svoj záver, že štát je od spotrebnej dane z liehu oslobodený - zákonodarca pristúpil k oslobodeniu predmetnej kategórie liehu (zničeného colným úradom) po zmene vlastníckeho režimu, t.j. prepadnutí veci v prospech štátu a práve na subjekt, vo sfére ktorého sa lieh určený na zničenie nachádza - štát - sa predmetné oslobodenie výlučne vzťahuje. Z

uvedenej právnej skutočnosti nemožno vyvodíť spätný vplyv (v zmysle zániku) na daňovú povinnosť predchádzajúcich daňových subjektov, ktorým daňová povinnosť z akéhokoľvek zákonného dôvodu v predchádzajúcom období vznikla. Oslobodenie štátu od dane je založené na samostatnej hypotéze a nesúvisí so vznikom daňovej povinnosti žalobcu.“

Uvedeným výkladom však NS SR nevysvetľuje adresátovi právnej normy (jednotlivcovi – daňovému subjektu), prečo a na základe akého výkladu je možné dospieť k jednoznačnému výkladu dvoch kolidujúcich ustanovení zákona (resp. zákona o spotr. dani z liehu).

Ak ktorýkoľvek správny orgán alebo orgán súdnej moci, vykladá právny predpis spôsobom ktorým sa odchyľuje od gramatického a systematického výkladu, je ústavne neprípustné, aby tak učinil bez dostatočného odôvodnenia a jednoznačného zdôraznenia takejto potreby.

Navyše je ústavne nekonformné, aby bolo kladené na ťarchu jednotlivcovi pochybenie zákonodarného orgánu verejnej moci, spočívajúce v nejednoznačnom definovaní povinností jednotlivca voči štátu.

Jednoznačné určenie povinností jednotlivca je osobitne potrebné v právnych normách daňového práva. Je nežiaduce, aby na otázku či je osoba povinná platiť daň, bolo možné poskytnúť i rozdielny výklad.

Uvedená nejednoznačnosť a neurčitosť právnej normy je v podmienkach právneho štátu neprípustná.

Práve v prejednávanej veci je zrejmé, že zákonodarca si v prípade zákona o spotrebnej dani z liehu uvedomil svoje pochybenie a z toho dôvodu, novelou (t. j. zákonom č. 474/2009 Z. z.) doplnil do ust. § 7 ods. 2 písm. g/ zákona o spotrebnej dani z liehu časť vety: „§ 12 tým nie je dotknutý“.

Vyššie uvedenou novelou bola jednoznačne definovaná povinnosť daňového subjektu platiť spotrebnú daň z liehu, aj v prípade ak je subjektu zhabaný tovar podliehajúci dani. Takáto novela však nebola vykonaná vo vzťahu k zákonu o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, teda k právnej norme, ktorú aplikoval v prejednávanej veci žalovaný. Žalobca však nemôže byť braný na zodpovednosť za to, že orgán verejnej moci (Národná rada SR) neprijala novelu aj vo vzťahu k zákonu o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, čím by jednoznačne definovala moment vzniku daňovej povinnosti.

V právnej úprave zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov naďalej pretrváva rozpor medzi ust. § 7 písm. c/ zákona a ust. § 12 ods. 2 písm. a/ uvedeného zákona. Pri odstraňovaní tohto rozporu je či už jednotlivec (t.j. žalobca) alebo správny orgán (t. j. žalovaný) povinný postupovať v zmysle všeobecných pravidiel teórie práva o výklade právnych noriem.

Ako žalovaný, v konaní pred Krajským súdom v Košiciach, konštatoval, všetky spôsoby výkladu sporných ustanovení (či už výklad gramatický, systematický alebo teleologický) viedli k výkladu v prospech žalobcu, teda, že tabakové výrobky ktoré mu boli zhabané a boli zničené nepodliehajú dani z tabakových výrobkov.

Ani správny orgán a ani orgán súdnej moci nemôže od jednotlivca vyžadovať, aby si jednotlivec zo znenia inej zákonnej normy (zákon o spotrebnej dani z liehu), odôvodnil potrebu odlišného výkladu ním aplikovanej normy (zákon o spotrebnej dani z tabakových výrobkov). Navyše analógia, ani subsidiárne použitie medzi týmito právnymi normami právo nepripúšťa.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že prvostupňový súd, ani samotným znením odôvodnenia rozsudku, ani odkazom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR (rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/9/2011) nezodpovedal relevantné otázky vo vzťahu k posudzovanej veci. Konajúci prvostupňový súd nevysvetlil svoj odklon od výkladu gramatického, systematického ako aj teleologického výkladu, tak ako vyplýva zo všeobecných pravidiel teórie práva a ako ho uvádza žaloba vo svojich písomných podaniach a ústnych prednesoch.

Prvostupňový súd tým nielen odňal žalobcovi možnosť konať pred súdom, ale dospel aj k nesprávnemu právnemu výkladu, nakoľko vykladá relevantné ustanovenia v rozpore s Ústavou SR.

Žalobca vo svojich ústnych prednesoch aj písomných vyjadreniach odkazoval na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorej ak právna norma pripúšťa rôzny výklad, teda dané ustanovenie právnej normy je nejasné a neurčité, takáto situácia a nemôže byť na ťarchu žalobcovi - ako účastníkovi správneho konania a adresátovi právnej normy. K tomu vid' rozhodnutie NS SR zo dňa 1. júla 2010, sp. zn. 8Sžp 1/2010: „Slovenská republika je právny štát, ktorý je založený na princípoch právnej istoty a predvídateľnosti právnych noriem, pričom nejasné a neurčité právne normy nemožno aplikovať a vykladať na ťarchu adresáta právnej normy - účastníka správneho konania, ale vždy na ťarchu tvorcu právnej normy.“

Mimo vyššie uvedeného poukazoval aj na nesprávnosť výpočtu dodatočne vyrubenej dane postupom správneho orgánu, ktorý predchádzal vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaným.

Žalobca už v znení žaloby napádal aj samotný spôsobom výpočtu, avšak nakoľko zároveň spochybňoval zákonnosť celého napadnutého rozhodnutia ako takého, tak výška dodatočne vyrubenej daňovej povinnosti už osobitne nebola prejednávaná.

Mimo skutočnosti, že celé napadnuté rozhodnutie je nezákonné, poukazoval na podrobnosti, prečo je aj spôsob výpočtu dodatočnej daňovej povinnosti nezákonný.

Spôsob výpočtu zvolený prvostupňovým správnym orgánom je uvedený v Rozhodnutí Colného úradu Michalovce zo dňa 28. novembra 2012 č. 9005361/1/1292261/2012 na str. 7, teda v rozhodnutí, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím žalovaného.

Správny orgán síce aplikoval právne predpisy (t.j. § 5 ods. 7 a § 6 ods. 3 zákona) avšak spôsob výpočtu je nesprávny. Výpočet výšky spotrebnej dane, je podľa rozhodnutia správneho orgánu nasledovný:

Špecifická časť: $1,10 \text{ Sk} \times 61000 \text{ ks} = 67\,100 \text{ Sk}$ Percentuálna časť: $0,23 \times 82 \text{ Sk} \times 3\,050 = 57\,523 \text{ Sk}$

Výpočet: $67\,100 + 57\,523 = 124\,623 \text{ Sk}$.

Prepočítané konverzným kurzom 1 Euro = 30,126 Sk:

Po zaokrúhlení 4136,72 €

Vo vyššie uvedenom výpočte správny orgán síce zákonne určil výšku špecifickej časti dane a percentuálnu výšku časti dane určil nesprávnym spôsobom.

Suma spotrebiteľského balenia vo výške 82 Sk za 20 kusové balenie cigariet totiž predstavuje cenu za balenie vrátane spotrebnej dane z tabakových výrobkov. Ak teda chce správny orgán z danej sumy určiť základ dane (pre výpočet percentuálnej časti dane) je potrebné "očistiť" túto sumu od dane. Tzn. cena jedného kusu cigarety v uvedenom prípade bude $82 \text{ Sk} / 20 \text{ ks} = 4,10 \text{ Sk}$. Uvedenú cenu je potrebné znížiť o špecifickú časť dane: $4,10 - 1,10 = 3 \text{ Sk}$. Následne je možné určiť percentuálnu časť dane, ktorá predstavuje 23% pridaných k 100% základu dane, to znamená, že základ dane z 1 ks cigarety je: $3 / 1,23 = 2,439 \text{ Sk}$, zaokrúhlene 2,44 Sk a percentuálna časť dane z 1 ks cigarety je 0,561 Sk, zaokrúhlene 0,56 Sk.

Nezákonnosť postupu správneho orgánu spočíva v tom, že určuje 23% dane (t. j. percentuálnu časť) z celkovej ceny spotrebiteľského balenia (t. j. 82 Sk), v ktorom je zahrnutá aj špecifická, aj percentuálna časť dane.

Z vyššie uvedeného výpočtu vyplýva, že z ceny 1 ks cigarety tvorí špecifickú časť dane 1,10 Sk a percentuálnu časť dane 0,56 Sk, teda daň spolu je vo výške 1,66 Sk / kus.

Nakoľko takto určená daň z tabakových výrobkov nedosahuje ani minimálnu sadzbu dane určenú § 6 ods. 3 zákona (v znení rozhodujúcim pre daný prípad), tak je potrebné určiť daňovú povinnosť vo výške minimálnej sadzby t. j. 1,70 Sk / kus.

Následne je možné určiť daňovú povinnosť ako súčin počtu zhabaných cigariet (61000 ks) a minimálnej sadzby dane za 1 ks (1,70 Sk), t.j. $61000 \times 1,70 = 103\,700 \text{ Sk}$

Prepočítané konverzným kurzom 1 Euro = 30,126 Sk:

Po zaokrúhlení: 3442,209 € = 3442,21 €

Rozdiel oproti dodatočnej daňovej povinnosti určenej správnym orgánom je vo výške 694,51 €.

Ak by však odvolací súd dospel k záveru, že žalobca je aj napriek tomu povinný odvieť daň z tabakových výrobkov, tak pre ten prípad žalobca poukázal na nezákonnosť výpočtu dodatočnej daňovej povinnosti žalobcu, ktorá bola určená v sume vyššej ako je stanovené zákonom. Súčasne žiadal priznať náhradu trov prvostupňového a odvolacieho konania.

K odvolaniu žalobcu sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo dňa 27. januára 2014, zotrval na svojom stanovisku a žiadal aby NS SR napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Vyjadril sa k námietke odvolateľa ohľadne znenia ust. § 7 ods. 2 písm. g/ zákona 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu v znení neskorších predpisov, keď žalovaný uvádza, že znenie § 7 ods. 2 písm. g/ zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu, v znení neskorších predpisov bolo totožné zo znením § 7 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, a to až do 31. marca 2010. Na základe zákona č. 474/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. apríla 2010 do ustanovenia § 7 ods. 2 písm. g/ zákona č. 105/2004 Z. z. doplnené znenie za bodkočiarkou - § 12 tým nie je dotknutý. Podľa dôvodovej správy k zákonu č. 474/2009 Z. z. ustanovenia § 7 ods. 2 písm. g/ zákona č. 105/2004 Z. z. sa upresňuje tak, aby bolo zrejmé, že zničenie liehu colným úradom, alebo pod jeho dozorom nemá vplyv na vznik daňovej povinnosti. Z uvedeného je zrejmé, že zákonodarca ustanovením § 7 ods. 2 písm. g/ zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu v znení neskorších predpisov a tým aj ustanovením § 7 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov nevyjadril

vôľu oslobodiť od dane z liehu, resp. tabakových výrobkov, výrobky, pri ktorých nedošlo k preukázaniu pôvodu a spôsobu nadobudnutia, zo strany daňových subjektov a došlo zároveň k ich prepadnutiu v prospech štátu. Ako to vyplýva z dôvodnej správy k zákonu č. 474/2009 Z. z., doplnenie vety za bodkočiarkou v § 7 ods. 2 písm. g/ zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu v znení neskorších predpisov, zákonodarcu urobil v snahe ho len spresniť, aby nedochádzalo k takému výkladu tohto ustanovenia ako to robí žalobca v prípade § 7 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov.

Najvyšší súd SR (ďalej len „najvyšší súd“, „odvolací súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuly a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 11 ods. 2 zákona 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov daňová povinnosť vzniká aj dňom písm. a/ zistenia tabakových výrobkov, ktoré sa nachádzajú alebo sa nachádzali u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ak táto právnická osoba alebo fyzická osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými.

Podľa § 12 ods. 2 citovaného zákona daňovým dlžníkom pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 11 ods. 2 je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá písm. a/ nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov u nej zistených, ktoré sa u nej nachádzajú alebo nachádzali, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými.

Najvyšší súd SR z obsahu súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis správneho orgánu druhého stupňa zistil, že Colný úrad Michalovce vydal dňa 28. novembra 2012 rozhodnutie o vyrubení spotrebnej dane z tabakových výrobkov cigariet č. 9005361/1/1292261/2012, ktorým žalobcovi určil zo základu dane, ktorým je množstvo 61 tisíc kusov cigariet značky Classic Red balených v spotrebiteľskom balení po 20 ks, daňovú povinnosť za zdaňovacie obdobie 29. januára 2007 vo výške 4136,72 eur, podľa § 11 ods. 2 písm. a/ zákona 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov platného do 31. decembra 2007 (ďalej len „zákon 106/2004 Z. z.“) a § 12 ods. 2 písm. a/ citovanej normy, keď v zmysle § 13 ods. 3 zákona 106/2004 Z. z. si žalobca nesplnil povinnosť podať colnému úradu daňové priznanie, najneskôr do troch pracovných dní nasledujúcich po dni vzniku daňovej povinnosti a v rovnakej lehote zaplatiť daň. Základ dane určil v súlade s § 48 ods. 1 písm. a/ zákona 563/2009 Z. z. a ods. 3 na základe pomôcok, ktoré mal k dispozícii a ktoré si obstaral bez súčinnosti daňového subjektu. Dôvodom vyrubenia spotrebnej dane tabakových výrobkov bola skutočnosť, že žalobca v rozpore so zákonom 106/2006 Z. z. nevedel preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov, v súlade s týmto zákonom, ktoré u neho boli zistené dňa 24. januára 2007 cca 20.00 hod na parkovisku pri hypermarkete Tesco na Trolejbusovej ulici v Košiciach a nájdené v motorovom vozidle Opel Calibra ečv. L., v rozsahu 61 000 ks balených v spotrebiteľskom balení po 20ks.

Žalovaný prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu rozhodnutím č. 1100902/1337201/2012/STA zo dňa 4. januára 2013 potvrdil.

Najvyšší súd SR sa stotožňuje z odôvodnením rozsudku Krajského súdu v Košiciach 7S/17/2013-87 z 20. novembra 2013, nakoľko ho považuje za vecne správne. Na doplnenie Najvyšší súd SR uvádza.

Daňová povinnosť žalobcu, vznikla dňom zistenia tabakových výrobkov, ktoré sa nachádzali u fyzickej osoby, ak táto fyzická osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade so zákonom 106/2004 Z. z. a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými, keď tieto skutočnosti zistil colný úrad (§ 12 ods. 2 písm. a/ zákona 106/2004 Z. z. v znení účinnom ku dňu 31. január 2007.)

V predmetnej veci Colný úrad Michalovce dňa 29. januára 2007 zistil, že žalobca má u seba tabakové výrobky v objeme 61 tisíc ks, ktorých pôvod v súlade s ust. § 14 ods. 4 zákona 106/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2007, nevie preukázať.

Zákonodarca v ust. § 12 ods. 2 písm. a/ zákona 106/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2007 kladie dôraz nie len na slová nevie preukázať ale aj na slová „v súlade s týmto zákonom“ pričom je potrebné ich chápať a vykladať neoddeliteľné, pretože jedno bez druhého nemôže existovať. Obidve podmienky („nevie preukázať“ „a v súlade so zákonom“) musia byť dodržané kumulatívne (súčasne), preto ak čo i len jedna z týchto podmienok nie je splnená, nemožno hovoriť o preukázaní pôvodu a spôsobu nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade so zákonom 106/2004 Z. z.. Preto žalobcovi vznikla povinnosť zaplatiť spotrebnú daň z tabakových výrobkov, ktoré u seba mal v množstve 61 tisíc ks, podľa ust. § 12 ods. 2 písm. a/ zákona 106/2004 Z. z. v deň, keď colné úrady túto skutočnosť zistili (29. januára 2007). O tejto skutočnosti sa odvíja aj posúdenie otázky možného oslobodenia žalobcu od platenia spotrebnej dane. Najvyšší súd konštatuje, že je nesporné, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 12 ods. 2 písm. a/ zákona 106/2004 Z. z.. Žalobca podal nulové daňové priznanie, správca dane postupoval v súlade so zákonom 106/2004 Z. z. a zákonom 563/2009 Z. z. a vydal rozhodnutie o vyrubení spotrebnej dane z tabakových výrobkov, ktorým žalobcovi určil základ dane a daň mu aj vyrubil. Vydaniu rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu predchádzali rozhodnutia o zabezpečení a prepadnutí tovaru č. 79411/2007-5691 TR-205/2007 zo dňa 24. januára 2007, ktoré nadobudlo právoplatnosť 18. januára 2008, rozhodnutie o pokute č. 9755/2007-5331 zo dňa 6. marca 2007, ktoré nadobudlo právoplatnosť 27. marca 2007 ako i rozhodnutie Okresnej prokuratúry Košice I č. 2 PV 88/07- zo dňa 16. apríla 2007, ktorým bolo podmienene zastavené trestné stíhanie žalobcu, za prečin porušovania predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru, ktorého sa mal dopustiť žalobca tým, že dňa 24. januára 2007, v presne nezistenom čase, prechovával a prevádzal celkom 61 tisíc ks cigariet značky Classic Red v dĺžke 80 mm, ktoré boli opatrené ukrajinskými kontrolnými známkami k činu, ktorému sa v plnom rozsahu žalobca priznal, svoje konanie oľutoval a bol si vedomý trestnoprávnej zodpovednosti za spáchaný skutok.

K námietke žalobcu, o jeho oslobodení od spotrebnej dane z tabakových výrobkov, odvolací súd poukazuje, že zákonodarca pristúpil k oslobodeniu predmetnej kategórie tabakových výrobkov (zničeným colným úradom), po zmene vlastníckeho režimu t. j. po prepadnutí veci v prospech štátu a práve na subjekt, vo sfére ktorého sa tabakové výrobky určené na zničenie nachádzajú - štát sa predmetné oslobodenie výlučne vzťahuje. Z uvedenej právnej skutočnosti nemožno vyvodit' spätný vplyv (zmysle zániku) na daňovú povinnosť predchádzajúcich subjektov, ktorým daňová povinnosť z akéhokolvek dôvodu, v predchádzajúcom období vznikla. Oslobodenie štátu je dané na samostatnej hypotéze a nesúvisí so vznikom daňovej povinnosti žalobcu. Konštrukcia zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov je stanovená tak, že daňová povinnosť vznikne osobe, ktorá nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade s týmto zákonom (§ 14 ods. 4 zákona 106/2004 Z. z. účinný ku dňu 31. decembra 2007), ktoré v čase zistenia sa u tejto fyzickej alebo právnickej osoby nachádzajú alebo nachádzali. Pri pripustení správnosti úvahy žalobcu, by ustanovenie o vzniku daňovej povinnosti u osoby, ktorá nevie preukázať v súlade so zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov, bolo obsolentné, pretože po zistení nezákonnosti držania tabakových výrobkov, obligatórne nasleduje ich zničenie a teda aj ich oslobodenie od dane.

Čo sa týka námietky žalobcu, ohľadne nesprávne vyčíslenej výšky dane, odvolací súd zdôrazňuje, že daňové orgány určili výšku daňovej povinnosti žalobcu podľa pomôcok. Pri takomto určení výšky dane, správne súdy preskúmajajú len či boli splnené zákonné podmienky pre takýto postup daňových orgánov. Z administratívneho spisu, ani z obsahu žaloby nemal odvolací súd preukázané, že by správne orgány postupovali pri určení výšky dane v rozpore so zákonom. Naviac odvolací súd zdôrazňuje, že v prípade prieskumu správnych rozhodnutí vydaných v daňovom konaní, je možné v správnom súdnictve preskúmať iba tie žalobné dôvody, ktoré boli preskúmané odvolacím správnym orgánom a boli uvedené v podanom odvolaní. Z obsahu odvolania žalobcu proti prvostupňovému správne rozhodnutiu nemal odvolací súd preukázané, že by táto odvolacia námietka bola žalobcom v odvolaní uvedená. Preto ani prvostupňový súd a ani odvolací súd sa týmto žalobným argumentom žalobcu nemohol vecne zaoberať, naviac, keď ani žaloba (na rozdiel od odvolania proti rozsudku krajského súdu) námietku nesprávneho výpočtu dane a jeho konkretizáciu, tak ako uviedol žalobca v podanom odvolaní, neobsahuje.

Odvolací súd sa nestotožňuje s názorom žalobcu, že rozhodnutie prvostupňového súdu nie je riadne zdôvodnené. Krajský súd síce stručne, ale zrozumiteľne a správne odôvodnil svoje rozhodnutie, vyjadril jednoznačný právny názor, ktorý podložil relevantnými právnymi normami, ktorý považuje odvolací súd

za zrozumiteľný a správny.

Vychádzajúc z uvedeného najvyšší súd potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach 7S/17/20013-87 zo dňa 20. novembra 2013 ako vecne správny a stotožnil sa aj z jeho dôvodmi aplikujúc ust. § 219 ods. 1, 2 O.s.p..

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 a contrario v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p., keďže žalobca v odvolacom konaní nebol úspešný.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.