

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/22/2015
Identifikačné číslo spisu:	8014200686
Dátum vydania rozhodnutia:	27.09.2016
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:8014200686.1

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. Jany Henčekovej PhD., v právnej veci žalobcu: VAN - Svidník, s.r.o., IČO: 31 668 241, so sídlom Festivalová č. 802/9, Svidník, zast.: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 36 860 441, so sídlom Františkánske námestie č. 4, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, 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 Prešove zo 16. decembra 2014 č.k. IS/45/2014-83, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo 16. decembra 2014 č.k. IS/45/2014-83 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100902/50992/2014/MH z 27.03.2014 spolu s rozhodnutím Colného úradu Prešov č. 1096293/592231/2013 z 10.12.2013 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania z titulu právneho zastúpenia vo výške 689,21 € a náhradu iných trov konania v sume 140 €.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100902/50992/2014/MH z 27.03.2014 (ďalej na účely rozsudku „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 „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Colného úradu Prešov (ďalej na účely rozsudku „správca dane“) č. 1096293/592231/2013 z 10.12.2013 (ďalej na účely rozsudku „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 11).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávajú 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. Uvedeným prvostupňovým rozhodnutím bolo podľa § 42 ods. 1 Daňového poriadku rozhodnuté o prepadnutí 10 ks 1000-litrových nádrží s liehom s obsahom alkoholu 96,29%, ktorý bol dňa 22.01.2013 u žalobcu zabezpečený rozhodnutím č. 9006293/1/31568/2013 v prospech štátu.

Podľa § 42 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane, ktorý vec zabezpečil, vydá rozhodnutie o prepadnutí veci okrem dopravného prostriedku zabezpečeného podľa § 40 ods. 3, ak daňový subjekt v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení veci neodstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu veci, alebo do 15 dní od vykonania expertízy podľa § 40 ods. 2, ktorej výsledky preukázali odôvodnenosť zabezpečenia veci. Ak sú pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu veci, odstránené len čiastočne, správca dane, ktorý vec zabezpečil, vydá rozhodnutie o prepadnutí veci, pri ktorej neboli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k jej zabezpečeniu, pričom vec, pri ktorej boli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k jej zabezpečeniu, sa vráti, ak to jej povaha a osobitný predpis 34) pripúšťa, o čom sa spíše zápisnica.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že službu konajúca hliadka Stanice colného úradu Bardejov vyzvala vodiča nákladného vozidla stojaceho na parkovisku, aby jej umožnil vykonať kontrolu jeho ložného priestoru. Následne bolo zistené, že sa v tomto priestore nachádza 10 ks 1000-litrových nádrží s obsahom čirej tekutiny (vodičom deklarovaná preprava destilovanej vody z mesta N. do mesta N.), ktoré neboli špeciálne uzatvorené ani uzamknuté a na uzatvorenie nádrží boli použité plastové uzávery so závitom.

Potom hliadka požiadala vodiča, aby k tomuto tovaru predložil potrebné doklady. Menovaný po telefonickom rozhovore s neznámou osobou hliadke oznámil, že doklady budú doručené v priebehu hodiny.

4. Za prítomnosti vodiča boli nádrže otvorené a následne bolo zistené, že číra tekutina má vôňu liehu. Preto bolo vozidlo s tovarom dopravené do areálu Centrálného skladu Colného úradu Prešov, kde boli za prítomnosti vodiča z každej nádrže odobraté 3 vzorky tekutiny v množstve 3 x 0,5 liter s označením vzorka „A“, „B“, „C“). Všetky vzorky boli označené evidenčným listom a na každú fľašu bola priložená colná uzávera CÚ SD 0028.

Vzorka „A“ bola odoslaná na odbornú expertízu do Colného laboratória Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej na účely rozsudku len „laboratórium FR SR“), vzorka „B“ zostala uskladnená u správcu dane a 10 ks vzoriek „C“ bolo odovzdaných vodičovi kontrolovaného vozidla. Menovaný vodič prevzatie vzoriek „C“ potvrdil svojim podpisom.

5. V colnom konaní žalobca namietal najmä rozpor rozhodnutia s ustanoveniami Daňového poriadku. Nezákonným mal byť najmä proces zabezpečovania tovaru, ktorého nezákonnosť ako prvotného aktu v tomto správnom konaní robí nezákonnými aj všetky súvisiace úkony správneho orgánu. Pri tomto zabezpečovaní tovaru dňa 17.12.2012 nebola prítomná žiadna oprávnená osoba žalobcu, len vodič vozidla, ktorý bol vystavený nátlaku zo strany správneho orgánu a tiež nebol sústavne prítomný pri odoberaní vzoriek z tovaru.

Napokon mu bolo vydané aj rozhodnutie o zabezpečení tovaru, a to pre žalobcu z neznámych príčin, hoci vodič nie je a ani nebol majiteľom zabezpečeného tovaru.

6. Legálnosť nadobudnutia tovaru preukazoval žalobca faktúrou od spoločnosti DAPHNE GROUP, spol. s r.o. (ďalej len „dodávateľ“), ktorou je žalobcovi fakturovaných 10.000 litrov rektifikovaného

denaturovaného etanolu. Tento dôkaz predložil žalobca 4 dni po zabezpečení tovaru, pričom ho následne dal úradne preložiť, keďže originál bol v poľskom jazyku.

Čo sa expertízy tovaru týka, žalobca má za to, že výsledok laboratória FR SR so záverom, že ide o lieh, ktorý je potrebné zdaňovať príslušnou spotrebnou daňou, je nesprávny. Za správnu expertízu považuje expertízu vykonanú z jeho iniciatívy certifikovaným laboratóriom spoločnosti EL spol. s r.o. so sídlom v Spišskej Novej Vsi (ďalej len „laboratórium spoločnosti“), ktorá však naopak skonštatovala, že ide o všeobecný denaturovaný lieh, ktorý nie je vhodný na potravinárske účely. Navyše v colnom konaní namietal nedokázateľnosť porušenia plomb na vzorkách a tým ani manipuláciu s nimi zo strany žalobcu.

7. Správny orgán namietal, že rozhodnutie o zabezpečení tovaru na mieste bolo podmienené viacerými skutočnosťami nasvedčujúcimi nejasný stav, ako napríklad tvrdenie vodiča o tom, že prepravuje destilovanú vodu, nepredloženie dokladov o tovare ani v dodatočnej dobe, pričom po následnom odobratí troch sérii vzoriek, z ktorých bola vzorka „C“ vydaná vodičovi, ako jedinej osobe, ktorú bolo v tej chvíli bez iných dokladov možné spojiť s tovarom, čo vodič potvrdil podpisom do zápisnice.

K faktúre od dodávateľa žalovaný uvádza, že o jej pravosti možno pochybovať vzhľadom na okolnosti a s prihliadnutím na tvrdenia vodiča a výsledky odbornej expertízy. Expertíza dňa 04.01.2013 v laboratóriu FR SR totiž podľa žalovaného preukázala, že v cisternách je prevázaný lieh s obsahom alkoholu 96,29% bez prítomnosti denaturačných činidiel.

8. Zo strany správca dane bolo doplnené dokazovanie o priebehu vykonanej analýzy na obe laboratória - teda laboratória FR SR aj laboratória spoločnosti. Na základe tohto dokazovania správca dane vyhodnotil expertízu laboratória FR SR za správnu, nakoľko expertíza laboratória spoločnosti síce skonštatovala prítomnosť rôznych denaturačných činidiel, avšak neuvádza, či bolo splnené množstvo požadované vyhláškou Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 538/2011 Z.z. o povolených denaturačných prostriedkoch, ich ustanovených množstvách na denaturáciu liehu, o požiadavkách na denaturáciu liehu a manipuláciu s denaturovaným liehom, o požiadavkách na jeho vlastnosti a o určenom účele použitia denaturovaného liehu.

Tiež prihliadol pri svojom rozhodovaní aj na to, že laboratórium FR SR je oficiálnym odborným útvarom žalovaného a ich stanoviská sú v colných a daňových konaniach záväzné.

9. Rovnako správca dane spochybnil výsledky expertízy, vykonanej na podnet žalobcu z jemu vydanej vzorky „C“, keďže boli vykonané v laboratóriu spoločnosti po porušení colnej zábezpeky bez prítomnosti zamestnanca správneho orgánu. Na odstránenie rozporu medzi dvoma vykonanými expertízami navrhol správca dane žalobcovi vykonanie tretej nezávislej expertízy v akreditovanom laboratóriu podľa výberu žalobcu a na jeho náklady, čo žalobca odmietol a naďalej trval na správnosti výsledku svojej analýzy.

Za týchto okolností správca dane skonštatoval záver, že v tomto prípade žalobca neunesol dôkazné bremeno, nakoľko k rozdielnemu výsledku analýz došlo porušením colnej uzávery bez prítomného zástupcu správca dane. Vzhľadom na to, že dokazovanie v daňovom konaní vykonáva príslušný správca dane, vyhodnotil za správnu analýzu tú, ktorú vykonalo laboratórium FR SR. Námietku žalobcu o neakreditovanosti laboratória FR SR v čase vykonávania expertízy, označil ako nesprávne tvrdenie, čo preukázal aj kópiami osvedčení o akreditácii v období od roku 2003, pričom posledné platné bolo až do 09.07.2014.

10. Následne bolo po uplynutí lehoty na odstránenie pochybností o zabezpečení tovaru správcom dane vydané rozhodnutie č. 9006293/1/365721/2013 zo dňa 30.07.2013 o prepadnutí tovaru, proti ktorému podal žalobca odvolanie.

V odvolaní uviedol, že ako daňový subjekt jednoznačne preukázal spôsob nadobudnutia tovaru - technického liehu určeného na ďalší predaj, konkrétne predložením všetkých potrebných dokladov,

úradne overeného prekladu faktúry, dokladu o úhrade sumy za tovar dodávateľovi. Žalovaný predmetné rozhodnutie zrušilo dňa 27.09.2013 a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu jeho zmätočnosti a nepreskúmateľnosti.

11. Zo strany správcu dane, ako bolo vyššie uvedené, bolo doplnené dokazovanie o priebehu vykonanej analýzy na obe laboratória - teda laboratória FR SR aj laboratória spoločnosti.

Tiež v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu žalobca ďalej namietal nedokázateľnosť porušenia plomb na vzorkách a tým ani manipuláciu s nimi zo strany žalobcu. Rovnako žalobca odmietol vykonanie expertízy zo vzoriek B, uschovaných na prvostupňovom orgáne práve z dôvodu možnej manipulácie s nimi.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

12. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Prešove žalobu zo dňa 22.05.2014. Žalobca svoju žalobu odôvodnil najmä tým, že obe rozhodnutia - napadnuté aj prvostupňové - trpia vadami ich vydania v rozpore s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku.

Konkrétne nezákonne prebehol proces zabezpečovania tovaru bez prítomnosti oprávnenej osoby žalobcu, správny orgán svoje úkony smeroval k vodičovi a nie príslušnému subjektu, žalovaný sa nevyrovnal s dôkazmi ohľadom legálnosti nadobudnutia tovaru žalobcom od dodávateľa, rovnako tak ani s výsledkami expertízy vykonanej na podnet žalobcu. Žalobca tiež uvádza, že argumentácia o neprítomnosti osoby správneho orgánu pri tejto expertíze nemá nijakú oporu v rámci zákonných ustanovení.

13. Žalovaný vo svojom stanovisku k žalobe uviedol, že proces zabezpečovania tovaru bol vykonaný za prítomnosti vodiča pána Z. N., ktorý bol jedinou oprávnenou osobou v očiach správcu dane mať vzťah k zabezpečovanému tovaru, vzhľadom na jeho nepredloženú dokumentáciu, či doklady o pôvode.

K významnému rozporu medzi výsledkami oboch expertíz odobraných vzoriek uviedol, že má za to, že správna je expertíza laboratória FR SR, keďže pri expertíze vykonanej na podnet žalobcu boli porušené zabezpečovacie plomby na vzorkách, a preto je spochybiteľná ich pravosť, súčasne však spochybnil výsledky expertízy, ktoré nie sú ani pri uznaní pravosti vzoriek dostačujúce posúdiť daný stav. Výzval však žalobcu, aby zabezpečil tretiu, nezávislú rozhodujúcu analýzu u iného akreditovaného laboratória, čo však žalobca odmietol.

B)

14. Krajský súd v Prešove ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie tomuto predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 250j ods. 1 O.s.p.), vypočul účastníkov konania, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Preto v zmysle § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu ako nedôvodnú zamietol.

15. Po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a citácii dotknutých ustanovení O.s.p. krajský súd zdôraznil, že prebehol v súlade so zákonom. Daňový poriadok totiž v príslušných ustanoveniach § 37 a nasl. neustanovuje povinnosť zabezpečiť prítomnosť štatutárneho orgánu daňového subjektu pri miestnom zisťovaní. V prejednávanvej veci bol prítomný vodič, t.j. zamestnanec žalobcu, ktorý svojim podpisom v protokole o odobratí vzoriek ako aj zápisníci potvrdil zákonné odobratie vzoriek. Navyše má krajský súd rovnako ako správca dane za to, že zabezpečenie vzoriek bolo dôvodné vzhľadom na absenciu dokladom identifikujúcich daný tovar.

16. Rovnako krajský súd vyhodnotil ako neodôvodnenú námietku žalobcu o nesprávnosti smerovania prvotných aktov voči vodičovi, ako nepríslušnému subjektu. Ten totiž nevedel preukázať hodnoverne pôvod a charakter tovaru, kto je jeho vlastníkom a pod., a preto bol postup správcu dane na mieste. Následne po preukázaní, kto vystupuje v konaní ako daňový subjekt, jednal správny orgán s príslušným vlastníkom tovaru - žalobcom.

17. K neakceptovaniu výsledkov expertízy vykonanej v laboratóriu spoločnosti žalovaným, krajský súd uviedol, že tento postup bol správny a zákonný. Krajský súd poukázal na fakt, že pri tejto analýze došlo k porušeniu colnej uzávery na testovanej vzorke a preto nie je preukázateľná jej hodnovernosť. Súčasne tak nebol dodržaný § 41 ods. 3 Daňového poriadku.

Pri porušení colnej uzávery v laboratóriu spoločnosti nebol podľa krajského súdu prítomný zamestnanec správcu dane, preto je spochybniteľná identifikácia vzorky, hodnovernosť a objektivita získaných informácií. Toto porušenie má za následok, že výsledky analýzy nepostačujú žalobcovi na to, aby preukázal identifikáciu svojho tovaru bez ďalších pochybností.

Podľa § 43 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení od okamihu, keď bola vec zabezpečená úradnou uzáverou, možno do miesta zabezpečenia vstupovať len so súhlasom správcu dane a v jeho prítomnosti.

18. Na základe uvedeného krajský súd rozhodol rozsudkom zo dňa 16.12.2014 tak, že žalobu zamietol a náhradu trov žalobcovi nepriznal.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

19. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 23.01.2015 (č.l. 92) proti rozsudku krajského súdu žalovaný v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol ako dôvod odvolania to, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.).

K odvolaniu žalobca priložil viacero listinných dôkazov (č.l. 97 až 106).

20. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie dôvody žalobcu:

- k rozporu výsledkov oboch expertíz žalobca uvádza, že práve tá, ktorú dal žalobca vyhotoviť na vlastné náklady, potvrdzuje jeho tvrdenie o tom, že zadržaným tovarom je denaturovaný lieh podľa prílohy č. 1 k vyhláške,
- žalobca mal vytvoriť dostatočný priestor (7 dní) pre vyslanie zástupcu správcu dane do laboratória spoločnosti,
- k žiadosti správneho orgánu na vlastné náklady zabezpečiť tretiu (rozhodujúcu) expertízu, žalobca uvádza, že ako obchodná spoločnosť si jednoducho nemôže dovoliť vynaložiť takéto vysoké náklady, ktoré by činili 32% hodnoty zadržaného tovaru,
- vyjadril sa tiež k odstraňovaniu zabezpečenia podľa § 41 ods. 3 Daňového poriadku, ako aj k pravosti priradenia faktúry od dodávateľa na zadržaný tovar.
-

21. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vráti vec príslušnému správneho orgánu na ďalšie konanie, resp. navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov právneho zastúpenia vo vyčíslenej výške 689,21 €.

B)

22. Z vyjadrenia žalovaného z 10.02.2015 (č.l. 109) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako opakované a nedôvodné.

Ďalej žalovaný odkázal na svoje argumenty ohľadne výsledkov odbornej expertízy ako aj tieto doplnil.

23. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu v celom rozsahu potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

24. 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.“) s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. 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 jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.), a preto postupom podľa § 220 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. rozsudok krajského súdu zmenil tak, že z dôvodu uvedenom v § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím podľa § 250ja ods. 3 zrušil a vrátil mu späť na ďalšie konanie v zmysle nasledujúcich záverov.

25. 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 prejednávanej 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.

26. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009, či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

27. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je skutková otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas colnej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosti

opodstatnene nasvedčujúce záveru správcu dane, či predmetom kontroly je lieh s obsahom alkoholu 96,29% alebo rektifikovaný denaturovaný etanol (ďalej len „prepravovaná tekutina“), ako je uvedené vo faktúre od dodávateľa, t.j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

28. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkou nedostatočného zistenia skutkového stavu, lebo riadne zistený skutkový stav predeterminuje správny výber právnej normy pri riešení sporu súdom.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia (meritórne námietky). Naopak, ak Najvyšší súd dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr Garcia Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nehospodárne. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

29. Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva 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.

30. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok žalobcu, nie je sporné, kto vykonal prepravu a na základe akých podkladov. V prejednávanej veci je však sporné skutkové vymedzenie predmetu dopravy, t.j. prepravovanej tekutiny, ktorá podľa tvrdenia žalobcu nespadá pod režim spotrebnej dani (v prejednávanej veci ide nepochybne o režim vymedzený zákonom č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z.z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z.z.). Za tejto situácie sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej zastavovacej a kontrolnej činnosti s následnou expertíznou činnosťou.

Žalobca naopak zdôrazňuje skutočnosť, že prepravovaná tekutina vykazuje všetky znaky, ako sú prezentované na faktúre vystavenej od dodávateľa, čo tak správca dane, ako aj žalovaný, spoločne odmietajú s poukazom na výsledky expertízy vykonanej v laboratóriu FR SR.

31. Z doterajšieho dokazovania vykonaného tak pred správcou dane, ako aj pred žalovaným, jednoznačne pre Najvyšší súd vyplynulo, že tak žalovaný na základe výsledkov expertízy vykonanej v laboratóriu FR SR, ako aj žalobca na základe výsledkov expertízy vykonanej v laboratóriu spoločnosti, neboli schopní odstrániť základný rozpor v presnom vymedzení chemického zloženia prepravovanej tekutiny.

Na druhej strane je k dispozícii obidvom účastníkom súdneho prieskumu a predchádzajúceho daňového konania posledná vzorka s označením „B“, ktorá môže poslúžiť na odstránenie tohto rozporu v skutkovom zistení. Obidvaja účastníci sa však zhodne bránia vykonaniu ďalšej expertízy, pričom ich argumenty je možné na strane žalovaného zhrnúť spoločne ako, že výsledky získané v laboratóriu FR SR sú oficiálne a tým aj hodnoverné. Naopak spoločným kritériom námietok žalobcu sú mimoriadne náklady spojené s ďalšou chemickou analýzou vzorky „B“, ako aj odmietanie spochybňovania

neoficiálneho výkonu expertízy laboratóriom spoločnosti.

32. Za vyššie opísanej situácie, kedy proti sebe stoja dve protikladné tvrdenia podporené celkom odlišnými výsledkami odborného dokazovania, ktorých hodnovernosť nebola spochybnená inými dôkazmi, Najvyšší súd zdôrazňuje účel správy daní, a dôraz kladie na úmysel zákonodarcu správne zistiť dane.

Pre Najvyšší súd je nepochybné, že hore uvedený úmysel sa v daňovom konaní musí naplniť aj po stránke riadneho zistenia skutkového stavu, na podporu ktorého zákonodarca zakotvil do Daňového poriadku viacero ustanovení.

Podľa § 2 písm. a/ daňového poriadku v citovanom znení na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

33. Procesnú skutočnosť, že žalobca už v daňovom konaní predložil relevantné dôkazy na potvrdenie svojej argumentácie, že prepravovaná tekutina spĺňa požiadavky uvedené vo faktúre od dodávateľa, nie je možné vyhodnotiť na jeho ťarchu (t.j., že neuniesol dôkazné bremeno) a ani ako porušenie procesných práv žalovaného.

Naopak, od správcu dane, resp. od žalovaného (viď zásada procesnej jednoty daňového konania) Najvyšší súd očakával, že z úradnej povinnosti v zmysle zásady úzkej súčinnosti, zásady materiálnej pravdy (§ 3 ods. 2 v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku) si tieto informácie na riadne vyhodnotenie stavu veci v zmysle § 63 ods. 2 Daňového poriadku zistí niektorým z dôkazných postupov, ktoré mu zákon umožňuje. Pritom ustanovenie § 63 ods. 2 Daňového poriadku nie je možné mechanicky vykladať vo vzťahu k § 24 ods. 1 Daňového poriadku, že v prejednávanej veci je dôkazné bremeno na strane žalobcu, nakoľko správca dane svojou expertízou, ako aj jej výsledkami, nespochybnil hodnovernosť výsledku dosiahnutého v laboratóriu spoločnosti. Nakoľko tak správca dane a ani žalovaný takto nekonali, Najvyšší súd má preukázané, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

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 správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

34. S prihliadnutím na vyššie uvedené právne názory vyhodnotil Najvyšší súd podané odvolanie ako úspešné.

V.

35. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ku ktorému potom absentuje logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav. Odvolací súd sa preto nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v daňovom konaní o tom,

že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z príjmov.

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, popri prípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

36. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného, ako aj s prihliadnutím na vyššie citované právne názory Najvyšší súd s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Bude preto úlohou dotknutého daňového orgánu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol. Najvyšší súd v uvedenej súvislosti ani nevyklučuje v medznom prípade vykonanie expertízy celého, alebo vybraného súboru vzoriek „B“ správcom dane.

37. Nakoľko išlo o základnú argumentáciu žalobcu, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody na strane žalobcu a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonsumované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

38. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo napadnuté rozhodnutie zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v prejednávanej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať.

Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

39. Najvyšší súd v prejednávanej 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.

40. 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 sa v tomto súdnom prieskume udialo. Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešného žalobcu mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia.

Podľa § 151 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. v citovanom znení o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa

prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. v citovanom znení platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

41. Výška priznaných náhrad trov konania sa skladá :

1. Z náhrady trov právneho zastúpenia, ktoré právny zástupca žalobcu na č.l. 5 a č.l. 95 v zmysle vyhl. Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. vyčísliť a voči správnosti ktorých neboli vznesené námietky :

1.1. Trovy právneho zastúpenia na krajskom súde

1.1.1. prevzatie a príprava zastúp. (14) - 1 úkon práv. pomoci 134 €

1.1.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,04 €

1.1.2. podanie žaloby (14) - 1 úkon práv. pomoci 134 €

1.1.2.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,04 €

1.1.3. účasť na pojednávaní (14) - 1 úkon práv. pomoci 134 €

1.1.3.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,04 €

1.2. Trovy právneho zastúpenia na odvolacom súde

1.2.1. podanie odvolania (15) - 1 úkon práv. pomoci 139,83 €

1.2.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,39 €

2. z náhrady súdneho poplatku za žalobu 70 €

2.1. z náhrady súdneho poplatku za odvolanie 70 €

3. z náhrady DPH

tzn. v celkovej sume trov právneho zastúpenia: 689,21 €

tzn. v celkovej sume iných náhrad konania: 140 €

42. Nakoľko úspešný žalobca bol zastúpený advokátom, je nutné podľa § 149 ods. 1 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. zaplatiť mu priznanú náhradu trov. Bližšie podrobnosti o spôsobe platby a účte právneho zástupcu sú obsiahnuté v súdnom spise.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).