

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/45/2012
Identifikačné číslo spisu:	2011200550
Dátum vydania rozhodnutia:	19.02.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:2011200550.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne: A. V., nar. XX.XX.XXXX, bytom Z., zastúpenej JUDr. Ondrejom Kremaským, advokátom so sídlom Strojnícka 8, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Vázovova 2, 815 11 Bratislava, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 10332/2011 zo dňa 25. júla 2011, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trnave, č. k. 20S/27/2011-65 zo dňa 22. mája 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/27/2011-65 zo dňa 22. mája 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na nové konanie a rozhodnutie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 10332/2011 zo dňa 25. júla 2011 ako i rozhodnutia Colného úradu Trnava (ďalej len „colný úrad“, príp. „správca dane“) č. 26428/2010-5885 zo dňa 3. decembra 2010, ktorým colný úrad podľa § 14a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o správe daní“) rozhodol o prepadnutí tovaru, minerálneho oleja v množstve 9 500 litrov, označeného ako plynový olej - motorová nafta s obsahom síry (% hmot.) 0,0446, s obsahom indikačnej látky Solvent Yellow 124 3,867 mg/l (ďalej aj „tovar“, príp. „motorová nafta“). Uvedený tovar bol zamestnancami správcu dane zistený dňa 24.09.2010 na ložnej ploche nákladného vozidla značky MAN 26403, ev. č. V. v neštandardnej, domácky vyrobenej, necertifikovanej nádrži, pričom k tomuto tovaru sa ako vlastníčka prihlásila žalobkyňa. Tejto bol prvostupňovým rozhodnutím správcu dane č. 20738/2010-5885 zo dňa 24.09.2010 zistený tovar zabezpečený a následne po tom, čo žalobkyňa v zákonom stanovenej lehote nepreukázala jeho pôvod a spôsob nadobudnutia, správca dane rozhodol o jeho prepadnutí. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane o prepadnutí tovaru žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní potvrdil, pričom v závere rozhodnutia konštatoval spochybnenie žalobkyňou predkladaných dôkazov ako i vyhodnotenie výsledkov vlastného doplneného dokazovania vykonaného na návrh žalobkyne, ktorým sa jej tvrdenia nepotvrdili. Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré predchádzalo ich

vydaniu a dospel k záveru, že tieto sú v súlade so zákonom. K vyhodnoteniu vykonaného dokazovania, s poukazom na zákonnú úpravu použitia indikačnej látky Solvent Yellow 124 a reguláciu používania daňovo zvýhodneného plynového oleja podľa § 8 ods. 1 v spojení s § 7 zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení účinnom do 31.12.2010 (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z minerálneho oleja“) a zákonnú úpravu oslobodenia od dane v prípade použitia minerálneho oleja ako lodnej prevádzkovej látky pri preprave osôb a nákladov na Dunaji, ktorý je súčasťou medzinárodnej vodnej cesty vykonávanej v rámci podnikania podľa § 10 ods. 1 písm. c) citovaného zákona, prvostupňový súd uviedol, že predmetná nafta určená na zhabanie, s obsahom červeného farbiva a síry na základe zistených výsledkov chemickej analýzy, nemohla vzniknúť spôsobom uvádzaným žalobkyňou, teda zmiešaním zapožičanej neoznačenej nafty s naftou s obsahom indikačnej látky Solvent Yellow 124. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobkyňa v správnom konaní jednoznačne nepreukázala pôvod a spôsob nadobudnutia zaisteného minerálneho oleja, jej tvrdenia vyhodnotil ako účelové vytváranie predpokladov o možnom vzniku tovaru v kvalite zistenej Colným laboratóriom CR SR, čím boli podľa krajského súdu splnené zákonné podmienky podľa § 14a ods. 3 zákona o správe daní na vydanie rozhodnutia o prepadaní tovaru v prospech štátu.

Námietku žalobkyne ohľadne neposkytnutia jej vzorky zaisteného minerálneho oleja určeného na laboratornú analýzu, krajský súd posúdil ako nedôvodnú a neprihliadal na ňu z dôvodu, že bola novo namietanou skutočnosťou, ktorú žalobkyňa nenamietala v priebehu správneho konania.

K námietke žalobkyne, že v napádanom správnom konaní nebolo umožnené skôr vypovedajúcemu svedkovi J. B. vyjadriť sa k výpovedi svedka Ing. C. W., krajský súd odvolávajúci sa na úpravu inštitútu, práv a povinností účastníka a svedka v správnom konaní (§ 33 a § 35 Správneho zákona) uviedol, že z tejto nevyplyva povinnosť správneho orgánu umožniť svedkom, aby sa vzájomne vyjadrovali ku svedeckým výpovediam.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že prvostupňový súd preskúmaval konanie vedené daňovými orgánmi z pohľadu dodržania postupov vyplývajúcich z ustanovení § 32 až § 35 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov (ďalej len „Správny poriadok“), pričom konštatoval spoľahlivo zistený skutkový stav veci a vyvodenie správneho právneho záveru v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov za súčasného zachovania procesných práv žalobkyne.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnej žalobkyňi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podala žalobkyňa v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d) a písm. f) OSP a navrhuje napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší rozhodnutia colných orgánov oboch stupňov a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si žalobkyňa uplatnila náhradu trov konania.

Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci krajským súdom žalobkyňa na rozdiel od názoru krajského súdu uvádza, že daňovo zvýhodnené minerálne oleje podľa § 11 ods. 2 zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja boli minerálny olej so zníženou sadzbou dane podľa § 7 citovaného zákona, minerálny olej oslobodený od dane podľa § 10 ods. 1 citovaného zákona a minerálny olej bez daňovej sadzby podliehajúci postupu pri preprave podľa (§ 4 ods. 8 cit. zákona), pričom zo zákona nevyplyva, že by práve minerálny olej oslobodený od dane podľa § 10 ods. 1 citovaného zákona nemal byť označovaný primiešavaním červeného farbiva a indikačnej látky postupom podľa § 8 ods. 1 cit. zákona. Podľa žalobkyne, keďže Bratislavská lodná spoločnosť, a.s. (ďalej len „BLS, a.s.“) mala v predmete činnosti verejnú vodnú dopravu - nákladnú dopravu vnútroštátnu a medzinárodnú, a teda spĺňala podmienky podľa § 10 ods. 1 písm. c) zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja na používanie minerálneho oleja oslobodeného od dane, používala vo svojich plavidlách od dane oslobodenú „červenú“ naftu. K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci krajským súdom žalobkyňa taktiež dodáva, že predmetom prieskumu zákonnosti správneho konania nemohol byť postup podľa Správneho poriadku, tak ako to realizoval krajský súd, nakoľko na preskúmané konanie sa vzťahuje zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

Žalobkyňa má za to, že krajský súd na základe vyhodnotenia výsledkov dokazovania vykonaného v rámci preskúmaného daňového konania dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam ohľadne nepreukaznosti pôvodu a spôsobu nadobudnutia prepadaného minerálneho oleja zo strany žalobkyne. Podľa žalobkyne, ona v daňovom konaní pôvod a spôsob nadobudnutia „nezafarbenej“ nafty, darovanej

jej svedkom J. B., preukázala predložením daňových dokladov - faktúry č. 100042 zo dňa 16.03.2010, výdavkovým a príjmovým pokladničnými dokladmi zo dňa 05.04.2010, z ktorých vyplýva, že J. B. uvedený tovar nadobudol kúpou od spoločnosti TRO, s.r.o. Kráľová pri Senci. Žalobkyňa sa ďalej odvoláva na svedecké výpovede J. B. a Ing. C. W., ktoré potvrdzujú zapožičanie cca 8 000 litrov nezafarbenej nafty BLS, a.s., ktorej konateľom je Ing. C. W.. Uvedené výpovede svedkov vysvetľujú aj spôsob zmiešania zapožičanej nafty J. B. s červenou naftou používanou v lodi P. patriacej užívateľskému podniku (§ 11 ods. 1 zákona spotrebnej dani z minerálneho oleja), spoločnosti BLS, a.s. používajúcej v súlade s § 8 ods. 1 citovaného zákona označený plynový olej, tzv. červenú naftu oslobodenú od dane. Krajský súd podľa žalobkyne vykonané dôkazy vyhodnotil nesprávne, pričom žalobkyňa nesúhlasí s názorom prvostupňového súdu o účelovo ňou vytváraných predpokladoch o možnom vzniku kvality zhabaného tovaru, nakoľko skutkový dej sa udial tak, ako to vyplynulo z dokazovania vykonaného správnymi orgánmi.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 23.07.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil a žalobkyni náhradu trov konania nepriznal.

K námietke žalobkyne ohľadne nesprávneho výkladu zákonných ustanovení upravujúcich označovanie daňovo zvýhodneného plynového oleja primiešavaním zákonom ustanoveného farbiva a indikačnej látky žalovaný s poukazom na súlad zákonnej úpravy s právom Európskej únie, s čl. 5 ods. 3 a čl. 6 smernice č. 92/82/EHS a so smernicou č. 95/60/ES o označovaní plynového oleja a rafinovaného petroleja za účelom zdanenia, uviedol, že takéto označovanie podlieha daňovému dozoru, pričom plynový olej môže byť označovaný len v daňovom sklade, ktorý má od colného úradu povolenie na označovanie plynového oleja.

Žalovaný spochybňuje možnosť zmiešania spornej motorovej nafty so štandardnou sadzbou dane pri jej zapožičaní s motorovou naftou spoločnosti BLS, a.s., nakoľko táto spoločnosť podľa záznamov príslušných colných orgánov v období od 01.01.2010 do 24.09.2010 nebola užívateľským podnikom v zmysle § 11 zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja, tzn. nemala vydaný odberný preukaz na odber daňovo zvýhodneného minerálneho oleja. V tejto súvislosti žalovaný taktiež uviedol, že minerálny olej určený na použitie ako lodná prevádzková látka pri preprave osôb a nákladov po Dunaji, ktorý je súčasťou medzinárodnej vodnej cesty vykonávanej v rámci podnikania a použitý ako pohonná látka alebo palivo oslobodené od dane podľa § 10 ods. 1 písm. c) cit. zákona nebol v období od 01.04.2004 do 31.12.2010 (ani po tomto dátume) nikdy na území Slovenskej republiky označovaný primiešaním červeného farbiva a indikačnej látky Solvent Yellow, tak ako sa mylne žalobkyňa domnieva.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zopakoval výsledky vykonaného dokazovania ako i výsledkov preverovania tvrdení žalobkyne a výpovedí svedkov J. B. a Ing. C. W. v ich konfrontácii s preverovaním nákupu nafty J. B. od dodávateľa TRO, s.r.o. a predchádzajúceho obchodného reťazca, ako i s výsledkami preverenia tankovania a spotreby v lodi P. na základe lodného denníka predloženého konateľom spoločnosti BLS, a.s., Ing. C. W., a konštatoval, že v uvádzanom čase vypožičania paliva nebol stav nádrže lode P. nulový, ale nachádzala sa v ňom farebne neoznačená nafta tankovaná na riadnych odberných miestach, pričom jej nákup bol platený bezhotovostným bankovým prevodom. Podľa žalovaného žalobkyňa neunesla dôkazné bremeno, pretože nijakým spôsobom a relevantnými dôkazmi nepreukázala, že v nádrži lode P., v ktorej malo dôjsť podľa jej tvrdenia k zmiešaniu neoznačeného minerálneho oleja s označeným plynovým olejom tvoriacim v prázdnej nádrži lode len trvalé médium funkčného palivového systému, sa nachádzala tzv. „červená nafta“.

Žalovaný zhodne ako žalobkyňa poukázal na skutočnosť, že krajský súd preskúmaval zákonnosť správneho konania podľa ustanovení Správneho poriadku napriek tomu, že preskúmané konanie bolo realizované podľa zákona o správe daní. V uvedenom nedostatku žalovaný nevidí dôvod na pochybnosť o dodržaní procesných ustanovení pri vydávaní napadnutých rozhodnutí, nakoľko krajský súd v odôvodnení rozsudku uvádza aj znenie ustanovenia § 14a ods. 3 zákona o správe daní a ustanovenia Správneho poriadku uvádzané v rozsudku sú obsahovo zhodné s ustanoveniami zákona o správe daní upravujúcimi zásadu voľného hodnotenia dôkazov a dokazovanie v daňovom konaní (§ 2 ods. 3 a § 29 ods. 2 a 4 citovaného zákona).

Najvyšší súd, ako súd odvolací, preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel jednomyseľne k záveru, že rozsudok krajského súdu je nedostatočne odôvodnený a založený na nedostatočnom preskúmaní dodržania zákonom určeného postupu potrebného pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného ako i konania, ktoré predchádzalo vydaniu

prvostupňového správneho rozhodnutia.

Podľa § 157 ods. 2 OSP v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Podľa § 1 ods. 1 zákona o správe daní tento zákon upravuje správu daní.

Podľa § 1 ods. 2 zákona o správe daní podľa tohto zákona sa postupuje, ak osobitný zákon neustanovuje inak. Poznámka pod čiarou odkazuje na zákony o jednotlivých spotrebných daniach.

Podľa § 1a písm. b) bod 2. zákona o správe daní na účely tohto zákona správcom dane sa rozumie colný úrad podľa osobitného zákona.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní na účely tohto zákona sa rozumie správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 1a písm. d) zákona o správe daní na účely tohto zákona sa rozumie daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 44 ods. 3 zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja na správu dane sa použije osobitný predpis, ak tento zákon neustanovuje inak. Poznámka pod čiarou odkazuje na zákon o správe daní a poplatkov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 48 ods. 2 zákona o správe daní odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že krajský súd pri prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí finančných orgánov oboch stupňov a konaní, na základe ktorých boli tieto vydané, vychádzal zo zákonnej úpravy správneho konania podľa Správneho poriadku, a nie zo zákonnej úpravy daňového

konania vyplývajúcej zo zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom v čase realizácie preskúmaného konania. Vzhľadom na vymedzenie rozsahu pôsobnosti zákona o správe daní, sa podľa tohto zákona postupuje pri správe všetkých druhov daní, pod ktorou možno v zmysle § 1a písm. c) uvedeného zákona okrem iného rozumieť aj vyhľadávanie daňových subjektov, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie ako i ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov, pričom pôsobnosť osobitných zákonov, upravujúcich spotrebné dane, napr. aj zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, je vo vzťahu k zákonu o správe daní určená prednostne so subsidiárnym použitím zákona o správe daní (§ 1 ods. 2 zákona o správe daní korešponduje s § 44 ods. 3 zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja). Podľa § 1a písm. b) bodu 2 zákona o správe daní správcom dane je aj colný úrad podľa osobitného zákona; odkaz pod čiarou demonštratívne uvádza zákony upravujúce jednotlivé druhy spotrebných daní. Pre účely správy spotrebných daní je správcom dane colný úrad, ktorý pri plnení povinností vyplývajúcich mu z príslušných právnych predpisov z oblasti finančnej správy pre úsek výkonu zabezpečenia úloh colníctva, vykonáva okrem iného daňový dozor a daňovú kontrolu za účelom výkonu dozoru nad držbou a pohybom minerálneho oleja ako i za účelom zamedzenia neoprávneného používania daňovo zvýhodneného označeného plynového oleja, s cieľom odhaliť a minimalizovať daňové úniky spojené s využívaním tejto komodity. Z kontextu samotnej zákonnej úpravy výkonu daňového dozoru a daňovej kontroly upravenej v § 40 zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja ako i z vyššie uvádzaných ustanovení zákonov upravujúcich rozsah pôsobnosti zákona o správe daní vyplýva, že v tejto veci preskúmané správne rozhodnutia mali byť, a z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že aj boli, vydané v rámci daňového konania vedeného podľa zákona o správe daní, a nie podľa Správneho poriadku. Žalobou napádané rozhodnutia oboch stupňov svojimi enunciátmi upravujú práva a povinnosti žalobkyne a svojimi účinkami zasahujú do jej základného práva vlastníť majetok, pričom tieto rozhodnutia svojim predmetom a obsahom spadajú do správy daní, konkrétne správy spotrebnej dane z minerálneho oleja.

Nemožno súhlasiť s argumentom žalovaného na margo vadného právneho posúdenia preskúmaného daňového konania krajským súdom len preto, že ustanovenia Správneho poriadku sú totožné s ustanoveniami upravujúcimi dokazovanie a zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa zákona o správe daní. Daňové konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov (§ 1a písm. d/ zákona o správe daní), má oproti správnomu konaniu svoje špecifiká vyplývajúce z osobitosti štátom regulovanej fiškálnej politiky a zabezpečenia plnení peňažných aj nepeňažných povinností daňových subjektov ukladaných im na základe zákona. Z dôvodu zabezpečenia inkasa daní do štátneho rozpočtu a reálnej existencie rizika daňových únikov, napr. v daňovom konaní (pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu) platí prejednávacia zásada, nie vyhľadávacia, správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech daňovníka. Správca dane môže iba prejednať dôkazy predložené daňovým subjektom, nakoľko dôkazná povinnosť je na strane daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní), čo však nebráni správcovi dane vykonávať alebo dopĺňať dokazovanie tak, aby čo najúplnejšie zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Vychádzajúc z účelu zákonnej regulácie ukladania, výberu a správy daní sú procesné práva a povinnosti, spojené s realizáciou správy daní a plnením daňových povinností, tak u správcu dane ako i u daňového subjektu upravené, na rozdiel od Správneho poriadku, podrobnejšie a vzhľadom na špecifickosť správy tej ktorej dane, aj odlišne, napr. povinnosti a oprávnenia správcu dane ako i daňových subjektov pri výkone daňového dozoru pri správe spotrebnej dane z minerálneho oleja, pri ktorej sa na tento proces vzťahujú ustanovenia lex specialis - zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja vo vzťahu k lex generalis - zákonu o správe daní (napr. § 40, § 44 o spotrebnej dani z minerálneho oleja v spojení napr. s § 1, § 1a, § 2, § 29, § 46 zákona o správe daní).

Z rozsudku krajského súdu vyplýva, že prvostupňový súd nepreskúmal dodržanie postupu pri realizácii daňového dozoru colným úradom s prihliadnutím na zákonnú úpravu vyplývajúcu zo zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja ako i zo zákona o správe daní.

Medzi základné princípy upravené zákonom o správe daní patrí napr. zásada zákonnosti, ktorá predovšetkým ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). Z požiadaviek, ktoré vyplývajú z rozsahu a spôsobu súdnej kontroly zákonnosti správnych aktov, je potrebné venovať

preskúmaniu rozhodnutí a postupov predchádzajúcich ich vydaniu náležitú pozornosť, preto rozhodnutie súdu vzišlé z konania podľa druhej hlavy piatej časti OSP musí byť v dostatočnej miere a presvedčivým spôsobom odôvodnené (§ 157 ods. 2 OSP). Rozhodnutie prvostupňového súdu, preskúmavajúce procesný postup a rozhodnutia správnych orgánov podľa nesprávneho procesného predpisu, nie je zákonné ani dostatočne presvedčivé. Preto rozhodnutie krajského súdu, ktoré malo zabezpečiť preskúmanie zákonnosti správnych orgánov a dodržanie procesného postupu predchádzajúceho ich vydaniu, s prihliadnutím na dodržiavanie práv daňového subjektu ako i zákonnosť vedenia dokazovania zo strany správcu dane, vecnú správnosť posúdenia a vyhodnotenia jeho výsledkov, nemožno posúdiť ako rozhodnutie zabezpečujúce súdnu ochranu práv a právom chránených záujmov účastníka daňového konania, ktoré má výkon správneho súdnictva v právnom štáte garantovať.

Vzhľadom na uvedené nedostatky v postupe súdu prvého stupňa vo veci preskúmaných rozhodnutí, nie je možné posúdiť ich vecnú stránku (skutkovú a právnu), a preto sa odvolací súd v tomto štádiu konania vecnou stránkou sporu ani nezaoberal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky musel napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 221 ods. 1 písm. h) OSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 221 ods. 2 OSP).

V ďalšom súdnom prieskume napádaných správnych rozhodnutí bude povinnosťou krajského súdu postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu, ktorým je viazaný (§ 250ja ods. 4 OSP), a dostatočne sa vysporiadať s prieskumom zákonnosti žalobou napádaných správnych rozhodnutí ako i postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu a svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo, s prihliadnutím na výsledky dokazovania a ich vyhodnotenie, odôvodniť.

Z týchto dôvodov podľa § 221 ods. 1 písm. h) OSP odvolací súd prvostupňový rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na nové konanie a rozhodnutie. Podľa § 224 OSP rozhodne prvostupňový súd aj o trovách odvolacieho konania.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.