

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/131/2014
Identifikačné číslo spisu:	3013200514
Dátum vydania rozhodnutia:	16.12.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:3013200514.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a zo sudcov JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: I. D., bytom S. I. č. XXX, C. H., právne zastúpený: JUDr. Tibor Bicko, advokát, Dukelská 972/7-3, Považská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/3688/2013/CI zo dňa 23. apríla 2013, a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/96/2013-35 zo dňa 17. septembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/96/2013-35 zo dňa 17. septembra 2014 **p o t v r d z u j e**.

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

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/3688/2013/CI zo dňa 23. apríla 2013. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Uvedeným rozhodnutím žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Colného úradu Trenčín, platobný výmer č. 9006665/1/1251471/2012 zo dňa 05.11.2012, ktorým bol žalobcovi určený základ spotrebnej dane z tabakových výrobkov v množstve 8.579.600 kusov cigariet a bola mu vyrubená spotrebná daň z tabakových výrobkov vo výške 14.585.320,- Sk po prepočte 484.143,92 €, ktorá vznikla dňa 08.02.2006 podľa § 11 ods. 2 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 106/2004 Z. z.“). Colný úrad vyrubil žalobcovi spotrebnú daň z tabakových výrobkov z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať spôsob, alebo pôvod zistených neoznačených spotrebiteľských balení cigariet.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že právna úprava nepodmieňuje výkon miestneho zisťovania a

výkon daňového dozoru a daňovej kontroly predchádzajúcim súhlasom prokurátora a začatím a vedením trestného stíhania v zmysle Trestného poriadku, preto nemožno považovať prehliadku vykonanú dňa 08.02.2006 za nezákonnú. Prvostupňový súd neprihliadol ani na tvrdenie žalobcu o prenájme skladových priestorov I. U., pretože žalobcom predložený dôkaz „Výhlásenie“ nemožno považovať za vierohodný dôkaz, pretože sú dôvodné pochybnosti o tom, či ho skutočne urobil I. U.. Predmetné „Výhlásenie“ zo dňa 15.06.2009 mala podpísať osoba menom I. U., pričom táto osoba osvedčila svoju totožnosť neplatným občianskym preukazom SH XXX XXX. Z vyjadrenia Okresného riaditeľstva Policajného zboru Levice vyplýva, že I. U. ohlásil dňa 14.07.2003 stratu občianskeho preukazu SH XXX XXX a následne mu bol vydaný nový občiansky preukaz SP XXX XXX. Žalobca nepreukázal, že skladové priestory, ktoré mal on v prenájme od F. G., mal následne v podnájme I. U., a že on aj so spotrebiteľskými baleniami cigariet disponoval. Prvostupňový súd na základe skutočností zistených colnými orgánmi nemal pochybnosti o tom, že zisteným tovarom boli spotrebiteľské balenia cigariet, ktoré sa nachádzali v priestoroch, ktoré mal žalobca v nájme a ktorý ako jediný s týmito priestormi disponoval. Žalobca bol colným úradom predvolávaný na ústne pojednávania a na oboznamovanie vykonaných dôkazov, avšak žalobca sa na nich nezúčastnil. Vyrubovacie konanie bolo ukončené Protokolom o zistení základu dane z tabakových výrobkov podľa pomôcok zo dňa 28.04.2009, t.j. podľa § 44 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“). Zrušenie predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného nemá vplyv na už ukončené vyrubovacie konanie Protokolom, a teda konanie sa nedostalo do štádia pred vyrubovacie konanie. Protokol o určení dane podľa pomôcok a výzva na podanie daňového priznania sú úkonmi smerujúcimi k vyrubeniu dane, v dôsledku čoho nezaniklo právo vyrubiť daň (§ 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., § 69 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“).

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný, ako aj colný úrad na základe doplneného dokazovania, ktoré bolo vykonané v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveným v rozsudku zo dňa 23.11.2011, dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z neho správny právny záver.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na ich náhradu.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania žalobca opätovne namietal nezákonnosť vykonania miestneho zisťovania na farme v Jasenici dňa 08.02.2006. Tvrdil, že do uvedených priestorov sa pracovníci správcu dane dostali násilne bez prítomnosti žalobcu. Predmetného úkonu sa zúčastnili aj policajti Colného kriminálneho úradu, pobočka CKÚ Trenčín. Podľa názoru žalobcu nie je správny záver, že mu vznikla daňová povinnosť podľa § 11 ods. 2 a § 12 ods. 2 zákona č. 106/2004 Z. z. z dôvodu, že boli u neho zistené tabakové výrobky, ktorých pôvod a spôsob nadobudnutia nevedel preukázať. V konaní nebolo preukázané, že bol vlastníkom priestorov, v ktorých boli tabakové výrobky nájdené. Žalobca uviedol, že predmetné priestory nemal k dispozícii, keďže ich prenajal ďalej. Pri tabakových výrobkoch nebol prichytený, nemal o nich vedomosť a žiadnym spôsobom nebolo preukázané, že s nimi manipuloval, alebo k nim mal akýkoľvek vzťah. V konaní však bolo preukázané, že osoba menom I. U. existuje, bol mu vydaný občiansky preukaz SH XXX XXX a neznáma osoba sa ním preukázala dňa 15.06.2009 pri osvedčení podpisu. Ak bol tento občiansky preukaz zneužitý, žalobca o tom nemal vedomosť a nemohol zabrániť podvodnému konaniu.

Žalobca ďalej namietal nezákonnosť miestneho zisťovania dňa 08.02.2006. Uviedol, v čase, keď pracovníci správcu dane a policajti colného kriminálneho úradu prišli do objektu, kde sa nachádzal sklad, ktorý podľa svojich tvrdení dal žalobca do podnájmu I. U., sa žalobca na danom mieste nenachádzal. Až

na telefonickú výzvu sa o niekoľko hodín na dané miesto dostavil, avšak v tom čase už bol sklad otvorený a žalobca bol oboznámený s tým, že tam boli nájdené cigarety. Predmetné cigarety mu však neboli ukázané. Pri zistení a spočítaní tabakových výrobkov sa nenachádzal. Až na druhý deň podpísal zápisnicu o miestnom zisťovaní a zápisnicu o obhliadke miesta činu pre colný kriminálny úrad. Sklad, v ktorom boli tabakové výrobky nájdené je nebytový priestor a nebol verejnosti prístupný. Podľa názoru žalobcu, to čo vykonali policajti z colného kriminálneho úradu je prehliadka iných priestorov a pozemkov v zmysle § 101 Trestného poriadku. Na uvedený úkon však nebol vydaný príkaz prokurátora a tento úkon nebol vykonaný ani s jeho súhlasom. Podľa názoru žalobcu pre miestne zisťovanie podľa § 14 zákona č. 511/1992 Zb. neboli splnené potrebné zákonné podmienky a policajti colného kriminálneho úradu na vykonanie prehliadky iných priestorov a pozemkov nemali súhlas prokurátora. Podľa názoru žalobcu v tomto prípade pracovníci správca dane vykonali nezákonné miestne zisťovanie, resp. sa podieľali na nezákonnej prehliadke iných priestorov a výsledok nezákonného úkonu nie je ako dôkaz použiteľný v žiadnom konaní. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Tdo/28/2012 zo dňa 26.06.2012.

Žalobca tiež namietal, že pri výsluchu dňa 25.09.2009 pri prerokovaní protokolu o určení dane podľa pomôcok mu správca dane neposkytol poučenie o možnosti odoprieť výpoveď o tom, že tak môže urobiť vtedy, ak by si privodil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo osobám blízkym a taktiež o povinnosti mlčanlivosti. Správca dane tak neurobil ani v prípade výsluchu svedka D. R. dňa 28.11.2012, kedy ho nepoučil podľa § 25 zákona č. 563/2009 Z. z. a obsah poučenia nezaznamenal v zápisnici o ústnom pojednávaní dňa 28.11.2012. Žalobca uviedol, že o výsluchu tohto svedka nebol ani upovedomený a nemohol mu kladť otázky. Ani v prípade výsluchu svedkyne F. G. dňa 03.04.2013 ju správca dane nepoučil v zmysle § 25 zákona č. 563/2009 Z. z. Podľa názoru žalobcu mal správca dane postupovať podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. a so žalobcom o predložených dôkazoch spísať zápisnicu podľa § 19 zákona č. 563/2009 Z. z. a to i opakovane. Žiadna takáto zápisnica však so žalobcom ani s jeho právnym zástupcom nebola spísaná.

Podľa názoru žalobcu v jeho prípade došlo k zániku práva vyrubiť daň z dôvodov podľa § 69 zákona č. 563/2009 Z. z. Správca dane odvodzuje daňovú povinnosť žalobcu z ustanovenia § 11 ods. 2 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z., použitie tohto ustanovenia subsumuje pod výsledky miestneho zisťovania zo dňa 08.02.2006, ktoré vykonal Colný úrad Trenčín, stanica colného úradu Púchov. Správca dane ustálil, že žalobca nevedel preukázať pôvod neoznačených cigariet, v dôsledku čoho mu vznikla daňová povinnosť. Ak teda žalobcovi mala vzniknúť daňová povinnosť podľa § 11 ods. 2 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z. dňa 08.02.2006, mal žalobca podať daňové priznanie do 13.02.2006. V lehote 5 rokov od konca roka 2006 mu mohol správca dane vyrubiť daň. Lehota pre zánik práva vyrubiť daň tak podľa tohto postupu uplynula 31.12.2011. Správca dane síce dňa 28.04.2009 vydal protokol o určení dane podľa pomôcok č. 15646/2009-6665, avšak pred jeho vydaním nespísal so žalobcom v zmysle § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. zápisnicu podľa § 19. Keďže zápisnica spísaná nebola je podľa žalobcu vydaný protokol o určení dane podľa pomôcok zo dňa 28.04.2009 nezákonný a nemožno naň prihliadať ako na úkon smerujúci k vyrubeniu dane. V dôsledku toho potom došlo k zániku práva vyrubiť daň dňom 01.01.2012. Keďže správca dane vydal platobný výmer č. 9006665/1/1251471/2012 až dňa 05.11.2012, je tento platobný výmer nezákonný.

Na záver žalobca namietal, že nedodržanie postupu a zisťovania, či cigarety zistené dňa 08.02.2006 boli tabakovými výrobkami v zmysle zákona č. 106/2004 Z. z. a či boli predmetom dane podľa § 4 zákona č. 106/2004 Z. z., túto otázku mal správca dane zisťovať odborným vyjadrením a postupovať v zmysle interného pokynu - Nariadenia generálneho riaditeľa Colnej správy SR č. 372/3006. V tomto nariadení je upravený postup odoberania vzoriek tovarov a ich zasielanie na laboratórnu analýzu a na zisťovanie, či zistené výrobky spĺňajú zákonom stanovené predpoklady, aby mohli byť považované za predmet spotrebnej dane. V prejednávanom prípade vzorky zabezpečené neboli a neboli podrobené ani odbornej analýze a nebolo zistené, že výrobky zistené pri miestnom zisťovaní dňa 08.02.2006 boli tabakovými výrobkami v zmysle zákona č. 106/2004 Z. z.. Podľa názoru žalobcu neobstojí tvrdenie žalovaného, že na zistenie či išlo o cigarety postačuje list spoločnosti Imperial Tobacco zo dňa 18.07.2008 o kvalite zadržaných cigariet. Záverom opätovne namietal predloženie fotokópie spisového materiálu na odvolacie

správne konanie.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že sa stotožňuje so svojimi predchádzajúcimi vyjadreniami a k špecifickým tvrdeniam žalobcu uvádza nasledovné. Žalovaný považuje za účelové tvrdenia žalobcu, že v prípade výsluchu svedkyne F. G. dňa 03.04.2013 ju vypočúvajúci zamestnanec nepoučil v zmysle § 25 zákona č. 563/2009 Z. z.. Uviedol, že predmetnú námietku žalobca nevzniesol v podanej žalobe zo dňa 22.06.2013. Žalovaný ďalej uviedol, že výsluchu tejto svedkyne sa zúčastnil aj jej právny zástupca JUDr. Ján Súkeník, ako aj právny zástupca žalobcu JUDr. Tibor Bicko. Žiadna zo zúčastnených osôb nemala námietky voči obsahu zápisnice. Žalovaný tiež uviedol, že skutočnosť, že poučenie svedkyne podľa § 25 zákona č. 563/2009 Z. z. nie je v zápisnici zaznamenané, nepreukazuje, že svedkyňa nebola poučená. Avšak ak by aj svedkyňa poučená nebola, nezakladá to bezpredmetnosť obsahu jej výpovede ako dôkazu, keďže daná okolnosť neznamená, že by svedkyňa vypovedať odmietla. Podľa názoru žalovaného je vznesenie námietky o absencii takéhoto poučenia relevantné, len ak ho vznesie samotná vypočúvaná osoba, pretože iba ona s istotou vie, či bola poučená o možnosti odoprieť výpoveď, či existovali prípadné dôvody umožňujúce jej odoprieť výpoveď.

Žalovaný tiež považoval za nesprávny názor žalobu, že bolo potrebné pri vyhodnotení predložených dôkazov pred vydaním rozhodnutia colného úradu o vyrubení dane opätovne spísať zápisnicu podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. v spojení s § 19 zákona č. 563/2009 Z. z.. Konštatoval, že v zmysle § 165 ods. 2 a § 165b ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. sa konania právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona dokončia podľa zákona č. 563/2009 Z. z., avšak nie je tam uvedené, že by bolo potrebné opakovať dôkazy, alebo by došlo k strate právnej relevantnosti právnych úkonov a dôkazov správcom dane vykonaných za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb.. Nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že protokol o určení dane zo dňa 28.04.2009 je nezákonný, a teda že daňová povinnosť žalobcu je prekludovaná. Protokolu o určení dane zo dňa 28.04.2009, zákonne vydanému podľa zákona č. 511/1992 Zb. už nikdy nemôže predchádzať vyhotovenie zápisnice podľa § 19 zákona č. 563/2009 Z. z.. Na záver žalovaný konštatoval, že samotný výsluch F. G. uskutočnený v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/2/2011 zo dňa 23.11.2011 má práve formu zápisnice podľa § 19 zákona č. 563/2009 Z. z., čo je v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9006665/1/158343/2013 zo dňa 03.04.2013 aj výslovne deklarované.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Colného úradu Trenčín, a následne ich zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobou napadnutým rozhodnutím č. 1100902/3688/2013/CI zo dňa 23. apríla 2013 žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Colného úradu Trenčín, platobný výmer č. 9006665/1/1251471/2012 zo dňa 05.11.2012, ktorým bol žalobcovi určený základ spotrebnej dane z tabakových výrobkov v množstve 8.579.600 kusov cigariet a bola mu vyrubená spotrebná daň z tabakových výrobkov vo výške 484.143,92 €, ktorá vznikla dňa 08.02.2006 podľa § 11 ods. 2 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z..

Predmetom preskúvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi spotrebnej dane z tabakových výrobkov podľa § 11 ods. 2 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z..

Odvolací súd v medziach odvolania žalobcu preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených

zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Povinnosťou správneho súdu v odôvodnení svojho rozhodnutia vo veci samej je v súlade s § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 157 ods. 2 O.s.p. dať odpoveď na zásadné otázky týkajúce sa predmetu súdneho prieskumu nastolené žalobcom v žalobe.

Odvolací súd po preskúmaní napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa a postupu mu predchádzajúceho v rozsahu odvolacích dôvodov žalobcu dospel k záveru, že súd prvého stupňa v procese súdneho prieskumu napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím colného úradu náležite postupoval v zmysle zákonných procesných pravidiel nastolených zákonodarcom v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku uvedených vyššie.

Najvyšší súd z obsahu predloženého súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, mal preukázaný skutkový stav, z ktorého vyplynulo nasledovné:

Colný úrad Trenčín ako prvostupňový správny orgán vydal dňa 05.11.2012 platobný výmer na spotrebnú daň z tabakových výrobkov pod č. 9006665/1/1251471/2012, ktorým bol žalobcovi určený základ spotrebnej dane z tabakových výrobkov v množstve 8.579.600 kusov cigariet a bola mu vyrubená spotrebná daň z tabakových výrobkov vo výške 14.585.320,- Sk po prepočte 484.143,92 €, ktorá vznikla dňa 08.02.2006 podľa § 11 ods. 2 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z.. Colný úrad vyrubil žalobcovi spotrebnú daň z tabakových výrobkov z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať spôsob, alebo pôvod zistených neoznačených spotrebiteľských balení cigariet. Dňa 08.02.2006 vykonal Colný úrad Trenčín, stanica colného úradu Púchov miestne zisťovanie v priestoroch, ktoré sú vo vlastníctve F. G., pri vchode na farmu v Jasenici v skladových priestoroch hangáru - tefatníka, predmetom ktorého bol tovar podliehajúci spotrebnej dani z tabaku. Z uvedeného miestneho zisťovania bola vyhotovená zápisnica o miestnom zisťovaní č. 3204/2006-6685. V rámci predmetného miestneho zisťovania sa v priestoroch našlo 8.572.600 kusov cigariet značky SUPERKINGS IMPERIAL TOBACCO LIMITED ENGLAND, ktoré neboli označené v zmysle § 9 zákona č. 106/2004 Z. z.. Žalobca nepodal daňové priznanie podľa § 13 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. a neuposlúchol ani výzvu na splnenie daňovej povinnosti č. 10397/2008 6665 zo dňa 25.02.2008, preto colný orgán pristúpil k určeniu spotrebnej dane podľa pomôcok. Dňa 28.04.2009 bol vypracovaný Protokol o určení dane podľa pomôcok. Protokol bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 25.05.2009, tento ho však odmietol podpísať z dôvodov uvedených v zápisnici č. 17854/2009-6665. Dňa 02.06.2009 vydal colný úrad platobný výmer č. 18645/2009-6665, ktorý bol potvrdený druhostupňovým rozhodnutím Colného riaditeľstva SR č. 27300/2009 zo dňa 20.04.2010. V rámci súdneho preskúmavacieho konania Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 6Sžf/2/2011 zo dňa 23.11.2011 napadnuté druhostupňové správne rozhodnutie zrušil a vec vrátil Colnému riaditeľstvu SR na ďalšie konanie najmä z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu týkajúceho sa osoby I. U. a v súvislosti s potrebou dopĺňujúceho vypočutia svedkyne F. G.. Colný úrad po vrátení veci súdom vykonal dôkazy v zmysle názoru Najvyššieho súdu SR. Bolo zistené, že I. U. má trvalý pobyt vedený na obci R. Y. od 06.10.2006. Ďalej bolo zistené, že dňa 14.07.2003 bolo nahlásené odcudzenie občianskeho preukazu č. SH XXX XXX a v ten istý deň bol I. U. vydaný nový občiansky preukaz pod č. SP XXX XXX. Otec I. U. uviedol, že nevie kde sa nachádza jeho syn a tiež uviedol, že nikdy v autodoprave nepracoval. Z obsahu spisu vyplýva, že colný úrad niekoľkokrát predvolával svedkyňu F. G. na výsluch, o čom upovedomil aj žalobcu a jeho právneho zástupcu. Žalobca a jeho právny zástupca sa niekoľkokrát ospravedlnili a žiadali o odročenie výsluchu. Dňa 18.09.2012 bola vypočutá svedkyňa F. G. za prítomnosti jej právneho zástupcu JUDr. Jána Súkeníka a uviedla, že žalobcovi prenajala tefatník od marca 2005 do februára 2006, do uvedených priestorov nechodievala a po výmene zámkov nemala do uvedených priestorov prístup. Colný úrad upovedomil žalobcu a jeho právneho zástupcu o predmetnom výsluchu svedka, títo sa však bez hodnoverného ospravedlnenia, aj vzhľadom na viacero termínov výsluchu tejto svedkyne, ktoré sa na ich žiadosť odročili, výsluchu nezúčastnili. Táto svedkyňa bola opätovne vypočutá dňa 03.04.2013 odvolacím správnym orgánom za prítomnosti svojho právneho zástupcu, ako aj za prítomnosti právneho zástupcu žalobcu. Platobný výmer Colného úradu Trenčín č. 9006665/1/1251471/2012 zo dňa 05.11.2012 bol potvrdený druhostupňovým správnym rozhodnutím žalovaného správneho orgánu č.

1100902/3688/2013/CI zo dňa 23.04.2013.

Podľa § 4 ods. 3 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z. na účely tohto zákona sa rozumie cigaretou tabakový povrazec, ktorý

1. je bez ďalších úprav určený na fajčenie a nie je cigarou alebo cigarkou podľa písmena b/,
2. sa jednoduchým, nie priemyselným spôsobom vsúva do dutiniek z cigaretového papiera,
3. sa jednoduchým, nie priemyselným spôsobom obalí cigaretovým papierom,

Podľa § 11 ods. 2 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká aj dňom 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 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z. daňovým dlžníkom pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 11 ods. 2 je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov u nej zistených, ktoré sa u nej nachádzajú alebo sa nachádzali, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými.

Podľa § 13 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. daňový dlžník neuvedený v odseku 2 je povinný podať colnému úradu daňové priznanie najneskôr do troch pracovných dní nasledujúcich po dni vzniku daňovej povinnosti a v rovnakej lehote zaplatiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 39 ods. 3 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z. colný úrad pri daňovom dozore a daňovej kontrole je oprávnený vstupovať do každej prevádzkovej budovy, miestnosti, obydľia alebo nebytového priestoru, ktorý kontrolovaný subjekt používa aj na podnikanie s tabakovými výrobkami, ako aj vstupovať do priestorov, o ktorých je známe alebo sa dá predpokladať, že sa v nich nachádzajú alebo môžu nachádzať tabakové výrobky.

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu žalovaného, odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k rovnakému záveru ako súd prvého stupňa, že colný úrad v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci v súlade so zákonom si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v konaní postupoval v súčinnosti so žalobcom, dokazovanie doplnil v intenciách názoru najvyššieho súdu vysloveného v zrušujúcom rozhodnutí a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie colného úradu preskúmaným rozhodnutím potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Odvolací súd konštatuje, že v danej veci je rozhodujúce, či žalobca preukázal alebo nepreukázal právne relevantným spôsobom pôvod a spôsob nadobudnutia spotrebiteľských balení cigariet ak tvrdí, že priestory, v ktorých boli spotrebiteľské balenia cigariet nájdené dal do podnájmu osobe menom I. U. a ako jediný dôkaz o tomto tvrdení predložil vyhlásenie zo dňa 15.06.2009, v ktorom I. U. uviedol, že si od žalobcu predmetné priestory prenajal z dôvodu, že pracoval ako vodič pre ukrajinského prepravcu a nejaký čas tieto priestory aj užíval. Na tomto vyhlásení zo dňa 15.06.2009 je overený jeho podpis, kde sa preukázal občianskym preukazom č. SH XXX XXX. Skutkové zistenia však potvrdzujú, že tento občiansky preukaz bol nahlásený ako odcudzený dňa 14.07.2003 a hneď bol I. U. vydaný nový občiansky preukaz pod č. SP XXX XXX. Taktiež bolo zistené, že I. U. nemá vydaný ani vodičský preukaz, preto je pochybné, že pracoval ako vodič a ani jeho otec nepotvrdil, že pracoval ako vodič. S I. U. sa colné orgány nedokázali skontaktovať, preto nebolo možné overiť tvrdenia žalobcu.

V rámci dokazovania vykonávaného podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. a doplneného v súlade s § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. správne orgány oboch stupňov nestavali na nepodložených

domnienkach, ale právne závery rozhodnutia podložili konkrétnymi dôkazmi, výpoveďami, listinami. Výpovedná hodnota dokladov predložených žalobcom bola spochybnená, preto v konaní neunesol dôkazné bremeno (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.). Dôkazná povinnosť nie je na colnom úrade, ani na žalovanom, ale na žalobcovi. Colné orgány spochybnili tvrdenia žalobcu ohľadne podnájmu priestorov, v ktorých boli nájdené spotrebiteľské balenia cigariet. Dokazovanie zo strany colného úradu slúžilo až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

K námietke žalobcu týkajúcej sa nezákonnosti vykonania miestneho zisťovania senát odvolacieho súdu poukazuje na ustanovenie § 39 ods. 3 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z., v zmysle ktorého je colný úrad pri daňovom dozore a daňovej kontrole oprávnený vstupovať do každej prevádzkovej budovy, miestnosti, obydlia alebo nebytového priestoru, ktorý kontrolovaný subjekt používa. Colný úrad má na vykonanie miestneho zisťovania oprávnenie vyplývajúce priamo zo zákona, konkrétne § 39 ods. 3 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z. z., a preto nie je súhlas prokurátora na takéto konanie potrebný. Postup colného úradu pri daňovom dozore a daňovej kontrole sa nespravuje trestnoprávnymi predpismi.

Pokiaľ žalobca namietal, že v konaní nebolo preukázané, že bol vlastníkom priestorov, v ktorých boli tabakové výrobky nájdené, odvolací súd poukazuje na skutočnosti zistené colnými orgánmi, že žalobca mal predmetné priestory prenajaté od vlastníčky F. G., ktorá vo svojej výpovedi uviedla, že v predmetných priestoroch boli vymenené zámky, od ktorých ona nemala kľúče, čo žalobca nepoprel. Na tomto výsluchu bol prítomný aj zástupca žalobcu. Žalobca vo svojej výpovedi sám potvrdil, že predmetné priestory mal od vlastníčky prenajaté a ako jediný dôkaz o svojom tvrdení, že tieto priestory ďalej prenajal, predložil „Výhlásenie“ zo dňa 15.06.2009. Na uvedenej skutočnosti nemení nič na to, že podpis I. U. bol úradne osvedčený obcou Liptovská Teplá, keďže hodnovernosť tejto listiny bola následným vykonaným dokazovaním spochybnená. Žalobca nepredložil žiaden iný dôkaz, ktorý by preukazoval, že skutočne dal uvedené priestory do podnájmu I. U., a tiež nepreukázal, že v prípade ak by aj dal uvedené priestory do podnájmu I. U., nemal už ďalej do nich prístup.

Námietka žalobcu týkajúca sa nepoučenia svedkyne o možnosti odoprieť výpoveď podľa § 25 zákona č. 563/2009 Z. z. neznamena sama osebe nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, keďže svedkyňa F. G. bola vypočúvaná za prítomnosti jej právneho zástupcu a ona sama ani nenamietala, že nebola dostatočne poučená. Pri jej výsluchu bol prítomný aj právny zástupca žalobcu, ktorý mohol tento nedostatok namietat' hneď pri výsluchu. Túto námietku žalobca ani neuplatnil v podanej žalobe a v zmysle § 250h ods. 1 O.s.p. môže byť rozsah napadnutia správneho rozhodnutia rozšírený len v lehote podľa § 250b O.s.p..

Žalobca tiež namietal, že pred vydaním protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 15645/2009-6665 zo dňa 28.04.2009 mala byť spísaná zápisnica podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Senát odvolacieho súdu k tejto námietke uvádza, že zákon č. 563/2009 Z. z. nadobudol účinnosť dňa 01.01.2010, a preto nebolo reálne možné, aby bola spísaná zápisnica podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. ešte pred vydaním protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 15645/2009-6665, ktorý bol vydaný ešte dňa 28.04.2009. Nadobudnutím účinnosti nového zákona č. 563/2009 Z. z. nestrácajú úkony vykonané podľa zákona č. 511/1992 Zb. na právnej relevantnosti. Vzhľadom k uvedenému nie je možné súhlasiť s názorom žalobcu, že Protokol z 28.04.2009 je v danom prípade nezákonný a teda, že daňová povinnosť žalobcu sa prekludovala.

K námietke žalobcu vo vzťahu k znaleckému skúmaniu, či predmety nájdené v priestoroch pri vchode na farmu v Jasenici v skladových priestoroch hangáru - teľatníka, odvolací súd uvádza, že tabak a tabakové výrobky sú v zákone č. 106/2004 Z. z. definované tak, aby ich bolo možné označiť za tabak aj bez potreby expertízneho skúmania. Znalecké skúmanie zabezpečených tabakových výrobkov a tabaku nie je pre účely určenia a vyrubenia spotrebnej dane potrebné. Zo zákona nevyplýva povinnosť pre colné úrady, aby takto zabezpečené predmety najprv podrobili znaleckému skúmaniu.

Pri skúmaní a hodnotení pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia spotrebiteľských balení cigariet sa vychádza zo zásady materiálnej pravdy, t.j. zisťovaním skutočného objektívneho stavu na základe

všetkých dostupných a prípustných dôkazných prostriedkov, za použitia logických premís objektívneho dokazovania. Preukazovanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia tabaku je teda postavené na objektívnom stave zistených faktov, nie na striktnom posudzovaní formálneho listinného stavu dokumentov predkladaných daňovým subjektom. Uvedené listiny v kontexte ďalších skutočností môžu predstavovať jeden z podporných dôkazov pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia tabaku, avšak nemajú povahu absolútneho dôkazu.

Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a relevantnej právnej úpravy odvolací súd dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že v danom prípade rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, správne orgány oboch stupňov pri hodnotení dôkazov postupovali v medziach zákona a logického uvažovania, dôkazy hodnotili v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v konaní vyšlo najavo. Colné orgány vydali rozhodnutia na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a skutkové zistenia a svoju právnu úvahu aj náležite odôvodnili.

Z uvedených dôvodov odvolací súd považoval postup a rozhodnutie správnych orgánov oboch stupňov, ako aj krajského súdu, ktorý nezistil dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, za správny a v súlade s právnymi predpismi, z ktorých dôvodov odvolacie námietky žalobcu nepovažoval za relevantné k vyhovneniu jeho odvolacieho návrhu.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a právnych záverov uvedených vyššie napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože v tomto konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.