



R O Z S U D O K
V M E N E S L O V E N S K E J R E P U B L I K Y

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: **D. L., M. X., L.**, zastúpeného *JUDr. Jurajom Ďurajdom, advokátom, so sídlom Kukučínova 12, Žilina*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** (do 31.12.2011 Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky), Vazovova 2, 811 15 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 58572/2008 zo dňa 31. marca 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/48/2010 – 43 zo dňa 23. februára 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/48/2010 – 43 zo dňa 23. februára 2011, **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom právo na náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 58572/2008 zo dňa 31.3.2010, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len „zák. o správe daní a poplatkov“) potvrdil platobný výmer Colného úradu Žilina č. 62756/2008 – 6069 zo dňa 10.11.2008, ktorým bol žalobcovi určený základ spotrebnej dane z minerálneho oleja za zdaňovacie obdobie od 1.10.2005 do 31.10.2005 v množstve 5073,5 litrov minerálneho oleja a vyrubená spotrebná daň z minerálneho oleja vo výške 75 255,00 Sk (2498 €). Krajský súd v dôvodoch napadnutého

rozsudku poukazujúc na relevantné zákonné ustanovenia uviedol, že vo veci bol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav a z neho vyvodený správny právny záver. Uviedol, že pokiaľ správny orgán prvého stupňa nebral do úvahy podania daňového subjektu učinené jeho právnym zástupcom dňa 4.7.2008 a 18.9.2008, pochybil, avšak táto vada nespôsobila nezákonnosť napadnutého rozhodnutia; žalobca v rámci administratívneho konania predložil plnú moc pre JUDr. Juraja Ďurajdu zo dňa 18.9.2008, ktorá bola bez úradne overeného podpisu daňového subjektu, ktorý nedostatok bol v rámci správneho konania zhojený, pričom však z obsahu týchto podaní vyplývalo, že obsahovali rovnaké námietky, aké vznášal žalobca resp. jeho právny zástupca v rámci celého administratívneho konania, najmä to, že vo vzťahu k žalobcovi bolo vedené trestné konanie v súvislosti so zaisteným minerálnym olejom pred Okresným súdom v Žiline (pod sp. zn. 9Tp 125/05), ktoré nebolo právoplatne skončené, preto žiadal, aby colné konanie bolo prerušené do jeho skončenia, a tiež namietal, že nie je potrebné, aby žalobca preukazoval pôvod alebo spôsob nadobudnutého minerálneho oleja poukazujúc na nález Ústavného súdu SR a taktiež namietal základ dane. Krajský súd uviedol, že v danom prípade šlo o preskúmanie rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu podľa § 42, § 44 ods. 3 zák. o správe daní a poplatkov; žalovaný aplikoval § 48 ods. 4 zák. o správe daní a poplatkov, nakoľko išlo o rozhodnutie o dani určenej podľa pomôcok a odvolací orgán skúmal dodržanie zákonných podmienok na použitie takéhoto určenia dane a dodržania § 44 ods. 3 zák. o správe daní a poplatkov, a preto sa žalovaný nezaoberal odvolacími námietkami žalobcu. Z daňovej kontroly vyplynulo, že u žalobcu bola zistená držba minerálneho oleja, ktorého pôvod a spôsob nevedel žalobca preukázať v súlade so zákonom č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení účinnom k rozhodnému zdaňovaciemu obdobiu (ďalej v texte rozhodnutia len „zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja“). Žalobca neunesol dôkazné bremeno, keďže nevedel preukázať zákonné nakladanie s minerálnym olejom a z tohto dôvodu mu vznikla daňová povinnosť v zmysle § 12 ods. 2 písm. a/ a § 13 ods. 2 písm. a/ zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, a preto bol postup správnych orgánov správny, ak mu bola platobným výmerom vyrubená spotrebná daň a toto rozhodnutie bolo žalovaným potvrdené. Krajský súd považoval za nedôvodné námietky žalobcu týkajúce sa preukazovania pôvodu majetku. Stotožnil z názorom žalovaného, že zmyslom zákona o spotrebnej dani z minerálneho oleja je práve zákonné nakladanie s komoditami, ktoré sú upravené v tomto špeciálnom právnom predpise. Rovnako ako nedôvodnú hodnotil krajský súd žalobnú námietku ohľadne potreby prerušenia správneho konania do skončenia trestného konania. Je potrebné oddeliť daňové konanie a trestné konanie. Daňové konanie nie je závislé

od trestného konania, ktoré je samostatné z dôvodu odlišného charakteru zodpovednosti v trestnom a daňovom práve, a preto nebolo potrebné, aby prvostupňový správny orgán resp. žalovaný daňové konanie prerušovali. Pokiaľ žalobca namietal, že nebol preukázaný základ pre spotrebnú daň, krajský súd poukázal na to, že daňová povinnosť a samotná daň bola odvodená od zisteného množstva minerálneho oleja, ktorý bol nepochybne preukázaný v množstve špecifikovanom vo výrokovej časti platobného výmeru v množstve 5073,5 litrov a daň bola vypočítaná v súlade s § 6 ods. 1 zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, ako to vyplýva z tabuľky, ktorá je súčasťou odôvodnenia platobného výmeru. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 zák. č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozhodnutia len „O. s. p.“) tak, že ich náhradu neúspešnému žalobcovi nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie domáhajúc sa jeho zrušenia a vrátenia veci krajskému súdu na ďalšie konanie alternatívne jeho zmeny tak, že odvolací súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a vec mu vráti na ďalšie konanie, a tiež priznania náhrady trov súdneho konania, pozostávajúcich zo zaplateného súdneho poplatku a trov právneho zastúpenia podľa realizovaných právnych úkonov podľa advokátskej tarify. Uviedol, že zák. o spotrebnej dani z minerálnych olejov nemožno považovať za nadradený nad Ústavu SR. Rozhodovacou činnosťou súdu sa odstraňujú rozpory vo výklade práva ohľadom vlastníctva a s tým spojené disponovanie, nakladanie s vlastníctvom. Poukázal na trestné konanie vedené pod č. ČVS:KRP-90/OVK-ZA-2005, v ktorom je zo strany vyšetrovateľa dôkazná núdza ohľadom existencie škody ako takej. Mal za to, že pri rozhodovacej činnosti súdu je potrebné jednotlivé dôkazy hodnotiť jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, pričom nemožno určitú vec vytrhávať z kontextu a neprihliadať na výsledky trestného konania ohľadom minerálneho oleja. Považoval preto rozhodnutie správnych orgánov za predčasné a namieste bolo prerušenie správneho konania do právoplatného skončenia trestného konania. Žalobca tiež namietal, že správny orgán prevzal množstvá minerálnych olejov, avšak minerálne oleje boli zaistené aj z nehnuteľností, ktoré mu vlastnícky nepatrili ani nepatria, a preto aj z týchto dôvodov nebolo možné v teoretickej rovine ustáliť základ pre spotrebnú daň. Nestotožnil sa ani so závermi súdu, pokiaľ vychádzal zo skutkových zistení a ďalších všeobecne známych skutočností vo vzťahu k nákupu pohonných hmôt bežného občana. Namietal výšku spotrebnej dane (2498 €) a tiež to, že správne orgány len automaticky prevzali údaj o množstve pohonných hmôt, ktoré mal

žalobca nadobudnúť z trestnej činnosti, ktorý postup je v rozpore so zásadou *in dubio pro reo*, a colný úrad v platobnom výmere na doklady preukazujúce nelegálne nákupy pohonných hmôt nepoukazuje, najmä v akom čase, od koho, za akú cenu a pod. mal žalobca nekúpiť pohonné hmoty. V tejto súvislosti považoval rozhodnutie za nepreskúmateľné a nepresvedčivé. Žalobca ďalej poukázal na to, že odo dňa 17.10.2005 bol vzatý do väzby, ktorá trvala do konca roku 2006, nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť v oblasti pohonných hmôt, minerálnych olejov. Každý občan a iný subjekt môže vykonávať činnosť v súlade so zákonom. Z nálezů Ústavného súdu SR, ktorým bol zamietnutý návrh zákona o preukazovaní pôvodu majetku je zrejmé, že nie je povinnosťou žiadneho občana preukazovať pôvod svojho majetku, a teda aby žalobca colnému úradu preukazoval pôvod, čas nadobudnutia, doklady o nadobudnutí a zaplacení ohľadne kontrolovaných pohonných hmôt. Nebolo povinnosťou žalobcu archivovať doklady o nadobudnutí pohonných hmôt. Až po skončení trestného stíhania a konečným rozhodnutím súdu v tejto veci bude rozhodnuté, či došlo u obvineného k trestnému činu a kto je zaň trestnoprávne zodpovedný.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu vyjadril písomným podaním zo dňa 28.3.2011 tak, že napadnutý rozsudok navrhol potvrdiť. Uviedol, že skutkové a právne okolnosti prípadu uvádzané žalobcom v odvolaní predstavujú opakované tvrdenia, ku ktorým sa dostatočne vyjadril už v administratívnom konaní, ako aj v súdnom konaní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 19.1.2012 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Podľa § 244 ods. 1 O. s. p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 3 O. s. p. rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo

zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Najvyšší súd SR z obsahu pripojených spisov zistil, že dňa 17.10.2005 bola príslušníkmi Železničnej polície u žalobcu vykonaná domová prehliadka, pri ktorej bolo, okrem iného, zaistených spolu 3431,5 l plynových olejov s obsahom síry nepresahujúcim 0,05 % hmotnosti (motorová nafta) a 1715 l ľahkých olejov a prípravkov iných ako špeciálne druhy benzínu (motorový benzín).

Dňa 25.6.2008 začal Colný úrad Žilina u žalobcu daňovú kontrolu, zameranú na spotrebnú daň z minerálneho oleja za zdaňovacie obdobie od 1.10.2005 do 31.10.2005. O výsledku daňovej kontroly správca dane zhotovil protokol zn. 50205/2008 – 6069 zo dňa 9.9.2008, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie a prerokovanie doručený žalobcovi dňa 12.9.2008. Žalobca ani jeho zástupca sa prerokovania protokolu nezúčastnili, preto sa za deň prerokovania protokolu považuje deň určený vo výzve na jeho prerokovanie, t.j. 30.10.2008.

Dňa 10.11.2008 vydal Colný úrad Žilina platobný výmer č. 62756/2008 – 6069, ktorým bol žalobcovi určený základ spotrebnej dane z minerálneho oleja za zdaňovacie obdobie od 1.10.2005 do 31.10.2005 v množstve 5073,5 litrov minerálneho oleja (3384,5 litrov motorovej nafty a 1689 litrov motorového oleja po odrátaní objemu vzoriek odobratých na expertízu) a vyrubená spotrebná daň z minerálneho oleja vo výške 75 255,00 Sk (2498 €). V odôvodnení colný úrad uviedol, že žalobca pri výkone daňovej kontroly nevedel preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja kombinovanej nomenklatúry colného sadzovníka 27101941 a minerálneho oleja kombinovanej nomenklatúry colného sadzovníka 27101141 až 27101149, ktorý bol zaistený pri vykonaní domovej prehliadky. Daňový subjekt nereagoval na výzvu na predloženie dokladov za kontrolované obdobie, neboli predložené žiadne účtovné alebo iné doklady, ktoré by preukázali hospodárske a účtovné operácie vrátane evidencie a záznamov v písomnej alebo technickej forme. Daňový subjekt si nesplnil dôkaznú povinnosť, pričom vo výzve bol upozornený na dôsledky neuposlušnosti výzvy, a preto správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok v zmysle § 42 zák. o správe daní a poplatkov.

Žalovaný rozhodnutím č. 58572/2008 zo dňa 31.3.2010 platobný výmer Colného úradu Žilina č. 62756/2008 – 6069 zo dňa 10.11.2008 na odvolanie žalobcu potvrdil, keď v zmysle § 48 ods. 4 zák. o správe daní a poplatkov skúmal dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3 zák. o správe daní a poplatkov. Uviedol, že nezistil dôvody, pre ktoré by mal odvolaniu vyhovieť a konštatoval, že colný úrad postupoval v súlade so zákonom, keď daň určil podľa pomôcok.

Podľa § 8 ods. 2 zák. č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom do 31.12.2011, Colné riaditeľstvo je rozpočtová organizácia so sídlom v Bratislave.

Podľa § 2 ods. 1 zák. č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1.1.2012, orgány štátnej správy v colníctve sú:

- a) Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len "ministerstvo"),
- b) Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len "finančné riaditeľstvo"),
- c) colné úrady,
- d) Kriminálny úrad finančnej správy.

Podľa § 1 ods. 1 písm. b/ zák. č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva účinného od 1.1.2012, tento zákon upravuje postavenie, organizáciu, právomoc a pôsobnosť Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len "finančné riaditeľstvo"), Kriminálneho úradu finančnej správy a Kompetenčného centra finančných operácií.

Podľa § 4 ods. 1 zák. č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva účinného od 1.1.2012, finančné riaditeľstvo vykonáva svoju pôsobnosť na celom území Slovenskej republiky. Sídlom finančného riaditeľstva je Bratislava.

Podľa § 4 ods. 2 písm. a/, b/ zák. č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, finančné riaditeľstvo je rozpočtová organizácia zapojená na štátny rozpočet prostredníctvom rozpočtovej kapitoly ministerstva a je

a) zamestnávateľom zamestnancov, ktorí vykonávajú práce vo verejnom záujme na finančnom riaditeľstve, daňových úradoch, colných úradoch, Kriminálnom úrade finančnej správy a Kompetenčnom centre finančných operácií,

b) služobným úradom colníkov a štátnych zamestnancov, ktorí vykonávajú štátnu službu na finančnom riaditeľstve, daňových úradoch, colných úradoch, Kriminálnom úrade finančnej správy a Kompetenčnom centre finančných operácií.

Podľa § 10 ods. 1 vety prvej zák. č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky a Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa predpisov účinných do 31.12.2011 sú finančným riaditeľstvom podľa tohto zákona.

Podľa § 10 ods. 2 zák. č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, konanie začaté Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky a Colným riaditeľstvom Slovenskej republiky podľa predpisov účinných do 31.12.2011 a právoplatne neukončené pred 1.1.2012 a daňovú kontrolu začatú Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky a Colným riaditeľstvom Slovenskej republiky podľa predpisov účinných do 31.12.2011 a neukončenú pred 1.1.2012 dokončí finančné riaditeľstvo podľa tohto zákona.

Podľa § 10 ods. 3 zák. č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, práva a povinnosti vyplývajúce zo služobného pomeru, štátno-zamestnaneckých vzťahov, pracovnoprávných vzťahov a z iných právnych vzťahov zamestnancov, ako aj práva a povinnosti z iných právnych vzťahov prechádzajú od 1.1.2012 z Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky a Colného riaditeľstva Slovenskej republiky na finančné riaditeľstvo.

Podľa § 107 ods. 4 O. s. p. ak po začatí konania zanikne právnická osoba, súd pokračuje v konaní s jej právnym nástupcom, a ak právneho nástupcu niet, súd konanie zastaví.

V zmysle citovaných ustanovení žalovaný – rozpočtová organizácia, ktorá je v zmysle § 21 ods. 1 zák. č. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov právnickou osobou, v priebehu konania, účinnosťou

zák. č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, zanikol, pričom jeho právnym nástupcom je Finančné riaditeľstvo SR, rovnako rozpočtová organizácia, a teda právnická osoba s procesnou subjektivitou. Najvyšší súd SR na základe uvedeného v konaní pokračoval s právnym nástupcom pôvodného žalovaného.

Podľa § 5 ods. 1 zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, základom dane je množstvo minerálneho oleja vyjadrené v litroch pri teplote 15 stupňov C alebo v kilogramoch alebo množstvo v ňom obsiahnutej energie vyjadrenej v gigajouloch.

Podľa § 5 ods. 2 zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, daň sa vypočíta ako súčin základu dane a príslušnej sadzby dane.

Podľa § 6 ods. 1 písm. a/ zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, sadzba dane sa ustanovuje takto: motorový benzín kódu kombinovanej nomenklatúry 27101141, 27101145, 27101149 - 15500 Sk/1000 l.

Podľa § 6 ods. 1 písm. d/ zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, sadzba dane sa ustanovuje takto: plynový olej kódu kombinovanej nomenklatúry 27101941, 27101945 a 27101949 s výnimkou podľa § 7 ods. 1 - 14500 Sk/1000 l.

Podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, daňová povinnosť vzniká aj dňom zistenia držby minerálneho oleja, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia v súlade s týmto zákonom nevie právnická osoba alebo fyzická osoba preukázať.

Podľa § 13 ods. 2 písm. a/ zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, daňovým dlžníkom pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nevie preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, ktorý má v držbe.

Podľa § 2 ods. 1 zák. o správe daní a poplatkov, 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 § 29 ods. 6 zák. o správe daní a poplatkov, ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takýmito pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Podľa § 42 zák. o správe daní a poplatkov, ak nebolo podané daňové priznanie alebo hlásenie v lehote podľa tohto zákona alebo podľa osobitného zákona (napríklad zák. č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, zák. č. 105/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov), správca dane vyzve daňový subjekt na jeho podanie. Správca dane je oprávnený v prípade nepodania daňového priznania alebo hlásenia v lehote podľa tohto zákona alebo podľa osobitného zákona určiť daň podľa pomôcok (§ 29). Ak nebolo podané daňové priznanie alebo hlásenie ani v lehote určenej vo výzve správcu dane alebo ak neboli odstránené chyby v podanom daňovom priznaní alebo hlásení, správca dane je oprávnený určiť daň podľa pomôcok (§ 29), ktoré má k dispozícii alebo ktoré si sám zaobstará, a to i bez súčinnosti s daňovým subjektom. Správca dane o určení dane vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, pričom postupuje podľa § 15 ods. 2 piatej vety. Protokol o určení dane podľa pomôcok nevyhotovuje správca dane, ktorým je obec; v týchto prípadoch pomôcky, ktoré boli použité, ako aj určenie dane sa uvedú v odôvodnení rozhodnutia.

Podľa § 44 ods. 3 zák. o správe daní a poplatkov, ak správca dane vyrubí daň podľa pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstaral, prihliadne tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňovníka, i keď ním neboli v konaní uplatnené.

Podľa § 44 ods. 4 zák. o správe daní a poplatkov, o určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak. Rovnako správca dane platobným výmerom vyrozumie daňový subjekt o určenej dani podľa pomôcok a určenej dani dohodou, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný zákon inak.

Podľa § 48 ods. 4 zák. o správe daní a poplatkov, ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite tohto spôsobu určenia dane a dodržanie postupu podľa § 44 ods. 3. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky a postup podľa § 44 ods. 3 bol dodržaný, odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne.

Podstatou obrany žalobcu v daňovom ako aj súdnom konaní bola najmä námietka týkajúca sa prebiehajúceho trestného konania a potreba prerušenia daňového konania do jeho právoplatného skončenia, pričom Najvyšší súd SR sa stotožnil s názorom vyjadreným v napadnutom rozsudku krajského súdu.

Podstatou v daňovom konaní bolo určenie dane podľa pomôcok po splnení zákonných podmienok pre takýto postup. Na výsledok daňového konania nemá vplyv rozhodnutie v trestnej veci, oslobodzujúci alebo odsudzujúci rozsudok alebo iné meritórne rozhodnutie. V daňovom konaní je bez právneho významu to, ako žalobca získal u neho zaistené minerálne oleje, či to bolo na základe konania, ktoré dosahuje takú intenzitu nebezpečnosti pre spoločnosť a jej záujmy, že je potrebné ho posúdiť ako trestný čin alebo nie. Podstatnou skutočnosťou bolo to, že žalobcovi v zmysle § 12 ods. 2 písm. a/ zák. o spotrebnej dani z minerálnych olejov vznikla dňom zistenia držby minerálneho oleja, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevedel preukázať v súlade so zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, daňová povinnosť.

Pokiaľ žalobca poukazoval na Nález Ústavného súd SR sp. zn. PL 29/05 zo dňa 3.9.2008 o vyslovení nesúlady zákona č. 335/2005 Z. z. o preukazovaní pôvodu majetku s Ústavou SR, Ústavný súd SR v uvedenom náleze konštatoval neústavnosť zákona ako celku, keď dospel k záveru, že *„...spätná účinnosť napadnutého zákona sa viaže na povinnosť každého vedieť preukázať svoje majetkové prírastky, t.j. na povinnosť dokázať legálnosť*

nadobudnutia svojho majetku v minulosti (prakticky celého svojho majetku a počas celého života), čo je podľa názoru Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len "ústavný súd") neprimerane zaťažujúci a neodôvodnený zásah. **Zákon o preukazovaní pôvodu majetku je zákon so spätnou časovou pôsobnosťou (retroaktívny zákon), ktorý by sa mohol stať svojvoľným nástrojom v rukách orgánov verejnej moci, ktoré sú adresátmi a nositeľmi právomocí vyplývajúcich z tohto zákona.** Tento záver pritom platí nielen pre schválenú podobu tohto zákona, t.j. podobu, v ktorej nie je vymedzené časové obdobie, v rámci ktorého sú fyzické a právnické osoby povinné preukazovať, že svoj majetok nadobudli z legálnych príjmov, ale platil by aj pre prípad, ak by zákon vymedzil spätne určité konkrétne obdobie, na ktoré by sa táto preukazovacia povinnosť vzťahovala (t.j. tak, ako bolo uvedené v pôvodnom návrhu tohto zákona)...Účelom zákona o preukazovaní pôvodu majetku nie je ustanovovať pravidlá správania pre budúcnosť, ale naopak, pravidlá ustanovené až týmto zákonom zásadne aplikovať na právne vzťahy, ktoré vznikli pred jeho účinnosťou, t.j. pred 1.9.2005 (podobnú argumentáciu ústavný súd uplatnil aj vo veci sp. zn. PL. ÚS 25/00, pozn.). V danom prípade zákonodarca pripustil **neohraničenú spätnú pôsobnosť zákona, čo je v právnom štáte nielen v rozpore s princípom právnej istoty a ochrany dôvery občanov v právny poriadok, ale aj v rozpore s princípom primeranosti, resp. proporcionality** (k princípu primeranosti podrobnejšie najmä PL. ÚS 3/00)...Závažným nedostatkom zákona o preukazovaní pôvodu majetku je, že v zmysle definovaného účelu neupravuje (resp. ak, tak veľmi rámcovo) postup orgánov verejnej moci pri odnímaní majetku, t.j. podmienky a postup pri určovaní súvzťažnosti medzi dokázaným majetkovým rozdielom a konkrétnym majetkom, ktorý sa má odňať. Tento nedostatok má ústavný rozmer, pretože zákon o preukazovaní pôvodu majetku ako celok **vnáša podľa názoru ústavného súdu neprimeraný stupeň právnej neistoty do oblasti ochrany základného práva vlastníť majetok a práva pokojne užívať majetok.** Vytvára priestor na uplatnenie svojvôle aj tým, že pripúšťa výklad, v zmysle ktorého po preukázaní právne významného majetkového rozdielu podľa znenia zákona o preukazovaní pôvodu majetku možno odporcovi odňať akýkoľvek majetok v rámci celého majetku, ktorý patrí do jeho vlastníctva, v hodnote tohto majetkového rozdielu. Ako trest fyzickým osobám a právnickým osobám za ich nespôsobilosť preukázať spätne spôsob nadobudnutia majetku sa v mene "verejného záujmu" zavádza neodôvodnený a ústavne nekonformný, resp. neznámy spôsob "odňatia majetku" (jeho zbavenia, resp. prepadnutia), pričom **k tomuto "odňatiu majetku" dochádza postupom, ktorému chýbajú parametre zlučiteľné s koncepciou materiálne chápaného právneho štátu...**Keďže celý zákon o preukazovaní pôvodu majetku

*(jeho koncepcia) je založený na možnosti "odňať majetok", predstavuje podľa názoru ústavného súdu ako celok neprimeraný zásah do ochrany vlastníckeho práva, tak ako to vyplýva najmä z čl. 20 ods. 1 a 4 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len "ústava"), pričom ide o zásah, ktorý je v priamom spojení s porušovaním princípov právneho štátu garantovaných čl. 1 ods. 1 prvou vetou ústavy. **Napadnutý zákon vychádza z predpokladu neodstrániteľnej nefunkčnosti štandardných trestnoprávných a občianskoprávných prostriedkov boja s nelegálnym nadobúdaním majetku.** Napadnutý zákon porušuje ústavný princíp právnej istoty, je retroaktívny vo vzťahu k nadobudnutým právam a pripúšťa nadmerné zasahovanie do práva vlastníť majetok. Zásahy do vlastníckeho práva sú spojené s uložením **novej, nedostatočne identifikovanej povinnosti ad infinitum vedieť preukazovať pôvod majetku, pričom napadnutý zákon podľa názoru ústavného súdu neprimeraným spôsobom presúva dôkazné bremeno z orgánov verejnej moci na fyzické osoby a právnické osoby a v spojení s tým zavádza nový, ústave neznámy spôsob prepadnutia majetku, ktorého realizácia nie je transparentná a napokon z jeho ustanovení vôbec nevyplýva.***

Z uvedeného nemožno vyvodiť záver, ku ktorému dospel žalobca, a to, že nie je povinnosťou žiadneho občana preukazovať pôvod svojho majetku, a táto povinnosť by mala byť v rozpore s Ústavou SR a dôvodom neústavnosti daného predpisu, a preto túto námietku hodnotil Najvyšší súd SR ako nedôvodnú.

Pokiaľ žalobca namietal množstvo minerálneho oleja a výšku spotrebnej dane, odvolací súd, vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, najmä z protokolu o podozrení z porušenia daňových predpisov č. 23695/2008-6091/08/16 o dňa 24.4.2008 (č. l. 38-44), úradného záznamu zo dňa 9.9.2008 č. 14427/2008-6069-INT (č. l. 59-62), považoval túto za nedôvodnú. Z administratívneho spisu je zrejmé množstvo minerálnych olejov, ktoré boli u žalobcu pri domovej prehliadke zaistené, rovnako aj to, aký objem tekutiny bol použitý ako vzorky pre expertízu. Rovnako z odôvodnenia rozhodnutia colného úradu je zrejmé na základe akého výpočtu bola stanovená sadzba dane, ktorý postup bol v súlade so zák. o spotrebnej dani z minerálneho oleja.

Na základe vyššie uvedeného Najvyšší súd dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k.

21S/48/2010 – 43 zo dňa 23.2.2011 postupom podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p. v spojení s § 250ja ods. 3 O. s. p. potvrdil ako vecne správny, pričom v podrobnostiach naň odkazuje.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O. s. p. v spojení s § 224 ods. 1 O. s. p a § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania a žalovanému v takomto konaní nárok na náhradu trov neprináleží.

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 v znení účinnom od 1. mája 2011).

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave 19. januára 2012

JUDr. Jaroslava Fúrová, v.r.

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská