

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/59/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200214
Dátum vydania rozhodnutia: 28.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200214.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu VANAPO, s.r.o., so sídlom v Svidníku, Festivalova 802/9, IČO: 36 455 164, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčikom, advokátom, so sídlom Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/538985/2014/CI zo dňa 21. januára 2015, v spojení s opravou zo dňa 1. apríla 2015, číslo: 1100902/114153/2015/CI, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/8/2015-100 zo dňa 18. marca 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/8/2015-100 zo dňa 18. marca 2016 m e n í t a k, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 21. januára 2015 pod č. 1100902/538985/2014/CI v spojení s opravou zo dňa 1. apríla 2015, č. 1100902/114153/2015/CI ako aj rozhodnutie Colného úradu Prešov pod č. 1096231/1/450761/2014 zo dňa 10. októbra 2014 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi trovy právneho zastúpenia v sume 1.041,42 € na účet jeho právneho zástupcu JUDr. Eugena Kostovčika, Gelnická 33, Košice, a to v lehote 3 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Colného úradu Prešov zn. 1096231/1/450761/2014 zo dňa 10.10.2014, ktorým žalobcovi bola uložená pokuta vo výške 12.156.480 € za správny delikt uvedený v § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu, ktorého sa daňový subjekt - žalobca dopustil tým, že nepreukázal Colnému úradu Prešov použitie a zúčtovanie kontrolných známkov na označovanie spotrebiteľských balení liehu v súlade s príslušnými ustanoveniami § 10 zákona č. 105/2004 Z.z. v celkovom množstve 2.814.000 kusov. V odôvodnení rozsudku uviedol, že nebolo sporné, že žalobca je od 10. augusta 2004 registrovaný ako prevádzkovateľ daňového skladu s prideleným registračným

číslo SK62650500004, a že pri kontrole vykonanej dňa 30.7.2013 zameranej na preverenie množstva a pravosti kontrolných známk s identifikačným číslom 10404401000400 na označovanie spotrebiteľského balenia liehu, žalobca predložil správcovi dane písomné oznámenie o vývoze kontrolných známk s uvedeným identifikačným číslom v počte 2.814.000 kusov do Ruskej federácie, z dôvodu uzatvorenia zmluvy s ruským partnerom na výrobu vodky s obsahom alkoholu 40 %, ktorá bude plnená do fľaš s objemom 1 liter a určená na slovenský spotrebiteľský trh. Podľa konateľa žalobcu vývoz kontrolných známk bol realizovaný 13.7.2013 a v ten istý deň opustil územie európskej únie. Krajský súd uviedol, že sa stotožnil s názorom správneho orgánu, že žalobca aj keď nebol zaregistrovaný ako dovozca spotrebiteľského balenia liehu, ako prevádzkovateľ daňového skladu, ktorý je v štruktúre daňových subjektov podľa zákona č. 530/2011 Z.z. hierarchicky najvyššie, mal v konkrétnom prípade aj postavenie dovozcu SBL, a preto sa na ň vzťahovali všetky ustanovenia zákona č. 105/2004 Z.z. upravujúce postavenie, práva a povinnosti dovozcu spotrebiteľského balenia liehu. Vyplyva to z účelu zákona č. 105/2004 Z.z., v zmysle ktorého majú kontrolné známky určené na označovanie SBL povahu ceniny (§ 10 ods. 2), slúžiacej ako kontrolno - technické opatrenie na daňové účely, preto podliehajú zvýšenej ochrane a režimu nakladania. Pri výklade ako to interpretoval žalobca (že povinnosti zakotvené v § 10 ods. 25 až 29 zákona č. 105/2004 Z.z. má len dovozca SBL, t. j. subjekt odlišný od prevádzkovateľa daňového skladu, resp. oprávneného príjemcu), by došlo k popretiu významu a účelu zákona č. 105/2004 Z.z., ktorého cieľom je dosiahnuť maximálnu transparentnosť pri nakladaní s kontrolnými známkami na úseku spotrebnej dane z liehu, čo by v konečnom dôsledku znamenalo, že môže nastať absurdná situácia aká nastala, že žalobca síce má formálne doklady o vyvezení kontrolných známk do Ruskej federácie, ale všetky šetrenia potvrdili, že žalobca v roku 2013 nerealizoval do Ruskej federácie žiaden dovoz kontrolných známk (tovaru) pre spoločnosť RASKO Ltd., ani pre akýkoľvek iný ruský podnikateľský subjekt a dovozy na základe kontraktu č. 02/13/SL zo dňa 1.7.2013 sa nerealizovali. Konštatoval, že v tomto smere sa žalovaný v preskúvanom rozhodnutí dôsledne vysporiadal aj s náležitým a zrozumiteľným vysvetlením pojmu dovozca SBL v širšom a užšom slova zmysle. Zdôraznil, že koncepcia skutkovej podstaty správneho deliktu podľa § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. je založená na objektívnej zodpovednosti a súvisí s povinnosťou daňového subjektu preukázať použitie kontrolných známk v súlade so zákonom, konkrétne v súlade s § 10 ods. 21 zákona č. 105/2004 Z.z. a to ich odovzdaním zahraničnému výrobcovi liehu na nalepenie na spotrebiteľské balenie liehu, ktoré má byť uvedené do daňového voľného obehu na daňovom území. Takéto použitie kontrolných známk však bolo len formálne deklarované, ale nie reálne preukázané, pričom spochybnené boli všetky dôkazy žalobcom predložené. Preto nepochybil prvostupňový správny orgán, keď žalobcu uznal vinným zo spáchania správneho deliktu podľa § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. a uložil mu pokutu podľa § 47 ods. 2 písm. e/ citovaného zákona. Uviedol tiež, že žalobca nedôvodne argumentuje, že správne orgány rozhodli na základe nezákonne získaných dôkazov, pritom citoval ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku a tiež ustanovenia zákona č. 652/2004 Z.z, tiež jednotlivé články dohody o spolupráci v colníctve z ruskom. Z uvedených vyplýva, že poznatky, z ktorých vychádzali správne orgány boli získané zákonným spôsobom, a preto ich bolo možné s poukazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku považovať za zákonné dôkazy. Nestotožnil sa so žalobcovým zúženým výkladom pojmu „colné predpisy“, na ktoré odkazuje v čl. 1 Dohody žalobca, ani s jeho tvrdením, že výsledky medzinárodných dožiadaní by bolo možné použiť v prípade porušenia colných predpisov, nie vnútroštátnych daňových predpisov. Aj keď vo všeobecnosti možno súhlasiť, že problematika kontrolných známk je predmetom daňových predpisov, v konkrétnom prípade bola posudzovaná otázka ich vývozu do Ruskej federácie, čo spadá pod úpravu colných predpisov. Vyhodnotil ako právne irelevantnú aj námietku o nevykonaní dokazovania Zapisnicou o výsluchu svedka O. O., ktorá bola uplatnená až v žalobe, ktorá navyše nijak nepreukazuje, že k vývozu kontrolných známk do Ruskej federácie došlo, otázka prípadnej podvodnej činnosti zo strany neznámeho páchatela sa v tomto konaní neposudzuje. Krajský súd uviedol, že naopak, ak žalobca podal trestné oznámenie, sám potvrdil nezákonné nakladanie s kontrolnými známkami a teda aj naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu podľa § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. založeného na objektívnej zodpovednosti a tomu zodpovedajúcemu dôkaznému bremenu, jednoznačne na strane žalobcu. Mal za to, že neobstojí ani námietka žalobcu, že nemohol naplniť skutkovú podstatu správneho deliktu podľa § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z., lebo keď neboli kontrolné známky ešte použité (použiť - nalepiť ich bolo možné kedykoľvek počas trvania kontraktu do 31.9.2015), nebolo možné ich zúčtovať. Inštitút

zúčtovania kontrolných známk podľa ustanovení § 27 a § 28 zákona č. 105/2004 Z.z. predstavuje záverečný postup, v ktorom daňový subjekt vykoná voči colnému úradu konečnú kalkuláciu s kontrolnými známkami, ktoré odobral, a ktoré sa nalepili, alebo nenalepili, alebo ktoré boli poškodené, prípadne zničené. Zúčtovaním teda daňový subjekt „priamo“ deklaruje zákonný stav nakladania s kontrolnými známkami (ich použitie v súlade so zákonom) v zákonom taxatívne vymedzených prípadoch. Ak teda žalobca nepreukáže použitie kontrolných známk podľa zákona č. 105/2004 Z.z., je zrejme, že nemôže preukázať ani ich zúčtovanie, pretože zúčtovanie kontrolných známk vychádza z predpokladu použitia kontrolných známk v súlade so zákonom č. 105/2004 Z.z. Samotná právna úprava výslovne vyžaduje, aby odberateľ kontrolných známk (dovozca SBL) pri každom zúčtovaní kontrolných známk zároveň predložil potvrdenie príslušného colného úradu o počte vyvezených kontrolných známk na územie tretieho štátu a počte späť dovezených kontrolných známk na daňové územie, bez ohľadu na predpokladaný čas ich použitia v tretej krajine. Súd mal za to, že je preto vzhľadom na zistený skutkový stav veci bezpredmetné tvrdenie žalobcu, že by sa zúčtovanie kontrolných známk malo odvíjať od stanoveného času ich použitia, preto ešte nebol povinný ich zúčtovať a tak ani nemohol byť sankcionovaný podľa § 47 ods. 2 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z..

Prvostupňový súd nesúhlasil ani s tvrdením, že rozhodnutia správnych orgánov sú nepreskúmateľné, nakoľko rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu aj žalovaného tvoria jeden celok, posúdenie skutkového stavu aj jeho následné právne posúdenie boli v medziach logickej správnej úvahy. V preskúvanom rozhodnutí sa žalovaný vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami.

Proti predmetnému rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal žalobca odvolanie a to z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci a pre nesprávne posúdenie veci. Žalobca opakovane poukázal na to, že neexistuje širší ani užší výklad pojmu daňový sklad a nesúhlasil s názorom, že pojem daňový sklad v sebe zahŕňa aj dovozcu spotrebiteľského balenia liehu. Dôsledné rozlíšenie týchto dvoch subjektov daňového práva predstavuje základ pre správne právne posúdenie veci. Legálna definícia prevádzkovateľa daňového skladu je uvedená v § 2 ods. 1 písm. g/ zákona č. 530/2011 Z.z., ktorý uvádza, že prevádzkovateľom daňového skladu sa rozumie osoba, ktorá v rámci podnikania alkoholický nápoj na základe povolenia na prevádzkovanie daňového skladu v pozastavení dane vyrába, spracúva, skladuje, prijíma alebo odosiela. Inou osobou je osoba, ktorá chce v rámci podnikania dovážať spotrebiteľské balenia liehu z tretích štátov a uvádzať ho do daňového voľného obehu ide podľa § 10 ods. 13 zákona č. 105/2004 Z.z. dovozca spotrebiteľského balenia, ktorý je povinný písomne požiadať o zaradenie do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia na colnom úrade požiadať podľa § 10 ods. 14 colné riaditeľstvo o pridelenie registračného odberného čísla. Dovozcom je teda fyzická alebo právnická osoba, ktorá je zaradená do evidencie dovozcov SBL a colnom úrade a bolo jej pridelené ROČ. Iba takýto zákonom definovaný dovozca je povinný dať si colným úradom potvrdiť vývoz kontrolných známk, resp. ich spätný dovoz, je povinný zúčtovanie KZ vykonať do 30 dní a k zúčtovaniu kontrolných známk priložiť potvrdenie o vyvezení, resp. späť dovezených kontrolných známk. Ak sa dovoz neuskutoční do 6 mesiacov od pridelenia ROČ, resp. od posledného dovozu SBL, colný úrad zruší ROČ. Vyššie uvedený právny režim však neplatí pre daňový sklad. Zákon neukladá daňovému skladu dať si potvrdiť počet vyvezených - dovezených KZ a rovnako tak daňový sklad neprikladá k zúčtovaniu potvrdenie colnice o počte vyvezených - dovezených KZ (jednoducho preto lebo takúto povinnosť má iba dovozca). Zákon však umožňuje daňovému skladu ako odberateľovi KZ odovzdať kontrolné známky zahraničnému výrobcovi liehu, zákon teda pripúšťa aby si prevádzkovateľ daňového skladu objednal výrobu liehovín u zahraničného partnera a v takom prípade pripúšťa možnosť odovzdať kontrolné známky zahraničnému výrobcovi liehu. Inými slovami daňový sklad môže odovzdať kontrolné známky zahraničnému výrobcovi liehu, v takom prípade sa však na neho nevzťahuje právny režim regulovaný v ust. § 10 ods. 25 v spojení s § 10 ods. 29 zákona č. 105/2004 Z.z.. V danom čase, keďže daňový sklad podľa platnej úpravy mohol odovzdať kontrolné známky zahraničnému výrobcovi liehu, túto možnosť odvolateľ realizoval a na podklade objednávky č. 163702RP uzavrel kontrakt č. 02/13/SL na výrobu liehovín a odovzdanie kontrolných známk zahraničnému výrobcovi liehu, realizoval prostredníctvom mandátnej zmluvy, ktorá bola uzavretá dňa 10.7.2013, ktorej mandatár, limited company RASKO, Bozenova str. 130, 236 00 Kaliningrad, Rusia, bol zaviazaný aby

1. zabezpečil prepravu kontrolných známk v zmysle zmluvy o prevzatí kontrolných známk za účelom

- označovania liehovín na trase Svidník a Kaliningrad,
2. zabezpečil poistenie nákladu prevzatých kontrolných známok,
3. zabezpečil prevzaté kontrolné známky tak, aby nedošlo k ich poškodeniu, odcudzeniu alebo strate,
4. zabezpečil pred prekročením hraníc EÚ potvrdenie výstupného colného úradu o presnom počte kontrolných známok vyvezených na územie tretieho štátu podľa identifikačného čísla spotrebiteľského balenia.

Žalobca sa teda nijakým spôsobom nepodieľal na vývoze kontrolných známok, ani na realizácii colných formalít v súvislosti s colným konaním, pretože vývozom uplatnenie colných formalít mal na starosti mandatár. V tomto smere žalobca považoval za nesprávny záver súdu, že žalobca síce má formálne doklady o vyvezení kontrolných známok do Ruskej federácie, ale všetky šetrenia potvrdili, že žalobca v roku 2013 nerealizoval tovar do Ruskej federácie. Rovnako považoval za nesprávny záver súdu, podľa ktorého bolo použitie kontrolných známok len formálne deklarované, ale nie reálne preukázané, pretože v danej veci žalovaný nevykonával dokazovanie. V zápisnici o výsluchu O. O., ktorý bol vypočutý Kriminálnym úradom finančnej správy zo dňa 12.6.2014, a ktorý potvrdzoval okolnosti obchodu tak, ako to uviedol žalovaný, a teda žalovaný nebral do úvahy dôkazy, ktoré svedčili v prospech žalobcu, a ktoré sa nachádzali v administratívnom spise žalovaného. Pripomenul, že táto výpoveď nemala potvrdzovať vývoz kontrolných známok - žalobca ich nevyvážal ale okolnosti uzavretého obchodu. K tomuto bodu uviedol, že postupoval v súlade s § 10 zákona č. 105/2004 Z.z.. Žalobca nebol dovozcom SBL, nevzťahoval sa na neho príslušný právny režim, a keďže nevyvážal kontrolné známky, nebol povinný si ich vývoz potvrdzovať a rovnako tak nebol ani povinný zúčtovať kontrolné známky spôsobom a v lehote ako dovozca SBL a nemal ani povinnosť zúčtovanie kontrolných známok predkladať potvrdenie o vývoze kontrolných známok podľa § 10 ods. 29, ale postačovalo aby ako daňový sklad v zúčtovaní uviedol iba údaje podľa § 10 ods. 28 zákona č. 105/2004 Z.z. čo sa aj v zákonom ustanovených lehotách udialo.

Žalobca zotrval na svojej argumentácii uvedenej v žalobe, podľa ktorej dôkazy získané na podklade dohody medzi vládou SR a vládou Ruskej federácie o spolupráci sú pre účely výlučne daňového deliktu nezúčtovania kontrolných známok dôkazy získané v rozpore s ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Ako vyplýva s dožiadaní realizovaných v rámci spolupráce z Ruskou federáciou bolo zistené, že spoločnosť RASKO nerealizovala dovozy do Ruska, K. S. nebol vydaný cestovný pas, sídlo spoločnosti sa na ul. I. XXX v D. nenachádza, kalinigradská pobočka JSC VTB Bank nevedie účet č. 40702979200103225646, v databázach neexistuje záznam o dovoze kontrolných známok do Ruska. Z uvedených zistení teda možno prijať záver, že mohlo ísť o porušenie colných predpisov niektorým zo spôsobov uvedených v § 72 colného zákona. Inými slovami vychádzajúc z výsledkov týchto dožiadaní v danej veci nejde o skutok nedostatočného, či nesprávneho zúčtovania kontrolných známok daňovým skladom, ale o colný delikt, pričom správny orgán bol povinný ustáliť kto sa colného deliktu dopustil. Avšak žalobca nebol dovozcom spotrebiteľského balenia liehu a nebol ani ten, kto mal povinnosť vyvieť kontrolné známky a nebol ani účastníkom colného konania, nemohol sa nijako dopustiť žiadneho colného deliktu. Zastal názor, že žalovaný vedomý si tejto skutočnosti prekvalifikoval zrejmy colný delikt na daňový delikt nezúčtovania kontrolných známok a žalobcu uznal za zodpovedným. Mal za to, že ak ide o daňový delikt nezúčtovania kontrolných známok, a teda ide o porušenie vnútroštátnych daňových predpisov, výsledky medzinárodných dožiadaní na podklade Dohovoru pre účely daňového konania nepredstavujú dôkazný prostriedok získaný zákonným spôsobom.

Podľa názoru žalobcu jediným zákonným procesným inštitútom, na základe ktorého možno ustáliť výšku pokuty je výlučne daňová kontrola, pretože daňová kontrola predstavuje procesný nástroj, ktorým správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržanie ustanovení osobitných predpisov. A keď pokuta je podľa legálnej definície v § 2 písm. b/ Daňového poriadku daňou je určením pokuty a jej výšky možné iba na podklade riadne vykonanej daňovej kontroly pri zachovaní procesných práv daňového subjektu. Uvedený názor oprel o rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR č. k. 1Afs 60/2005-130 zo dňa 26.4.2006. Ďalej uviedol, že podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovenia osobitných predpisov, pričom daňou sa podľa

§ 2 písm. b/ Daňového poriadku rozumie aj pokuta uložená podľa § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. z titulu nepreukázania použitia a zúčtovania kontrolných známkok. Z uvedeného možno prijať záver, že určiť výšku pokuty možno iba na základe vykonanej daňovej kontroly a protokol z takejto daňovej kontroly bude tvoriť podklad pre vydanie rozhodnutia o uložení pokuty. V danej právnej veci bola v dňoch 15.11.2013 a 28.10.2014 vykonaná daňová kontrola, ktorá bola zameraná na spotrebnú daň z alkoholického nápoja, ktorý nie je lieh podľa § 67 ods. 7 zákona č. 530/2011 Z.z. za zdaňovacie obdobie jún, júl, august a september 2013, predmetom ktorej je preverenie základu dane uvedeného v podaných daňových priznaniach a vzniku daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobia, ako aj preverenie dodržiavania ustanovení zákona č. 530/2011 Z.z. a 105/2004 Z.z., výsledkom ktorej bol protokol z daňovej kontroly č. 1096238/1/477325/2014 zo dňa 28.10.2014, v ktorom správca dane na str. 40 uviedol rozdiel v kontrolných známkach k 30.9.2013 a to - 3.009.374 kusov a na str. 41 uvádza, že zistené rozdiely v počte kontrolných známkok sú predmetom samostatných daňových konaní vedených Colným úradom Prešov. V danej veci, teda žalovaný vykonal daňovú kontrolu zameranú na spotrebnú daň z alkoholického nápoja, ktorý nie je lieh a to za zdaňovacie obdobie jún, júl, august a september 2013, počas ktorej boli skontrolované samostatný sklad liehu, výrobná liehovňa, liehovar na destiláty a rovnako tak zúčtovanie kontrolných známkok. Daňová kontrola bola začatá 15.11.2013 a ukončená doručením protokolu dňa 24.11.2014, pričom správca dane bol povinný ukončiť daňovú kontrolu doručením do 15.11.2014. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný ukončil kontrolu po lehote na vykonanie daňovej kontroly. Ak je teda zistený rozdiel v kontrolných známkach k 30.9.2013 mínus 3.009.374 kusov a tieto zistené rozdiely v počte kontrolných známkok sú predmetom samostatných daňových konaní vedených Colným úradom Prešov, tieto konania (o uložení pokuty) môžu byť vedené iba na podklade daňovej kontroly a z nej vyhotoveného protokolu. Keďže však daňová kontrola bola ukončená po uplynutí prekluzívnej jednoročnej lehoty, takýto protokol nepredstavuje zákonný podklad pre uloženie pokuty a rozhodnutie o uložení pokuty je preto nezákonné. Žalobca ale podotkol, že tieto skutočnosti prezentoval vo svojom vyjadrení zo dňa 6.10.2015 ako reakciu k vyjadreniu žalovaného Finančného riaditeľstva SR k žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia zo dňa 21.1.2015, ktorý krajský súd v rozsudku nijako nezohľadnil. Vzhľadom na uvedené žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil aj náhradu trov konania.

Dňa 5.10.2016 bolo Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky doručené podanie žalobcu označené ako doplnenie odvolania, pričom žalobca konštatoval, že z rozhodnutí žalovaného a aj z rozhodnutia Colného úradu Prešov zo dňa 10.10.2014 vyplýva, že Colný úrad Prešov ako správca spotrebnej dane vykonal dňa 30.7.2013 v priestoroch žalobcu miestne zisťovanie v súlade s § 37 zákona č. 563/2009 Z.z. zamerané na preverenie množstva a pravosti kontrolných známkok na označenie spotrebiteľského balenia liehu. Po zhrnutí skutkového a právneho stavu Colný úrad Prešov vydal rozhodnutie zo dňa 10.10.2014, ktorým podľa § 47 ods. 2 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. žalobcovi uložil pokutu vo výške 12.156.480 € za správny delikt uvedený v § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z., ktorého sa žalobca dopustil tým, že nepreukázal colnému úradu použitie a zúčtovanie kontrolných známkok určených na označenie spotrebiteľských balení liehu v súlade s ust. § 10 zákona č. 105/2004 Z.z.. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že rozhodnutie žalovaného, resp. prvostupňového správneho orgánu je založené na výsledkoch miestneho zisťovania. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1Afs 60/2005, v ktorom uvádza, že nepostačuje ak je daňová povinnosť určená iba na základe výsledkov získaných pri vyhľadávacej činnosti, či pri miestnom zisťovaní bez toho aby bola začatá a riadne vykonaná daňová kontrola pri zachovaní všetkých práv, ktoré sú garantované daňovým poriadkom. Na základe uvedeného je teda možné prijať záver, že určiť výšku pokuty možno iba na základe vykonanej daňovej kontroly a protokol z daňovej kontroly tvorí podklad pre vydanie rozhodnutia o uložení pokuty. Poukázal na čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a taktiež na § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Z uvedeného vyplýva, že správca dane môže vykonať len také úkony, ktoré mu daňový poriadok vykonať umožnia a musí ich vykonať spôsobom, ktorý tento zákon ustanovuje. Z obsahu § 37 Daňového poriadku je zrejmé, že cieľom miestneho zisťovania je získavanie predbežných informácií o daňových subjektoch, resp. o iných osobách, ktoré by bolo možné využiť pri správe daní k stanoveniu dane v správnej výške. V každom prípade sa však jedná len o zisťovanie podkladových informácií. O miestnom zisťovaní správca dane spíše podľa jeho povahy zápisnicu alebo úradný záznam, ktoré len dokumentujú

priebeh miestneho zisťovania, popis skutočností, či výpovede jednotlivých osôb. Na rozdiel od uvedeného, ust. § 44 Daňového poriadku jasne vymedzuje cieľ daňovej kontroly, keďže uvádza správne určenie dane. Je to výlučne inštitút daňovej kontroly, ktorý slúži k tomu aby správca dane mohol zistiť a preveriť daňový základ. Správca dane, teda nie je oprávnený voľne voliť medzi uvedenými inštitútmi správy daní. Colný úrad v Prešove v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a § 3 ods. 1 Daňového poriadku nekonal spôsobom, ktorý ustanoví zákon daňovú kontrolu nevykonal a rozhodnutie vydal na základe miestneho zisťovania. V rozpore so zákonom postupoval aj žalovaný ak na základe daného stavu správnosť prvostupňového rozhodnutia potvrdil. Krajský súd v Prešove v rozsudku sp. zn. 3S/8/2015 sa plne stotožnil so závermi správnych orgánov bez toho aby sa zo závažnými tvrdeniami žalobcu uvedenými v podaní zo dňa 6.10.2015 zaoberal. Konal v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, s § 3 ods. 1, § 74 ods. 2 Daňového poriadku tým, že nekonal spôsobom, ktorý stanoví zákon, pretože v odvolacom konaní pri preskúmaní rozhodnutia neprihliadol na právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, a to na vadu konania, ktorej konečným dôsledkom je, že celé konanie od začiatku až do jeho ukončenia bolo nezákonné. Ďalej uviedol, že pokiaľ súd v rámci súdneho prieskumu zistí, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu je to dôvod na jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie. Ďalej zdôraznil, že porušením dispozičnej zásady uvedenej v § 250j ods. 1 OSP nemôže byť to, že žalobca mimo žalobného návrhu v podaní zo dňa 6.10.2015 namietal zásadné vady konania správnych orgánov, ktorých závažnosť je tak evidentná, že nemôžu byť právnym poriadkom tolerované, pretože súd musí na ne prihliadnúť aj keď ich žalobca priamo v žalobe nenamietal. Porušením dispozičnej zásady nemôže byť ani to, že žalobca v doplnení odvolania namieta, že Krajský súd v Prešove sa v rozsudku sp. zn. 3S/8/2015 plne stotožnil so závermi správnych orgánov bez toho aby sa zaoberal závažnými tvrdeniami žalobcu uvedenými v podaní zo dňa 6.10.2015. Porušením dispozičnej zásady nie je podľa žalobcu ani to, keď v doplnení odvolania namieta, že zákonné povinnosti primárne nesplnil žalovaný v postavení odvolacieho orgánu, pretože z úradnej moci mal prihliadnúť, no neprihliadal na skutkové či právne okolnosti účastníkom konania v odvolaní neuplatnené, ktoré mali podstatný vplyv na výrok a samotnú zákonnosť rozhodnutia a tým daňové konanie zaťažil ďalšou závažnou vadou. Žalobca má za to, že poukázanie na zásadné vady konania mimo žalobného návrhu a v doplnení odvolania nie je zásahom do dispozičnej zásady uvedenej v § 250j ods. 1 OSP ale je logickým vyústením, pretože na vady konania správneho orgánu, u ktorých závažnosť je tak evidentná, že nie je možné im poskytnúť žiadnu právnu ochranu súd prihliada, aj keď ich žalobca nenamietal. V opačnom postupe by išlo o aplikáciu právnej normy, ktorá zásadne popiera účel a význam správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia postupov orgánov verejnej správy. Vzhľadom na uvedené žiadal poukazom na § 250j ods. 2 písm. e/ OSP aby v dôsledku nezákonného postupu žalovaného aj krajského súdu z dôvodu závažných chýb v konaní odvolací súd zrušil rozhodnutie žalovaného a podľa okolnosti aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

K odvolaniu žalobcu podal písomne vyjadrenie žalovaný správny orgán, v ktorom uviedol, že skutkové a právne okolnosti prípadu, ktoré žalobca uvádza vo svojom odvolaní v zásade predstavujú opakované tvrdenia, ku ktorým sa žalovaný vyjadroval už v daňovom konaní a v konkrétnom súdnom spore aj v podobe vyjadrenia k žalobe, resp. priamo na súdnom pojednávaní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Odvolania prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň vyhlásenia rozsudku 28.6.2018 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP).

Podľa čl. 1 ods. 1 prvá veta Ústavy Slovenskej republiky je Slovenská republika zvrchovaný, demokratický a právny štát. Základom interpretácie a aplikácie čl. 1 ods. 1 je zabezpečenie materiálneho a nie formálneho právneho štátu. Ústavný súd Slovenskej republiky princíp materiálneho právneho štátu vyjadril v právnom názore : „V právnom štáte, v ktorom sú ako neoddeliteľné súčasťou okrem iných stelesnené princípy, ako sú právna istota a spravodlivosť (princíp materiálneho právneho štátu), čo možno spoľahlivo vyvodíť z čl. 1 ústavy, sa osobitný dôraz kladie na ochranu tých práv, ktoré sú

predmetom jeho úpravy. Povinnosťou všetkých štátnych orgánov je zabezpečiť reálnu možnosť ich uplatnenia tými subjektmi, ktorými boli priznané. „(I. ÚS 17/1999, nález z 22.9.1999, Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky 1999, s. 365, zhodne I. ÚS 44/1999. Nález z 13.10.1999. Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky 1999, s. 382)".

Základnú premisu materiálneho právneho štátu prezentuje všeobecná záväznosť práva pre všetkých.

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

V intenciách ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku „Rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov" sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP pri preskúvaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250j ods. 2 písm. d/ OSP súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby, dospel k záveru, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

Podľa § 250ja ods. 3 OSP ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vec vráti žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 OSP.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 652/2004 Z.z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon účinný do 31.12.2014) Z.z. 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 § 9 ods. 3 písm. f/ predmetného zákona Colný úrad plní tieto úlohy:

objasňuje a prejednáva colné priestupky podľa osobitných predpisov, odhaľuje a prerokúva colné delikty podľa osobitného predpisu, odhaľuje a prerokúva porušenie daňových predpisov, odhaľuje trestné činy spáchané v súvislosti s porušením colných predpisov alebo daňových predpisov a zisťuje ich páchatel'ov,

Podľa § 1 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. (zákon účinný do 31.12.2014) o správe daní (daňový poriadok) podľa tohto zákona sa postupuje, ak osobitné predpisy neustanovujú inak.

Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u fyzickej osoby miestom jej trvalého pobytu a u právnickej osoby jej sídlom.

Podľa § 3 zákona č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, správu dane vykonáva colný úrad miestne príslušný podľa osobitného predpisu (§ 7 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.). Miestne príslušným colným úradom pre fyzickú osobu, ktorá nemá na území Slovenskej republiky trvalý pobyt 8) a ktorá nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia alkoholického

nápoja, ktorý sa u nej nachádza alebo nachádzal, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s alkoholickým nápojom ako s vlastným, je vždy ten colný úrad, ktorý túto skutočnosť zistí. Pre organizačnú zložku 9) alebo prevádzkareň osoby môže Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) určiť miestnu príslušnosť colného úradu aj inak ako podľa osobitného predpisu, ak je to pre výkon správy dane účelnejšie.

Podľa § 63 ods. 1 až 11 zákona č. 563/2009 Z.z. ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) 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.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1) neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b) číslo a dátum rozhodnutia,

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33) ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis povereného zamestnanca finančného riaditeľstva alebo správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, s uvedením jeho mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky, ak ide o správcu dane, ktorým je obec, podpis starostu obce alebo ním povereného zamestnanca obce s uvedením mena, priezviska starostu obce a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie doručuje elektronickými prostriedkami, vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky sa nahrádzajú kvalifikovaným elektronickým podpisom.

(4) Lehota plnenia podľa odseku 3 písm. d/ je 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

(6) Ak chýba v rozhodnutí poučenie o odvolaní alebo v rozhodnutí bolo nesprávne uvedené poučenie, že proti rozhodnutiu nemožno podať odvolanie, alebo ak bola skrátaná lehota na podanie odvolania alebo nie je v poučení určená lehota vôbec, odvolanie možno podať do šiestich mesiacov po doručení rozhodnutia; to neplatí, ak rozhodnutie podľa tohto zákona nemusí obsahovať poučenie.

(7) Ak je v rozhodnutí určená na podanie odvolania lehota dlhšia ako v tomto zákone, platí lehota uvedená v rozhodnutí.

(8) Rozhodnutie o opravných prostriedkoch, ktorým sa navrhovateľovi vyhovuje v plnom rozsahu, nemusí obsahovať odôvodnenie.

(9) Doručené rozhodnutie, proti ktorému nemožno podať odvolanie, je právoplatné.

(10) Rozhodnutie je vykonateľné, ak proti nemu nemožno podať odvolanie alebo ak odvolanie nemá odkladný účinok a ak zároveň uplynula lehota plnenia.

(11) Rozhodnutie je vydané dňom vykonania úkonu smerujúceho k jeho doručeniu; rozhodnutie, ktoré sa nedoručuje, je vydané dňom jeho podpísania osobou uvedenou v odseku 3 písm. f/.

Podľa § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu (zákon účinný do 31.12.2014) správneho deliktu sa dopustí právnická osoba alebo fyzická osoba - podnikateľ, ak nepreukáže použitie a zúčtovanie kontrolných známkov podľa tohto zákona.

Podľa § 47 ods. 2 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. colný úrad uloží pokutu vo výške dane pripadajúcej na množstvo liehu v spotrebiteľskom balení, na ktoré boli kontrolné známky určené, najmenej však 331,93 €, za správny delikt podľa odseku 1 písm. e/.

Podľa § 73 ods. 1 až 22 zákona č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov (zákon účinný od 1.1.2012) označený ako prechodné ustanovenia k úpravám týkajúcim sa alkoholického nápoja, ktorým je lieh, povolenie na tlač kontrolných známkov vydané podľa § 10 ods. 9 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014 zaniká k 1.1.2015. Od 1.1.2015 je oprávnená tlačiť kontrolné známky iba tlačiareň podľa § 53 ods. 1 v znení účinnom od 1.10.2014.

(2) Tlačiareň podľa odseku 1 je povinná

a) do 31.1.2015 vykonať za účasti colného úradu inventarizáciu zásob kontrolných známkov podľa osobitného predpisu, 21) ak ide o tlačiareň uvedenú v § 10 ods. 9 písm. a/ predpisu účinného do 31.12.2014 alebo ak ide o tlačiareň uvedenú v § 10 ods. 9 písm. b/ predpisu účinného do 31.12.2014, je povinná vykonať za účasti správcu dane iného členského štátu, ak to právne predpisy príslušného členského štátu umožňujú, inventarizáciu zásob kontrolných známkov podľa obdobného právneho predpisu príslušného členského štátu,

b) do 15.2.2015 odovzdať colnému úradu kontrolné známky, ktoré má v zásobe, spolu s inventúrnym súpisom, 21) ak ide o tlačiareň uvedenú v § 10 ods. 9 písm. a/ predpisu účinného do 31.12.2014 alebo ak ide o tlačiareň uvedenú v § 10 ods. 9 písm. b/ predpisu účinného do 31.12.2014, je povinný odovzdať Colnému úradu Bratislava kontrolné známky, ktoré má v zásobe spolu s obdobným zápisom z inventarizácie zásob kontrolných známkov vyhotovených podľa právnych predpisov príslušného členského štátu.

(3) Colný úrad alebo Colný úrad Bratislava kontrolné známky odovzdané podľa odseku 2 písm. b/ zničí na náklady tlačiarne podľa odseku 1 a o ich zničení vyhotoví úradný záznam 27) v dvoch vyhotoveniach. Jedno vyhotovenie úradného záznamu 27) si ponechá colný úrad alebo Colný úrad Bratislava a druhé vyhotovenie odovzdá tlačiarňi podľa odseku 1.

(4) Registračné odberné číslo pridelené právnickej osobe alebo fyzickej osobe podľa § 10 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014 zaniká k 31.8.2015.

(5) Označovať spotrebiteľské balenie kontrolnou známkou vyhotovenou podľa § 10 ods. 11 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014 je možné najneskôr do 31.3.2015.

(6) Spotrebiteľské balenie označené kontrolnou známkou vyhotovenou podľa § 10 ods. 11 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014 je možné uvádzať do daňového voľného obehu najneskôr do 30.6.2015.

(7) Odberateľ kontrolných známok, ktorý odobral kontrolné známky vyhotovené podľa § 10 ods. 11 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014, vykoná s colným úradom zúčtovanie odberu a použitia týchto kontrolných známok do 31.7.2015. Nepoužité kontrolné známky odberateľ kontrolných známok odovzdá colnému úradu, ktorý ich zničí na náklady odberateľa kontrolných známok. Zúčtovanie kontrolných známok sa vykoná podľa zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014. Colný úrad o zničení kontrolných známok vyhotoví zápisnicu.

(8) Spotrebiteľské balenie označené kontrolnou známkou vyhotovenou podľa § 10 ods. 11 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014 možno predávať najneskôr do 31.12.2017. Po tomto dátume bude takto označené spotrebiteľské balenie považované za neoznačené.

(9) Potvrdenie o zaradení do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia podľa § 10 ods. 13 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014 zaniká k 31.3.2015.

(10) Právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá chce od 1.1.2013 dovážať spotrebiteľské balenie z územia tretieho štátu, je povinná požiadať o zaradenie do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia na colnom úrade najneskôr do 30.9.2013. Žiadosť o zaradenie do evidencie musí obsahovať identifikačné údaje žiadateľa, daňové identifikačné číslo žiadateľa a povolenie na dovoz, ak to vyžaduje osobitný predpis. 20)

(11) Právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá chce od 1.1.2013 spotrebiteľské balenie uvedené do daňového voľného obehu v inom členskom štáte prepravovať na daňové územie na podnikateľské účely, je povinná požiadať o zaradenie do evidencie príjemcov (odberateľov) liehu podľa § 26 ods. 1 na colnom úrade najneskôr do 30.9.2013. Žiadosť o zaradenie do evidencie musí obsahovať identifikačné údaje žiadateľa.

(12) Žiadateľ uvedený v odseku 10 alebo odseku 11 musí spĺňať tieto podmienky:

a) vedie účtovníctvo podľa osobitného predpisu, 21)

b) nemá nedoplatky voči colnému úradu ani daňovému úradu,

c) nemá voči colnému úradu nedoplatky na dani, ani osoba, ktorá je personálne prepojená alebo majetkovo prepojená so žiadateľom, alebo osoba, ktorá bola personálne prepojená alebo majetkovo prepojená so žiadateľom v priebehu desiatich rokov pred podaním žiadosti a ani osoba, ktorá zanikla a ktorá by sa považovala za osobu personálne prepojenú alebo majetkovo prepojenú so žiadateľom, nemala v priebehu desiatich rokov pred dňom podania žiadosti nedoplatky na dani, ktoré neboli do zániku tejto osoby uhradené; to sa vzťahuje aj na nedoplatky na dani, ktoré boli postúpené na tretiu osobu podľa osobitných predpisov, 22)

d) nemá nedoplatky na povinných odvodoch poisťného a na príspevkoch na starobné dôchodkové sporenie podľa osobitných predpisov, 23)

e) nebol právoplatne odsúdený za úmyselný trestný čin hospodársky, trestný čin proti majetku, alebo iný trestný čin, ktorého skutková podstata súvisí s predmetom podnikania; to sa vzťahuje aj na zodpovedného zástupcu a fyzické osoby, ktoré sú členmi riadiacich alebo kontrolných orgánov právnickej osoby alebo fyzickej osoby,

f) nie je v likvidácii, ani na neho nie je právoplatne vyhlásený konkurz, povolené vyrovnanie, potvrdené nútené vyrovnanie alebo povolená reštrukturalizácia.

(13) Žiadateľ uvedený v odseku 10 alebo odseku 11 je povinný na požiadanie colného úradu spresniť údaje uvedené v žiadosti.

(14) Colný úrad pred zaradením žiadateľa do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia alebo do

evidencie príjemcov (odberateľov) liehu podľa § 26 ods. 1 preverí skutočnosti a údaje uvedené v žiadosti a splnenie podmienok podľa odseku 12. Ak sú tieto skutočnosti a údaje pravdivé a žiadateľ spĺňa podmienky uvedené v odseku 12, colný úrad zaradí žiadateľa do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia alebo do evidencie príjemcov (odberateľov) liehu podľa § 26 ods. 1.

(15) Ak bolo právnickej osobe alebo fyzickej osobe vydané povolenie na prevádzkovanie daňového skladu, alebo ak bola právnická osoba alebo fyzická osoba registrovaná, evidovaná alebo jej bolo povolenie na predaj alebo oprávnenie na distribúciu vydané podľa zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2011, považuje sa toto povolenie, registrácia alebo zaradenie do evidencie alebo povolenie na predaj alebo oprávnenie na distribúciu za vydané podľa predpisu účinného od 1.1.2012.

(16) Ak konanie o žiadosti o registráciu, vydanie povolenia, zaradenie do evidencie, vydanie povolenia na predaj alebo vydanie oprávnenia na distribúciu podľa zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2011 nebolo právoplatne ukončené, colný úrad posúdi túto žiadosť a vydá povolenie, zaregistruje, zaradí do evidencie, vydá povolenie na predaj alebo oprávnenie na distribúciu podľa predpisu účinného od 1.1.2012.

(17) Od 1.1.2012 do 31.3.2015 sa na označovanie spotrebiteľského balenia použije § 10 zákona č. 105/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2014.

(18) Ak bol v období od 1.1.2012 do 31.12.2014 dovozca spotrebiteľského balenia zaradený colným úradom do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia podľa § 10 ods. 13 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014, splnenie povinnosti podľa § 54 ods. 9 a splnenie podmienok podľa § 54 ods. 11 sa nevyžaduje. Colný úrad vydá osobe podľa prvej vety oprávnenie na distribúciu a pridelí jej číslo oprávnenia na distribúciu podľa § 54 ods. 13 ku dňu zaradenia do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia podľa § 10 ods. 13 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014. Dovožca spotrebiteľského balenia, ktorému colný úrad vydal oprávnenie na distribúciu podľa druhej vety a ktorý nespĺňa podmienky podľa § 54 ods. 11, môže na základe takto vydaného oprávnenia na distribúciu predávať len spotrebiteľské balenie, ktoré v tejto súvislosti doviezol z územia tretieho štátu.

(19) Do 31.12.2014 sa na tlačiareň podľa § 53 ods. 1 v znení účinnom od 1.10.2014 nevzťahuje povinnosť mať dostatočnú zásobu vytlačených tlačových listov kontrolných známkov podľa § 53 ods. 5 v znení účinnom od 1.10.2014.

(20) Držiteľ povolenia na predaj, ktorý má v držbe spotrebiteľské balenie označené kontrolnou známkou vyhotovenou podľa § 10 ods. 11 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014, je povinný k 30.6.2015 vykonať inventarizáciu zásob liehu v súlade s osobitným predpisom 21) a najneskôr do 15.7.2015 oznámiť colnému úradu zistený stav zásob liehu v členení podľa obchodného názvu, čiarového kódu EAN spotrebiteľského balenia, objemu a objemovej koncentrácie liehu v spotrebiteľskom balení.

(21) Držiteľ povolenia na predaj a osoba oprávnená na distribúciu môže predávať spotrebiteľské balenie označené kontrolnou známkou podľa § 51 v znení účinnom od 1.10.2014 až po vypredaní rovnakého sortimentu spotrebiteľského balenia označeného kontrolnou známkou vyhotovenou podľa § 10 ods. 11 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014.

(22) Konanie o uložení pokuty podľa § 47 a 47a zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014 právoplatne neukončené k 31.12.2014 colný úrad ukončí a uloží pokutu podľa § 70 a 71 predpisu účinného od 1.10.2014, ak je to pre právnickú osobu alebo fyzickú osobu priaznivejšie.

(23) Ak odberateľ kontrolných známkov nepreukáže použitie a zúčtovanie kontrolných známkov podľa odseku 7, colný úrad pri uložení pokuty postupuje podľa § 47 zákona č. 105/2004 Z.z. účinného do 31.12.2014.

Podľa § 10 ods. 1 až 41 zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu 1) Spotrebiteľským balením liehu (ďalej len „spotrebiteľské balenie“) sa na účely tohto zákona rozumie uzavretý spotrebiteľský obal 16) naplnený liehom určeným na priamu ľudskú spotrebu.

(2) Kontrolnou známkou sa na účely tohto zákona rozumie slovenská kontrolná známka určená na označovanie spotrebiteľského balenia, ktorá spĺňa ostatné náležitosti v súlade s týmto zákonom a všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným podľa odseku 38. Kontrolná známka má na účely tohto zákona povahu ceny.

(3) Spotrebiteľské balenie kódu kombinovanej nomenklatúry 2207 a 2208 možno uviesť do daňového voľného obehu na daňovom území, len ak je označené kontrolnou známkou, ak tento zákon neustanovuje inak. Označovať spotrebiteľské balenie kontrolnou známkou môže len prevádzkovateľ daňového skladu, oprávnený príjemca a dovozca spotrebiteľského balenia (ďalej len „odberateľ kontrolnej známky“), ktorý ho bude uvádzať do daňového voľného obehu na daňovom území.

(4) Kontrolná známka musí obsahovať identifikačné číslo spotrebiteľského balenia (ďalej len „identifikačné číslo“), ktoré vyjadruje registračné odberné číslo na odber kontrolných známok (ďalej len „registračné odberné číslo“), objem liehu a objemovú koncentráciu liehu v spotrebiteľskom balení. Kontrolná známka môže obsahovať aj iné grafické prvky a údaje, ak neznemožňujú identifikáciu prvkov a údajov uvedených v tomto zákone a osobitnom predpise 16a) a iný rozmer kontrolnej známky, ako je ustanovené v osobitnom predpise, 16a) ak sa tak dohodne colné riaditeľstvo s tlačiarňou a odberateľom kontrolnej známky.

(5) Na označenie spotrebiteľského balenia sa môže použiť len kontrolná známka, ktorej identifikačné číslo zodpovedá objemu spotrebiteľského balenia, objemovej koncentrácii liehu v spotrebiteľskom balení a odberateľovi kontrolnej známky.

(6) Kontrolná známka sa nalepí na spotrebiteľské balenie cez miesto určené na otvorenie tak, aby pri otvorení spotrebiteľského balenia bola kontrolná známka pretrhnutá. Kontrolná známka sa nesmie dať odlepiť bez jej pretrhnutia alebo iného viditeľného poškodenia. Ak sa miesto na otvorenie spotrebiteľského balenia prekrýva priehľadnou ochrannou fóliou, kontrolná známka musí byť nalepená pod touto fóliou; v odôvodnených prípadoch môže colné riaditeľstvo na základe žiadosti odberateľa kontrolných známok povoliť nalepenie kontrolnej známky na ochrannú fóliu; prvá veta a druhá veta tým nie sú dotknuté.

(7) Uzatvorené spotrebiteľské balenie označené pretrhnutou kontrolnou známkou, falzifikátom kontrolnej známky alebo kontrolnou známkou, ktorá nie je v súlade s týmto zákonom a osobitným predpisom, 16a) a spotrebiteľské balenie, na ktorom nie je nalepená kontrolná známka alebo ktorého označenie nie je v súlade s týmto zákonom a osobitným predpisom, 16a) sa na účely tohto zákona považuje za neoznačené. Za neoznačené spotrebiteľské balenie sa považuje aj každé otvorené spotrebiteľské balenie s pretrhnutou kontrolnou známkou, ktorá je falzifikátom kontrolnej známky, alebo pretrhnutou kontrolnou známkou, ktorá nie je v súlade s týmto zákonom a osobitným predpisom, 16a) alebo spotrebiteľské balenie s pretrhnutou kontrolnou známkou, ktoré pri predaji zo spotrebiteľského balenia na priamu ľudskú spotrebu na predajnom mieste, vrátane skladových a účelových priestorov, prevyšuje dva otvorené kusy spotrebiteľského balenia s rovnakým čiarovým kódom EAN. Na účely tohto zákona sa predajným miestom rozumie miesto, kde sa predaj spotrebiteľského balenia uskutočňuje cez elektronickú registračnú pokladnicu. 16aa)

(8) Predaj neoznačeného spotrebiteľského balenia na daňovom území je zakázaný s výnimkou odseku 34.

(9) Kontrolné známky je oprávnená vyhotoviť právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá má povolenie na ich tlač vydané colným riaditeľstvom (ďalej len „tlačiareň“) s výnimkou podľa § 51 ods. 32. Povolenie na tlač kontrolných známok možno vydať právnickej osobe alebo fyzickej osobe, ktorá

a) má sídlo alebo trvalý pobyt na daňovom území a spĺňa tieto podmienky:

1. má technické vybavenie na tlač dokumentov zabezpečených pred sfalšovaním, pozmeňovaním a iným zneužitím,
2. má zavedený režimový systém výroby, skladovania, manipulácie a evidencie materiálu a výrobkov podľa osobitného predpisu,
3. má zabezpečenú ochranu svojich výrobných priestorov a skladov inštalovanými mechanickými a elektronickými systémami ochrany,
4. špeciálnymi technikami, technológiami a bezpečnostnými materiálmi zabezpečuje vyhotovenie a aplikáciu ochranných prvkov dokumentov proti sfalšovaniu, pozmeňovaniu a inému zneužitiu,
5. vedie evidenciu zásob ceninového papiera na vyhotovenie kontrolných známok a evidenciu vyhotovených kontrolných známok,
6. colný úrad ani daňový úrad nemá voči tejto právnickej osobe alebo fyzickej osobe pohľadávky po lehote splatnosti,
7. nie je personálne prepojená alebo majetkovo prepojená s odberateľom kontrolných známok,
8. nemá nedoplatky na povinných odvodoch poistného podľa osobitného predpisu, 17)
9. nie je v likvidácii, ani na ňu nebol právoplatne vyhlásený konkurz alebo povolené vyrovnanie, alebo potvrdené nútené vyrovnanie,
10. vedie účtovníctvo podľa osobitného predpisu 18) alebo,

b) má sídlo alebo trvalý pobyt v inom členskom štáte, ak má na tlač známok povolenie vydané príslušným orgánom členského štátu, na ktorého území sa jej sídlo alebo trvalý pobyt nachádza.

(10) Právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá chce získať povolenie na tlač kontrolných známok, písomne požiada colné riaditeľstvo o vydanie povolenia na tlač kontrolných známok. Žiadosť musí obsahovať identifikačné údaje žiadateľa, daňové identifikačné číslo žiadateľa alebo obdobné identifikačné údaje žiadateľa na daňové účely v inom členskom štáte. Žiadateľ je povinný preukázať splnenie podmienok

a) podľa odseku 9 písm. a/, ak má sídlo alebo trvalý pobyt na daňovom území,

b) podľa odseku 9 písm. b/, ak má sídlo alebo trvalý pobyt v inom členskom štáte.

(11) Tlačiareň je povinná pred distribúciou kontrolných známok predložiť colnému riaditeľstvu vzorový výtlačok kontrolnej známky vyhotovený v súlade s osobitným predpisom. 16a) Vzorový výtlačok kontrolnej známky je tlačiareň povinná predložiť aj pred každou zmenou prvkov a údajov kontrolnej známky s výnimkou údajov o dátume vyhotovenia kontrolnej známky. Ak vzorový výtlačok kontrolnej známky spĺňa podmienky a náležitosti podľa odsekov 2 a 4, colné riaditeľstvo oznámi túto skutočnosť tlačiarňi do 15 dní odo dňa obdržania vzorového výtlačku kontrolnej známky a súčasne oznámi počet požadovaných vzorových výtlačkov kontrolných známok vyhotovených v súlade s predloženým vzorovým výtlačkom kontrolných známok; colné riaditeľstvo zašle vzorový výtlačok kontrolnej známky colným úradom. Tlačiareň môže distribuovať kontrolné známky len na základe oznámenia colného riaditeľstva, že vzorový výtlačok kontrolnej známky spĺňa podmienky a náležitosti podľa odsekov 2 a 4. Tlačiareň je povinná vyhotoviť kontrolné známky v súlade so vzorovým výtlačkom kontrolnej známky schváleným colným riaditeľstvom.

(12) Prevádzkovateľ daňového skladu, oprávnený príjemca a daňový splnomocnenec, ktorý chce uvádzať do daňového voľného obehu na daňovom území spotrebiteľské balenie, je povinný písomne požiadať colné riaditeľstvo o pridelenie registračného odberného čísla. V žiadosti o pridelenie registračného odberného čísla prevádzkovateľ daňového skladu, oprávnený príjemca uvedú svoje identifikačné údaje.

13) Právnická osoba alebo fyzická osoba neuvedená v odseku 12, ktorá chce v rámci podnikania dovážať spotrebiteľské balenie z územia tretích štátov a uvádzať ho do daňového voľného obehu na daňovom území (ďalej len „dovozca spotrebiteľského balenia“), je povinná písomne požiadať o zaradenie do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia na colnom úrade. Žiadosť o zaradenie do evidencie musí

obsahovať

a) identifikačné údaje žiadateľa,

b) daňové identifikačné číslo,

c) povolenie na dovoz, ak to vyžaduje osobitný predpis, 19)

d) obchodný názov dovážaného liehu, krajinu pôvodu liehu a predpokladané ročné množstvo dovážaného liehu v hl a.

(14) Dovozca spotrebiteľského balenia je povinný po zaradení do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia na colnom úrade písomne požiadať colné riaditeľstvo o pridelenie registračného odberného čísla. Žiadosť o pridelenie registračného odberného čísla musí obsahovať

a) identifikačné údaje žiadateľa,

b) potvrdenie colného úradu o zaradení žiadateľa do evidencie dovozcov spotrebiteľského balenia.

(15) Odberateľ kontrolných známk po pridelení registračného odberného čísla

a) uzatvorí s tlačiarňou písomnú zmluvu o vyhotovení kontrolných známk, ktorej kópiu predloží do 15 dní colnému úradu; to platí aj v prípade dodatkov k platnej zmluve,

b) požiada colný úrad o vydanie poukazu na odber kontrolných známk (ďalej len „poukaz“); žiadosť o vydanie poukazu musí obsahovať

1. identifikačné údaje žiadateľa,

2. registračné odberné číslo žiadateľa,

3. počet objednaných kusov kontrolných známk podľa objemu a objemovej koncentrácie liehu v spotrebiteľskom balení; ak je žiadateľom o vydanie poukazu oprávnený príjemca, uvedie počet objednaných kusov kontrolných známk najviac vo výške zábezpeky na daň zloženej podľa osobitného predpisu, 19a) pričom colný úrad pri posudzovaní žiadosti o vydanie poukazu prihliada na stav zásob nenalepených kontrolných známk ku dňu podania žiadosti o vydanie poukazu,

c) zašle colnému úradu najneskôr s predložením žiadosti o vydanie prvého poukazu zoznam liehu uvádzaného do daňového voľného obehu, v ktorom uvedie obchodný názov spotrebiteľského balenia, objem liehu a objemovú koncentráciu liehu v spotrebiteľskom balení, krajinu pôvodu liehu a identifikačné údaje zahraničného dodávateľa liehu, u ktorého sa budú kontrolné známky lepiť, ak nejde o výrobcu liehu na daňovom území alebo oprávneného príjemcu, ktorý bude na daňovom území označovať kontrolnou známkou spotrebiteľské balenie; ak sa kontrolné známky budú lepiť v colnom sklade, uvádzajú sa identifikačné údaje zahraničného výrobcu liehu, identifikačné údaje právnickej osoby alebo fyzickej osoby zodpovednej za lieh uskladnený v colnom sklade a adresa umiestnenia colného skladu.

(16) Zmenu údajov v žiadosti o vydanie poukazu alebo doplnenie jej údajov je odberateľ kontrolných známk povinný oznámiť colnému úradu najneskôr v deň uvedenia liehu do daňového voľného obehu.

(17) Dovozca spotrebiteľského balenia je povinný pred dovozom spotrebiteľského balenia zložiť zábezpeku na daň vo výške dane pripadajúcej na množstvo liehu, ktoré chce uviesť do daňového voľného obehu. Na zábezpeku na daň sa použijú ustanovenia osobitného predpisu 19b) primerane.

(18) Colný úrad vydá prevádzkovateľovi daňového skladu, oprávnenému príjemcovi po splnení podmienok podľa odseku 15 a dovozcovi spotrebiteľského balenia po splnení podmienok podľa odsekov 15 a 17 poukaz, ktorý sa vyhotovuje v troch dieloch označených písmenami A, B a C, pričom si ponechá diel C.

(19) Odberateľ kontrolných známk predloží tlačiarňi diel A a ponechá si diel B poukazu, na ktorom tlačiareň potvrdzuje skutočný počet prevzatých kontrolných známk odberateľom kontrolných známk.

Odberateľ kontrolných známok môže odoberať kontrolné známky od tlačiarne len na základe poukazu vydaného colným úradom.

(20) Tlačiareň vydá kontrolné známky odberateľovi kontrolných známok až po predložení poukazu. Množstvo kontrolných známok, ktorých reklamáciu tlačiareň uznala, odovzdá colnému úradu príslušnému pre sídlo tlačiarne. V prípade, že sa tlačiareň nachádza mimo daňového územia, odovzdá reklamované kontrolné známky Colnému úradu Bratislava. Colný úrad takéto kontrolné známky zničí a o ich zničení vyhotoví úradný záznam v dvoch vyhotoveniach. Jedno vyhotovenie odovzdá tlačiarňi.

(21) Kontrolné známky môže použiť len odberateľ kontrolných známok a tie nesmie predat' alebo iným spôsobom odovzdať inej právnickej osobe alebo fyzickej osobe, s výnimkou odovzdania kontrolných známok priamo odberateľom kontrolnej známky alebo prostredníctvom prepravcu výrobcovi liehu na daňovom území, alebo zahraničnému výrobcovi liehu alebo prevádzkovateľovi daňového skladu v inom členskom štáte na nalepenie na spotrebiteľské balenie, ktoré má byť uvedené do daňového voľného obehu na daňovom území.

(22) Ak odberateľ kontrolných známok neprevezme časť alebo celé množstvo objednaných kontrolných známok do 30 dní od dohodnutého termínu prevzatia, tlačiareň odovzdá neprevzaté kontrolné známky colnému úradu príslušnému pre sídlo tlačiarne; ak sa tlačiareň nachádza mimo daňového územia, tlačiareň odovzdá neprevzaté kontrolné známky Colnému úradu Bratislava. Colný úrad takéto kontrolné známky zničí a o ich zničení vyhotoví úradný záznam v dvoch vyhotoveniach. Jedno vyhotovenie odovzdá tlačiarňi.

(23) Odberateľ kontrolnej známky odovzdá colnému úradu poškodené kontrolné známky alebo z iného dôvodu nepoužiteľné kontrolné známky s výnimkou kontrolných známok nenávratne zničených v technologickom zariadení slúžiacom na nalepenie kontrolných známok na spotrebiteľské balenie. Colný úrad také kontrolné známky zničí na náklady odberateľa kontrolnej známky a o ich zničení vyhotoví úradný záznam v dvoch vyhotoveniach. Jedno vyhotovenie odovzdá odberateľovi kontrolných známok.

(24) Ak sa poškodené alebo z iného dôvodu nepoužiteľné kontrolné známky nachádzajú mimo daňového územia, je odberateľ kontrolných známok povinný takéto kontrolné známky dopraviť na daňové územie. Pri zničení kontrolných známok sa uplatní postup podľa odseku 23. Pri zničení kontrolných známok mimo daňového územia v dôsledku nehody, havárie alebo vplyvom vyššej moci je odberateľ kontrolných známok povinný preukázať tieto skutočnosti potvrdením príslušného orgánu štátu, na ktorého území k týmto skutočnostiam došlo.

(25) Dovožca spotrebiteľského balenia je povinný dať si potvrdiť colným úradom počet

a) kontrolných známok vyvezených na územie tretieho štátu podľa identifikačného čísla spotrebiteľského balenia,

b) späť dovezených kontrolných známok z územia tretích štátov podľa identifikačného čísla spotrebiteľského balenia.

(26) Pri dovoze spotrebiteľského balenia dovozca spotrebiteľského balenia v písomnom colnom vyhlásení uvedie počet kusov spotrebiteľského balenia podľa obchodného názvu liehu, objemovej koncentrácie liehu, objemu spotrebiteľského balenia a množstvo liehu vyjadrené v hl a., ktoré predloží na nahliadnutie colnému úradu pri zúčtovaní kontrolných známok spolu s potvrdením podľa odseku 25.

(27) Zúčtovanie odberu a použitia prevzatých kontrolných známok s colným úradom vykoná

a) prevádzkovateľ daňového skladu a oprávnený príjemca, ktorý prijíma lieh z iného členského štátu v pozastavení dane opakovane, za kalendárny mesiac podľa stavu k poslednému dňu kalendárneho mesiaca, a to v lehote na podanie daňového priznania,

b) dovozca spotrebiteľského balenia, oprávnený príjemca, ktorý prijíma lieh z iného členského štátu v pozastavení dane príležitostne, do 30 pracovných dní odo dňa vzniku daňovej povinnosti.

(28) Odberateľ kontrolnej známky vykoná zúčtovanie počtu kontrolných známok podľa identifikačného čísla. Pri vykonaní zúčtovania predloží diel B poukazu potvrdený tlačiarňou a uvedie

- a) počiatkový stav nenalepených kontrolných známok,
- b) počiatkový stav poškodených kontrolných známok,
- c) počet prijatých kontrolných známok z tlačiarne,
- d) počet kontrolných známok nalepených na spotrebiteľské balenie,
- e) počet zničených kontrolných známok a predloží úradný záznam o zničení kontrolných známok podľa odsekov 23 a 24 a úradný záznam podľa osobitného predpisu, 19c)
- f) konečný stav nenalepených kontrolných známok,
- g) konečný stav poškodených kontrolných známok.

(29) Dovožca spotrebiteľského balenia pri vykonaní zúčtovania kontrolných známok okrem údajov podľa odseku 28 predloží aj potvrdenie príslušného colného úradu o počte vyvezených kontrolných známok na územie tretieho štátu a o počte späť dovezených kontrolných známok na daňové územie podľa odseku 25.

(30) Colný úrad vedie evidenciu vydaných poukazov a zúčtovaných kontrolných známok podľa odberateľov kontrolných známok.

(31) Odberateľ kontrolných známok môže požiadať o zrušenie registračného odberného čísla na odber kontrolných známok, ak zanikli dôvody, na ktorých základe bolo vydané.

(32) Colné riaditeľstvo zruší registračné odberné číslo na odber kontrolných známok, ak

- a) odberateľ kontrolných známok neprevezme časť alebo celé množstvo objednaných kontrolných známok do 30 dní odo dňa termínu prevzatia dohodnutého s tlačiarňou, pričom dôvody neprevzatia kontrolných známok sú na strane odberateľa,

- b) dovozca spotrebiteľského balenia neuskutoční dovoz do šiestich mesiacov od jeho pridelenia alebo odo dňa uskutočnenia posledného dovozu liehu,

- c) zanikli dôvody, na ktorých základe bolo vydané.

(33) Colné riaditeľstvo zruší registračné odberné číslo podľa odsekov 31 a 32 až po konečnom zúčtovaní odberu a použitia kontrolných známok odberateľom kontrolných známok; o zrušení registračného odberného čísla bezodkladne informuje tlačiareň.

(34) Povinnosť označovať spotrebiteľské balenie podľa odseku 3 sa nevzťahuje na lieh, ktorý je

- a) vyrobený pre pestovateľa v liehovarníckom závode na pestovateľské pálenie ovocia,
- b) tovarom kódu kombinovanej nomenklatúry 2207, ak je preukázateľne zdanený a predávaný v inom obale ako spotrebiteľskom balení podľa odseku 1 na iné účely ako na priamu ľudskú spotrebu, napríklad na vedecké účely alebo výskumné účely,

c) oslobodený od dane podľa osobitného predpisu, 19d)

d) vyvázaný na územie tretích štátov,

e) dodávaný do iných členských štátov,

f) určený na predaj v tranzitnom priestore medzinárodných letísk a na palubách lietadiel ako lieh oslobodený od dane, a to výlučne fyzickým osobám, ktoré bezprostredne opustia územie únie, alebo určený na predaj za cenu s daňou v tranzitnom priestore medzinárodných letísk alebo na palubách lietadiel, a to výlučne fyzickým osobám, ktorých bezprostredné cieľové letisko je v inom členskom štáte,

g) vrátený späť na účely reklamácie odberateľom spotrebiteľského balenia v inom členskom štáte alebo odberateľom spotrebiteľského balenia z územia tretieho štátu dodávateľovi spotrebiteľského balenia na daňovom území,

h) dodaný na paluby lietadiel oslobodený od dane a je určený výlučne na spotrebu cestujúcimi počas letu,

i) určený na predaj ako lieh oslobodený od dane, a to osobám iných štátov, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodnej zmluvy, 19a)

j) prepravovaný na daňové územie na súkromné účely (§ 35),

k) dodávaný na daňové územie v rámci zásielkového obchodu (§ 36).

(35) Bez povolenia colného úradu je zakázaný predaj spotrebiteľského balenia a liehu zo spotrebiteľského balenia za cenu nižšiu, ako je súčet dane zodpovedajúcej objemu a objemovej koncentrácii liehu v spotrebiteľskom balení a sumy 0,86 € na jeden liter liehoviny, zvýšený o daň z pridanej hodnoty vzťahujúcej sa na tento súčet; to neplatí, ak ide o predaj v pozastavení dane. V prípade, ak ide o predaj liehu v spotrebiteľskom balení s objemom 0,5 l a nižším, je bez povolenia colného úradu zakázaný predaj takého spotrebiteľského balenia za cenu nižšiu, ako je súčet dane zodpovedajúcej objemu a objemovej koncentrácii liehu v tomto spotrebiteľskom balení a sumy 0,99 € na jeden liter liehoviny, zvýšený o daň z pridanej hodnoty vzťahujúcej sa na tento súčet; to neplatí, ak ide o predaj v pozastavení dane. Ak predávajúci poskytuje kupujúcemu v priamej alebo nepriamej súvislosti s predajom liehu v spotrebiteľskom balení akékoľvek plnenia, najmä ak platí reklamné a im podobné poplatky a odplaty, poplatky a odplaty za využitie distribučnej siete kupujúceho, poplatky a odplaty za umiestnenie spotrebiteľského balenia v priestoroch kupujúceho, ak poskytuje dary, zľavy, bonusy, skontá alebo rabaty, je predaj liehu v spotrebiteľskom balení zakázaný za cenu nižšiu, ako je cena určená podľa predchádzajúcej vety zvýšená o takéto alebo iné plnenia poskytované predávajúcim kupujúcemu.

(36) Právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá chce predat' spotrebiteľské balenie za cenu nižšiu, ako je cena podľa odseku 35, predloží colnému úradu žiadosť o povolenie na predaj, v ktorej uvedie množstvo spotrebiteľského balenia, ktoré chce za takúto cenu predat' a uvedie dôvody. K žiadosti priloží doklad o nadobudnutí preukázateľne zdaneného liehu podľa osobitného predpisu. 19e) Colný úrad preverí údaje v žiadosti a v prílohe a ak žiadateľ preukázal dôvody na predaj spotrebiteľského balenia za takúto cenu, môže vydať povolenie na predaj.

(37) Colné riaditeľstvo odníme povolenie na tlač kontrolných známok tlačiarňi, ktorá nespĺňa podmienky, za ktorých jej bolo vydané povolenie podľa odseku 9, alebo ktorá nedodržiava povinnosti ustanovené týmto zákonom a uloženie pokuty a ani výzvy alebo upozornenia colného úradu alebo colného riaditeľstva nevedli k náprave.

(38) Podrobnosti o vyhotovení kontrolných známok a o grafických prvkoch a údajoch na kontrolnej

známke ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá ministerstvo.

(39) Odberateľ kontrolnej známky, ktorý je oprávneným príjemcom, môže v daňovom voľnom obehu označiť spotrebiteľské balenie kontrolnou známkou, ak prijal spotrebiteľské balenie neoznačené kontrolnou známkou z iného členského štátu v pozastavení dane; oprávnený príjemca je povinný označiť také spotrebiteľské balenie kontrolnou známkou najneskôr pred predajom alebo iným vydaním spotrebiteľského balenia na daňovom území inej právnickej osobe alebo fyzickej osobe; ustanovenie osobitného predpisu 19f) upravujúce vznik daňovej povinnosti tým nie je dotknuté.

(40) Odberateľ kontrolnej známky môže v odôvodnených prípadoch na základe písomného súhlasu colného úradu a za prítomnosti zamestnanca colného úradu označiť v daňovom voľnom obehu spotrebiteľské balenie novou kontrolnou známkou, ak

a) došlo v daňovom voľnom obehu k poškodeniu kontrolnej známky nalepenej na spotrebiteľskom balení,

b) spotrebiteľské balenie uvedené do daňového voľného obehu nie je označené kontrolnou známkou podľa odseku 5,

c) colný úrad pri výkone daňového dozoru odstránil kontrolnú známku zo spotrebiteľského balenia.

(41) Označiť spotrebiteľské balenie podľa odseku 40 môže len odberateľ kontrolnej známky, ktorý také spotrebiteľské balenie uviedol do daňového voľného obehu; ak právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá uviedla spotrebiteľské balenie do daňového voľného obehu, už nie je odberateľom kontrolnej známky, môže označiť spotrebiteľské balenie iný odberateľ kontrolnej známky novou kontrolnou známkou, ktorá zodpovedá objemu spotrebiteľského balenia a objemovej koncentrácii liehu v spotrebiteľskom balení. Odberateľ kontrolnej známky, ktorý chce odstrániť kontrolnú známku zo spotrebiteľského balenia a označiť spotrebiteľské balenie novou kontrolnou známkou, je povinný písomne požiadať colný úrad o súhlas, pričom uvedie dôvody svojej žiadosti; ak spotrebiteľské balenie označuje novou kontrolnou známkou odberateľ kontrolnej známky, ktorý toto spotrebiteľské balenie neuviedol do daňového voľného obehu, k žiadosti priloží písomný súhlas s označením spotrebiteľského balenia svojou kontrolnou známkou.

Podľa § 77 ods. 2 zákona č. 530/2011 Z.z. zrušujú sa: čl. I § 1 až 9, § 11 až 23, § 25 až 46, § 47 ods. 1 písm. a/, f/ až o/, r/ až v/, § 47 ods. 2 písm. a/, f/ až n/, p/ až t/, § 47a ods. 1 písm. c/ až g/, § 47a ods. 2 písm. c/ až g/, § 48 až 52c a prílohy č. 1 a 2 zákona 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. v znení zákona č. 556/2004 Z.z., zákona č. 632/2004 Z.z., zákona č. 633/2004 Z.z., zákona č. 68/2005 Z.z., zákona č. 533/2005 Z.z., zákona č. 278/2006 Z.z., zákona č. 283/2007 Z.z., zákona č. 279/2008 Z.z., zákona č. 378/2008 Z.z., zákona č. 465/2008 Z.z., zákona č. 52/2009 Z.z., zákona č. 474/2009 Z.z. a zákona č. 256/2011 Z.z..

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného mal odvolací súd preukázať, že Colný úrad Prešov rozhodnutím pod č. 1096231/1/450761/2014 zo dňa 10.10.2014 vydal rozhodnutie podľa § 9 ods. 3 písm. f/ zákona č. 652/2004 Z.z., § 7 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v spojení s § 3 zákona č. 530/2011 Z.z., na základe ktorého bol žalobca ako daňový subjekt - právnická osoba uznaný za zodpovedného z dopustenia sa správneho deliktu v zmysle § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a doplnení zákona č. 467/2002 Z.z. v znení zákona č. 211/2000 Z.z. v znení účinnom v čase porušenia predpisov, pretože naplnil skutkovú podstatu § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu v znení účinnom v čase porušenia predpisov tým, že nepreukázal použitie a zúčtovanie kontrolných znáмок na označovanie spotrebiteľského balenia liehu s identifikačným číslom 10404401000400 v celkovom množstve 2.814.000 ks. Žalobcovi bola uložená pokuta podľa § 47 ods. 2 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. v znení účinnom v čase porušenia predpisov vo výške 12.156.480 €, ktorého sa žalobca dopustil tým, že nepreukázal Colnému úradu Prešov použitie a zúčtovania kontrolných znáмок na označovanie spotrebiteľských balení liehu v súlade s príslušnými ust. § 10

zákona č. 105/2004 Z.z..

Proti predmetnému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný správny orgán rozhodnutím pod č. 1100902/538985/2014/CI zo dňa 21.1.2015 v spojení s opravou rozhodnutia podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. a to tak, že predmetné rozhodnutie potvrdil.

Najvyšší súd ako súd odvolací s poukazom na § 250ja ods. 3 OSP veta prvá dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu nie je v súlade so zákonom, preto rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z nasledovných dôvodov :

Najvyšší súd poukazuje v predmetnej veci na to, že k zmene rozsudku súdu prvého stupňa a zrušeniu napadnutého rozhodnutia ako aj rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu pristúpil z dôvodu toho, že v danom prípade mal za to, že výrok rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu nie je dostatočne určitý, nakoľko tento neobsahuje čas a spôsob spáchania správneho deliktu, a preto je takýto výrok o uložení sankcie za správny delikt nepreskúmateľný pre jeho nezrozumiteľnosť s poukazom na ust. § 250j ods. 2 písm. d/ OSP.

Predmetom prieskumu odvolacieho súdu (ako aj prvostupňového súdu) bolo rozhodnutie o uložení sankcie žalobcovi za správny delikt podľa zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu a naň naväzujúce potvrdzujúce rozhodnutie žalovaného.

Právnu úpravu správnych deliktov môžeme nájsť prakticky vo všetkých zákonoch, v ktorých sú ukladané fyzickým osobám (podnikateľom) a právnickým osobám povinnosti v oblasti verejnej správy. V prípade ich nesplnenia zákony počítajú s uložením sankcie. Podobne ako chýba jednotná hmotnoprávna úprava správnych deliktov, neexistuje procesná úprava konania o správnych deliktoch. Väčšina zákonov odkazuje na zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní. V predmetnom prípade správne orgány postupovali podľa zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu v nadväznosti na zákon č. 530/2011 Z.z. a podľa zákona č 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok).

Najvyšší súd Slovenskej republiky vo viacerých svojich rozhodnutiach judikoval, že výrok rozhodnutia o postihu za iný správny delikt musí obsahovať popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, poprípade aj evidencie iných skutočností, ktoré sú potrebné k tomu, aby nemohol byť zamenený s iným. Ak správny orgán neuvedie tieto náležitosti do výroku svojho rozhodnutia, porušil ust. § 47 ods. 2 Správneho poriadku (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo 6. marca 2008, sp. zn. 8Sžo/28/2007, publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a súdov SR 1/2014, v časopise ZSP pod č. 69/2008, rozsudok Najvyššieho súdu SR z 5.11.2009, sp. zn. 3Szd/9/2009, obidva uverejnené aj v publikácii Judikatúra vo veciach iných správnych deliktov, zostavená JUDr. Evou Babjakovou, CSc. a JUDr. Jeannette Hajdinovou, vydané v decembri 2017).

Najvyšší súd Slovenskej republiky pri posudzovaní veci vychádzal z nasledovných východísk:

V rámci verejnoprávnej zodpovednosti za protispoločenské konanie právna teória rozoznáva trestné činy, priestupky, iné správne delikty, v ďalšej špecifikácii ešte správne disciplinárne delikty a správne delikty poriadkové. Deliktom je len také porušenie povinnosti (konanie alebo opomenutie), ktoré konkrétny zákon takto označuje. Rozlišovacím kritériom medzi jednotlivými druhmi deliktov podľa závažnosti je miera ich typovej spoločenskej nebezpečnosti vyjadrenej v znakoch skutkovej podstaty, u iných správnych deliktoch a disciplinárnych deliktoch ešte aj okruh subjektov, ktoré sa deliktu môžu dopustiť (výstižne to určuje zákon o priestupkoch). Iné správne delikty sú svojou povahou najbližšie práve priestupkom. V oboch prípadoch ide o súčasť tzv. správneho trestania, o postih správny orgánom za určité nedovolené konanie (či opomenutie). Treba zdôrazniť, že formálne označenie určitého typu protispoločenského konania a tomu zodpovedajúce zaradenie medzi trestné činy, priestupky, iné správne delikty a z toho vyvedené následky v podobe sankcií, vrátane príslušného konania, či už ide o oblasť súdneho alebo správneho trestania, je len vyjadrením reálnej trestnej politiky štátu, teda reflexia názoru

spoločnosti na potrebnú mieru ochrany jednotlivých vzťahov a záujmov. Kriminalizácia, či naopak dekriminalizácia určitého konania nachádza výraz v platnej právnej úprave a v ich zmenách, voľbe procesných nástrojov potrebných k odhaleniu a dokázaniu konkrétnych skutkov ako aj prísnosti postihu delikventa.

Z týchto hľadísk treba vychádzať pri posúdení nevyhnutnosti konkretizácie skutku a jeho miesta v rozhodnutí. Zákonná úprava je jednoznačná pokiaľ ide o konanie o trestných činoch, pretože podľa trestného zákona musí výrok rozsudku presne označovať trestný čin, ktorého sa týka, a to nielen zákonným pomenovaním a uvedením príslušného zákonného ustanovenia, ale aj uvedením miesta, času a spôsobu spáchania, poprípade aj iných skutočností potrebných, aby skutok nemohol byť zamenený s iným. U priestupkoch je obdobná právna úprava. Výrok rozhodnutia o priestupku musí obsahovať tiež popis skutku s označením miesta a času jeho spáchania, vyslovenie viny, druh a výmeru sankcie. Široká oblasť iných správnych deliktov však takéto jednoznačné vymedzenie výroku rozhodnutia nemá. Odkazuje sa len na správny poriadok (§ 47 ods. 2 zákona č. 71/1967 Zb.), podľa ktorého výrok rozhodnutia obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého bolo rozhodnuté, poprípade tiež rozhodnutie o povinnosti nahradiť trovy konania. Pokiaľ sa v rozhodnutí ukladá účastníkovi konania povinnosť plnenia, určí správny orgán na to lehotu.

Vymedzenie predmetu konania vo výroku rozhodnutia o správnom delikte, musí spočívať v špecifikácii deliktu tak, aby sankcionované konanie nebolo zameniteľné s iným konaním. Tento záver je vyvoditeľný priamo z ustanovenia § 47 ods. 2 Správneho poriadku. V rozhodnutiach trestného charakteru, ktorými sú nepochybne aj rozhodnutia o iných správnych deliktoch je nevyhnutné vymedziť presne, za aké konkrétne konanie je subjekt postihnutý. To možno zaručiť len konkretizáciou údajov obsahujúcich popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, prípadne uvedením iných skutočností, ktoré sú potrebné na to, aby skutok nemohol byť zamenený s iným. Takáto miera podrobnosti je nevyhnutná pre celé sankčné konanie, a to najmä z dôvodu vylúčenia prekážky litispendencie, dvojitého postihu pre rovnaký skutok, pre vylúčenie prekážky veci rozhodnutej, pre určenie rozsahu dokazovania a to aj pre zabezpečenie riadneho práva na obhajobu. Až vydané rozhodnutie jednoznačne určí, čoho sa páchatel dopustil a v čom spáchaný delikt spočíva. Jednotlivé skutkové údaje sú rozhodné pre určenie totožnosti skutku, vylučujú pre ďalšie obdobie možnosť zámeny skutku a možnosť opakovaného postihu za rovnaký skutok, pritom treba odmietnuť úvahu o tom, že postačí, ak sú tieto náležitosti uvedené len v odôvodnení rozhodnutia. Význam výrokovvej časti rozhodnutia spočíva v tom, že iba táto časť rozhodnutia môže zasiahnuť do práv a povinností účastníkov konania. Riadne formulovaný výrok a v ňom v prvom rade konkrétny popis skutku je nezastupiteľná časť rozhodnutia, z ktorého je možné zistiť, či a aká povinnosť bola porušená a aké opatrenia či sankcie boli uložené. Len rozhodnutie obsahujúce takýto výrok možno vynútiť exekúciou.

Záver o nevyhnutnosti úplnej špecifikácie iného správneho deliktu (z hľadiska vecného, časového a miestneho) plne korešponduje i medzinárodným záväzkom SR. Treba pripomenúť, že aj na rozhodovanie o iných správnych deliktoch dopadajú požiadavky čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ľudských právach a základných slobodách (publikovaný pod č. 209/1992 Zb.). Keď Dohovor v článku 6 ods. 1 uvádza „akékoľvek trestné obvinenie“, treba poskytnúť záruku tomu, kto je obvinený v trestnom konaní ako aj v správnom konaní pre podozrenie zo spáchania správneho deliktu. Takto vykladá Dohovor stabilne aj judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva. Z uvedeného potom treba vyvodiť, že výrok rozhodnutia o postihu za iný správny delikt musí obsahovať popis skutku s uvedením miesta, času a spôsobu jeho spáchania, poprípade aj uvedenie iných skutočností, ktoré sú potrebné k tomu, aby nemohol byť zamenený iným. Ak správny orgán neuvedie tieto náležitosti do výroku svojho rozhodnutia, podstatne poruší ustanovenie zákona o správnom konaní (§ 47 ods. 2 správneho poriadku).

Odvolací súd v predmetnej veci poukazuje na to, že vo výrokovvej časti prvostupňového rozhodnutia Colného úradu Prešov č. 1096231/1/450761/2014 zo dňa 10.10.2014, ktorým bol žalobca uznaný za vinného z dopustenia sa správneho deliktu v zmysle § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. je uvedené, že naplnil skutkovú podstatu § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. tým, že nepreukázal Colnému úradu Prešov použitie a zúčtovanie kontrolných známok na označovanie spotrebiteľského balenia liehu s identifikačným číslom 10404401000400 v celkovom množstve 2.814.000 ks v súlade s

príslušným ust. § 10 zákona č. 105/2004 Z.z., za čo mu bola uložená pokuta vo výške 12.156.480 € podľa § 47 ods. 2 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z..

Z uvedeného výroku rozhodnutia nevyplýva čas spáchania uvedeného správneho deliktu, resp. ani konkretizácia, konkrétny spôsob spáchania správneho deliktu - nepreukázanie použitia a zúčtovania kontrolných známkov podľa tohto zákona (§ 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z.) s poukazom na § 10 zákona č. 105/2004 Z.z.. Odvolací súd poukazuje na to, že ust. § 10 zákona č. 105/2004 Z.z. obsahuje jednotlivé odseky 1 až 41, pričom vo výroku rozhodnutia nie je uvedené konkrétne porušenie zákona č. 105/2004 Z.z., resp. v konkrétnosti odkaz na niektorý z odsekov § 10 zákona č. 105/2004 Z.z. aj so špecifikáciou konania (nekonania) žalobcu, ktorým malo dôjsť k porušeniu zákona č. 105/2004 Z.z., jeho ust. § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z..

Odvolací súd poukazuje na to, že spôsob spáchania tohto správneho deliktu a čas jeho spáchania nie je jednoznačne špecifikovaný vo výrokovej časti tohto rozhodnutia s poukazom aj na jednotlivé žalobné a tiež odvolacie námietky žalobcu, ktoré vzhľadom na uvedené zistenia odvolacieho súdu o nepreskúmateľnosti výrokovej časti rozhodnutia ani nie je možné vecne preskúmať. Treba jednoznačne odmietnuť prípadné úvahy o tom, že by postačovalo, že takáto identifikácia správneho deliktu a to čas a spôsob spáchania správneho deliktu by bolo možné vyvodiť z odôvodnenia rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, resp. žalovaného.

Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia sa dá len dedukovať, že žalobca nepreukázal použitie a zúčtovanie 2.814.000 kusov kontrolných známkov na označovanie spotrebiteľského balenia liehu do 9.8.2013 a ani v neskoršom termíne, t.j. tento čas spáchania správneho deliktu nie je možné dovodiť ani z uvedených skutočností uvedených v odôvodnení rozhodnutia. Vo vzťahu k spôsobu spáchania správneho deliktu, konkrétnemu porušeniu povinnosti podľa zákona č. 105/2004 Z.z. je vo výroku rozhodnutia a jeho odôvodnení len odkaz na § 10 zákona č. 105/2004 Z.z.. Až z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného (str. 11 odôvodnenia tretí odsek) je možné dovodiť spôsob spáchania správneho deliktu podľa § 47 ods. 1 písm. e/ zákona č. 105/2004 Z.z. a to nepreukázanie zo strany žalobcu použitia a zúčtovania kontrolných známkov v súlade s § 10 ods. 21 zákona č. 105/2004 Z.z., podľa ktorého kontrolné známky môže použiť len odberateľ kontrolných známkov a tie nesmie predať alebo iným spôsobom odovzdať inej právnickej osobe alebo fyzickej osobe, s výnimkou odovzdania kontrolných známkov priamo odberateľom kontrolnej známky alebo prostredníctvom prepravcu výrobcovi liehu na daňovom území, alebo zahraničnému výrobcovi liehu alebo prevádzkovateľovi daňového skladu v inom členskom štáte na nalepenie na spotrebiteľské balenie, ktoré má byť uvedené do daňového voľného obehu na daňovom území.

Uvedená konkretizácia správneho deliktu však mala byť obsiahnutá vo výrokovej časti prvostupňového rozhodnutia, pokiaľ tomu tak nie je, je rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu ako aj naň nadväzujúce rozhodnutie žalovaného v rozpore so zákonom, konkrétne s ust. § 63 ods. 3 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z.z..

Odvolací súd poukazuje aj na to, že je dôležité, aby v danej konkrétnej veci výroková časť rozhodnutia obsahovala aj čas spáchania správneho deliktu resp. aj spôsob jeho spáchania s presnou konkretizáciou konania (nekonania), ktorým žalobca porušil ust., toho ktorého zákona s poukazom aj na dodržanie zásad ukladania trestov, pričom z dôvodu absencie procesného kódexu upravujúceho postup orgánov verejnej správy pri prejednaní a rozhodovaní iných správnych deliktov je relevantnou aplikačnou pomôckou Odporúčanie výboru ministrov (Rady Európy (91) z 13.2.1991 (relative aux sanctions administratives), podľa ktorého pre ukladanie administratívnych sankcií platia analogicky zásady ukladania sankcií trestných s tým, že správny - administratívny postih protiprávneho chovania možno uplatniť len v primeranej lehote. Keďže podľa štrasburskej judikatúry má správne trestanie trestnoprávny charakter, treba v tomto smere vychádzať z Ústavy SR (čl. 50) a analogicky aj z Trestného zákona.

V súvislosti s analógiou v správnom práve, ako jedným z interpretačných postupov, bola doktrína dost' nejednoznačná, čo zhrnul Ústavný súd ČR v náleze Pl. ÚS 21/04 zo dňa 26.4.2005: „Absenci procesní

úpravy správního řízení lze rozhodovací činností správních orgánů a judikaturou soudů kompenzovat použitím analogie. Doktrína zastává ale v této souvislosti velmi nejednoznačná stanoviska. Petr Průcha analogii v obecnosti odmítá: „Pro aplikaci a interpretaci norem správního práva platí, že použití analogie u nich nepřichází v úvahu, což svým způsobem vyplývá přímo z jejich povahy". (P. Průcha, Správní právo. Obecná část. Brno 2003, s. 70). Zdrženlivý postoj k analogii ve správním právu zastává i Petr Hajn: „analogie jakožto právní institut slouží k vykrývání mezer v právu a uplatní se zejména v právu soukromém. Ve veřejném právu a ve správním řízení si při použití tohoto institutu musíme ukládat značnou rezervovanost". (P. Hajn, Analogie jako právní institut a jako způsob usuzování. Několik poznámek k analogii v právu (nejen) správním. Právník, č. 2, 2003, s. 123). S ohledem na čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny Milan Kindl formuluje zásadu, dle níž „analogie ve veřejném právu nelze použít v neprospěch toho, kdo vykonavatelem veřejné moci není", z čehož plyne, že „jí může být užito v jeho prospěch" (M. Kindl, Malá úvaha o analogii ve veřejném právu. Právník, č. 2, 2003, s. 133). Obdobné stanovisko zastává i Vladimír Sládeček: „Může se zdát, že prostor pro použití analogie ve správním, resp. veřejném právu je beznadějně omezen či spíše zcela vyprázdňen zakotvením ústavních principů - limitů uplatňování veřejné (státní) moci (zejm. čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny) ..., to však neznamená holou nemožnost její aplikace, byť by se patrně nemělo jednat o úkaz častý .. použití analogie zákona nebo analogie práva ve správním právu (ať již hmotném nebo procesním) přichází v úvahu, jestliže přinese (jednoznačný) prospěch účastníku řízení či právního vztahu správního práva". (V. Sládeček, Obecné správní právo. Praha 2005, s. 130). Dle Vladimíra Vopálky „pokud je úprava nedostatečná, nezbyvá než se opřít podle analogie i o některé instituty správního řádu, pokud to ovšem povaha věci nevyklučuje, a o obecné zásady správního (procesního) práva (D. Hendrych a kol., Správní právo. Obecná část. 5. vyd., Praha 2003, s. 359)".

Analogiou v správním trestání sa zaoberal aj Najvyšší správny súd ČR v rozsudku 1As/27/2008-67 zo dňa 16.4.2008 a uviedol: „Použití analogie ve správním trestání je přípustné, a to v omezeném rozsahu, pouze tam, kdy to, co má být aplikováno, určitou otázku vůbec neřeší, nevede-li takový výklad k újmě účastníka řízení a ani k újmě na ochraně hodnot, na jejichž vytváření a ochraně je veřejný zájem".

„Na použitie analógie v správnom trestaní by teda mali existovať tri kumulatívne podmienky: medzera v zákone, použitím analógie neutrpí páchatel' a zároveň jej použitím neutrpí príslušný chránený záujem". (Kukliš, E.: Správne trestanie v Judikatúre Najvyššieho súdu SR (súčasný vývoj). In: Správne súdnictvo a rekodifikácia civilného práva procesného. Pôsobnosť a organizácia správneho súdnictva v Slovenskej republike. Zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie, Bratislava, Univerzita Komenského v Bratislave, právnická fakulta, 2012, s. 327 - 336).

Z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sž/18,22,23,24/2011 zo dňa 24.11.2011 vyplýva, že „čl. 6 ods. 1 prvá veta dohovoru hovorí „o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia" je podľa názoru Najvyššieho súdu SR nevyhnutné poskytnúť záruky a práva, ktoré sú zakotvené v trestnom zákone a trestnom poriadku nielen obvinenému z trestného činu, ale aj subjektu, voči ktorému je vyvodzovaná administratívno-právna zodpovednosť. Napokon aj Odporúčanie výboru ministrov č. R(91) pre členské štáty o správnych sankciách, ktoré bolo schválené Výborom ministrov 13.2.1991 na 452. Zasadnutí zástupcov ministrov odporúča vládam členských štátov, aby sa vo svojom práve aj praxi riadili zásadami, ktoré vyplývajú z tohto odporúčania. Pokiaľ ide o rozsah pôsobnosti tohto odporúčania, je v ňom uvedené, že sa vzťahuje na správne akty, ktorými sa ukladá postih za správanie, ktoré je v rozpore s uplatniteľnými pravidlami, či už ide o pokuty alebo iné opatrenia trestnej povahy bez ohľadu na to, či majú peňažnú alebo inú povahu. Tieto druhy postihu sa považujú za správne sankcie. Podľa zásady č. 6 tohto odporúčania je nevyhnutné v rámci správneho konania vo veciach správnych sankcií poskytovať okrem záruk spravodlivého správneho konania v zmysle rezolúcie (77)31 aj pevne zavedené záruky v trestnom konaní".

Na druhej strane E. Kukliš vo svojom článku Správne trestanie v Judikatúre Najvyššieho súdu SR (súčasný vývoj) uvádza, že aplikovanie trestnoprávných princípov nie je analógiou. Odporúčanie výboru ministrov Rady Európy č. R/91/1 neobsahuje požiadavku, aby sa na správne trestanie, v prípade predpisov, ktoré nemajú špeciálnu úpravu ukladania sankcií, aplikovali analogicky ustanovenia právnych

predpisov, ktoré takúto úpravu majú. Požadujú len, aby sa uplatňovali rovnaké princípy.

V tejto súvislosti je však potrebné prihliadať aj na to, že Európsky súd pre ľudské práva rozlišuje medzi tzv. „tvrdým trestným právom“, kde ide o obvyklé trestné konanie proti fyzickej osobe s vysokým stupňom spoločenskej nebezpečnosti, za ktoré môže byť uložený aj trest odňatia slobody a medzi „ostatnými deliktami“, pri ktorých nie je nevyhnutné uplatňovať trestnoprávne záruky v plnom rozsahu (z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžpu/1/2013 zo dňa 9.6.2015).

Nevyhnutnosť analogickej aplikácie zásad ukladania trestov obsiahnutých v Trestnom zákone je podporené tým, že pri vyvodzovaní administratívnej zodpovednosti za iné správne delikty absentuje osobitný procesný kódex, ktorý by upravoval zásady ukladania sankcií, pričom Správny poriadok takouto špeciálnou úpravou nedisponuje. Odvolací súd s poukazom na Judikatúru správnych súdov, ktorá je konštantná v tom, že trestnoprávne zásady sa vo všeobecnosti aplikujú aj na ukladanie administratívnych sankcií, použitie tej ktorej zásady v individuálnej veci vždy bude závislé od okolností konkrétneho prípadu. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na to, že zásada ustanovená v čl. 50 ods. 6 Ústavy SR sa vzťahuje na všetky delikty verejného práva, teda aj na ukladanie sankcií za porušenie povinnosti vo vzťahoch chránených správnym právom (rozsudok Najvyššieho súdu SR z 18.2.2010, sp. zn. 3Szd/12/2009 (R 22/2012)). Podľa čl. 50 ods. 6 Ústavy SR trestnosť činu sa posudzuje a trest sa ukladá podľa zákona účinného v čase, keď bol čin spáchaný. Neskorší zákon sa použije, ak je to pre páchatel'a priaznivejšie. T. j. prípustnosť trestania podľa nového práva, ak je takáto úprava pre páchatel'a výhodnejšia platí aj v konaní o sankcií za správne delikty. Vo svojich dôsledkoch to znamená, že rozhodnutie, ktoré za účinnosti nového zákona, sa musí v odôvodnení vysporiadať s otázkou, či nový zákon prevzal staré skutkové podstaty, a pokiaľ ich prevzal, či tresty za takéto skutkové podstaty ukladané podľa nového zákona sú miernejšie alebo prísnejšie ako podľa staršieho zákona. Rozhodnutie, ktoré sa s touto otázkou nevysporiada je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (rozsudok NSS ČR z 27.10.2004, sp. zn. 6A 126/2002).

Odvolací súd poukazuje na to, že od 1.1.2012 bol účinný zákon č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, ktorý v § 77 ods. 2 rušil tam špecifikované ustanovenia zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu. Rovnako tento zákon obsahoval aj právnu úpravu prechodných ustanovení v § 73 zákona č. 530/2011 Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov označenú ako prechodné ustanovenia k úpravám týkajúcim sa alkoholického nápoja, ktorým je lieh, a to práve vo vzťahu k zákonu č. 105/2004 Z.z. k ust. § 47. Odvolací súd poukazuje na citované ust. § 73 ods. 22 a 23 predmetného zákona. Zo strany správnych orgánov bude potrebné podrobne zdôvodniť vzhľadom aj na uvedené prechodné ustanovenia a čas spáchania skutku (čas porušenia povinnosti), ktorý vymedzia vo výrokovej časti rozhodnutia o uložení sankcie, podľa akej konkrétnej právnej úpravy je potrebné postupovať, resp. sa vysporiadajú vzhľadom na uvedené ust. zákona č. 530/2011 Z.z., či je teda potrebné postupovať podľa právnej úpravy a uložiť sankciu podľa § 47 zákona č. 105/2004 Z.z., alebo sankciu uložiť podľa § 70, resp. § 71 zákona účinného od 1.10.2014, t. j. podľa zákona č. 530/2011 Z.z.. Aj uvedené zdôvodnenie týchto podstatných skutočností v rozhodnutiach správnych orgánov chýbalo. Vzhľadom k týmto zisteniam je v tejto konkrétnej veci dôležitá nepochybná identifikácia správneho deliktu aj pokiaľ ide o čas spáchania deliktu a aj spôsob jeho spáchania, porušenia povinnosti stanoveného zákonom s odkazom na konkrétny odsek ust. § 10 zákona č. 105/2004 Z.z..

K uvedenému postupu najvyšší súd pristúpil aj s poukazom na ustanovenia nového Správneho súdneho poriadku - zákona č. 162/2015 Z.z. (ďalej len „SSP“) účinného od 1.7.2016, konkrétne ust. § 195 SSP, aj keď konkrétna aplikácia uvedeného ustanovenia neprichádza v danej veci do úvahy, nakoľko v danom prípade odvolací súd postupuje vo veci podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku - zákona č. 99/1963 Zb. s poukazom na ust. § 492 ods. 2 SSP. Podľa § 195 SSP správny súd nie je vo veciach správneho trestania viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci alebo skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, b) ide o skúmanie otázky zániku zodpovednosti za priestupok, uplynutia prekluzívnej lehoty alebo premlčacej lehoty, v ktorej bolo možné vyvodiť zodpovednosť za iný správny delikt alebo za iné podobné protiprávne konanie, c) ide o základné zásady trestného konania

podľa Trestného poriadku, ktoré je potrebné použiť na správne trestanie, d) ide o dodržanie zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona, ktoré je potrebné použiť aj na ukladanie sankcií v rámci správneho trestania, e) ide o skúmanie, či uložený druh sankcie a jej výška nevybočili z rozsahu správnej úvahy orgánu verejnej správy.

Je pravdou, že správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou. V predmetnej veci odvolací súd prekročil jej rámec, ale s cieľom pomôcť správne orgánu pri ďalšom postupe po vrátení veci na ďalšie konanie. Keďže predmetom správneho súdnictva je rozhodovanie sporov z oblasti práva verejného, podľa názoru odvolacieho súdu správny súd má právo, ale aj povinnosť, fungovať ako garant ochrany práva. Správny súd preskúmava zákonosť rozhodnutia orgánu verejnej správy (verejná správa koná o veciach verejných) a pri zohľadnení verejného záujmu musí rozhodnúť v súlade so zákonom. Preto podľa názoru odvolacieho súdu nemôže sa správne súdnictvo pri absencii právnej úpravy obmedzovať len na tvrdenie účastníkov.

Podľa § 250ja ods. 4 OSP súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

O náhrade trov konania rozhodoval odvolací súd v zmysle § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 224 ods. 1 a ods. 2 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému náhradu trov konania v sume 1.041,42 €, ktoré pozostávajú z trov konania v sume 140 € za zaplatený súdny poplatok (70 € za žalobu + 70 € za odvolanie) a z trov právneho zastúpenia v sume 751,18 €, a to tarifnej odmeny za päť úkonov právnej služby - prevzatia a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom dňa 17.2.2015 v sume 139,83 € (1/6 výpočtového základu v roku 2015) + režijný paušál v sume 8,39 € (1/100 výpočtového základu v roku 2015), písomné podanie na súd vo veci samej zo dňa 24.2.2015 (žaloba) v sume 139,83 € + režijný paušál v sume 8,39 €, účasť na konaní pred krajským súdom dňa 18.3.2016 v sume 143 € (1/6 výpočtového základu v roku 2016) + režijný paušál v sume 8,58 € (1/100 výpočtového základu v roku 2016), písomné podanie na súd vo veci samej zo dňa 2.5.2016 (odvolanie proti rozsudku krajského súdu) v sume 143 € + režijný paušál v sume 8,58 €, prevzatia a príprava zastupovania v odvolacom konaní vrátane prvej porady s klientom dňa 30.9.2016 v sume 143 € + režijný paušál v sume 8,58 € (§ 11 ods. 4 veta prvá, § 13a ods. 1 písm. a/, c/, d/ a § 16 ods. 3 vyhláška MS SR č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov - ďalej len „vyhl. č. 655/2004 Z.z.“). Nakoľko právny zástupca preukázal, že je platiteľom dane z pridanej hodnoty odvolací súd mu priznal 20 % DPH z odmeny a náhrad v sume 150,24 € (§ 18 ods. 3 vyhl. č. 655/2004 Z.z.). Náhradu trov je žalovaný povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu žalobcu podľa § 149 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Odvolací súd nepriznal žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby, a to písomné podanie na súd (stanovisko) zo dňa 5.10.2016, nakoľko ide o doplnenie odvolania doručené súdu po uplynutí zákonom stanovenej lehoty na podanie odvolania. V zmysle ust. § 205 ods. 3 OSP rozsah, v akom sa rozhodnutie napáda a dôvody odvolania môže odvolateľ rozšíriť len do uplynutia lehoty na odvolanie. Lehota na podanie odvolania uplynula dňom 6.5.2016 a predmetné doplnenie odvolania bolo doručené najvyššiemu súdu až dňa 5.10.2016.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1.7.2016. Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti. Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.