

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/28/2013
Identifikačné číslo spisu:	3012200259
Dátum vydania rozhodnutia:	19.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:3012200259.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne : P. X., bytom Q., H., právne zastúpenej JUDr. Jaroslavom Hujikom, advokátom, Advokátska kancelária so sídlom v Prievidzi, Hviezdoslavova 3, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Mierová 23, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1040502/28520/2011-KA z 15. februára 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/56/2012-63 z 9. januára 2013, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/56/2012-63 z 9. januára 2013 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej v texte rozsudku len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 2, písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1040502/28520/2011-KA z 15. februára 2012 a rozhodnutie Colného úradu v Trenčíne č. 19434/2011-6667 z 2. augusta 2011 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň uložil žalovanému povinnosť zaplatiť JUDr. Jaroslavovi Hujikovi, advokátovi žalobkyne, náhradu trov konania v sume 351,06 € do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Žalovaný správny orgán rozhodnutím č. 1040502/28520/2011-KA z 15. februára 2012 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) potvrdil napadnuté prvostupňové rozhodnutie Colného úradu Trenčín - platobný výmer na spotrebnú daň z liehu, ktorým podľa § 44 ods.4 zák. č. 511/1992 Zb. určil daňovému subjektu - fyzickej osobe P. X., oprávnenej na podnikanie na základe živnostenského oprávnenia pod obchodným menom Emília Kohútová MK MARKET, Hlavná 432, 972 26 Nitrianske Rudno, IČO: 32 946 121 (žalobkyni), ktorej vznikla daňová povinnosť podľa § 12 ods.2 písm. a/ 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 neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 105/2004 Z. z.“) ako daňovému dlžníkovi v zmysle § 13 ods. 2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z. z., základ spotrebnej dane z liehu za zdaňovacie obdobie 5. februára 2005, v množstve 19,093 hektolitrov 100 % alkoholu pri teplote 20°C a vyrubil spotrebnú daň z liehu za zdaňovacie obdobie 5. februára 2005 vo výške 15.844, 28 € (477.325 Sk), ktorú žalobkyni uložil zaplatiť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto platobného výmeru na v rozhodnutí uvedený účet Colného úradu Trenčín vedený v Štátnej pokladnici.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal najskôr na skutočnosti, ktoré medzi účastníkmi neboli sporné. Medzi tieto patrilo vykonanie daňového dozoru na cestnej komunikácii E 50 pri obci Veľké Bierovce s tým, že tovar bol dovezený príjemcovi označenému na dodacom liste ako : Letecké oprav. závod Trenčín, IČO SK: 152018115, pričom tovar na mieste nikto neprevzal. Poukázal na to, že v napadnutom rozhodnutí žalovaného, ani vo vyjadrení žalovaného, ani v predloženom administratívnom spise nie je záznam, s akým časovým odstupom bol tovar skutočne dovezený na miesto, na ktorom mal sídlieť príjemca označený na dodacom liste. Uviedol tiež, že J. X. (syn žalobkyne) tvrdil, že sa tak stalo až po 10 hodinách od zastavenia vozidla pri výkone daňového dozoru. Vozidlo, tovar a doklady prevzali colníci Colného kriminálneho úradu SR a uskladnili ich v sklade colného úradu. Zo zabezpečeného tovaru boli odobraté vzorky, z ktorých Colné laboratórium Colného riaditeľstva SR vykonalo odbornú expertízu, na základe výsledkov ktorej bol 15.marcha 2005 vypracovaný protokol o skúške, ktorá potvrdila, že sa jednalo o lieh s obsahom alkoholu 95,56 % a 95,37 %. Krajský súd k námietke žalobkyne o spôsobe zistenia dane a jej výšky uviedol, že Colné laboratórium Colného riaditeľstva SR je akreditované SNAS na vykonanie odbornej analýzy na zistenie etylalkoholu v predložených vzorkách. Nesporným bol taktiež jediný doklad o tovare, ktorý bol uložený na vozidle ev. č. PD 098 BF bol dodací list, ktorý nemal požadované náležitosti - nebol na ňom uvedený dátum, nepodpísal ho konateľ dodávateľa spol. AMERICAN BULL Slovakia s.r.o., ako odberateľ bola označená neexistujúca spoločnosť a skutočne prevážaným tovarom nebolo rozpúšťadlo PC 4000, ale lieh.

Krajský súd uviedol, že v prejednávanej veci bolo medzi účastníkmi sporné, či žalobkyňa v zmysle § 12 ods.2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. bola držiteľkou liehu zisteného daňovým dozorom dňa 5. februára 2005 a či hodnoverným spôsobom preukázala jeho pôvod a spôsob nadobudnutia. Žalobkyňa založila žalobné dôvody na tvrdení, že správca dane a žalovaný nepostupovali v súlade so základnými zásadami daňového konania, nezistili objektívne skutkový stav, nevykonali ňou navrhnutý dôkaz, ktorým by sa preukázalo jej tvrdenie, že preukázala pôvod a spôsob nadobudnutia prepravovaného liehu, ňou navrhnuté dôkazy spochybnili a naopak prihliadli na dôkazy, ktoré neboli v jej prospech.

Krajský súd uviedol, že sa stotožnil s tvrdením žalovaného, že zákon č. 105/2004 Z. z. upravuje objektívnu zodpovednosť za zistenie držby liehu, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevie právnická osoba, alebo fyzická osoba preukázať v súlade s týmto zákonom a zároveň v súlade so žalovaným konštatoval, že v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý v zmysle § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Následne uviedol, že dôkazné bremeno na strane daňového subjektu nie je však absolútne a citoval ust. § 29 ods. 1,2,4 zák. č. 511/1992 Zb. Ďalej v odôvodnení uviedol, že J. X. (žalobkyňou reálne poverený vykonať prepravu sporného tovaru) na pojednávaní 9. januára 2013 uviedol, že po zastavení vozidla colníkmi daňového dozoru mu bolo umožnené doručiť tovar na miesto určenia až po 10 hodinách, a tým bolo zmarené zistenie osoby, pre ktorú bol tovar určený. Tvrdil, že po zastavení vozidla a v priebehu vypočutia žiadal colný úrad, aby mu bolo bezodkladne umožnené doručiť tovar na miesto uvedené v dodacom liste.

Následne krajský súd skonštatoval, že colný úrad v rámci miestneho zisťovania vypočul 5. februára 2005 o 12,10 hod J. X. a jeho výpoveď uviedol v zápisnici o miestnom zisťovaní, ktorá obsahuje záznam, že zúčastnené osoby nemali návrhy alebo námietky k obsahu zápisnice s ktorou boli oboznámení, pričom čas, kedy bolo miestne zisťovanie ukončené, nie je v zápisnici uvedený. Žalovaný považoval námietku žalobkyne o zmaraní dôkazného prostriedku, že zásielka bola dodaná na miesto určenia oneskorene, za účelovú, keď tvrdil, že J. X. proti obsahu zápisnice o miestnom zisťovaní nevzniesol námietky ani návrhy a odberateľ uvedený na dodacom liste by zásielku určite prevzal aj s časovým oneskorením, ak by bola pre neho skutočne určená. Žalovaný uzavrel, že výpovedná hodnota predloženého dôkazu (dodacieho listu) je nulová, pretože dodací list nepodpísal konateľ dodávateľa (spol. AMERICAN BULL Slovakia s.r.o.) a odberateľ nebol správne označený.

Krajský súd poukázal na záznam v administratívnom spise žalovaného, vyhotovený U., policajtom CS Trenčín, o vykonaní previerky prípadného odberateľa dňa 5. februára 2005 v čase od 15.15 hod. do 15.45 hod. a uviedol, že tvrdenie J. X. o dodaní zásielky s 10-hodinovým zmeškaním je v rozpore s uvedeným záznamom policajta Colného úradu Trenčín. V tejto súvislosti súd poukázal na vyjadrenie žalovaného k žalobe, v ktorom konštatoval, že vo veci bolo vykonaných množstvo operačno-pátracích a zabezpečovacích úkonov aj za asistencie príslušníkov Colného kriminálneho úradu SR. Z uvedeného sa javí tvrdenie J. X. o 10 hodinovom omeškaní pri doručovaní zásielky ako pravdivé. Je však nesporné, že žalobkyňa prostredníctvom syna J. X. nechala dňa 5. februára 2005 cca 11,05 hod. naložiť na svoje motorové vozidlo tovar deklarovaný v dodacom liste ako rozpúšťadlo, v skutočnosti lieh a najneskôr o 12,00 hod. bolo toto vozidlo zastavené colníkmi pri výkone colného dozoru, teda tovar bol v dispozícii žalobkyne cca 1 hodinu.

Krajský súd uviedol, že žalovaný, resp. správca dane nepostupovali pred vydaním rozhodnutia v súlade so zákonom, dodanie tovaru sa uskutočnilo v sprievode colníkov s niekoľko hodinovým oneskorením na miesto určenia podľa dodacieho listu, o hodnovernosti ktorého možno mať pochybnosti, avšak takýto postup mal za následok, že nebolo potvrdené, ale ani vyvrátené tvrdenie žalobkyne o pôvode a spôsobe nadobudnutia liehu v zmysle § 12 ods. 2 písm. e/ zák. č. 105/2004 Z. z. V prejednávanej veci žalobkyňa nebola dodávateľom a ani odberateľom prepravovaného liehu, v správnom konaní nebol zistený jeho skutočný dodávateľ a odberateľ, a preto rozhodnutie o určení daňovej povinnosti len prepravcovi liehu nebolo v súlade so zákonom, a takéto rozhodnutie nemožno považovať za spravodlivé. Z uvedených dôvodov súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. a nezaoberal sa ostatnými námietkami žalobkyne uvedenými v žalobe, pretože napadnuté rozhodnutie bolo zrušené z dôvodu, že zistenie skutkového stavu správnymi orgánmi je nedostačujúce na posúdenie veci. Výrok o trovách konania krajský súd odôvodnil úspešnosťou žalobkyne v predmetnom konaní, aplikujúc ust. § 250k ods. 1 O.s.p.

II.

Proti rozsudku prvostupňového súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný, ktorý mal za to, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods.2 písm. d/ O.s.p.) a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.). Uvedené skutkové a právne závery následne prvostupňový súd nezrozumiteľne, protirečivo a nelogicky interpretoval v odôvodnení svojho rozsudku.

Žalovaný svoje odvolacie dôvody konkretizoval nasledovne:

1. Vzhľadom na spôsob meritórneho rozhodnutia súdu v neprospech žalovaného, namietal rozporné obsahové znenie druhého (posledného) odseku odôvodnenia na 6. strane rozsudku, ktoré znie cit. „Krajský súd postupom podľa § 247 a nasl. O.s.p. preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov žaloby a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom, a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol“.

2. Krajský súd pri svojich skutkových a právnych záveroch vychádzal z jedinej rozhodujúcej skutočnosti, že údajne „dodanie tovaru sa uskutočnilo v sprievode colníkov s niekoľko hodinovým oneskorením na miesto určenia podľa dodacieho listu“ a v súvislosti s daným „omeškaním dodania“ následne krajský súd bližšie analyzoval súvisiace determinanty v prípade, ako preukázanie daného omeškania, jeho dĺžku, (ne)úmernosť daného časového rozpätia, vplyv na dokazovanie, na (ne)dostatočnosť zisteného skutkového stavu, na (ne)zákonnosť rozhodnutia žalovaného/colného úradu. Žalovaný mal však za to, že uvedené závery sú zásadne nesprávne, vzájomne odporujúce, nelogické, nezrozumiteľné, keďže:

2.1. Na konci deviatej strany súd konštatoval záznam policajta, z ktorého vyplýva, vykonanie previerky

pripadného odberateľa dňa 5. februára 2005 v čase od 15,15 hod. do 15.45 hod. a dodal, že tvrdenie J. X. o dodaní zásielky s 10 hodinovým zmeškaním je v rozpore s uvedeným záznamom policajta. Súd taktiež podotkol, že žalobca nechal naložiť tovar na vozidlo cca o 11,05 hod. a najneskôr o 12,00 hod. bolo vozidlo zastavené colníkmi. Súd taktiež uviedol vyjadrenie žalovaného, že vo veci bolo vykonaných množstvo operačno-pátracích a zabezpečovacích úkonov, no v rozpore so všetkým konštatovaním prijal záver, že „z uvedeného sa javí tvrdenie J. X. o 10 hodinovom omeškaní pri doručovaní zásielky ako pravdivé“. Žalovaný zdôraznil, že daný záver o 10 hodinovom meškaní je nielen v rozpore so záznamom policajta, s vlastným konštatovaním súdu, že tvrdenie J. X. je v rozpore s týmto policajným záznamom, ale absentuje aj logika dedukcie súdu, že z tvrdenia žalovaného o množstve vykonaných úkonov sa javí tvrdenie J. X. ako pravdivé. Žalovaný uviedol, že svojim vyjadrením o procesných a operačno-pátracích úkonoch predsa nepotvrdil 10 hodinový odstup od dodania tovaru, ale iba skonštatoval, že ak v konkrétnom prípade bol uskutočnený pokus dodania tovaru s časovým oneskorením, bolo to z relevantných dôvodov. Skutočnosť, že sa vykonal pokus o dodanie tovaru cca 3 hodiny od jeho zadržania, bola preukázaná samotným policajtom, ako aj povahou veci, keďže po 10 hodinách by k pokusu o dodanie tovaru malo absurdne dôjsť v nočných hodinách. Na druhej strane sa však krajský súd priklonil k tvrdeniu J. X., ktoré sa mu iba „javí ako pravdivé“.

2.2. Konštatovanie súdu o niekoľko hodinovom oneskorení by mohlo navodzovať/evokovať v negatívnom zmysle domnienku, že k pokusu o dodanie tovaru malo dôjsť po neúmernom/mnohohodinovom časovom rozpätí, oneskorene, t. j. s prieťahmi, so zdržaním, s nedostatočnou razanciou príslušných orgánov. Podľa názoru žalovaného pre účely obhájenia nutnosti, resp. relevantnosti časového rozpätia cca troch hodín trvania neodkladných, zabezpečovacích, procesných, dôkazných úkonov s ich formálnou písomnou evidenciou, nebolo potrebné bližšie konkretizovať počet a druh procesných úkonov v prípade, ak viac zložiek (policajná, colná), zistí nelegálny prevoz značného množstva liehu, za prítomnosti svedkov, v teréne, mimo svojho úradu. V konečnom dôsledku práve opačný postup - zadržanie tovaru a svedkov bez prináležiacich procesných úkonov by predstavoval nezákonný postup policajných a colných zložiek.

2.3. Bez ohľadu na vyššie uvedené - že colný úrad v postupe dokazovania nepochybil/neoneskoril sa - podľa názoru žalovaného bolo vôbec diskutabilné zo strany súdu prijať záver, že niekoľkohodinové oneskorenie dodania tovaru malo za následok, že nebolo vyvrátené, ani potvrdené tvrdenie žalobkyne o pôvode a spôsobe nadobudnutia liehu, keďže:

- nie je zrejmé, či údajný odberateľ označený žalobkyňou existoval,
- nie je zrejmé, či by bol údajný odberateľ na mieste určenia zistený,
- či by údajne osoba existujúca pod falošnou identitou sa vôbec v prítomnosti polície k tovaru s nelegálnym obsahom/nakladaním priznala,
- či by tento údajný odberateľ vedel potvrdiť/vyvrátiť tvrdenia žalobkyne o pôvode alebo spôsobe nadobudnutia tovaru, keďže on si mal údajne tovar objednávať, teda ho nedodával žalobkyni, ani nebol pri predmetnom údajnom dodaní.

2.4. Súd označil za podstatnú okolnosť merita veci nedodanie tovaru údajnému odberateľovi, čo mal podľa súdu zapríčiniť colný úrad, teda inak povedané, podľa názoru súdu by tovar bol údajnému odberateľovi doručený, ak by colný úrad zásielku nezdržal. Podľa názoru žalovaného, je však na pováženie, ak si žalobkyňa pri „dodaní“ liehu a ani súd pri vydávaní rozsudku neuvedomili, že dátum 5. februára 2005 pripadá na sobotu a že policajný záznam ČVS:CKU-05/2005-5021 z 5. februára 2005 popisujúci dodanie tovaru do Leteckých opravovní Trenčín, uvádza vyjadrenie službukonajúceho vrátnika na vrátnici, podľa ktorého v podniku neboli v daný deň žiadni zamestnanci, ktorí by mohli tovar prebrať a buď v práci až v pondelok a o žiadnom tovare, ktorý by mal byť v predmetný deň dodaný nevie, keďže v sobotu sa vo firme nepracuje. Vrátnik svojou výpoveďou de facto aj vylúčil okolnosť, že by medzi 12.-tou a 15.-tou hodinou popoludní sa mala tretia osoba objaviť na uvedenej adrese s úmyslom prevziať tovar od žalobkyne. Z uvedeného žalovanému vyplynulo, že súd mu „dáva vinu“ za zmarenie udalosti, ktorá sa však reálne ani nemohla (bez ohľadu na zákrok policajných a colných zložiek) udiť.

3. Súd vo svojom rozsudku sa najskôr stotožňuje s právnym záverom žalovaného, že v intenciách ustanovenia § 12 ods.2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z. z. v spojení s ust. § 13 ods.2 písm. a) cit. zák. zodpovedá daňový subjekt za zistenie držby liehu objektívne a zároveň na ňom leží dôkazné bremeno preukázania pôvodu a spôsobu nadobudnutia zisteného liehu. V zmysle uvedených právnych noriem v spojení s existenciou právneho inštitútu objektívnej zodpovednosti a dôkazného bremena ležiaceho na strane dotknutého daňového subjektu teda vyplýva, že je na ňom, aby preukázal pôvod a spôsob nadobudnutia liehu, v opačnom prípade napĺňa znaky skutkovej podstaty vzniku daňovej povinnosti podľa ust. § 12 ods. 2 písm. a/ zák. č. 105/2004 Z. z. v spojení s ust. § 13 ods. 2 písm. a/ cit. zák.

Žalovaný uviedol, že práve objektívna zodpovednosť spočíva v tom, že bez ohľadu na subjektívne pozadie zainteresovanosti dotknutého daňového subjektu a bez ohľadu na skutočného vlastníka liehu vznikne daňová povinnosť práve tej osobe, u ktorej sa lieh zistí, ak nepreukáže jeho pôvod a spôsob nadobudnutia a je pritom nepodstatným, či dotknutá osoba pri získaní liehu do svojej dispozície koná dobromyseľne, so snahou dodržať právne predpisy alebo nie.

Podľa názoru žalovaného je preto zásadne bezpredmetným a v rozpore so znením právnej úpravy, ak následne súd konštatoval, že neboli vyvrátené tvrdenia žalobkyne o pôvode a spôsobe nadobudnutia liehu, že žalobkyňa nebola dodávateľom ani odberateľom prepravovaného liehu, správcom dane nebol zistený skutočný dodávateľ, či odberateľ liehu, a preto určenie daňovej povinnosti prepravcovi dane nebolo v súlade so zákonom a nemožno ho považovať za spravodlivé. Navyše, v súvislosti s pochybnými okolnosťami s nakladaním s predmetným liehom (zdôrazňované žalovaným aj v jeho vyjadrení k podanej žalobe) v podobe absentujúcich dokladov, falošných údajov na dodacom liste, „neštandardných okolností údajného objednania dopravy tovaru“, spochybnených výpovedí žalobkyne, ako aj jej syna (ako vyzerá p. T.), údajného falšovania podpisu zo strany p. T., nebol dôvod, ani možnosť zo strany správcu dane u daných tvrdení žalobkyne „čo vyvracať“, keďže samotné nejasné a pochybné subjektívne tvrdenia žalobkyne nedisponujú dôkaznou hodnotou.

4. Žalovaný súhlasil s tvrdením súdu, že v určitých prípadoch i správca dane vykonáva dokazovanie, ako napr. v prípadoch, kedy je dokazovanie odborne zložité, alebo keď ho nemôže vykonať daňový subjekt (za podmienky, že dôkazný prostriedok je známy, že toto dokazovanie je realizovateľné, poprípade opodstatnené). V konkrétnom prípade však zrušenie rozhodnutia žalovaného, ako aj colného úradu z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. (nedostatočne zistený skutkový stav) by mohlo ísť na vrub žalovaného iba v prípade, ak by žalovaný postupoval v dokazovaní nezákonne, ak by nejaký relevantný dôkaz nevykonával, hoci je známy a opodstatnený, alebo by ho vykonal nesprávne. Podľa žalovaného nie je možné tvrdiť, že by z jeho pozície sa dokazovanie uskutočnilo takto nezákonne, nedostatočne, či pochybne. Naopak žalovaný vykonal obsiahle množstvo relevantných dôkazných úkonov pre objasnenie veci, čo je zrejmé nielen zo samotných spisových materiálov predložených súdu, ale aj z obsahu vyjadrenia žalovaného k žalobe, či z obsahu samotného rozsudku prvostupňového súdu.

Žalovaný odhládnuv od bezpredmetného konštatovania súdu o oneskorenom dodaní tovaru uviedol, že de facto ani samotný súd konštatujúci údajne nedostatočné skutkové zisťovanie zo strany žalovaného, nekonkretizoval, aký relevantný dôkaz by sa mal ešte vykonať, za akým účelom, akým smerom by sa mal žalovaný/colný úrad uberať.

Na základe uvedeného žalovaný navrhol, aby odvolací súd odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmenil tak, že žalobu zamieta a že trovy konania znáša žalobca.

III.

Žalobkyňa v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhla, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil.

V rámci vyjadrenia podrobne zrekapitulovala priebeh prepravy tovaru. Uviedla, že všetky úkony, ktoré predchádzali kontrolovanému dodaniu zásielky musia byť zaznamenané vo vyšetrovacom spise kriminálneho colného úradu, ak osoba vykonávajúca úkony aj skutočne zaznamenala zistenia a vysvetlenia vypočúvaných osôb správne a zistené skutočnosti riadne zadokumentovala. Uvedený spis však nie je podľa jej vedomostí súčasťou administratívneho spisu, resp. tento nebol predložený súdu. Aj z tohto dôvodu účelovo žalovaný spochybňuje skutkové zistenia i právne závery súdu, dôvodiac, že zo záznamu policajta zo dňa 5. februára 2005 v čase od 15,15 hod. do 15,45 hod. vyplýva vykonanie previerky na mieste prípadného odberateľa. Takáto argumentácia žalovaného však neobstoí, nielen z

dôvodu, že obsah záznamu nebol žiadnym dôkazom potvrdený, ale najmä z dôvodu, že prijímateľ zásielky nepochybne očakával dodanie zásielky krátko po 12,00 hod. a nie až po 15,00 hod. Ak je dôvodné podozrenie, že za touto vecou je nelegálne obchodovanie s liehom neznámymi páchatelmi, je aj dôvodné logicky usúdiť, že prijímateľ zásielky bol postupom colného úradu a colného kriminálneho úradu, včasným nedodaním tovaru na miesto určenia uzrozumený s tým, že zásielku nemôže už prevziať. Liknavým postupom a prietiahmi na strane žalovaného bolo spôsobené, že zjavne organizovaná skupina zaoberajúca sa nelegálnym obchodovaním s liehom nebola odhalená. Uviedla, že od svojho syna J. X. má informáciu, že v súvislosti s odložením veci podozrenia z trestnej činnosti mu bolo povedané pri prvom vypočutí v postavení svedka v colnom konaní pracovníkom žalovaného, že za uvedeným obchodom s liehom je organizovaná skupina z považskobystrického podsvetia, do ktorej sa nehodno púšťať, firma odosielateľa je vedená na bieleho koňa, ktorému nie je čo zobrať, ale ona má majetok, z ktorého môže zaplatiť spotrebnú daň. Poukázala na to, že zo strany žalovaného je vedené colné konanie voči nej evidentne len s cieľom akokoľvek zabezpečiť odvedenie spotrebnej dane z liehu. Z odvolania žalovaného celkom jednoznačne vyplýva, že účelom ich postupu nebolo zistiť páchatelia nelegálneho obchodovania s liehom, umožniť obeti takejto trestnej činnosti preukázať zákonné dôvody na zbavenie sa objektívnej zodpovednosti za zistenú prepravu liehu, ale zabezpečiť len odvedenie spotrebnej dane. Súhlasila s právnym názorom súdu, že žalovaný pred vydaním napadnutého rozhodnutia nepostupoval v súlade so zákonom, pretože zanedbal, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, nevyužil všetky zákonné prostriedky, ktorými bolo možné už odo dňa 5. februára 2005 zistiť a objasniť skutkový stav rozhodujúci pre správne určenie daňovej povinnosti. Poukázala na závažné porušenie jej práv pri zisťovaní obsahu zásielky, keď ani ona, ani ňou poverené osoby vykonať predmetnú prepravu, neboli prizvané ani prítomné pri odoberaní vzoriek zo zásielky, nebol jej poskytnutý výsledok zisťovania, spôsob zisťovania obsahu prepravovanej zásielky a ani žiadny písomný doklad o výsledkoch skúmania. Jediný doklad, ktorý bol odovzdaný osobe zabezpečujúcej prepravu - J. X., bol doklad o zaistení motorového vozidla.

V súvislosti s dôvodným podozrením žalovaného na činnosť organizovanej skupiny zaoberajúcou sa nelegálnym obchodovaním s liehom, ktorej sa stala obeťou, poukázala aj na súdnu prax Súdneho dvora EÚ v obdobných veciach, ktorý judikoval, že platitelia dane, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, nemôžu niesť následky protiprávneho konania iných subjektov.

Pokiaľ ide o spôsob nadobudnutia tovaru pre účely prepravy, ktorý žalovaný vo svojom odvolaní spochybňuje ako nedôveryhodný, a to s poukazom na výpoveď X. N., poukázala na dôvody žaloby, kde podrobne rozviedla, že R. T. bol oprávnený za odosielateľa zásielky konať, čo napokon sám vo výsluchu svedka potvrdil a potvrdil tiež, že tovar, ktorý bol prevzatý na prepravu patrilo spoločnosti AMERICAN BULL SLOVAKIA, s.r.o. Výpoveďou tohto svedka bol preukázaný pôvod a spôsob nadobudnutia tovaru na prepravu. Napriek tomu žalovaný považoval výpoveď tohto svedka za nedôveryhodnú a za dôveryhodnú považuje výpoveď X. N., ktorý vypovedal, že o činnosť predmetnej spoločnosti sa nezaujímal. Pritom popri funkcii konateľa v tejto spoločnosti je X. N. konateľom a spoločníkom v celom rade ďalších obchodných spoločností, čo prezentovala výpismi z obchodného registra aj na pojednávaní Krajského súdu v Trenčíne. Nepochybne je teda osobou, ktorú nelegálni obchodníci s liehom používajú na krytie svojej trestnej činnosti a nemožno preto očakávať, že takáto osoba poskytne žalovanému pravdivé informácie. Už skutočnosť, že uvedená osoba je konateľom, resp. spoločníkom najmenej v 20 obchodných spoločnostiach nevykonávajúcich bežnú obchodnú činnosť (tak ako zrejme vyplýva z výpovedí X. N.) nasvedčuje tomu, že v jeho osobe môže ísť o tzv. bieleho koňa, alebo o osobu, ktorá je navonok prezentovaná ako tzv. biely kôň a v skutočnosti sa zaoberá aj nelegálnou činnosťou, vrátane účasti na nelegálnom obchodovaní s liehom.

Žalovaný v daňovom konaní nepostupoval v súlade so zásadou legality, nedbal dôsledne na zachovávanie jej práv a právom chránených záujmov v zmysle ustanovenia § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. Z obsahu administratívneho spisu, z postupu žalovaného počnúc prvotnými úkonmi nasledujúcimi po prerušení prevádzky jej motorového vozidla možno ustáliť záver, že žalovaný nepostupoval v súlade so zásadou legality, nevyhovel návrhu, žiadosti, aby bol prepravovaný tovar dopravený na miesto určené zasielateľom, hoci mal vedomosť o tom, že môže byť obeťou nelegálneho obchodovania s liehom, čo sa napokon aj pri vyšetrovaní Colného kriminálneho úradu preukázalo.

Dôsledkom nesprávneho postupu žalovaného bola predpísaná daňová povinnosť jej, ktorá si počas celej doby podnikateľskej činnosti až do dôchodkového veku vždy riadne plnila svoje poplatkové i daňové

povinnosti, nemala žiadny problém so zákonom, žije bezúhonným spôsobom života, a preto právom rozhodnutie žalovaného považuje za nesprávne, nezákonné, porušujúce Ústavou SR zaručený princíp právnej istoty.

Argumentácia žalovaného v dôvodoch odvolania v tom smere, že nemôže už vykonať žiadny dôkaz a ani súd vo svojom rozhodnutí neuvádza aké dôkazy by žalovaný vykonať mal po zrušení napadnutého rozhodnutia, je podľa jej názoru aj výsledkom nesprávneho pochopenia dôvodov, pre ktoré Krajský súd v Trenčíne napadnuté rozhodnutie zrušil a je aj výsledkom nesprávneho prístupu žalovaného k uvedomeniu si vlastnej zodpovednosti za dôkladné a úplné zistenie rozhodujúcich skutočností pre správne určenie daňovej povinnosti. Z rozhodnutia súdu totiž vyplýva, že na základe obsahu správneho spisu a dokazovania vykonaného v tomto konaní nie je možné ustáliť záver, že napadnuté rozhodnutie je v súlade so zákonom. Je vecou posúdenia žalovaného, či po zrušení rozhodnutia súdom vykoná ďalšie dokazovanie potrebné pre zákonné rozhodnutie vo veci alebo daňové konanie zastaví.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu podľa § 212 ods. 1 O.s.p., prejednal odvolanie žalobcu bez nariadenia pojednávania podľa § 214 ods. 2 O.s.p. a § 250ja ods. 2 O.s.p., a dospel k záveru, že rozsudok je potrebné zrušiť podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie, a to pre závažné procesné pochybenie spočívajúce v jeho nedostatočnom odôvodnení.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

Podľa § 247 ods. 1 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy (t. j. druhej hlavy piatej časti) 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.

Pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona (§ 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.).

Súčasťou práva na súdnu ochranu a na spravodlivý proces je nepochybne aj právo na riadne odôvodnenie súdneho verdiktu, ktoré je aj zárukou toho, že výkon spravodlivosti nie je arbitrárny. Je predpokladom toho, aby strany mohli účinne uplatňovať právo na opravné prostriedky. Napokon je predpokladom kontroly výkonu spravodlivosti zo strany verejnosti.

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

Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

Súčasťou práva na riadne odôvodnenie je aj to, aby sa súd riadne vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami účastníka konania. Nedostatočné vysporiadanie sa s námietkami účastníka konania spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

Z obsahu žaloby je zrejmé, že žalobkyňa ako žalobné dôvody namietala :

- nesprávne skutkové a právne závery žalovaného, keď neuznal, že bolo preukázané, že vlastníkom liehu bola spoločnosť AMERICAN BULL SLOVAKIA, s.r.o., neuznal dôkaznú hodnotu predloženého dodacieho listu, keď žalovaný poukázal na nezainteresovanosť konateľa N. v dodávkach tovaru, alebo keď neuznal tvrdenia R. T. za relevantné pre účely daňového konania,
- svedok T. bol splnomocnený p. J. ešte v čase, keď bol p. J. konateľom spoločnosti a s odkazom na ustanovenie § 13 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov, plná moc daná pôvodným konateľom nezaniká nástupom nového konateľa spoločnosti a naďalej p. T. mohol za spoločnosť konať, s odvolaním sa na svoju dobromyseľnosť, nemala dôvod pochybovať o osobe konajúcej za spoločnosť, a preto jej nemôže byť na ujmu, že p. T. nesprávne konal menom vtedajšieho konateľa za spoločnosť, podľa žalobkyne i keď sa podpisoval menom vtedajšieho konateľa spoločnosti, je preukázané, že p. T. konal za spoločnosť na základe plnej moci, teda oprávnene,
- žalovaný nesprávne označil dodací list za pochybný, pretože ona resp. jej vodič nemohli pochybovať o tom, že v dodacom liste sú nesprávne údaje a v prípade neodovzdania liehu príjemcovi by vrátila tovar odosielateľovi,
- účelovosť konania správcu dane, ak až po 10-tich hodinách od kontroly motorového vozidla žalobcu sprevádzali vozidlo do priestorov Leteckých opravovní v Trenčíne,
- urobila všetko, čo možno spravodlivo požadovať v bežnom obchodnom styku od podnikateľa vykonávajúceho prepravu, preto zákon nemožno za žiadnych okolností vykladať a uplatňovať v neprospech dobromyseľnej osoby.
- uviedla, že preukázala spôsob nadobudnutia predmetného liehu, a to jeho nadobudnutím od spoločnosti AMERICAN BULL SLOVAKIA, s.r.o.,
- spochybnila výklad pojmu „držba“ správcou dane v daňovom konaní pričom odkázala na ust. § 129 Občianskeho zákonníka
- uviedla, že najmä z výpovede svedka R. T. i jeho čestného prehlásenia, doloženého v daňovom konaní, vyplýva, že lieh patril spoločnosti AMERICAN BULL SLOVAKIA, s.r.o.,
- nevykonanie ňou navrhovaného dôkazu správcou dane v daňovom konaní, a to preveriť v účtovníctve spoločnosti AMERICAN BULL SLOVAKIA, s.r.o., či sa v ňom nachádzajú účtovné doklady a dodací list zo dňa 5. februára 2005, z čoho by bolo taktiež možné dedukovať, že práve táto spoločnosť predmetný tovar spolu s dodacím listom odovzdala žalobkyni na vykonanie prepravy,
- „neštandardný“ postup správcu dane pri spôsobe zisťovania množstva zaisteného liehu, keďže z obsahu spisového materiálu nevyplýva, akým spôsobom colný úrad dospel k záveru o zistení množstva liehu, či a aké certifikované meradlo použil, akou metódou bol zistený objem, počet litrov liehu s tým, že v prípade absencie uvedených údajov v spisovom materiáli, nie je preskúmateľná nielen správnosť merania liehu, ale aj výška vyrubenej dane.

Posudzujúc obsah odôvodnenia napadnutého rozsudku, odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd sa v odôvodnení rozhodnutia zaoberal len s dvomi námietkami, a síce:

- s namietaným, podľa žalobkyne účelovým konaním správcu dane, ak až po 10-tich hodinách od kontroly jej motorového vozidla bolo jej vozidlo sprevádzané do Leteckých opravovní v Trenčíne, kde ho mal prevážaný tovar prevziať príjemca,
- a čiastočne s poslednou uvedenou námietkou spochybňujúcou postup správcu dane pri spôsobe zisťovania množstva zaisteného liehu.

Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že ostatné námietky prvostupňový súd nechal úplne bez povšimnutia.

Pokiaľ teda v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne námietky žalobkyne, podľa názoru odvolacieho súdu postupoval nedôsledne, čím postihol napadnutý rozsudok znakom nepreskúmateľnosti odvolacím súdom, pričom uvedeným postupom bolo porušené právo účastníkov na spravodlivý a riadny súdny proces, ako aj zásada spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods.1 a čl. 38 ods.2 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd SR už vyslovil, že „súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom

súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu" (IV. ÚS 115/03). V správnom súdnictve je súd viazaný žalobou vymedzeným rozsahom a dôvodmi preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, čomu zodpovedá povinnosť súdu rozhodnúť o všetkých bodoch žaloby a v odôvodnení sa s nimi vysporiadať.

Okrem uvedeného odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že odôvodnenie napadnutého rozsudku je aj v časti v ktorej sa prvostupňový súd snažil odôvodniť žalobnú námietku ohľadne 10-hodinového meškania, rozporuplné, vzájomne si odporujúce a tiež nelogické. Pokiaľ tiež žalovaný v rámci odvolania poukázal na rozporné obsahové znenie druhého (posledného) odseku odôvodnenia na 6. strane rozsudku, ktoré znie cit. „Krajský súd postupom podľa § 247 a nasl. O.s.p. preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov žaloby a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom, a preto žalobu podľa § 250j ods.1 O.s.p. zamietol", odvolací súd sa s ním v plnom rozsahu stotožnil. Uvedené znenie je totiž v rozpore s výrokom rozsudku a záverečným textom.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, odvolaciemu súdu neostávalo nič iné ako skonštatovať, že odôvodnenie napadnutého prvostupňového rozsudku je za účelom posúdenia opodstatnenosti odvolacích dôvodov, neakceptovateľné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z týchto dôvodov napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), a to bez toho, aby sa zaoberal hmotnoprávnou stránkou odvolania.

V ďalšom konaní bude povinnosťou prvostupňového súdu opätovne dôsledne preskúmať postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, prejednať vec v medziach podanej žaloby, odstrániť vytýkané nedostatky, zrozumiteľne sa vysporiadať so žalobnými námietkami žalobkyne, vrátane odvolacích námietok žalovaného, znovu o nej rozhodnúť a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodniť. Taktiež vzhľadom na obsah vyjadrenia žalobkyne k odvolaniu, bude potrebné venovať pozornosť aj namietanej nekompletnosti administratívneho spisu predloženého žalovaným.

V novom rozhodnutí súd prvého stupňa rozhodne o náhrade trov konania, vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvej O.s.p.).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.