

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/43/2013
Identifikačné číslo spisu:	8010200483
Dátum vydania rozhodnutia:	19.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Poláčková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:8010200483.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: Miroslav Turok - Meceňo, Habura 166, zastúpeného JUDr. Radomírom Bžánom, advokátom so sídlom v Bratislave, Nám. L. Štúra 2, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Mierová 23, Bratislava, právny nástupca Colného riaditeľstva Slovenskej republiky, Mierová 23, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 22. apríla 2010, č: 31186/2008 v spojení s rozhodnutím Colného úradu Prešov zo 4. apríla 2008, č: 20736/2008-6291, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove z 25. januára 2013, č. k. 3S/77/2010 - 177, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove z 25. januára 2013, č. k. 3S/77/2010 - 177, **p o t v r d z u j e**.

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Prešove rozsudkom z 25. januára 2013 č. k. 3S/77/2010 - 177 zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 22. apríla 2010, č: 31186/2008 v spojení s rozhodnutím Colného úradu Prešov zo 4. apríla 2008, č: 20736/2008-6291, podľa § 250j ods. 2 písm. c/, d/ a e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že preskúmaným rozhodnutím rozhodol žalovaný ako príslušný odvolací orgán podľa § 48 ods. 2, 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu Colného úradu Prešov zo 4. apríla 2008, tak, že zmenil pôvodný výrok: „...nakoľko fyzická osoba Miroslav Turok - Meceňo, Habura 166, 067 52 Habura, DIČ: 1020713254 v zmysle § 14a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v zákonom stanovenej lehote 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení tovaru zn. 20078/2006-6291 vydaného Colným úradom Prešov dňa 17. septembra 2006 neodstránil pochybnosti, ktoré viedli k vydaniu rozhodnutia o zabezpečení“ nasledovne:

„...nakoľko fyzická osoba - podnikateľ Miroslav Turok - Meceňo, Habura 166, 067 52 Habura, DIČ: 1020713254 v zmysle § 14a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v zákonom stanovenej lehote 15 dní od

právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení tovaru zn. 53758/2006-6291 vydaného Colným úradom Prešov dňa 17. septembra 2006 neodstránil pochybnosti, ktoré viedli k vydaniu rozhodnutia o zabezpečení." Ďalším výrokom rozhodol tak, že „ostatné časti výroku prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu ostávajú nezmenené".

V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný uviedol, že dňa 14. septembra 2006 v rámci vykonaného miestneho zisťovania podľa § 45 zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu (ďalej len „zákon o spotrebnej dani z liehu“) našli colníci colného úradu v prevádzke fyzickej osoby - podnikateľa Mariána Paňka spotrebiteľské balenia liehu (ďalej len „SBL“) v množstve a druhu ako je to uvedené v rozhodnutí, ktoré boli označené kontrolnými páskami podľa zákona o spotrebnej dani z liehu a vyhlášky č. 123/1997 Z. z. o označovaní spotrebiteľského balenia liehu, t.j. neboli označené v súlade s § 10 ods. 7 zákona o spotrebnej dani z liehu. O vykonanom miestnom zisťovaní bola spísaná Zápisnica o miestnom zisťovaní č. 43/06-6291-Sk zo dňa 14. septembra 2006, do ktorej p. Paňko uviedol: „SBL, ktoré boli zistené v hangári 4 v areáli mojej firmy som uskladnil po dohode s p. Turok - Mecerom v areáli družstva v mesiaci júl asi začiatkom, presný dátum neviem, podľa oznámenia p. Turoka - Mecerňa tovar bol ním zakúpený v konkurze - v celkovom množstve asi 18 tisíc litrov rôznych druhov. Po dohode o uskladnení mi oznámil, že tovar prekolkuje a si ho odvezie."

Colný úrad v predmetnej veci vypočul tiež žalobcu, o čom spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní zn. 43/06-6291-SK zo dňa 14. septembra 2006 do ktorej odvolateľ uviedol, že odkúpil vyššie uvedené SBL na základe kúpnej zmluvy zo dňa 28. júna 2006 od úpadcu NADA, a.s., 067 41 Chlmec 149, IČO: 36 469 882 v zastúpení správkynou konkurznej podstaty C.. C. W.. Pri uzatváraní kúpnej zmluvy ho správkynia konkurznej podstaty upovedomila, že alkohol je označený kontrolnými páskami, ktoré platia do 30. júna 2006. Ďalej ho upovedomila, že alkohol sa nachádza v sklade Policajného zboru SR v Dunajskej Strede. Po uhradení platby mu oznámila, že z technického dôvodu toho istého dňa, t. j. 28. júna 2006 sa alkohol nedá previezť zo skladu v Dunajskej Strede. Informovala ho, aby si podal žiadosť na CU Prešov o vydanie nových kontrolných známk, čo aj urobil. Po telefonickom oznamení od správkynie KP mu bolo oznámené, že dňa 7. júla 2006 mu bude dodaný zakúpený alkohol, čo sa aj stalo. Alkohol uskladnil na základe ústnej dohody s p. Mariánom Piňkom v jeho hangári na hospodárskom dvore vo Svetliciach. Po dátume 7. júla 2006 mu písomnou formou došlo stanovisko z CÚ Prešov, že žiadosti o vydanie nových kontrolných známk na zakúpený alkohol nevyhovujú.

Z postúpeného spisového materiálu krajský súd zistil, že žalobca dňa 28. júna 2006 požiadal colný úrad o povolenie označiť SBL novými kontrolnými páskami a o dodanie kontrolných pásk v množstve v akom odkúpil spotrebiteľské balenia liehu. Následne však colný úrad rozhodnutím č. 38258/2006-6262(0) zo dňa 6. júla 2006 nevyhovel žiadosti žalobcu, pretože podľa názoru colného úradu žalobca nie je v zmysle § 10 ods. 41 zákona o spotrebnej dani z liehu odberateľom kontrolnej známky, preto nie je oprávnený označovať spotrebiteľské balenia liehu novými kontrolnými známkami.

Dňa 17. septembra 2006 vydal colný úrad rozhodnutie o zabezpečení č. 53758/2006-6291, ktorým colný úrad na základe § 47 ods. 1 písm. b/ a § 47 ods. 2 písm. b/ zákona o spotrebnej dani z liehu v spojení s § 14a ods. 2 zákona o správe daní zabezpečil žalobcovi tovar SBL v množstve 15 727 ks, pretože neboli označené podľa § 10 ods. 7 zákona o spotrebnej dani z liehu, a taktiež mu zabezpečil plastové prepravky v množstve 1315 ks a drevené palety v množstve 47 ks. Predmetné rozhodnutie bolo zo strany žalobcu napadnuté odvolaním, o ktorom s konečnou platnosťou rozhodlo Colné riaditeľstvo SR dňa 24. januára 2008 vydaním rozhodnutia č. 44965/2006, ktorým potvrdilo rozhodnutie Colného úradu Prešov č. 53758/2006-6291 zo dňa 17. septembra 2006. Následne žalobca podal podnet na preskúmanie rozhodnutia Colného riaditeľstva SR č. 44965/2006 zo dňa 24. januára 2008 mimo odvolacieho konania, o ktorom rozhodlo Ministerstvo financií Slovenskej republiky oznámením zn. MF/12475/2008-73 zo dňa 25. marca 2008, kde Ministerstvo financií SR konštatovalo, že napadnuté rozhodnutie nie je vydané v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, preto nie je dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie.

Dňa 7. marca 2008 podal žalobca žalobu na Krajský súd v Prešove, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia Colného riaditeľstva SR č. 44965/2006 zo dňa 24. januára 2008 aj rozhodnutia Colného úradu Prešov č. 53758/2006-6291 zo dňa 17. septembra 2006. O žalobe bolo s konečnou platnosťou rozhodnuté uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/30/2009 zo dňa 21. januára 2010, ktorým potvrdil uznesenie Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/11/2008-32 zo dňa 28. októbra 2008, ktorým bolo konanie zastavené z dôvodu, že rozhodnutie o zabezpečení tovaru je predbežnej

povahy, a preto v zmysle § 248 písm. a/ OSP nepodlieha súdnemu prieskumu.

Dňa 4. apríla 2008 vydal colný úrad rozhodnutie č. 20736/2008-6291 zo dňa 4. apríla 2008, ktorým vyslovil podľa § 14a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. prepadnutie tovaru -SBL v celkovom množstve 15 727 ks a vecí k nim patriacich -plastové prepravky v množstve 1315 ks a drevené palety v množstve 47 ks v prospech štátu, nakoľko žalobca neodstránil v lehote 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu predmetného tovaru a vecí, ktoré bolo na odvolanie žalobcu zmenené žalovaným tak, že bolo zmenené číslo rozhodnutia o zabezpečení tovaru, ktoré bolo vo výroku rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa uvedené nesprávne. Ostatné časti rozhodnutia zostali nezmenené.

Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu. Citoval § 14a ods. 1 zákona o správe daní a zdôraznil, že k prevodu vlastníckeho práva k spotrebiteľským baleniam liehu došlo dňa 28. júna 2006 (t.j. pred účinnosťou novely zákona o spotrebnej dani z liehu), teda v súlade so zákonom o spotrebnej dani z liehu, ktorý nezakazuje ani neobmedzuje nadobúdateľa v tom, aké množstvo alkoholu môže nadobudnúť do vlastníctva. Rozhodujúce je, aby bol nadobudnutý lieh zdanený. Uviedol, že treba rozlišovať medzi držbou liehu, ktorý bol nadobudnutý pred novelou zákona a bol daňovo vysporiadaný a nakladaním s liehom odo dňa účinnosti novely zákona o spotrebnej dani z liehu. Zákon zakazuje len predaj neoznačeného liehu. Ak policajný orgán vydával lieh dňa 7. júla 2006 žalobcovi, vydanie liehu daňovo vysporiadaného jeho vlastníkom nemôže byť posudzované ako dávanie vecí do obehu, resp. jeho vyskladňovanie. V takomto prípade by došlo zo strany štátneho orgánu - štátu k porušeniu zákona a eventuálne k hrozbe uplatnenia si náhrady škody voči štátu za nesprávny úradný postup, následkom ktorého štát -resp., iný štátny orgán vydal ďalšie rozhodnutie, ktoré žalobca napáda a ktoré vychádza, alebo je založené na protiprávnom postupe iného štátneho orgánu a teda je taktiež nezákonné, pretože z nepráva nemôže vzniknúť právo. Inak povedané, štátne orgány SR založili a spôsobili protiprávny stav, z ktorého uplatňujú sankcie voči daňovému subjektu spôsobom, ktorý odporuje zákonu a zakladá daňovému subjektu nárok na uplatnenie náhrady škody voči štátu.

Žalobca trval na tom, že rozhodnutie Colného riaditeľstva SR zo dňa 22. apríla 2010, č. 31186/2008 v spojení s rozhodnutím Colného úradu Prešov č. 20736/2008-6291 zo dňa 4. apríla 2008, ako aj rozhodnutie Colného riaditeľstva SR zo dňa 24. januára 2008, č. 44965/2006 v spojení s rozhodnutím Colného úradu Prešov zo dňa 17. septembra 2006, č. 53758/2006-6291 boli vydané v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, konkrétne s ustanovením § 47 ods. 1 písm. b/ a § 47 ods. 2 písm. b/ zákona o spotrebnej dani z liehu, s ustanovením § 14a ods. 2 a 3 zákona o správe daní, aj Ústavou SR a zdôraznil, že držba SBL označeného kontrolnou páskou platnou do 30. júna 2006 v žiadnom prípade nemôže byť posudzovaná ako správny delikt, pretože žalobca sa žiadneho protiprávneho konania nedopustil. Nadobudol SBL do svojho vlastníctva v súlade s právnymi predpismi a urobil všetko pre to, aby tieto kontrolné pásky boli vymenené za platné.

Vlastnenie SBL nadobudnutého v súlade s platnými právnymi predpismi a s vysporiadanou spotrebnou daňou nie je skladovaním liehu v zmysle zákona účinného od 1. júla 2006, preto správny orgán podľa názoru žalobcu nepostupoval správne, keď aplikoval na daný stav ustanovenie § 47 ods. 1 písm. b/ zákona o spotrebnej dani z liehu. Naopak, ak je SBL označené, aj keď kontrolnou páskou po lehote platnosti, je to dôkaz o daňovom vysporiadaní SBL voči štátu bez akýchkoľvek pochybností, navyše ak tento lieh je vydaný policajnými orgánmi SR.

Žalobca namietal aj nezrozumiteľnosť rozhodnutia žalovaného, pričom poukázal na publikované rozhodnutie R 108/1999, podľa ktorého „výrok rozhodnutia je jadrom celého rozhodnutia, ktorým sa určujú konkrétne práva a povinnosti účastníkov správneho konania. Musí v presnej, stručnej a úplnej formulácii vyjadriť záver správneho orgánu o otázke, ktorá je predmetom rozhodnutia. Požiadavku určitosti, presnosti a zrozumiteľnosti výroku treba dôsledne rešpektovať aj pri vydávaní rozhodnutia odvolacieho orgánu." Podľa jeho názoru, spôsob, akým žalovaný rozhodol o jeho odvolaní nebol v súlade so zákonom, nakoľko pri zmene rozhodnutia prvostupňového orgánu odvolací orgán nahrádza toto rozhodnutie svojím rozhodnutím. Rozhodnutie odvolacieho orgánu musí preto obsahovať nielen úplné výstižné zdôvodnenie, ale i všetko to, čo je potrebné z hľadiska určitosti a vykonateľnosti rozhodnutí o otázkach predstavujúcich predmet odvolacieho konania. Rozhodnutie Colného riaditeľstva SR neobsahuje výrok o tom, ako sa odvolací orgán vysporiadal s odvolaním žalobcu. Napokon namietal

aj nezákonnosť rozhodnutia žalovaného o zabezpečení predmetných SBL, nakoľko z tohto rozhodnutia nebolo zrejmé, aké pochybnosti viedli k jeho zabezpečeniu a čo vlastne má žalobca odstrániť, aby predmetné SBL neboli zabezpečené, resp. aby neprepadli v prospech štátu.

Krajský súd postupujúc podľa § 14a ods. 3 zákona o správe daní, § 10 ods. 7, § 51 ods. 44 § 47 ods. 1 písm. b/ § 47 ods. 2 písm. b/ zákona o spotrebnej dani z liehu preskúmal napadnuté rozhodnutie a konanie ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, vypočul účastníkov konania, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a s poukazom na právny záver vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 19. septembra 2012, sp. zn. 2Sžf/14/2012 dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

Pokiaľ išlo o námietku žalobcu týkajúcu sa nezrozumiteľnosti rozhodnutia žalovaného krajský súd poukázal na to, že v zmysle § 46 Správneho poriadku rozhodnutie správneho orgánu musí byť v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, musí ho vydať orgán na to príslušný, musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a musí obsahovať predpísané náležitosti, t. j. výrok, odôvodnenie a poučenie o odvolaní (rozklade). Výrok obsahuje rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodlo, prípadne aj rozhodnutie o povinnosti nahradiť trovy konania. Pokiaľ sa v rozhodnutí ukladá účastníkovi konania povinnosť na plnenie, správny orgán určí pre ňu lehotu. Výrok rozhodnutia predstavuje najdôležitejšiu časť rozhodnutia, pretože sa v ňom určujú konkrétne práva a povinnosti účastníkov správneho konania. Obsahuje rozhodnutie vo veci, je teda jadrom celého rozhodnutia, preto len výrok je záväzný, schopný nadobudnúť právoplatnosť a byť vykonateľný.

Správny poriadok v ustanovení § 47 obsahuje povinné obsahové náležitosti výroku, ktorý je jadrom celého rozhodnutia, ktorým sa určujú konkrétne práva a povinnosti účastníkov správneho konania. Musí preto v presnej, stručnej a úplnej formulácii vyjadriť záver správneho orgánu o otázke, ktorá je predmetom rozhodnutia. Výrok rozhodnutia musí byť vždy určitý a presný. Túto požiadavku určitosti, presnosti a zrozumiteľnosti výroku treba dôsledne rešpektovať aj pri vydávaní rozhodnutia odvolacieho orgánu, a to preto, aby účastník konania mohol jednoznačne a určite poznať konečný výsledok konania bez toho, aby musel práčne porovnávať znenie rozhodnutí správnych orgánov obidvoch stupňov.

Vždy je potrebné uviesť ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodlo a rovnako je nevyhnutné, aby z výroku bolo jasné, kto je adresátom rozhodnutia (účastník konania) a čo sa rozhodnutím zakladá, mení alebo ruší (konkrétne právo alebo povinnosť) resp. autoritatívne potvrdzuje (pozri medzi iným rozsudky Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 6Sžo/163/2009 z 29. apríla 2010 a sp. zn. 8Sžo/417/2009 zo 17. decembra 2009).

Vo výroku súdom preskúmaného rozhodnutia žalovaného však podľa názoru krajského súdu absentovali všetky jeho podstatné náležitosti, t. j. kto je adresátom rozhodnutia, čo sa rozhodnutím ukladá, a čo je predmetom rozhodnutia. Napriek tomu, že žalovaný v rozhodnutí uviedol, že mení rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa, ktorého číslo aj dátum vydania uviedol, spôsob, akým toto rozhodnutie zmenil a znenie výroku nie je v súlade s vyššie uvedenými princípmi. Je potrebné si uvedomiť, že rozhodnutia správnych orgánov zasahujú do práv a právom chránených záujmov občanov, a preto tieto zásahy musia byť v každom rozhodnutí jasne a nezameniteľne definované obzvlášť v prípadoch ako je tento, ak ide o vážny zásah do vlastníckeho práva žalobcu.

Pokiaľ išlo o vecné námietky žalobcu, krajský súd poukázal na to, že pochybnosti, ktoré mali viesť k zabezpečeniu tovaru a spôsob, akým ich mal žalobca odstrániť neboli určené ani v rozhodnutí o zabezpečení tovaru, ani v rozhodnutí o prepadnutí tovaru v prospech štátu.

Z dikcie § 14a zákona o správe daní je podľa názoru krajského súdu zrejmé, že toto opatrenie sa využije najmä vtedy, ak chýba riadne preukázanie spôsobu nadobudnutia tovaru alebo veci, ich množstva, ceny, kvality alebo riadneho usporiadania finančných povinností v súvislosti s ich dovozom alebo nákupom.

Účelom zabezpečenia tovaru je prinútiť daňový subjekt, aby si svoje povinnosti vyplývajúce zo zákona splnil a po ich splnení mu bude tovar vydaný. V posudzovanom prípade je však podľa názoru krajského súdu nad všetku pochybnosť jasné a tieto skutočnosti nespochybnil ani správne orgány oboch stupňov, že žalobca tovar nadobudol legálne, vedel preukázať a aj preukázal spôsob jeho nadobudnutia a finančné povinnosti v súvislosti s nákupom tovaru mal riadne vysporiadané. Bolo preto úlohou správnych orgánov, aby určili povinnosť, ktorú mal žalobca splniť, aby mu mohol byť zabezpečený tovar vrátený.

Pokiaľ mali správne orgány pod pojmom „pochybnosti“ na mysli skladovanie neoznačených SBL, potom krajský súd pripomenul, že žalobca sa dokonca ešte pred vydaním rozhodnutia o zabezpečení tovaru

pokúsil o nápravu danej situácie a žiadal o vydanie nových kontrolných známk platných od 1. júla 2006. Žalobca podľa názoru krajského súdu správne poukazoval na to, že ani žalovaný, ani správny orgán prvého stupňa neuviedli, akým spôsobom má odstrániť pochybnosti - skladovanie tovaru neoznačených SBL, keď jeho legitímny pokus o ich odstránenie - žiadosť o vydanie nových kontrolných známk bola zamietnutá.

Krajský súd na záver uviedol, že skladovanie neoznačených SBL je samostatnou skutkovou podstatou správneho deliktu a z logiky ustanovení § 47 ods. 1 a 2 zákona o spotrebnej dani z liehu vyplýva, že ak dôjde k naplneniu tejto skutkovej podstaty, potom po uložení pokuty zákon umožňuje tovar zabezpečiť a postupovať spôsobom uvedeným v § 14a zákona o správe daní. Zároveň však poukázal na to, že uloženie pokuty nie je predmetom tohto preskúmvacieho konania.

Včas podaným odvolaním sa žalovaný domáhal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu ako bezdôvodnú zamietol. Poukázal predovšetkým na to, že konanie vo veciach daňových sa nespravuje ustanoveniami Správneho poriadku, ale zákonom o správe daní a napadnuté rozhodnutie žalovaného spĺňalo všetky náležitosti v zmysle § 30 ods. 2 písm. d/ tohto zákona. Pokiaľ ide o vecné námietky tvrdil že z rozhodnutia o zabezpečení tovaru vydaného prvostupňovým orgánom č. 53758/2006-6291 zo dňa 17. septembra 2006 sú zrejmé dôvody zabezpečenia tovaru, nakoľko sú v tomto rozhodnutí expressis verbis uvedené. Prvostupňový orgán riadiac sa v tom čase platnou právnou úpravou § 14a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. priamo v uvedenom rozhodnutí uviedol, že v prípade, ak žalovaný do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení neodstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru a veci, vydá rozhodnutie o prepadnutí tohto tovaru a veci v prospech štátu.

V tom čase platná právna úprava neukladala správcom dane povinnosť (rovnako je tomu aj v súčasnosti), aby v rozhodnutiach o zabezpečení dával daňovým subjektom akýsi návod ako odstrániť pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu.

Z rozhodnutia o zabezpečení bolo žalobcovi nepochybne zrejmé, aké sú dôvody zabezpečenia, a to skutočnosť, že spotrebiteľské balenia liehu boli neoznačené (§ 10 ods. 7 zákona č. 105/2004 Z. z.). Odstrániť pochybnosti vedúce k zabezpečeniu mohol teda preukázaním, že spotrebiteľské balenia liehu sú označené v súlade so zákonom, k čomu však nedošlo.

Žalovaný síce pripúšťa, že reálne vzhľadom na charakter označenia spotrebiteľských balení liehu ani nemohol odstrániť pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu, ale to však nič nemení na skutočnosti, že správca dane bol v takom prípade postupovať v súlade s § 14a ods. 3 a rozhodnúť o prepadnutí tovaru.

Je potrebné si uvedomiť, že žalobca spotrebiteľské balenia liehu nakúpil dňa 28. júna 2006, kde pri uzatváraní kúpnej zmluvy bol správkyňou konkurznej podstaty upozornený, že lieh je označený kontrolnými páskami, ktoré majú platnosť do 30. júna 2006, pričom po tomto dátume sa budú takéto spotrebiteľské balenia označené kontrolnou páskou v zmysle ustanovenia § 51 ods. 44 zákona č. 105/2004 Z. z. považovať za neoznačené.

V tomto čase už platil zákon č. 105/2004 Z. z., ktorý v § 10 ods. 40 presne stanovoval kto a za splnenia akých podmienok môže označiť spotrebiteľské balenia liehu novou kontrolnou známkou. Podľa § 2 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky o všetkom, čo bolo v Zbierke zákonov uverejnené, platí domnienka, že dňom uverejnenia sa stalo známym každému, koho sa to týka; domnienka o znalosti vyhlásených všeobecne záväzných právnych predpisov je nevyvrátiteľná. Žalobca teda mal a mohol vedieť, že colný úrad nemôže vyhovieť jeho žiadosti o označenie spotrebiteľských balení liehu novou kontrolnou známkou, pretože nespĺňal podmienky, ktorými zákon takéto označenie podmieňoval. Z pohľadu žalovaného žalobca išiel do podnikateľského rizika, keď sa bezdôvodne domnieval, že spotrebiteľské balenia liehu mu budú označené kontrolnou známkou.

Žalovaný tiež vyslovil nesúhlas s názorom krajského súdu o možnosti zabezpečiť tovar až po uložení pokuty za správny delikt a tvrdil, že prijatím takéhoto názoru by došlo k znefunkčneniu inštitútu zabezpečenia tovaru a k negovaniu 20 ročnej praxe v oblasti správy daní, poukázal na to, že čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky mu neumožňuje zaoberať sa v predmetnom prípade zásadou proporcionality a tiež na tú skutočnosť, že krajský súd napriek názoru vyslovenému v zrušujúcom rozhodnutí najvyššieho súdu neposúdil vec z hľadiska aplikácie prechodných ustanovení zákona o spotrebnej dani z liehu.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril podaním z 19. apríla 2013, v ktorom žiadal napadnutý

rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

Rozsudok bol verejne vyhlásený 19. marca 2014 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. a zákonom č. 333/2011 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Colné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, ktorého pôsobnosť a právomoci prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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).

Ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu zistí, že toto je v súlade so zákonom, vysloví rozsudkom, že žaloba sa zamietá, v opačnom prípade rozhodnutie správneho orgánu zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie (§ 250j ods. 1 a 2 OSP).

Podľa § 14a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, v znení účinnom v rozhodujúcom období, zamestnanec správcu dane môže zabezpečiť tovar a veci nevyhnutne potrebné na preukázanie skutočností pri správe daní; správca dane a daňový subjekt je povinný zabezpečený tovar a veci riadne opatrovať. Toto opatrenie sa využije najmä vtedy, ak chýba riadne preukázanie spôsobu nadobudnutia tovaru alebo vecí, ich množstva, ceny, kvality alebo riadneho usporiadania finančných povinností v súvislosti s ich dovozom alebo nákupom. Veci, ktoré nie je možné na mieste spoľahlivo zabezpečiť, môže správca dane na náklady ich majiteľa alebo držiteľa nechať previezť na miesto vhodné na tento účel. Ak je to pre dokazovanie nevyhnutné, môže zamestnanec správcu dane bezodplatne odobrať na účely bližšej obhliadky alebo expertízy vzorky zabezpečených vecí. Odobraté vzorky sa po expertíze či obhliadke vrátia, ak to ich povaha pripúšťa. Pri zabezpečovaní tovaru a vecí sa postupuje primerane podľa § 36.

Podľa ods. 2 správca dane vydá o zabezpečení tovaru alebo vecí rozhodnutie o zabezpečení, v ktorom uvedie dôvody zabezpečenia tovaru alebo vecí. Proti rozhodnutiu o zabezpečení sa možno odvolať. Odvolanie nemá odkladný účinok.

Podľa ods. 3, ak majiteľ alebo držiteľ tovaru alebo vecí v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o ich zabezpečení odstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru alebo vecí, správca dane vydá rozhodnutie o zrušení rozhodnutia o zabezpečení tovaru alebo vecí. Rozhodnutie je právoplatné dňom jeho vydania; proti tomuto rozhodnutiu sa nemožno odvolať. Ak majiteľ alebo držiteľ tovaru alebo vecí v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o ich zabezpečení neodstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru a vecí, správca dane vydá rozhodnutie o prepadnutí tohto tovaru alebo vecí v prospech štátu. Proti rozhodnutiu o prepadnutí tovaru a vecí sa možno odvolať.

Podľa § 1 zákona č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu, v znení účinnom v rozhodnom čase, tento zákon upravuje zdaňovanie liehu spotrebnou daňou (ďalej len „daň“) na daňovom území.

Podľa § 10 ods. 1, v znení účinnom v rozhodnom čase, spotrebiteľským balením liehu (ďalej len „spotrebiteľské balenie“) sa na účely tohto zákona rozumie uzavretý spotrebiteľský obal 16) naplnený liehom určeným na priamu ľudskú spotrebu.

Podľa ods. 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

zákonem a všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným podľa odseku 38. Kontrolná známka má na účely tohto zákona povahu ceniny.

Podľa ods. 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, daňový splnomocnenec a dovozca spotrebiteľského balenia (ďalej len „odberateľ kontrolnej známky“), ktorý ho bude uvádzať do daňového voľného obehu na daňovom území.

Podľa ods. 7 spotrebiteľské balenie označené pretrhnutou kontrolnou známkou, falzifikátom kontrolnej známky alebo kontrolnou známkou, ktorá nie je v súlade s týmto zákonom a všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným podľa odseku 38 a spotrebiteľské balenie, na ktorom nie je nalepená kontrolná známka, alebo ktorého označenie nie je v súlade s týmto zákonom a všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným podľa odseku 38, sa na účely tohto zákona považuje za neoznačené. Za neoznačené spotrebiteľské balenie sa považuje aj každé spotrebiteľské balenie s pretrhnutou kontrolnou známkou, ktoré pri predaji zo spotrebiteľského balenia na priamu ľudskú spotrebu na mieste vrátane skladových a iných účelových priestorov prevyšuje jeden otvorený kus z jedného sortimentu spotrebiteľského balenia s pretrhnutou kontrolnou známkou.

Podľa ods. 8 predaj neoznačeného spotrebiteľského balenia na daňovom území je zakázaný s výnimkou odseku 34.

Podľa ods. 38, podrobnosti o vyhotovení kontrolných známok a o grafických prvkoch a údajoch na kontrolnej známke ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá ministerstvo.

Takýmto právnym predpisom bola vyhláška č. 206/2004 Z. z. účinná od 1. mája 2004 a do tohto dátumu vyhl. č. 123/1997 Z. z., ktorá bola zrušená zákonom č. 105/2004 Z. z.

Podľa § 47 ods. 1 písm. b/, správneho deliktu sa dopustí právnická osoba alebo fyzická osoba - podnikateľ, ak predá, ponúkne na predaj, skladuje alebo prepravuje spotrebiteľské balenie, ktoré nie je označené v súlade s týmto zákonom a osobitným predpisom, 16a) s výnimkou odberateľa kontrolnej známky, ak označuje spotrebiteľské balenie podľa § 10 ods. 39 až 41.

Podľa ods. 2 písm. b/, colný úrad uloží pokutu vo výške 50% dane pripadajúcej na množstvo liehu v spotrebiteľskom balení, ktoré nie je označené v súlade s týmto zákonom, najmenej však 10 000 Sk, za správny delikt podľa odseku 1 písm. b/, a taký lieh v spotrebiteľskom balení zabezpečí.

Podľa § 51 ods. 44 spotrebiteľské balenie označené kontrolnou páskou podľa doterajších predpisov 49a) možno predávať najneskôr do 30. júna 2006. Po tomto dátume bude spotrebiteľské balenie označené kontrolnou páskou podľa doterajších predpisov považované za neoznačené.

Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. júla 2006 sú upravené v § 51f zákona o spotrebnej dani z liehu.

Pokiaľ ide o námietku žalovaného, že z hľadiska procesného sa daňové konanie riadi ustanoveniami zákona o správe daní, odvolací súd s týmto jeho názorom súhlasí, avšak aj ustanovenia § 30 zákona o správe daní uvádzajú, aké náležitosti musia rozhodnutia správnych orgánov obsahovať, pričom judikatúra najvyššieho aj ústavného súdu pokiaľ ide o zrozumiteľnosť rozhodnutí správnych orgánov je rovnaká aj v prípadoch, ak ide o rozhodnutia podľa Správneho priadku aj pokiaľ ide o rozhodnutia vydané podľa zákona o správe daní. Preto sa najvyšší súd stotožnil s názorom krajského súdu, že v predmetnom prípade trpí rozhodnutie žalovaného vadou, ktorá môže mať za následok jeho nezákonnosť, nakoľko je nezrozumiteľné. Najvyšší súd niekoľko krát judikoval, že rozhodnutie odvolacieho správneho orgánu, ktorým sa mení rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa (ako tomu bolo aj v prejednávanom prípade) musí obsahovať úplný výrok, aby bolo zrozumiteľné nielen pre správny orgán, ktorý rozhodnutie vydal, ale aj a predovšetkým, pre účastníkov konania (pozri medzi iným rozsudky Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 6Sžo/163/2009 z 29. apríla 2010 a sp. zn. 8Sžo/417/2009 zo 17. decembra 2009).

Už len táto samotná vada stačí na to, aby bolo rozhodnutie žalovaného zrušené.

Napriek tejto skutočnosti sa krajský súd zaoberal aj vecnou stránku sporu, pričom sa stotožnil s názorom najvyššieho súdu vyslovenom v zrušujúcom uznesení v celom rozsahu. Preto odvolací súd nebude opakovat' svoju argumentáciu z predchádzajúceho rozhodnutia.

Odvolací súd v celom rozsahu súhlasí s názorom žalovaného, že inštitút zabezpečenia tovaru a vecí má v daňovom konaní predbežný charakter a jeho hlavným účelom je chrániť bezpečnosť osôb a majetku, prípadne iný všeobecný záujem, pričom tento inštitút umožňuje riešiť takú situáciu, keď je potrebný okamžitý zásah správcu dane, najmä ak je potrebné zachovať faktický stav vecí.

Vzhľadom na odvolacie dôvody však považuje za potrebné žalovanému pripomenúť, že názor ktoréhokoľvek súdu je nutné chápať v kontexte individuálnych okolností každého jedného prípadu a zjednodušené zovšeobecňovanie názoru vyslovené v individuálnom rozhodnutí je neprípustné. Jeho úvahy o tom, že osvojenie si názoru vysloveného v napadnutom rozsudku krajského súdu by znamenalo popretie 20 ročnej praxe v oblasti správy daní a zabezpečenia tovaru, svedčia o absolútnom nepochopení tohto princípu a porovnávanie prejednávaneho prípadu s prípadmi, ktoré uvádza v odvolaní (podozrenie, že SBL sú označené falzifikátmi, alebo dokonca s prípadmi, ktoré nastali v Českej republike v súvislosti s tzv. metylalkoholovou kauzou) sú absolútne nemiestne.

Skutkové okolnosti predmetného prípadu sú úplne odlišné, nakoľko žalobca neporušil ustanovenia žiadneho právneho predpisu, do protiprávneho stavu sa dostal v dôsledku zmeny právnej úpravy, štát z uvedeného tovaru nadobudol spotrebnú daň aj DPH, neuplatnil preto žiadnu ujmu a navyše, správne orgány uložili napadnutými rozhodnutiami žalobcovi povinnosť (odstrániť pochybnosti, ktoré viedli k vydaniu rozhodnutia o zabezpečení) o ktorej vopred vedeli, že je nesplniteľná a túto ani sami nevedeli identifikovať, pretože reálne žiadna pochybnosť v zmysle § 14a zákona o správe daní neexistovala.

Odvolací súd opätovne pripomína základnú zásadu logického výkladu práva, kedy je potrebné mať na pamäti, že právne normy sú určené ľuďom, a preto výsledkom výkladu ustanovení právneho predpisu nemôže byť význam, ktorý znamená nesplniteľnú povinnosť, pretože na nemožné nemôže byť nikto zaviazaný („ultra posse nemo tenetur“).

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalovaného nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Prešove podľa § 219 ods. 1 OSP ako vecne správny potvrdil, berúc do úvahy aj tú skutočnosť, že prílišný formalizmus, ktorý sa prejavil v prístupe žalovaného pri riešení predmetného prípadu, mohol mať za následok porušenie základného práva žalobcu vlastniť majetok.

V ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov, ktoré sú viazané názorom vysloveným v rozhodnutiach súdov oboch stupňov, zistiť riadne skutkový stav a posúdiť vec opätovne s ohľadom na všetky individuálne okolnosti daného prípadu v intenciách zákona o spotrebnej dani z liehu, pričom sa vysporiadajú aj s prechodnými ustanoveniami tohto zákona, ako aj s otázkou proporcionality, dôvodnosti a nevyhnutnosti zásahu do vlastníckeho práva žalobcu.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1, § 151 ods. 2 a § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože ich v zákonom stanovenej lehote nevyšetřil a žalovanému, ktorý navyše nebol v odvolacom konaní úspešný, právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustné odvolanie.