

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/49/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7014201537  
Dátum vydania rozhodnutia: 16.01.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7014201537.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Píla RÚFUS, s.r.o., Požiarna 10, Poproč, IČO: 45 579 636, zastúpený: JUDr. Ivan Vanko, advokát, Floriánska 19, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 19. novembra 2015, č.k. 6S/167/2014-51, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/167/2014-51 zo dňa 19. novembra 2015 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100902/339313/2013/Ne zo dňa 29. októbra 2014 a rozhodnutie Colného úradu Košice č. 9005638/1/207812/2013/48PV zo dňa 26. apríla 2013 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na nové konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 700,66 € na nákladoch právneho zastúpenia a 140,- € na súdnych poplatkoch, na účet jeho právneho zástupcu, do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 100902/339313/2013/Ne z 29.10.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený podľa § 4 ods. 3 písm. s/ zákona č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov a § 74 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil v zmysle § 74 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie Colného úradu Košice (ďalej len „colný úrad“) č. 9005638/1/207812/2013/48PV z 26.04.2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím colný úrad podľa § 68 ods. 3 a ods. 5 v spojení s § 63 Daňového poriadku určil žalobcovi základ spotrebnej dane z minerálneho oleja a vyrubil rozdiel spotrebnej dane z minerálneho oleja vo výške 74,91 € za zdaňovacie obdobie 24.02.2012, čo colný úrad odôvodnil tým, že týmto dňom žalobcovi vznikla daňová povinnosť na spotrebnej dani z minerálneho oleja (ďalej len „daň“) podľa ustanovenia § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 98/2004 Z.z.“) a podľa § 13 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z. je osobou povinnou platiť daň.

Podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká aj dňom zistenia minerálneho oleja, ktorý sa nachádza alebo ktorý sa nachádzal u osoby, ak táto osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia minerálneho oleja v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá, alebo nakladala s minerálnym olejom ako s vlastným.

Podľa § 13 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z. platiteľom dane pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 je osoba, ktorá nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia minerálneho oleja u nej zisteného, ktorý sa u nej nachádza alebo ktorý sa u nej nachádzal, a to bez ohľadu na to, či nakladá, alebo nakladala s minerálnym olejom ako s vlastným.

3. Ďalej z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že colný úrad vykonal dňa 24.02.2012 pri výkone daňového dozoru v priestoroch prevádzky žalobcu miestne zisťovanie, pri ktorom zistil, že v plechovej búde, slúžiacej ako sklad minerálnych olejov, sa nachádzali 4x 200 litrové sudy naplnené minerálnym olejom. Podľa vyjadrenia žalobcu sa mal v sudoch nachádzať minerálny olej, ktorý slúži na mazanie píly i vysokozdvížneho vozíka. Colný úrad odobral vzorky zo všetkých sudov. Žalobca predložil colnému úradu dodací list od mazacích olejov č. 23/02/2012 od dodávateľa: LIG-OIL, s.r.o., Jovická cesta 1799, 048 01 Rožňava, IČO: 36767328 (ďalej len „dodávateľ“) na Technický olej v množstve 800 litrov, CN:27101993.

4. Colný úrad ďalej uviedol, že podľa výsledku odbornej expertízy zo dňa 04.04.2012 Colné laboratórium Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky konštatovalo, že zatriedenie posudzovaných vzoriek smeruje do časti „Ostatné oleje“, t.j. do podpoložky KN 27 10 20 90. Colný úrad považoval za jednoznačne preukázanú tú skutočnosť, že dňa 24.02.2012 sa u žalobcu nachádzal minerálny olej podliehajúci spotrebnej dani v množstve 800 litrov, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia daňový subjekt nevedel preukázať v súlade so zákonom, pretože na dodacom liste predloženom žalobcom bol uvedený technický olej iného sadzobného zatriedenia (KN 27101993), aký sa v skutočnosti u daňového subjektu nachádzal, čo bolo preukázané výsledkom odbornej expertízy (KN 27102090). Podľa colného úradu dokazovanie zdanenia minerálneho oleja je prioritne záležitosťou dokladovou, ale súčasne je potrebné rešpektovať súlad s faktickým stavom (výsledok odbornej expertízy). U žalobcu sa našiel minerálny olej, ku ktorému nevedel predložiť daňové doklady, ktoré by preukazovali jeho pôvod a spôsob nadobudnutia, pričom doklady, ktoré predložil, sa svojim nomenklatúrnym zatriedením nezhodujú so skutočným zatriedením predmetného minerálneho oleja.

5. Colný úrad v konaní predchádzajúcom vydaniu rozhodnutia o vyrubení dane vyzval žalobcu na podanie daňového priznania a zaplatenie dane. Dňa 31.05.2012 bolo colnému úradu doručené podanie žalobcu označené ako „NÁMIETKA proti výzve Colného úradu Košice č. 9005638/1/981301/2012 z 10.05.2012 zo dňa 28.05.2012“ bez príloh. Podanú námietku žalobca odôvodnil tým, že mu daňová povinnosť nevznikla, keďže u neho nebol zistený minerálny olej, ktorého pôvod alebo spôsob nadobudnutia by nevedel preukázať, a uviedol, že ho riadne nadobudol od dodávateľa. Podľa žalobcu sú výsledky expertízneho skúmania nepresné a nejednoznačné a navrhol vykonať kontrolné merania s jasným a jednoznačným výsledkom. Žalobca vyslovil názor, že mu daňová povinnosť podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z. nevznikla a preto nie je povinný podať daňové priznanie ani zaplatiť daň. Colný úrad podanú námietku preskúmal a vydal rozhodnutie, ktorým námietku žalobcu proti výzve zamietol.

6. Colný úrad po tom, čo prijal žalobcovu Daňové priznanie k spotrebnej dani z minerálneho oleja za zdaňovacie obdobie s výškou spotrebnej dane 0 €, vyzval žalobcu, aby odstránil nedostatky v daňovom

priznaní a doručil opravené daňové priznanie colnému úradu. Lehota na odstránenie nedostatkov daňového priznania však uplynula márne.

7. Colný úrad oznámil žalobcovi, že dňom 05.09.2012 začína určovanie dane podľa pomôcok, s čím žalobca nesúhlasil a poukázal na rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zn. 1030502/1043816/2012/Ne zo dňa 23.08.2012, ktorým bolo zrušené rozhodnutie colného úradu o uložení pokuty žalobcovi za správny delikt podľa § 42 ods. 1 písm. g/ zákona č. 98/2004 Z.z. Vo svojom podaní ďalej konštatoval, že konanie je právoplatne skončené a nevznikla mu teda ani daňová povinnosť podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z. a ani povinnosť podať daňové priznanie; preto považuje začatie konania o určovaní dane podľa pomôcok za nezákonné.

8. Za účelom určenia základu dane colný úrad požiadal Colné laboratórium Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky o zistenie hustoty minerálneho oleja v odobratých vzorkách a následne požiadal Colný úrad Bratislava, Oddelenie colných taríf, o nomenklatúrne zatriedenie tovaru do príslušnej podpoložky kombinovanej nomenklatúry pre účely daňového konania, ktorý vypracoval stanovisko k nomenklatúrnemu zatriedeniu tovaru vzoriek minerálneho oleja, podľa ktorého je nomenklatúrne zatriedenie vzoriek 27102031.

9. Colný úrad ďalej v prvostupňovom rozhodnutí o vyrubení dane konštatoval, že predložené doklady (dodací list od dodávateľa spolu s faktúrou) prijal, ale ich neakceptuje. Doklad, ktorý mal daňový subjekt predložiť, mal nielen preukazovať, že minerálny olej bol nadobudnutý za cenu s daňou, ale že všetky údaje budú pravdivé: napr. druh dodaného tovaru, kód kombinovanej nomenklatúry. Tento doklad sa nevzťahuje k tovaru - minerálnemu oleju, ktorý bol dňa 24.02.2012 zistený u daňového subjektu. Žalobca ako podnikateľský subjekt podľa colného úradu predsa vie, resp. mal by vedieť, čo si objednáva, v akom množstve a za akú cenu.

10. Keďže žalobca predložil doklady, z ktorých je zrejmé dodanie technického oleja (KN27101993), colný úrad má za to, že doklady ním predložené nie sú stotožnené s minerálnym olejom, ktorý sa u neho nachádzal, teda neprislúchajú predmetnému minerálnemu oleju. Podľa colného úradu žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal pôvod a spôsob nadobudnutia predmetného minerálneho oleja v súlade so zákonom. Na základe toho určil colný úrad daň podľa pomôcok.

11. Proti tomuto rozhodnutiu colného úradu sa žalobca odvolal a tvrdil, že neboli splnené zákonné podmienky pre použitie tohto spôsobu určenia dane a colný úrad neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých pre žalobcu vyplývajú výhody. Pripomenul rozhodnutie o správnom delikte, podľa ktorého preukázal pôvod a spôsob u neho zisteného minerálneho oleja. Poukázal na časovú súvislosť dodania oleja a kontroly, na to, že nedisponuje laboratóriom (pričom dve zložky finančnej správy zatriedili vzorky rozdielne) a že nevie, ako inak by mal dokazovať pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, než dodacím listom a faktúrou od dodávateľa.

12. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zosumarizoval zistený skutkový stav i odvolanie žalobcu, pričom jeho námietky vyhodnotil ako irelevantné. Poukázal na to, že oproti konaniu o správnom delikte došlo k doplneniu skutkového stavu, čím sa vyvrátili pochybnosti, ktoré boli prítomné pri rozhodovaní o pokute za správny delikt. Uviedol, že colný úrad vychádzal z objektívneho zistenia minerálneho oleja v prevádzke žalobcu, ktorého nomenklatúrne zatriedenie nekorešpondovalo s minerálnym olejom, ktorý mu mal byť dodaný podľa ním predložených daňových dokladov. Určenie dane podľa pomôcok bolo podľa žalovaného v súlade so zákonom, pretože po výzve colného úradu žalobca nepristúpil k oprave daňového priznania. Žalovaný konštatoval, že neboli zistené také okolnosti, z ktorých by vyplývali výhody pre žalobcu. Žalovaný nevyhovел odvolaniu žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

13. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca včas na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) žalobu o preskúmanie právoplatného rozhodnutia a navrhol zrušiť napadnuté

rozhodnutie ako i prvostupňové rozhodnutie a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. Nesúhlasil so skutkovými ani právnymi závermi finančných orgánov, neboli podľa neho splnené zákonné podmienky na použitý spôsob určenia dane, pretože mu nevznikla daňová povinnosť a ani povinnosť podať daňové priznanie, pričom colný úrad neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú pre žalobcu výhody. Poukázal na to, že konanie o správnom delikte na totožnom skutkovom základe skončilo tak, že žalovaný zrušil rozhodnutie o uložení pokuty s konštatovaním, že žalobca preukázal pôvod a spôsob nadobudnutia u neho zisteného minerálneho oleja. Odvolal sa na doklady od dodávateľa a na to, že samotné daňové orgány mali problém so zatriedením zisteného oleja do príslušnej nomenklatúry.

14. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe znovu zrekapituloval skutkový stav a uviedol, že oproti konaniu o správnom delikte bolo doplnené dokazovanie o presné nomenklátúrne zatriedenie oleja. Colný úrad podľa neho vychádzal z objektívneho zistenia minerálneho oleja v prevádzke žalobcu, ktorého nomenklátúrne zatriedenie nekorešpondovalo s minerálnym olejom, ktorý mal byť dodaný žalobcovi na základe ním predložených daňových dokladov. Poukázal na § 15 ods. 3 zákona č. 98/2004 Z.z. a navrhol zamietnutie žaloby.

15. Krajský súd na nariadenom pojednávaní, na ktorom sa účastníci konania od svojej dovtedajšej argumentácie v zásade neodchýlili, zamietol žalobu s odôvodnením, že colný úrad postupoval v súlade so zákonom č. 98/2004 Z.z., pretože žalobca nevedel preukázať pôvod ani spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, ktorý bol u neho zistený. Colný úrad síce nespochybnil pravosť predložených dokladov, ale údaje v nich uvedené neodrážali skutočnosť zistenú u žalobcu. Keďže po výzve colného úradu žalobca neodstránil nedostatky daňového priznania, boli podľa krajského súdu splnené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

### III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

#### A)

16. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 04.03.2016 (č.l. 64) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a súd prvého stupňa dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam.

17. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- žalobca zopakoval svoje skutkové aj právne argumenty uvedené v žalobe a na pojednávaní;
- krajský súd síce správne citoval ustanovenie § 12 ods. 2 písm. a/ zák. č. 98/2004 Z.z., ale subsumpciou zisteného skutkového stavu pod túto právnu normu vyvodil nesprávne právne závery;
- podľa žalobcu je neakceptovateľné, že vo vzťahu k totožnému minerálnemu oleju žalovaný v konaní o uložení pokuty dospel k záveru, že žalobca vedel preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia, no v konaní o vyrubení dane dospel k záveru, že jeho pôvod a spôsob nadobudnutia preukázať nevedel;
- ani colné orgány nevedeli s určitosťou zistiť v konaní o pokute, že deklarované nomenklátúrne zaradenie nekorešponduje so skutočnosťou;
- žalobca mazací olej riadne nadobudol od dodávateľa, na faktúre aj na dodacom liste bolo uvedené, že ide o technický olej KN27101993, krajský súd nespochybnil pravosť dokladov vystavených dodávateľom, avšak žalobcovi vytýka, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia minerálneho oleja a podsúva mu držbu iného minerálneho oleja, ako mu bol dodaný dodávateľom;
- poukázal na vecnú a časovú súvislosť, keď mu bol od dodávateľa dodaný minerálny olej v množstve 800 l a hneď na nasledujúci deň bol olej v tom istom množstve zistený v rámci výkonu daňového dozoru v priestoroch prevádzky žalobcu;
- žalobca nevie, ako inak mal uniesť svoje dôkazné bremeno, než preukázaním faktúry a dodacieho listu, z ktorých vyplýva pôvod aj spôsob nadobudnutia zisteného minerálneho oleja;
- samotné colné orgány určili nomenklátúrne zatriedenie odlišne, pričom žalobca namieta aj nepríslušnosť Colného úradu Bratislava, Oddelenia colných taríf;
- rozhodnutia finančných orgánov trpia vadami, ktoré odôvodňujú ich zrušenie: vychádzajú z

neprávneho právneho posúdenia veci (§ 250j ods. 2 písm. a/ O.s.p.); trpia vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p.); zistenie skutkového stavu je v rozpore s obsahom spisov a zároveň je nedostačujúce na posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. b/ a c/ O.s.p.).

18. Žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že sa zruší napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie a vec sa vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň požiadal o náhradu trov konania.

B)

19. Z vyjadrenia žalovaného zo 17.03.2016 (č.l. 60) vyplýva, že odvolacie námietky vyhodnotil ako obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi. Mal za to, že sú právne irelevantné a stotožnil sa s ich vyhodnotením krajským súdom. Poukázal na objektívnu zodpovednosť žalobcu, v zmysle ktorej sa preukazuje len objektívny stav, v tomto prípade, že bol u neho zistený minerálny olej, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevedel preukázať v súlade so zákonom č. 98/2004 Z.z., čím mu vznikla daňová povinnosť. Vo vzťahu k namietanej nepríslušnosti Colného úradu Bratislava poukázal na ustanovenie § 3 písm. b/ bod 1. a § 10 zákona č. 652/2004 Z.z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 <. O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 <. v spojení s § 246c ods. 1 <. O.s.p. a s § 492 ods. 2 <. zákona č. 162/2015 Z.z. <. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 <. O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa § 201 <. v spojení s § 250ja ods. 1 <. O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 <. O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 <. zákona č. 757/2004 Z.z. <. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože závery rozsudku krajského súdu vychádzajú z nižšie uvedených dôvodov z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 220 a § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňové rozhodnutie a vrátil vec žalobcovi na ďalšie konanie.

21. Najvyšší súd poukazuje na skutkový stav, ktorý si osvojil i krajský súd vychádzajúc zo zistení popísaných colným úradom i žalovaným na základe podkladov obsiahnutých v administratívnom spise. Skutkový stav nebol sporný medzi žalobcom a žalovaným v tom, že colný úrad vykonal miestne zisťovanie, pri ktorom zistil prítomnosť minerálneho oleja v množstve 800 l baleného v sudoch, z ktorého odobral vzorky a žalobca pri tomto miestnom zisťovaní predložil faktúru a dodací list od dodávateľa. Za nesporné taktiež treba považovať, že colný úrad vykonal prostredníctvom dožiadania dve expertízy odobratých vzoriek, pričom výsledným skutkovým zistením, z ktorého finančné orgány vychádzali, bolo nomenklatúrne zatriedenie minerálneho oleja s označením KN 27102031. Zároveň je nesporné, že na dodacom liste od dodávateľa je v popise tovaru uvedená nomenklatúra KN 27101993.

22. Na základe týchto zistení colný úrad urobil záver, že predložené doklady neprislúchajú predmetnému minerálnemu oleju, resp. nie sú s ním stotožnené. Následne colný úrad takto ustálený skutkový stav subsumoval pod ustanovenie § 12 ods. 2 písm. a/, resp. § 13 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z., čo ho viedlo k výzve žalobcovi na podanie daňového priznania, následne k výzve na jeho opravu a k určeniu dane podľa pomôcok. V celom spore o zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného (čo z povahy veci zahŕňa aj postup colného úradu) je rozhodujúcou otázkou práve to, či je u žalobcu naplnená hypotéza právnej normy obsiahnutej v citovaných ustanoveniach, teda či žalobca vie „preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia minerálneho oleja v súlade s týmto zákonom“.

23. Žalobca v podstate tvrdí, že predložením dokladov od dodávateľa uniesol dôkazné bremeno, pričom

poukazuje aj na časovú a vecnú súvislosť zistení, keď mu bol dodávateľom dodaný minerálny olej v množstve 800 l dňa 23.02.2012 a na nasledujúci deň bol olej v tom istom množstve zistený v priestoroch jeho prevádzky. Naopak žalovaný spolu s colným úradom (a prisvedčil im aj krajský súd) majú za to, že v dôsledku nesúladu označenia minerálneho oleja na dodacom liste s olejom dodatočne zisteným v sudoch žalobca nevie pôvod oleja preukázať.

24. Spor o výklad aplikovaného ustanovenia zákona sa týka dvoch otázok. Skutkovou otázkou je, či existuje pochybnosť, odkiaľ predmetný minerálny olej pochádza, teda od koho a akým spôsobom žalobca nadobudol u neho zistený minerálny olej. Odvolací súd konštatuje, že colné orgány svoj záver o nepreukázaní pôvodu a spôsobu nadobudnutia minerálneho oleja v súlade so zákonom. č. 98/2004 Z.z. založili iba na tom, že v dodacom liste je uvedené iné nomenklatúrne zatriedenie, ako prislúcha zistenému oleju. Colný úrad však netvrdí, že zistený olej nebol žalobcovi dodaný deklarovaným dodávateľom. Finančné orgány ani krajský súd teda vo svojich úvahách vôbec nespochybnili, že u žalobcu zistený minerálny olej bol naozaj dodaný dodávateľom uvedeným na predložených dokladoch a že tieto doklady sa vzťahujú práve na toto zistené množstvo minerálneho oleja. Záver o nepreukázaní pôvodu a spôsobu nadobudnutia oba colné orgány vyvodili iba z uvedenia nesprávnej nomenklatúry na faktúre (v tejto súvislosti sa vynára otázka, ako by finančné orgány postupovali, keby na dodacom liste nebola uvedená nijaká nomenklatúra, ale napríklad iba obchodný názov minerálneho oleja alebo všeobecné pomenovanie „olej“ a jeho množstvo). Nijaké ďalšie zistené okolnosti pritom nenasvedčujú tomu, že by žalobca akokoľvek manipuloval s dodaným olejom, prelieval ho, zamieňal či inak urobil jeho identitu spornou. Naopak, aj žalobcom zdôraznená časová súvislosť (kontrola jeden deň po dodaní) skôr svedčí o tom, že od dodávateľa kúpený olej sa nachádzal neporušený v pôvodných obaloch.

25. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by colný úrad vykonal miestne zisťovanie aj u dodávateľa, prípadne že by tento poprel pravosť žalobcom predložených dokladov, alebo že by tvrdil, že žalobcovi nikdy nedodal podobný minerálny olej. Je preto treba vychádzať zo skutkového zistenia, že predložené nadobúdacie doklady sú autentické, teda nie je pochybné, od koho nadobudol žalobca minerálny olej (jeho pôvod), ani to, akým spôsobom ho nadobudol (kúpna zmluva a súvisiace odovzdanie). Jediná nezrovnalosť sa týka uvedeného nomenklatúrneho označenia na dodacom liste oproti laboratórne zistenému nomenklatúrnemu zatriedeniu.

26. Právnou otázkou potom je, či tento nedostatok predložených dokladov (nesúlad deklarovanej nomenklatúry s faktickým stavom) odôvodňuje zdanenie osoby, u ktorej sa takýto olej našiel a ktorá doklady predložila. Odvolací súd poukazuje na všeobecnú právnu zásadu, že vo verejnom práve pri ukladaní sankcií alebo iných povinností má byť právny predpis dostatočne jasný, aby nevyvolával pochybnosti u jeho adresátov a aby neboli subjekty (v tomto prípade daňové subjekty) zbavené právnej istoty a predvídateľnosti vrchnostenských rozhodnutí. Keďže koncept právneho štátu (čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) predpokladá rozumného zákonodarcu, zrozumiteľnosť právnych noriem a predvídateľnosť rozhodnutí orgánov verejnej moci, odvolací súd má za to, že samotný spomenutý nesúlad deklarovanej a zistenej nomenklatúry minerálneho oleja nespôsobuje naplnenie hypotézy aplikovanej právnej normy („osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia minerálneho oleja v súlade s týmto zákonom“).

27. Iná by bola situácia, keby napríklad uvedený zákon presne ustanovil, aké sú spôsoby nadobúdania minerálneho oleja s tým, že nadobúdateľ je povinný zaobstarat' si sprievodné dokumenty obsahujúce aj (správne) nomenklatúrne označenie nadobudnutého oleja. V tejto súvislosti je irelevantné ustanovenie § 15 ods. 3 zákona č. 98/2004 Z.z., na ktoré ako právny argument odkázal žalovaný, pretože sa netýka nadobúdania minerálneho oleja, ale definuje „preukázateľne zdanený minerálny olej“. S ohľadom na obsah spisov a odôvodnenie rozhodnutí oboch finančných orgánov teda odvolací súd má za to, že došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci, keď finančné orgány pristupovali k žalobcovi ako k osobe, ktorá nevie preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja v súlade so zákonom č. 98/2004 Z.z. Odvolací súd pritom poznamenáva, že uvedený zákon žiadny špecifický postup pri preukazovaní pôvodu a spôsobu nadobudnutia minerálneho oleja nestanovuje.

28. Najvyšší súd zdôrazňuje, že právnym dôvodom pre vyrubenie dane podľa § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z. nie je zistenie rozdielu v nomenklatúrnom zatriedení minerálneho oleja, prípadne nezdanenie zisteného minerálneho oleja spotrebnou daňou, ale nepreukázanie pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia toho minerálneho oleja, ktorý bol predmetom zistenia a kontroly.

29. Správne nomenklatúrne zatriedenie minerálneho oleja je nesporne jednou z rozhodujúcich skutočností pre jeho zaťaženie spotrebnou daňou. Nesprávnosť v označení nomenklatúry spôsobená predávajúcim v prevodných dokladoch, ktorými nadobúdateľ pred colným úradom preukazuje pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja, však za daného legislatívneho stavu nerobí z nadobúdateľa daňovníka v zmysle § 13 ods. 2 písm. a/ zákona č. 98/2004 Z.z.

30. Keďže žalobca doložil doklady o kúpe minerálneho oleja v zistenom množstve od konkrétneho dodávateľa, niet pochyb o tom, že preukázal, od koho a ako nadobudol minerálny olej, ktorý bol u neho v deň nasledujúci po kúpe zistený. Fakt, že nomenklatúrne zatriedenie, ktoré si nadobúdateľ pri kúpe nemá ako preveriť, sa na základe laboratórneho skúmania v špecializovanom pracovisku finančnej správy ukáže ako nezodpovedajúce nadobúdacím dokladom, neznamená, že kupujúci pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja nepreukázal. Za týchto okolností by bolo od colného úradu rozumné očakávať, že po laboratórnom zistení vyššie uvedenej nezrovnalosti v nomenklatúrnom označení vykoná miestne zisťovanie u označeného dodávateľa, preverí vierohodnosť dokladov a tvrdení žalobcu, ako aj pôvod a spôsob nadobudnutia minerálneho oleja dodávateľom a jeho prípadné zdanenie.

31. Z administratívneho spisu (č.l. 15, resp. 24) bolo zistené, že konateľ dodávateľa tvrdil na ústnom pojednávaní dňa 02.10.2012, že predmetné doklady vypísala jeho krstná mama, ide o doklady vystavené dodávateľom, pričom v nich uvedený tovar bol dodaný žalobcovi a faktúru pravdepodobne účtovníčka zabudla zaúčtovať. V odôvodnení rozhodnutia sa však tomuto faktu finančné orgány nevenovali a rozhodnutie založili iba na vyššie uvedenej nezrovnalosti.

32. Žalobca dôvodne upozornil na rozporuplnosť v postupe finančných orgánov, ktorým v konaní o správnom delikte podľa § 42 ods. 2 písm. g/ zákona č. 98/2004 Z.z., ktorého skutková podstata sa prakticky zhoduje s právnym dôvodom vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 písm. a/ tohto zákona, postačovali žalobcom predložené nadobúdacie doklady preukazujúce pôvod predmetného minerálneho oleja a spôsob jeho nadobudnutia na zbavenie sa deliktuálnej zodpovednosti, zatiaľ čo v konaní o vyrubení spotrebnej dane na tom istom právnom základe totožné doklady na preukázanie tých istých skutočností nestačili. V tejto súvislosti odvolací súd podotýka, že definitívne colné zatriedenie zisteného minerálneho oleja Colným úradom Bratislava na základe výsledkov laboratórneho skúmania nemalo žiadny vplyv na dôkazný význam žalobcom predloženej faktúry a dodacieho listu vo vzťahu k preukázaniu pôvodu a spôsobu nadobudnutia minerálneho oleja.

33. Odvolací súd nespochybňuje verejný záujem na riadnom zdanení minerálnych olejov uvedených do voľného obehu, avšak musí sa tak stať na základe zákona, ktorého aplikácia bude jednoznačná a predvídateľná. V preskúvanom rozhodnutí došlo k nesprávnej aplikácii príslušných ustanovení zákona, keď bolo potvrdené rozhodnutie o zdanení minerálneho oleja u žalobcu podľa takého ustanovenia, ktoré nie je aplikovateľné na zistený skutkový stav.

34. S ohľadom na vyššie uvedené odvolací súd dospel k záveru, že v prejednávacom prípade neboli splnené podmienky pre určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 1 Daňového poriadku, pretože žalobcovi za vyššie opísaných okolností nevznikla daňová povinnosť a tým ani povinnosť podať či opraviť daňové priznanie. Najvyšší súd preto zmenil rozsudok krajského súdu, zrušil napadnuté rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie a vrátil vec na ďalšie konanie. Pri ďalšom postupe budú finančné orgány viazané právnym názorom odvolacieho súdu, podľa ktorého samotný nesúlad označenia nomenklatúry minerálneho oleja na dodacom liste s nomenklatúrnym zatriedením minerálneho oleja vyplývajúcim z výsledkov laboratórneho zisťovania nemožno za daných skutkových okolností považovať za nepreukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia minerálneho oleja v súlade so zákonom č. 98/2004 Z.z. ako dôvodu pre vznik daňovej povinnosti § 12 ods. 2 písm. a/ tohto zákona.

35. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu priznal podľa vyčíslenia jeho právneho zástupcu (na čl. 67) v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška“) vo výške 700,66 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140,- € z titulu náhrady iných trov konania.

36. Trovy konania pozostávajú z:

a) trov právneho zastúpenia, za úkony právnej pomoci:

- prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom (§ 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky) - 134,- € + režijný paušál 8,04 €;

- písomné podanie - žaloba zo dňa 23.12.2014 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 134,- € + režijný paušál 8,04 €;

- účasť na pojednávaní pred krajským súdom dňa 19.11.2015 (§ 13a ods. 1 písm. d/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný paušál 8,39 €;

- písomné podanie - odvolanie voči rozsudku zo dňa 04.03.2016 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 143,- € + režijný paušál 8,58 €;

- DPH 20 % zo sumy 583,88 € = 116,78 €.

b) iných trov konania:

- súdny poplatok 70,- € za žalobu;

- súdny poplatok 70,- € za odvolanie.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.