

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/61/2012
Identifikačné číslo spisu:	7012200190
Dátum vydania rozhodnutia:	19.06.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:7012200190.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu : U. Q., bytom v P. M. F., L. XXXX/XX, zastúpený Advokátskou kanceláriou JUDr. Ladislav Janči s r.o., so sídlom Dončova 1451/21, Ružomberok, za ktorú koná JUDr. Ladislav Janči, advokát, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Mierová 23, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 8153/2009 zo dňa 2. decembra 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/20/2012-23 zo dňa 1. augusta 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/20/2012-23 zo dňa 1. augusta 2012, p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej v texte rozhodnutia len krajský súd alebo súd prvého stupňa) zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutia a následne jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci mal preukázané, že žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní) zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Colného úradu Košice č. 73614/2008-5638,132PVL/2008 zo dňa 3. decembra 2008, ktorým Colný úrad Košice (ďalej colný úrad) určil žalobcovi podľa § 44 ods. 1,4 zákona č. 511/1992 Zb. a podľa zákona 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu (ďalej len zákon č. 105/2004 Z. z. alebo zákon o spotrebnej dani z liehu) za zdaňovacie obdobie 16. februára 2006 základ spotrebnej dane z liehu v množstve 4,4175 hl alkoholu a vyrubil mu spotrebnú daň z liehu v celkovej výške 4.149,66 eur z dôvodu, že nevedel v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z. preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia

liehu u neho zisteného, čím mu vznikla daňová povinnosť podľa § 12 ods. 2, písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z..

Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, správca dane - Colný úrad Košice, vydal platobný výmer č. 73614/2008-5638,132PVL/2008 zo dňa 3. decembra 2008 na tom skutkovom základe, že pri domovej prehliadke vykonanej dňa 16. februára 2006 policajným orgánom v rodinnom dome žalobcu na adrese P., S. B. XXXX/X bolo zistených celkom 4.411 hl alkoholu (neskôr pri opätovnom prepočte 4.4175 hl alkoholu); podľa výsledku odbornej expertízy - protokolu o skúške Colného laboratória Colného riaditeľstva SR č. VOE- 4865-4867/07 zo dňa 29. júla 2008 v 483 trojlitrových bandaskách sa nachádzali tekutiny s objemovou koncentráciou alkoholu 28,4 %, 30,8 % a 31,4 %; daňový dlžník podľa § 14 ods. 3 zákona č. 105/2004 Z. z. nepodal colnému úradu daňové priznanie najneskôr do troch pracovných dní nasledujúcich po vzniku daňovej povinnosti a v rovnakej lehote daň nezaplatil; Colný úrad Košice vyzval žalobcu na podanie daňového priznania v lehote 15 dní s tým, aby v rovnakej lehote daň aj zaplatil; žalobca nepodal daňové priznanie ani v lehote určenej vo výzve správcu dane; správca dane podľa § 42 zákona č. 511/1992 Zb. určil daň podľa pomôcok, ktoré mal k dispozícii alebo ktoré si sám zaobstaral, a to i bez súčinnosti s daňovým subjektom; správca dane vykonal miestne zisťovanie u F. Y., ktorého predmetom podnikateľskej činnosti bola výroba čistiaceho a nemrznúceho prostriedku na okná osobných motorových vozidiel značky „S.“ uvedeného na etikete zabezpečených bandasiiek GVD Trade Dúbrava, ktorý k svojim obchodným aktivitám uviedol, že firma GVDTRADE už nefunguje cca 5 rokov, nedochovali sa žiadne doklady pre stratu, k daným požiadavkám sa nevedel vyjadriť, na obchodného partnera U. Q. zo P. si nepamätá a ako odberateľov nemrznúcich zmesí uviedol iné spoločnosti; z archívu Daňového úradu Liptovský Mikuláš správny orgán prvého stupňa získal podnikové normy aj na výrobok značky „S.“ daňového subjektu F. Y., ktorý bol platiteľom spotrebnej dane z liehu od 1. januára 2000 do 1. novembra 2001; v bandaskách, ktorých držba bola zistená u daňového subjektu, sa nenachádzal čistiaci a nemrznúci prostriedok tak, ako ho vyrábala F. Y. GVD Trade; správca dane o určení dane podľa pomôcok vyhotovil dňa 10. októbra 2008 protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý spolu s výzvou na prerokovanie tohto protokolu doručil daňovému subjektu 14. októbra 2008 s tým, že za deň prerokovania protokolu bol určený 26. novembra 2008; dňa 26. novembra 2008 bol spracovaný dodatok k tomuto protokolu, ktorého obsahom bola oprava chyby pri matematickom sčítaní; daňový subjekt sa prerokovania protokolu dňa 26. novembra 2008 nezúčastnil z dôvodu dočasnej práceneschopnosti ani si na tento účel neurčil zástupcu. Ďalej krajský súd mal preukázané, že Colné riaditeľstvo SR v odôvodnení žalobou napadnutom rozhodnutí zotrvalo na skutkových zisteniach a ich právnom hodnotení správnym orgánom prvého stupňa. Konštatoval, že zodpovednosť žalobcu za existujúci stav - zistenie liehu v jeho priestoroch, ktorého pôvod alebo spôsob nadobudnutia podľa zákona č. 105/2004 Z. z. nevedel preukázať, je objektívna, ako aj, že v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia sa Colné riaditeľstvo SR vypořádalo s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu.

Krajský súd posudzoval zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného v intenciách ustanovení § 12 ods. 2, písm. a/ v spojení s § 14 ods. 3 zákona č. 105/2004 Z. z. a v spojení s § 42 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré citoval.

Krajský súd konštatoval, že v daňovom konaní bolo nepochybne preukázané, že dňa 16. februára 2006 bola v rodinnom dome žalobcu vykonaná domová prehliadka, pri ktorej bolo zistené skladovanie 483 kusov bandasiiek o objeme 3 litre označených etiketou „S.“ naplnených liehom s rôznou už uvedenou koncentráciou, s poukazom na to, že žalobca ako daňový subjekt v daňovom konaní okrem svojho tvrdenia, kedy a akým spôsobom nadobudol uvedený lieh, nepredložil a ani neoznačil žiaden relevantný objektívny dôkaz, ktorým by nepochybne preukázal svoje tvrdenie v súvislosti s nadobudnutím uvedeného liehu (zmesi) od výrobcu F. Y. a s poukazom na dôkazy - miestne zisťovanie u F. Y..

Nesúhlasil s námietkou žalobcu nedostatočného zistenia skutkového stavu a nesprávneho právneho postupu správcu dane. Podľa názoru krajského súdu vzhľadom na obsah písomného vyjadrenia F. Y. a výsledky miestneho zisťovania Daňovým úradom v Liptovskom Mikuláši opakovaným vypočutím tohto svedka by sa nepodarilo zistiť, či dodal alebo nedodal žalobcovi predmetné bandasky s liehom označené logom „S.“, v ktorej súvislosti poukázal na to, že k tejto žalobnej námietke žalobcu zaujal stanovisko aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 4Sžf/4/2010 zo dňa 29. septembra 2010, ktorým potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/163/2009-54 zo dňa 29. apríla 2010, ktorým rozhodnutím krajský

súd zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu Colného riaditeľstva SR zo dňa 7. septembra 2009 č. 56767/2008, ktorým v spojení s rozhodnutím Colného úradu Košice zo dňa 10. októbra 2008 č. 79/60918/08-5631 bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 62.508 Sk za správny delikt v zmysle § 47 ods. 1, písm. i/ zákona č. 105/2004 Z. z. z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z. pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu u neho zisteného. Krajský súd právny záver najvyššieho súdu uvedený v označenom rozhodnutí citoval. Ďalej krajský súd uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, na ktorom bolo dôkazné bremeno, preukázať skutočnosť, ktoré bol povinný preukazovať v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. a zákona č. 105/2004 Z. z., s poukazom na to, že žalobca na svoje tvrdenie žiaden hodnoverný dôkaz neoznačil, ani ho nepredložil.

Za nedôvodnú krajský súd považoval i námietka žalobcu, podľa ktorej bol správca dane povinný vo veci uskutočniť ústne pojednávanie, konštatujúc, že zo žiadneho ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva obligatornosť uskutočnenia ústneho pojednávania v daňovom konaní.

Ako nedôvodnú krajský súd vyhodnotil aj námietku žalobcu, ktorou namietal, že nemal možnosť oboznámiť sa so zmenou protokolu o určení dane podľa pomôcok. Uviedol, že správca dane dňa 26. novembra 2008 vyhotovil dodatok k protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorým opravil chybu pri matematickom sčítaní, keď v protokole o určení dane podľa pomôcok zo dňa 10. októbra 2008 nesprávne uviedol množstvo zisteného alkoholu prepočítaného na hektolitre alkoholu a teda nesprávny údaj 4,4111 hl a. opravil na údaj 4,4175 hl a., v dôsledku čoho aj vypočítaná daňová povinnosť sa upravila zo sumy 124.835 Sk na sumu 125.016 Sk, s poukazom na to, že žalobca pri prejednaní protokolu dňa 26. novembra 2008 mal možnosť oboznámiť sa aj s opravou protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorý mu bol doručený 14.10.2008, pretože sa a ani jeho zástupca nezúčastnili na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve zo dňa 10. októbra 2008, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu (§15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Nesúhlasil ani so žalobnou námietkou, v zmysle ktorej uložením daňovej povinnosti žalobcovi došlo k retroaktívnemu uplatneniu zákona č. 105/2004 Z. z., resp. že došlo k zániku práva správcu dane vyrubiť daň v zmysle § 45 zákona č. 511/1992 Zb.. Konštatoval, že vznik daňovej povinnosti u žalobcu v zmysle § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. je viazaný na deň zistenia liehu za situácie, že žalobca nevedel v momente zistenia liehu preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tohto liehu, s tým že vznik daňovej povinnosti u žalobcu nemožno viazať na moment jeho nadobudnutia (predmetný lieh žalobca podľa svojich tvrdení nadobudol v roku 2002), keď držba liehu, ktorého pôvod alebo spôsob nadobudnutia v súlade so zákonom žalobca nevedel preukázať, bola zistená dňa 16. februára 2006, t. j. už za účinnosti zákona č. 105/2004 Z. z., majú za to, že z uvedených údajov vyplýva, že správcovi dane ani nemohlo zaniknúť právo vyrubiť daň v päťročnej prekluzívnej lehote v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb..

Ako nedôvodnú krajský súd vyhodnotil aj námietku žalobcu o nedoručení platobného výmeru právneho zástupcovi žalobcu. Uviedol, že splnomocnenie zo dňa 19. septembra 2008 sa týkalo iba konania o uložení pokuty za správny delikt (konanie pod č.79/54086/2008), s poukazom na to, že žalobca splnomocnil svojho právneho zástupcu zastupovaním v daňovom konaní až plnomocenstvom zo dňa 29. januára 2009.

Záverom krajský súd konštatoval, že Colné riaditeľstvo SR sa v dôvodoch napadnutého rozhodnutia dôsledne vypořádalo so všetkými odvolacími námietkami žalobcu, ktoré boli obsahovo totožné so žalobnými námietkami, z ktorých dôvodov tvrdenie žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia Colného riaditeľstva SR pre nedostatok dôvodov považoval za nedôvodné, doplniac, že námietkou žalobcu týkajúcou sa nedodržania lehôt na vykonanie daňovej kontroly sa ani nemohol zaoberať, pretože u žalobcu daňová kontrola vykonaná nebola a spotrebná daň bola žalobcovi určená postupom podľa § 42 zákona č. 511/1992 Zb..

Dospejúc k záveru, že rozhodnutie Colného riaditeľstva SR ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa bolo vydané v súlade so zákonom, krajský súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k O.s.p.. Neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší

súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane podľa § 250j ods. 2, písm. a/ až e/ O.s.p. zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania.

Z dôvodov odvolania vyplýva, že žalobca považoval napadnutý rozsudok krajského súdu za nesprávny a v rozpore so zákonom. Nesúhlasil s rozhodnutím súdu prvého stupňa, ktorý nespochybnil postup žalovaného ani správcu dane, hoci podľa jeho názoru tieto orgány vychádzali pri svojich rozhodnutiach z nesprávne zisteného skutkového stavu a z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca predovšetkým namietal, že rozhodnutie prvostupňového súdu nie je odôvodnené ústavnou konformným spôsobom poukazom na § 157 ods. 2 O.s.p., tvrdiac, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je viac než zrejmé, že súd prvého stupňa sa nevysporiadal so žalobnými námietkami, keď neposkytuje odpoveď na zásadné otázky - nevykonanie navrhovaných dôkazov zo strany osoby, voči ktorej sa colné konanie viedlo, neuskutočnenie ústneho pojednávania so zachovaním znakov kontradiktórnosti konania, doslova nereagovanie na námietku protiústavnosti postupu colných úradov prejavujúca sa v retroaktívnom uplatnení zákona, premlčanie prejednávaneho deliktu, v ktorej súvislosti poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV ÚS 115/03 z 3. júla 2003. Výtýkal súdu prvého stupňa, že námietky žalobcu len označil za nedôvodné, bez toho, aby uviedol, prečo majú byť nedôvodné a bez toho, že by svoj názor reálne zdôvodnil a oprel o relevantné ustanovenie zákona.

Ďalej dôvodil, že rozhodnutie Colného úradu Košice č. 73614/2008-5638, 132PVL/2008 zo dňa 3. decembra 2008 je ako celok nepreskúmateľné, nedostatočne odôvodnené a vecne nesprávne. Vyslovil názor, že postup, ktorý predchádzal vydaniu predmetného rozhodnutia, je charakterizovaný tiež neúplným zistením skutkového stavu veci, nesprávnym vyhodnotením doposiaľ zhromaždených dôkazných prostriedkov s poukazom na § 29 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.. Za nesprávny považoval záver súdu prvého stupňa, že námietka nevykonania dokazovania v predpísanom rozsahu je neopodstatnená, namietajúc, že správca dane nevykonával dokazovanie v danej veci v intenciách § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., keď bez akéhokoľvek logicky prijateľného dôvodu nevypočul k veci za účasti žalobcu svedka F. Y., a to aj napriek tomu, že vykonanie tohto úkonu bolo žalobcom riadne navrhované, v ktorej súvislosti poukázal na § 42 a na § 15 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.. Ďalej namietal, že nebolo vykonané ústne pojednávanie, napriek tomu, že potreba jeho vykonania aj v rámci daného konania explicitne vyplýva z úst. § 11 a § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb.. Výtýkal súdu prvého stupňa, že evidentne opomenul aj znenie ustanovenia § 15 ods. 13 z. č. 511/1992 Zb., ktoré citoval. Tvrdil, že mu pred vydaním rozhodnutia nebolo umožnené oboznámiť sa s obsahom protokolu o určení dane a až z odôvodnenia namietaného rozhodnutia sa dozvedel, že protokol bol colným úradom zmenený. Za závažné pochybenie správcu dane považoval taktiež skutočnosť, že hoci žalobca mal pre dané konanie zvoleného právneho zástupcu, táto okolnosť bola doslova ignorovaná konajúcim orgánom, ktorý ani len namietané rozhodnutie nedoručil jeho zástupcovi, s poukazom na to, že správcovi dane muselo byť zrejmé, že žalobca sa dal zastupovať v celom colnom konaní, teda nielen v konaní, v rámci ktorého bolo rozhodované o spáchaní správneho deliktu, zdôrazniac, že pokiaľ mal správca dane pochybnosti v obsahu plnej moci, mal jej nedostatky pokúsiť sa odstrániť, dajúc do pozornosti, že každé mu doručované podanie colného úradu vo veci týkajúcej sa zaistenia nemrznúcej zmesi dňa 16. februára 2006 bolo označené inou spisovou značkou, považujúc uvedenie čísla konania na predloženej plnej moci len za formálnu náležitosť.

Ďalej dôvodil, že závery prvostupňového súdu o nepreukázaní spôsobu nadobudnutia liehu sú úplne nelogické a rovnako je hodnotená aj výpoveď svedka Y., majúca za to, že vo vzťahu k zaistenej nemrznúcej zmesi ide o nemrznúcu zmes vyrobenú legálne identifikovaným výrobcom a platiteľom spotrebnej dane z liehu a teda o zmes vyrobenú aj z liehu, ktorá bola v minulosti zdanená, namietajúc, že ak sa opätovne v danej veci vyrubuje spotrebná daň, koná sa tak v rozpore so zásadou zákazu dvojitého zdaňovania. Tvrdil, že pôvod zaistenej nemrznúcej zmesi bol preukázaný už vecným dôkazom, priamo zaistenou nemrznúcou zmesou, keď táto bola riadne zabezpečená etiketami výrobcu tohto výrobku, s poukazom na to, že spôsob nadobudnutia nemrznúcej zmesi bol žalobcom objasnený dostatočne jasne a zrozumiteľne aj v iných konaniach, teda že išlo o kúpu od výrobcu, ktoré tvrdenia neboli žiadnym dôkazom vyvrátené.

Ďalej namietal, že prvostupňový súd ani len náznakom nereagoval na výhradu, že záver o potrebe uplatnenia § 12 ods. 1 písm. a/ a ods. 3 zákona č. 105/2004 Z. z. je nesprávny, čo dokazuje

nepreskúmateľnosť jeho rozhodnutia. Výslovil názor, že úplne nelogicky vyznieva aj záver týkajúci sa identifikovania daňového dlžníka v danej veci, dôvodiac že ak bolo preukázané, kto nemrznúcu zmes vydal (výrobca označený na každom balení nemrznúcej zmesi, výrobca nepoprel že ide o jeho výrobok) aj s ohľadom na § 12 ods. 1 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. bolo možné ako daňového dlžníka označiť jedine subjekt identifikovaný ustanovením § 13 ods. 1 písm. a/, teda právnická alebo fyzická osoba, ktorá mu ako fyzickej osobe vydala lieh.

Za závažné pochybenie colného úradu a aj súdu prvého stupňa považoval, že v danej veci aplikovali zákon, ktorý nebolo možné uplatniť, pričom jednoznačne došlo minimálne k porušeniu zákazu retroaktivity pri uplatnení zákona, čo Ústava SR vylučuje. Tvrdil, že v čase, keď bola v roku 2002 nemrznúca zmes nadobudnutá, neexistoval zákon, ktorý by ukladal povinnosť preukazovať pôvod a spôsob nadobudnutia nemrznúcej zmesi považujúc v rozpore s princípom právnej istoty, ak by sa dôsledky novoprijatého zákona č. 105/2004 Z. z. mali uplatňovať aj k tým konaniam, ktoré boli uskutočnené pred 1. marca 2004. Ďalej uviedol, že v danej veci je opakovane doslova perzekvovaný a sankcionovaný za to, že v roku 2002 kúpil a neodložil si o tom doklad, hoci v čase keď tovar kupoval nebol zákon, ktorý by ukladal povinnosť takéto doklady uchovávať.

Ďalej tvrdil, že z ustanovenia § 45 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že ak by v danej veci bolo dané právo vyrubovať mu daň, potom takéto právo zaniklo najneskôr 31. decembra 2007, nakoľko žalovaný (zrejme žalobca) prijal uvedený tovar v roku 2002, vytýkajúc súdu prvého stupňa, že sa ani v tomto smere s jeho námietkou nevysporiadal. Nesúhlasil ani s názorom súdu prvého stupňa, ktorým odmietol jeho námietky o nezákonnosti daňovej kontroly, tvrdiac, že colné orgány uvedenú nemrznúcu zmes zaistili 16. februára 2006, colné konanie pred správnym orgánom prvého stupňa trvalo viac ako 2 a 3/4 roka, čo je nepripustné, v ktorej súvislosti poukázal na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010.

Výtýkal súdu prvého stupňa, že nezaujal náležité stanovisko ani k okolnosti, že rozhodnutie druhostupňového správneho orgánu zo dňa 7. septembra 2009, je ako celok procesné neudržateľné a odporujúce platnej právnej úprave s poukazom na to, že odvolací orgán o podanom odvolaní rozhodoval celé tri kalendárne roky, čo je úplne nezákonné a výsledkom takéhoto rozhodovania je nulitný akt aplikácie práva, považujúc takýto postup v príkrom rozpore s obsahom § 30a zákona č. 511/1992 Zb.. Dôvodil, že dôsledkom nevydania rozhodnutia v zákonom určenej lehote je jednoznačne zánik práva v danej veci rozhodnúť, preto konanie v danej veci malo byť zastavené, nakoľko podľa štrasburskej judikatúry konanie, ktoré zasahuje do práva účastníka na konanie v primeranej lehote je konanie, ktoré súčasne zasahuje do základných práv občana na spravodlivé konanie pred orgánom verejnej moci, s poukazom na to, že daňové konanie je potrebné vnímať ako jeden celok až do momentu jeho zavŕšenia konečným rozhodnutím, tvrdiac, že ak od zaistenia liehu 16. februára 2006 do rozhodnutia o odvolaní uplynula lehota takmer 6 kalendárnych rokov, ide o konanie nezákonné ako celok. Považoval viac ako zrejmé, že ani pochybenia prvostupňového orgánu neboli v rámci odvolacieho konania odstránené, čím nebol naplnený imperatív uvedený v § 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb..

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby dovolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu v celom rozsahu potvrdil. Uviedol, že skutkové a právne okolnosti daňového prípadu uvádzané žalobcom v odvolaní v zásade predstavujú opakované tvrdenia, ku ktorým sa už vyjadroval v predchádzajúcich daňových konaniach a v konkrétnom súdnom spore, v podobe písomných rozhodnutí, vyjadrení, resp. priamo na súdnom pojednávaní vo veci. K žalobcom vytýkaným nedostatkom voči vydanému rozsudku súdu uviedol, že žalobcovi neprislúcha posudzovať metodiku spracovania obsahu odôvodnenia rozhodnutia súdu, ani posudzovať obsahový význam slovného spojenia. Mal za to, že výsledný informačný obsah odôvodnenia rozsudku súdu je v subjektívnej aj objektívnej rovine zrejмый, jasný, pochopiteľný, komplexný a dostatočný.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je

dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušiť rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie - platobný výmer, prvostupňového správneho orgánu - Colného úradu Košice, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil daň z liehu v sume 4.149,66 eur za zdaňovacie obdobie 16. februára 2006 a odvolanie žalobcu zamietol. Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodoval s konečnou platnosťou o povinnosti žalobcu zaplatiť daň z liehu za zdaňovacie obdobie 16. februára 2006.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom a aby v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Zákonodarca v zákone č. 105/2004 Z. z. upravuje zdaňovanie liehu spotrebnou daňou (ďalej len "daň") na daňovom území (§ 1).

Podľa § 12 ods. 1, 2, 3 zákona č. 105/2004 Z. z. daňová povinnosť, ak tento zákon neustanovuje inak, vzniká uvedením liehu do daňového voľného obehu dňom a) vydania liehu právnickej osobe alebo fyzickej osobe, ktorá nie je oprávnená odoberať lieh v pozastavení dane, b) vlastnej spotreby liehu v daňovom sklade, c) prijatia liehu oprávneným príjemcom prepraveného na daňové územie v pozastavení dane, d) zistenia odcudzenia liehu v pozastavení dane alebo liehu oslobodeného od dane, e) zistenia chýbajúceho liehu 1. v pozastavení dane s výnimkou liehu uvedeného v § 7 ods. 2 písm. e/ a f/, 2. oslobodeného od dane s výnimkou množstva liehu pripadajúceho na výrobné straty, manipulačné straty, dopravné straty a na prirodzené úbytky, ak sú tieto straty uznané colným úradom, pričom takto uznané straty nesmú byť vyššie, ako sú normy strát liehu ustanovené všeobecne záväzným právnym predpisom vydaným podľa osobitného zákona, ako aj množstva liehu nenávratne zničeného v dôsledku nehody, havárie, technologickej poruchy alebo vplyvom vyššej moci, ak sú tieto straty uznané colným úradom na základe úradného zistenia a potvrdenia, f) vyňatia liehu z pozastavenia dane iným spôsobom, ako je uvedený v písm. a) až e), g) vyrobenia liehu mimo pozastavenia dane, s výnimkou prepracovania zahraničného tovaru v colnom režime aktívny zušľachtňovací styk v podmienenom systéme alebo v colnom režime prepracovanie zahraničného tovaru pod colným dohľadom a okrem získania liehu

regeneráciou užívateľským podnikom podľa § 11 ods. 17, ak takto získaný lieh použije na účely oslobodené od dane v súlade s vydaným odberným poukazom, h) prijatia colného vyhlásenia na prepustenie liehu do voľného obehu, ak na takéto prepustenie nenadväzuje pozastavenie dane, i) vzniku colného dlhu iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenia, j) prijatia liehu osobou uvedenou v § 37a ods. 2 alebo ozbrojenými silami iných štátov, ktoré sú stranami Severoatlantickej zmluvy a ich civilnými zamestnancami, na použitie v súvislosti s aktivitami podľa medzinárodnej zmluvy, ak na takéto prijatie nenadväzuje oslobodenie od dane podľa § 7 ods. 2 písm. h).

Daňová povinnosť vzniká aj dňom a) zistenia liehu, ktorý sa nachádza alebo ktorý sa nachádzal u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ak táto právnická osoba alebo fyzická osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako s vlastným, b) dodania alebo dňom použitia liehu oslobodeného od dane na iný ako určený účel.

Za deň zistenia skutočností podľa odseku 1 písm. d/ a e/ a odseku 2 písm. a/ sa považuje deň, keď tieto skutočnosti zistil colný úrad.

Podľa § 13 ods. 2, písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. daňovým dlžníkom pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 je právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu 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 liehom ako s vlastným.

Podľa § 45 ods. 1, 2, 3, 6, 8 zákona č. 105/2004 Z. z. colný úrad vykonáva daňový dozor, ktorým je výkon dozoru nad držbou a pohybom liehu, tlačou a distribúciou kontrolných známok, a tiež daňovú kontrolu. (§ 15 zákona č. 511/1992 Zb.)

Daňový dozor a daňovú kontrolu vykonáva colný úrad, v ktorého pôsobnosti má kontrolovaný subjekt sídlo alebo trvalý pobyt alebo v ktorého pôsobnosti sa nachádza kontrolovaný dopravný prostriedok, dopravný zásobník alebo kontrolovaný lieh.

Colný úrad pri daňovom dozore a daňovej kontrole je oprávnený a) vstupovať do každej prevádzkovej budovy, miestnosti, obydľia alebo nebytového priestoru, ktorý kontrolovaný subjekt používa aj na podnikanie s liehom, ako aj vstupovať do priestorov, o ktorých je známe alebo sa dá predpokladať, že sa v nich nachádza alebo sa môže nachádzať lieh, b) zisťovať stav zásob liehu a tovarov, ktoré sú určené alebo môžu byť použité pri výrobe liehu, a nariadiť vykonanie príslušnej inventúry, c) kontrolovať výrobné zariadenia, skladovacie zariadenia, prepravné obaly, zásobníky, kontajnery, cisterny a iné obaly, v ktorých sa nachádza alebo sa môže nachádzať lieh alebo tovary z neho vyrobené, d) vykonávať kontrolu použitia liehu oslobodeného od dane podľa príslušných ustanovení tohto zákona, zisťovať stav zásob tovarov vyrobených z liehu oslobodeného od dane, e) zastavovať vozidlá, ktoré prepravujú lieh alebo o ktorých sa dá predpokladať, že by mohli prepravovať lieh, zisťovať množstvo nimi prepravovaného liehu, kontrolovať prepravné doklady a kontrolu vyznačiť v týchto dokladoch, f) bezodplatne odoberať vzorky v prípadoch podľa písm. a) až e) v technologicky odôvodnenom množstve; spôsob odoberania vzoriek ustanoví všeobecne záväzný právny predpis, ktorý vydá ministerstvo podľa § 49 ods. 4, g) požadovať predloženie údajov a dokladov súvisiacich s činnosťou kontrolovaného subjektu, predloženie dokladov preukazujúcich tvrdenia kontrolovaného subjektu a všetkých dokladov uvedených v tomto zákone, h) zisťovať výrobné straty, manipulačné straty, dopravné straty a iné prirodzené úbytky liehu pri výrobe, spracovaní, skladovaní a preprave súvisiace s jeho fyzikálno-chemickými vlastnosťami a na základe dlhodobého sledovania v trvaní najmenej 12 mesiacov určiť výšku strát liehu v daňových skladoch a v užívateľských podnikoch pre jednotlivé druhy strát; podľa zistení podať návrh na úpravu platných noriem strát, vydaných podľa osobitného predpisu, i) zisťovať a preverovať normy spotreby liehu v podnikoch, ktoré používajú lieh oslobodený od dane podľa § 7 ods. 1, a na základe dlhodobého sledovania upraviť normy spotreby liehu.

Pri výkone daňového dozoru a daňovej kontroly je právnická osoba alebo fyzická osoba povinná strpieť výkon oprávnení colného úradu podľa odsekov 3 a 4.

Colný úrad podľa povahy skutočností zistených pri daňovom dozore vyhotoví zápisnicu alebo úradný záznam alebo vykoná daňovú kontrolu.

Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 105/2004 Z. z. na správu dane sa použije osobitný predpis (zákon č.

511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov) ak tento zákon neustanovuje inak.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutie správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa.

Zákonodarca v právnej norme § 12 ods.1 zákona č. 105/2004 Z. z. ustanovuje zákonné podmienky vzniku daňovej povinnosti daňového subjektu a určením dňa jej vzniku v zákonne predpokladaných prípadoch spojených s uvedením liehu do voľného obehu. Súčasne zákonodarca v právnej norme § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. ustanovuje zákonné podmienky vzniku daňovej povinnosti daňového subjektu v prípade zistenia liehu, ktorý sa nachádza alebo ktorý sa nachádzal u právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ak táto právnická osoba alebo fyzická osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s liehom ako s vlastným, pričom za deň zistenia týchto skutočností sa považuje deň, keď tieto skutočnosti zistil colný úrad (§ 12 ods. 3 zákon č. 105/2004 Z. z.).

Cieľom daňového dozoru, daňovej kontroly v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 105/2004 Z. z. je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátu. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že správne orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali, vykonali vo veci rozsiahle šetrenie v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Z uvedeného dôvodu nie je možné súhlasiť s tvrdením žalobcu, že vo veci colné orgány oboch stupňov nevykonali dokazovanie náležite a vo veci nezistili riadne skutkový stav.

Vychádzajúc zo skutkových zistení v danej veci odvolací súd dospel k zhodnému názoru ako súd prvého stupňa, že v danom prípade bolo preukázané, že domovou prehliadkou vykonanou v dome žalobcu dňa 16. februára 2006 bolo zistené skladovanie 483 kusov bandasiiek o objeme 3 litre označených etiketou „S.“ naplnených liehom s rôznou vyššie uvedenou koncentráciou, pričom žalobca ako daňový subjekt v čase zistenia a ani v rámci šetrenia colným úradom nevedel preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu nachádzajúceho sa v bandaskách nájdených v jeho rodinnom dome a i keď tvrdil, kedy a akým spôsobom nadobudol uvedený lieh a to že lieh nadobudol v roku 2002 od výrobcu F. Y., na pravdivosť resp. presvedčivosť svojho tvrdenia neoznačil a ani nepredložil žiaden relevantný objektívny dôkaz, ktorým by nepochybne preukázal svoje tvrdenie, pričom šetrením bolo zistené, že označený výrobca tvrdil, že firma GVDTRADE už nefunguje cca 5 rokov, nedochovali sa žiadne doklady pre stratu, k daným požiadavkám sa nevedel vyjadriť, na obchodného partnera U. Q. zo P. M. F. si nepamätal a ako odberateľov nemrznúcich zmesí uviedol iné spoločnosti. Súčasne z archívu Daňového úradu Liptovský Mikuláš boli zistené podnikové normy aj na výrobok značky „S.“ daňového subjektu F. Y., z ktorých vyplynulo, že uvedený výrobca bol platiteľom spotrebnej dane z liehu od 1. januára 2000 do 1. novembra 2001. Uvedené skutkové zistenia vyvracajú tvrdenia žalobcu o nadobudnutí predmetného tovaru od označeného výrobcu v roku 2002.

Zákonodarca v § 12 ods. 2, písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. vznik daňovej povinnosti a deň jej vzniku ustanovuje objektívne zistením liehu nachádzajúceho sa u fyzickej alebo právnickej osoby, ak táto nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z. a to bez ohľadu na to, či s ním nakladala alebo nakladá ako s vlastným. Žalobcu a to aj s poukazom na § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb. preukázanie skutočností a to pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z., zaťažovalo dôkazným bremenom, pričom žalobcovi ako subjektu nakladajúcim s liehom vyplývala povinnosť zabezpečovať evidenciu ohľadne zakúpenia alebo nakladania s liehom a jej uchovávanie aj z ust. § 47 zákona č. 105/2004 Z. z., keďže žalobca svoje tvrdenie, že predmetnú zmes obsahujúcu lieh zakúpil od výrobcu v roku 2002, nijak nepreukázal.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu z výsledkov vykonaného dokazovania je možné vyvodiť záver, že v

danom prípade žalobcovi vznikla daňovej povinnosti zaplatiť daň z liehu a to dňom zistenia liehu t. j. 16. februára 2006, keď pri domovej prehliadke vykonanej v jeho rodinnom dome boli nájdené bandasky s obsahom liehu, ku ktorému nevedel preukázať pôvod alebo spôsob jeho nadobudnutia.

Z uvedených dôvodov odvolací súd nesúhlasil s námietkou žalobcu nedostatočného zistenia skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci správcom dane a žalovaným, ako ani s tým, že by krajský súd jeho žalobným námietkam týkajúcim sa nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci nevenoval dostatočnú pozornosť a v odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa s nimi nevyporiadal. Krajský súd sa uvedenými žalobnými námietkami žalobcu v odôvodnení napadnutého rozsudku dostatočne zaoberal a zrozumiteľným spôsobom dal odpoveď na zásadné otázky namietané žalobcom v jeho žalobnom návrhu, na ktoré senát odvolacieho súdu súčasne poukazuje.

Odvolací súd nesúhlasil ani s ďalšími námietkami žalobcu, ktorými namietal, že rozsudok prvostupňového súdu nie je odôvodnený ústavne konformným spôsobom a pri jeho vydaní nebol dôsledne uplatnený postup vymedzený ust. § 157 ods. 2 OSP a to najmä z dôvodu, že sa súd dostatočne nevysporiadal s námietkami voči napadnutému správnomu rozhodnutiu a to nevykonanie žalobcom navrhnutých dôkazov, neuskutočnenie ústneho pojednávania so zachovaním znakov kontradiktórnosti, namietanie protiústavnosti postupu colných orgánov v retroaktívnom uplatnení zákona.

Senát odvolacieho súdu zistil, že najvyšší súd rozhodol ako odvolací súd v obdobnej veci rozsudkom sp. zn. 4Sžf/4/2010 zo dňa 29. septembra 2010, ktorým potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/163/2009-54 zo dňa 29. apríla 2010, ktorým rozhodnutím krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu Colného riaditeľstva SR zo dňa 7. septembra 2009 č. 56767/2008 a ktorým v spojení s rozhodnutím Colného úradu Košice zo dňa 10. októbra 2008 č. 79/60918/08-5631 bola žalobcovi uložená pokuta vo výške 62.508 Sk za správny delikt v zmysle § 47 ods.1, písm. i/ zákona č. 105/2004 Z. z. z dôvodu, že žalobca nevedel preukázať v súlade so zákonom č. 105/2004 Z. z. pôvod alebo spôsob nadobudnutia liehu u neho zisteného.

Vzhľadom k tomu, že k vyššie uvedeným odvolacím a žalobným námietkam žalobcu zaujal stanovisko už najvyšší súd v označenom rozhodnutí odvolací súd v preskúmvanej veci podľa § 250ja ods. 7 O.s.p. naň poukazuje a v nasledovnom znení z neho cituje:

„V konaní na správnych orgánoch bolo dokázané, že žalobca bol v čase spáchania správneho deliktu podnikateľom na základe živnostenského oprávnenia, pričom v predmete podnikania mal aj obchodnú činnosť a sám pri výsluchu vo svojej výpovedi uviedol, že predmetné bandasky s označením nemrznúca zmes do ostrekovačov „S.“ v objeme 3 litre predával za výhodnú cenu ďalším spotrebiteľom. V konaní bolo na žalobcovi, aby dôkazmi vyvrátil skutočnosti zistené správcom dane. Bez akýchkoľvek pochybností však bolo preukázané, že lieh zadržaný pri domovej prehliadke u žalobcu nemohol byť nemrznúcou zmesou do ostrekovačov „S.“, ale že ide o lieh, ktorý podliehal dani, a ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia nevedel žalobca správcom dane preukázať, a preto správca dane ako aj žalovaný správne postupovali, ak uložili žalobcovi za správny delikt spáchaný podľa § 47 ods. 1 písm. i/ zákona sankciu podľa § 47 ods. 2 písm. i/ zákona vo výške 62.508 Sk. Odvolací súd taktiež nezistil, že by pri vydávaní napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia bol porušený procesný predpis a procesné práva účastníka, ktoré by viedli k nezákonnosti alebo vecnej nesprávnosti žalobou napadnutého rozhodnutia. Žalobca sa dňa 22. septembra 2008 zúčastnil ústneho pojednávania v danej veci a navrhol ako dôkaz vypočúť F. Y., ktorý mu mal predmetnú nemrznúcu zmes do ostrekovačov „S.“ dodať. Z dožiadania Colného úradu Žilina prostredníctvom daňového úradu v Liptovskom Mikuláši je zrejmé, že F. Y. GVD Trade účtovnú evidenciu stratil a na obchodného partnera - U. Q., zo Spišskej Novej Vsi si nepamätá. Je teda nepochybné, že by sa opakovaným vypočutím svedka F. Y. nepodarilo zistiť, či dodal, alebo nedodal žalobcovi predmetné bandasky s liehom označené ako výrobky od GVD Trade s logom „S.“ - nemrznúca zmes do ostrekovačov, a ktoré ani v uvedenej objemovej miere 3 litre nevyrábala a to ani podľa výrobných noriem, a ani podľa príslušnej STN 66 0860. Tak ako uviedol v svojich rozhodnutiach aj správca dane a aj žalovaný a taktiež súd prvého stupňa u žalobcu ide o jeho objektívnu zodpovednosť za správny delikt a bolo preto jeho povinnosťou preukázať správcom dane opak. Keďže v

konaní podľa zákona č. 511/1992 Zb. platí zásada prejednávacia a nie zásada vyhľadávacia, nebolo povinnosťou správcu dane doplniť a vykonávať ďalšie dokazovanie vo veci. Podľa odvolacieho súdu sú žalobcove tvrdenia v danej veci iba účelovou obranou, s cieľom vyhnúť sa sankcii za nepreukázanie pôvodu a spôsobu nadobudnutia predmetného liehu, ktorý bol u neho zaistený a preto nezostávalo odvolaciemu súdu iné, než napadnutý rozsudok, ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli mať vplyv na posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods.1 OSP)."

Vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich zo súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis odvolací súd zhodne so súdom prvého stupňa považoval za nedôvodné aj námietky žalobcu, ktorými namietal postup správcu dane, keď vo veci neuskutočnil ústne pojednávanie, nedal mu možnosť oboznámiť sa so zmenou protokolu o určení dane podľa pomôcok a rozhodnutie nedoručil jeho právnenému zástupcovi.

Odvolací súd konštatuje, že zo žiadneho ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva obligatornosť uskutočnenia ústneho pojednávania v daňovom konaní a je na posúdení správcu dane, či vzhľadom na okolnosti daného prípadu ústne pojednávanie nariadi. Pokiaľ teda v danom prípade správca dane ústne pojednávanie nenariadil, nepostupoval v rozpore so zákonom.

Ďalej zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane žalobcovi doručil protokol s výzvou na vyjadrenie a s určením dňa jeho prerokovania, ku ktorému dátumu urobil opravu v protokole tak, že opravil len chybu pri matematickom sčítaní. Zo skutkových zistení teda vyplýva, že žalobca pri prejednaní protokolu dňa 26. novembra 2008 mal možnosť oboznámiť sa aj s opravou protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorý mu bol doručený 14. októbra 2008, pretože sa však na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve zo dňa 10. októbra 2008 nezúčastnil a ani si na tento úkon nezvolil zástupcu, sám sa zbavil práva prerokovania protokolu a tým aj oboznámiť sa s opravou jeho matematickej chyby.

Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca splnomocnením zo dňa 19. septembra 2008 splnomocnil právneho zástupcu iba v konaní o uložení pokuty za správny delikt - konanie pod č.79/54086/2008 a v preskúmanom konaní žalobca splnomocnil právneho zástupcu zastupovaním až plnomocenstvom zo dňa 29. januára 2009. Nebolo povinnosťou správcu dane vyzývať žalobcu na odstránenie väd plnomocenstva, keď z plnej moci zo dňa 19. septembra 2008 vyplynulo, kto ju predkladá, kto je splnomocnený ako právneho zástupcu účastníka a označenie konania, v ktorom sa plná moc zakladá.

Odvolací súd taktiež nesúhlasil s odvolacou a žalobnou námietkou, podľa ktorej uložením daňovej povinnosti žalobcovi došlo k retroaktívnemu uplatneniu zákona č. 105/2004 Z. z., ako aj že došlo k zániku práva správcu dane vyrubiť daň v zmysle § 45 zákona č. 511/1992 Zb.. Súd prvého stupňa správne konštatoval, že vznik daňovej povinnosti u žalobcu v zmysle § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. je viazaný na deň zistenia liehu, keďže žalobca v čase zistenia liehu nevedel preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tohto liehu. Pri aplikácii vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z. nie je možné vznik daňovej povinnosti žalobcu viazať k času jeho nadobudnutia, pretože zákonodarca vznik daňovej povinnosti ustanovuje ku dňu zistenia liehu, ktorého pôvod alebo spôsob nadobudnutia fyzická alebo právnická osoba nevedela preukázať v čase zistenia, a preto tvrdenie žalobcu, že predmetný lieh nadobudol v roku 2002, je právne bezvýznamné. Žalobca mal možnosť v priebehu správneho konania predložiť dôkazy alebo inak hodnoverným spôsobom preukázať držbu liehu u neho zisteného, ktorého pôvod alebo spôsob nadobudol v súlade so zákonom. Skutočnosť, že lieh bol u neho zistený v predmetných bandaskách, samo osebe nie je dôkazom o tom, že ich zakúpil od výrobcu označeného na etiketách týchto bandasiiek, ako aj že ich zakúpil v roku 2002. Keďže v danom prípade hodnoverným spôsobom svoje tvrdenia o nadobudnutí liehu nepreukázal, vznikla mu povinnosť zaplatiť daň z liehu v súlade s § 12 ods. 2 písm. a/ zákona č. 105/2004 Z. z.. Z uvedených

dôvodov vychádzajúc zo skutkových zistení správcovi dane v danom prípade ani nemohlo zaniknúť právo vyrubiť daň v päťročnej prekluzívnej lehote v zmysle § 45 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb..

Odvolací súd nesúhlasil ani s argumentáciou žalobcu o pochybení colného úradu a súdu prvého stupňa, že v danej veci aplikovali zákon, ktorý nebolo možné uplatniť, tvrdiac, že došlo minimálne k porušeniu zákazu retroaktivity pri uplatnení zákona, čo Ústava SR vylučuje, keďže v čase, keď bola v roku 2002 nemrznúca zmes nadobudnutá, neexistoval zákon, ktorý by ukladal povinnosť preukazovať pôvod a spôsob nadobudnutia nemrznúcej zmesi považujúc v rozpore s princípom právnej istoty, ak by sa dôsledky novoprijatého zákona č. 105/2004 Z. z. mali uplatňovať aj k tým konaniam, ktoré boli uskutočnené pred 1. marcom 2004.

Zo skutkových zistení v danej veci je zrejmé, že žalobca tvrdil, že predmetnú zmes zakúpil v roku 2002 ako fyzická osoba podnikateľ. Pokiaľ by sa teda aj vychádzalo z premisy, že žalobca predmetnú zmes zakúpil ako podnikateľ v roku 2002, bolo jeho povinnosťou viesť účtovnú evidenciu v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej zákon o účtovníctve). Zákonodarca v právnej norme § 32 ods. 1, písm. a/, b/ zákona o účtovníctve stanoví, že na účely tohto zákona sa za preukázateľný účtovný záznam považuje iba účtovný záznam, a/ ktorého obsah priamo dokazuje skutočnosť, b/ ktorého obsah dokazuje skutočnosť nepriamo obsahom iných preukázateľných účtovných záznamov. Súčasne zákonodarca v právnej norme § 35 zákona o účtovníctve ustanovuje, že účtovná jednotka je povinná zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu. Účtovná jednotka je tiež povinná zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia pred ich zneužitím, poškodením, zničením, neoprávnenými zásahmi do nich, neoprávneným prístupom k nim, stratou alebo odcudzením (§ 35 ods.1); účtovná jednotka je povinná uchovávať účtovnú dokumentáciu počas doby ustanovenej v odseku 3. Na nakladanie s účtovnou dokumentáciou sa vzťahujú všeobecné predpisy o archívnictve (§ 35 ods.2); účtovné záznamy sa uchovávajú takto: a) účtovná závierka, výkazy vybraných údajov z účtovných závierok podľa § 17a a 22 a výročná správa počas desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú, b) účtovné doklady, účtovné knihy, zoznamy účtovných kníh, zoznamy číselných znakov alebo iných symbolov a skratiek použitých v účtovníctve, odpisový plán, inventúrne súpisy, inventarizačné zápisy, účtový rozvrh počas piatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú (§ 35 ods. 3, písm. a/, b/). Z uvedenej právnej úpravy vyplýva, že žalobca ako podnikateľ bol v zmysle zákona o účtovníctve povinný uchovávať účtovné doklady o zakúpení tovaru, teda aj predmetnej zmesi najmenej 5 rokov nasledujúcich po roku nadobudnutia tovaru, t. j. ak tvrdil, že tovar zakúpil v roku 2002 po dobu do konca roka 2007. Teda v čase zistenia 16. februára 2006 bol povinný doklad o zakúpení predmetného tovaru - nemrznúcej zmesi S., uchovávať.

Odvolací súd sa nestotožnil ani s nesúhlasom žalobcu, ktorým namietal postup súdu prvého stupňa, keď odmietol jeho námietky o nezákonnosti daňovej kontroly, poukazom na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010. Vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že v danom prípade sa nevykonávala daňová kontrola v právnom význame zákonodarcom stanovená v § 15 zákona č. 511/1992 Zb., keď colný úrad ako správca dane vykonával zistenia postupom v zmysle § 45 zákona č. 105/2004 Z. z., pričom vychádzajúc z právnej úpravy v § 49 ods. 2 uvedeného zákona na správu dane sa použije osobitný predpis a to zákon č. 511/1992 Zb. len ak zákon č. 105/2004 Z. z. neustanovuje inak. Sledujúc účel zákonodarcu ustanovený v zákone č. 105/2004 Z. z. zdaňovanie liehu spotrebnou daňou na daňovom území a úpravu práv a povinností daňových subjektov pri nakladaní s liehom nevybavenie vecí v procesnej lehote nemôže mať za následok vyhnutie sa daňovej povinnosti daňového subjektu. Z uvedených dôvodov odvolací súd považoval námietky žalobcu za účelovú obranu. Pokiaľ žalobca poukázal na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III.ÚS 24/2010, v ktorom ústavný súd vyslovil záver, že ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý, tento sa na daný prípad nemôže vzťahovať, pretože sa týka dĺžky daňovej kontroly, pričom tak ako je uvedené vyššie v danom prípade nešlo o daňovú kontrolu v zmysle § 15 zákona č. 511/1992 Zb..

Vzhľadom k vyššie uvedenému odvolací súd nepovažoval odvolacie námietky žalobcu za relevantné k vyhoveniu jeho odvolacieho návrhu. Senát odvolacieho súdu dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia správne vyhodnotili v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal so zásadnými žalobnými námietkami. Taktiež sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca za určené zdaňovacie obdobie nesplnil zákonné podmienky, keď daň z liehu u neho zisteného, ktorého pôvod a spôsob nadobudnutia v čase zistenia nevedel preukázať, nezaplatil, neunesúc dôkazné bremeno o deklarovanom tvrdení.

Z dôvodov uvedených vyššie odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 a s § 219 ods. 1, 2 Os.p..

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1.mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.