

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/72/2019
Identifikačné číslo spisu: 7018200941
Dátum vydania rozhodnutia: 25.11.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeník
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7018200941.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeníka (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: P. C., nar. XX.XX.XXXX, A., zastúpený: JUDr. Helena Knopová, advokátka, Štúrova 20, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 680042746/2018/Vi zo dňa 15.08.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/140/2018-52 zo dňa 24.04.2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/140/2018-65 zo dňa 09.07.2019, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

1. Colný úrad Michalovce (ďalej aj len „prvostupňový orgán“) vykonal určenie spotrebnej dane z tabakových výrobkov podľa pomôcok v zmysle § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „daňový poriadok“). Svojim rozhodnutím č. 680018083/2018 zo dňa 29.03.2018 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu spotrebnú daň z tabakových výrobkov vo výške 44 747,19 euro, ktorá vznikla podľa § 11 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 106/2004 Z. z.“) a podľa § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z., za zdaňovacie obdobie 10.11.2016. Základom pre výpočet spotrebnej dane bol počet ks cigariet v spotrebiteľskom balení, t. j. 20 ks v celkovom množstve tabakových výrobkov 180 ks cigariet značky Marble v dĺžke tabakového povrazca do 80 mm vrátane a vážená priemerná cena cigariet za rok 2015, ktoré sa nepredávajú pod rovnakým obchodným názvom na

daňovom území, prepočítaná na počet ks cigariet v takomto spotrebiteľskom balení cigariet, t. j. 3,12 euro a ktorým je počet ks cigariet v spotrebiteľskom balení, t. j. 20 ks, v celkovom množstve tabakových výrobkov 470 100 ks cigariet značky LM Red Label, v dĺžke tabakového povrazca do 80 mm vrátane a cena cigariet za spotrebiteľské balenie cigariet na základe evidencie Finančného riaditeľstva SR v roku 2016, ktoré sa predávajú pod rovnakým obchodným názvom na daňovom území, t. j. 3,10 euro. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie, ktorému žalovaný svojím rozhodnutím č. 680042746/2018/Ví zo dňa 15.08.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) nevyhovel a potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

2. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že o vykonaní určenia spotrebnej dane z tabakových výrobkov podľa pomôcok vyhotovil prvostupňový orgán protokol o určení dane podľa pomôcok pod č. 680010210/2018 zo dňa 22.02.2018 (ďalej aj len „protokol“). Protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený žalobcovi dňa 26.02.2018, pričom žalobca bol vyzvaný, aby sa v lehote do 15 dní od doručenia výzvy písomne vyjadril k dodržaniu zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku. Vzhľadom na to, že žalobca sa nevyjadril, prvostupňový orgán vydal v súlade s § 68 ods. 2 a 5 daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný vo svojom rozhodnutí konštatoval, že zo spisového materiálu vyplýva, že príslušníci Kriminálneho úradu Finančnej správy SR dňa 10.11.2016 vykonali v rodinnom dome a na pozemkoch a v priestoroch k nemu patriacich na adrese A. vo vlastníctve žalobcu domovú prehliadku, pričom priamo v rodinnom dome a v príľahlej budove - murovanej šope, ktorá bola vo dvore rodinného domu, boli nájdené cigarety značky a v množstvách vyššie uvedených, pričom tieto cigarety neboli označené v súlade s platnými predpismi SR a teda išlo o cigarety bez kontrolnej známky. Cigarety boli odovzdané prvostupňovému orgánu, ktorý ich rozhodnutím č. 1695537/2016 zo dňa 11.11.2016 zabezpečil a umožnil žalobcovi, aby sa k predmetnej veci vyjadril, teda aby odstránil pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu cigariet, resp. aby preukázal spôsob ich nadobudnutia v súlade so zákonom o spotrebnej dani z tabakových výrobkov. Nakoľko žalobca tak neučinil, prvostupňový orgán vydal rozhodnutie č. 47880/2017 zo dňa 18.01.2017 o prepadnutí cigariet v prospech štátu, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 10.02.2017.

3. V zmysle § 11 ods. 2 písm. a) v spojení s ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. žalobcovi vznikla daňová povinnosť a v zmysle § 13 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. bol povinný podať daňové priznanie na spotrebnú daň z vyššie špecifikovaných cigariet. Žalobca nepodal daňové priznanie a to ani na základe výzvy zo dňa 03.03.2017. Prvostupňový orgán v súlade s § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku pristúpil k určení dane podľa pomôcok, o čom vyhotovil protokol. Poukazujúc na relevantné ustanovenia zákona č. 106/2004 Z. z. a daňového poriadku žalovaný konštatoval, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť a to dňom zistenia tabakových výrobkov, ktoré sa u neho nachádzali a pri ktorých nevedel preukázať ich pôvod alebo spôsob ich nadobudnutia v súlade so zákonom a to bez ohľadu na to, či nakladal s týmito tabakovými výrobkami ako s vlastnými. Žalobca tvrdil, že o cigaretách nevedel a uskladnil si ich u neho W. menom W., od ktorého kupoval zemiaky. Žalobca sa stal platiteľom dane a mal povinnosť podať prvostupňovému orgánu daňové priznanie a následne daň zaplatiť, čo však neurobil. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, ktoré oprávňovalo prvostupňový orgán určiť daň podľa pomôcok. Ďalej poukázal na spisový materiál obsahujúci výzvu na podanie daňového priznania zo dňa 03.03.2017, ktorá bola žalobcovi doručená dňa 08.03.2017, pričom obsahovala aj poučenie o následkoch nepodania daňového priznania. Konštatoval, že na podklade uvedeného boli splnené podmienky na použitie § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, pričom ako odvolací orgán bol v súlade s § 74 ods. 5 daňového poriadku povinný skúmať iba dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 daňového poriadku.

II.

4. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 7S/140/2018-52 zo dňa 24.04.2019 tak, že žalobu zamietol a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania.

5. V odôvodnení rozsudku krajský súd správne citoval § 11 ods. 2 písm. a), § 12 ods. 2 písm. a) a § 13 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. a § 15 ods. 2, § 48 ods. 1 písm. a), § 49, § 68 ods. 1, ods. 2 písm. c) a ods. 5 a § 74 ods. 5 daňového poriadku. Na základe preskúmaných rozhodnutí, ako aj administratívneho spisu mal za preukázané, že rozhodnutia prvostupňového orgánu resp. žalovaného boli vydané v súlade s platnou právnou úpravou. Správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a z neho vyvodili aj správny právny záver, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil, pričom dodal, že rozhodnutia zodpovedajú zákonu aj po ich formálnej stránke.

6. Žalobca v žalobe navrhoval zrušiť rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového orgánu alebo alternatívne znížiť výšku peňažného plnenia priznaného prvostupňovým rozhodnutím. Vzhľadom na to, že nikdy nenadobudol dotknuté cigarety, resp. o ich existencii nevedel, nikdy u neho nenastala situácia, že by nevedel preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov. Uvedol, že šopa, v ktorej boli tabakové výrobky nájdené, bola odomknutá a teda dostať sa do nej mohol ktokoľvek. V čase, kedy boli tabakové výrobky nájdené, nebol doma. Súčasne poukázal na zásadu, v zmysle ktorej je správca dane povinný zabezpečiť pravdivé, presné a úplné zistenie skutkového stavu a prihliadať na všetko, čo v súvislosti s vecou vyšlo najavo a v tejto súvislosti poukázal na prebiehajúce trestné konanie. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že ako odvolací orgán má preskúmovaciu právomoc v rozsahu kontroly dodržania zákonných podmienok pre postup určenia dane podľa pomôcok, pričom tento postup žalovaného korešponduje s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu SR uvedenou napr. v rozsudku sp. zn. 5Sžf/57/2015 alebo 8Sžf/24/2015. Spochybnil relevanciu tvrdenia žalobcu, že nájdené tabakové výrobky nie sú jeho s poukazom na relevantné ustanovenia zákona č. 106/2004 Z. z. a zdôraznil, že žalobca mal možnosť vyjadriť sa, odvolať sa a namietať týmto spôsobom v konaní o zabezpečení cigariet, alebo v konaní o prepadnutí cigariet, prípadne aj pri protokole. Daňové konanie je osobitným konaním vo vzťahu k trestnému konaniu. Ide o dva odlišné a nezávislé režimy spravované odlišnými princípmi a inštitútmi, pričom aj výsledky týchto konaní nie sú navzájom od seba závislé. Žalobca v replike zotrval na svojej predchádzajúcej argumentácii a nad rámec uviedol, že nie je zrejmé, z akého dôvodu bol on určený ako daňový subjekt s poukazom na tvrdenie, že v čase nájdenia cigariet nebol doma a že trestné konanie je vedené voči viacerým osobám. Žalovaný v duplike zotrval na svojej predchádzajúcej argumentácii a vo vzťahu k skutočnosti, že ako daňový subjekt bol určený žalobca uviedol, že tento do zápisnice o výsluchu zadržaného podozrivého po poučení uviedol, že v predmetnej veci k zisteným skutočnostiam nebude vypovedať. Okrem uvedeného poukázal na to, že žalobca mal právo odstrániť pochybnosti aj prostredníctvom vyjadrenia k rozhodnutiam o zabezpečení a prepadnutí cigariet, čo však nevyužil. Vo vzťahu k žalobcovej argumentácii ohľadom toho, že nikdy nenadobudol tabakové výrobky, ktoré sa u neho našli pri domovej prehliadke žalovaný uviedol, že v danom prípade je potrebné brať do úvahy držbu, ktorá predstavuje objektívny fyzický vzťah - moc osoby nad vecou, existenciu možnosti tejto osoby s vecou nakladať bez ohľadu na vôľový psychický stav osoby k nej, či na pohnútku, resp. zámer osoby ako s vecou naložiť. V tejto súvislosti poukázal aj na transpozíciu pojmu držba do zákona č. 106/2004 Z. z. na základe pôvodnej smernice Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 o všeobecnom systéme, držbe, preprave a kontrole tovarov podliehajúcich spotrebným daniam (Ú. v. ES L 076 23.3.1992, s. 1). Podľa žalovaného samotná existencia takejto držby bez ďalšieho stačí na to, aby naplnila skutkovú podstatu pre vznik daňovej povinnosti v zmysle § 11 ods. 2 písm. a) zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov.

7. Krajský súd na podklade vyhodnotenia vykonaných dôkazov jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti konštatoval, že zo skutkových zistení, tak ako boli premietnuté vo vykonaných dôkazoch v danom prípade, boli dodržané zákonné podmienky na použitie určenia dane podľa pomôcok v zmysle § 48 daňového poriadku. Žalobca ako daňový subjekt nepodal za dotknuté zdaňovacie obdobie daňové priznanie a to ani na výzvu správcu dane. Správca dane v nadväznosti na uvedené oznámil daňovému subjektu určenie dane podľa pomôcok a následne vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou bol súpis a vyhodnotenie pomôcok, na základe ktorých určil daň. Predmetný protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie doručený žalobcovi, ktorý sa však nevyjadril. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že pri určovaní dane podľa pomôcok sa neuplatňuje zásada súčinnosti, pričom k jeho aplikácii prichádza v prípade, ak si daňový subjekt neplní povinnosti. K určovaniu dane podľa pomôcok teda dochádza vtedy, ak daňovú povinnosť nie je možné stanoviť dokazovaním a v priebehu určenia

dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza a daňový subjekt už nemá právo ani preukázať svoje tvrdenia. Použitie pomôcok predstavuje náhradný spôsob určenia dane v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. V zmysle § 49 ods. 2 daňového poriadku je daňový subjekt oprávnený vyjadriť sa iba k dodržaniu zákonných podmienok na použitie určenia dane podľa pomôcok, teda či nastali skutočnosti, ktoré správcu dane oprávňovali zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok. Krajský súd konštatoval, že v priebehu daňového konania až po vydanie prvostupňového rozhodnutia žalobca neuviedol žiadne relevantné skutočnosti, ktoré by ho zbavovali daňovej povinnosti. K tvrdeniu žalobcu, podľa ktorého nebol vlastníkom tabakových výrobkov, poukázal na chápanie pojmu držba tak, ako uvádzal žalovaný. Tvrdenie žalobcu, že v čase domovej prehliadky nebol doma jednoznačne vyvracia obsah zápisnice o vykonaní domovej prehliadky. V súvislosti s námietkou žalobcu, že daňová povinnosť vznikla len jemu, hoci v trestnom konaní bolo obvinených viacero osôb, krajský súd poukázal na prísnu zásadu koncentrácie a na skutočnosť, že táto námietka bola žalobcom prvýkrát vznesená až v replike, pričom žalobca mal právo vyjadriť sa takýmto spôsobom už v priebehu administratívneho konania, počas ktorého síce poukazyval na existenciu trestného konania, avšak iba v súvislosti so žiadosťou o prerušenie konania a s tým, že nikdy nenadobudol tabakové výrobky. Okrem uvedeného sa krajský súd plne stotožnil s vyjadrením žalovaného, že daňové konanie je osobitným konaním.

8. K návrhu žalobcu na peňažnú moderáciu krajský súd uviedol, že túto nie je možné aplikovať na všetky peňažné plnenia. V prípade peňažného plnenia, ktoré je obsahom predmetného správneho rozhodnutia, v ktorom je vo výške peňažného plnenia vyjadrené plnenie si povinností daňového subjektu voči štátu (uloženia povinnosti zaplatiť spotrebnú daň z tabakových výrobkov - plnenie zákonnej daňovej povinnosti), nie je možné aplikovať inštitút peňažnej moderácie. V prípade opaku by totiž každé uloženie daňovej povinnosti v súlade so zákonom mohlo byť predmetom peňažnej moderácie, t. j. daňový subjekt, ktorý si riadne a včas nesplnil svoje daňové povinnosti a má ich plniť až na základe právoplatného správneho rozhodnutia príslušných daňových orgánov, by v prípade preukázania nepriaznivých majetkových a finančných pomerov mohol žiadať o zníženie daňovej povinnosti, čím by subjekty, ktoré si svoje daňové povinnosti splnia dobrovoľne, boli znevýhodnené. Okrem uvedeného krajský súd poukázal na to, že hoci je § 192 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „S.s.p.“) fakticky preklopením § 250i ods. 2 v spojení s § 250j ods. 5 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej aj len „O.s.p.“), právna úprava peňažnej moderácie obsiahnutá v O.s.p. účinnom do 30.06.2016 sa týkala výlučne rozhodnutí súkromnoprávnej povahy (§ 250i ods. 2 O.s.p. - občianskych, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov - rozhodnutie o spore alebo inej právnej veci podľa § 7 ods. 1 O.s.p. alebo o uložení sankcie). Uloženie daňovej povinnosti však má verejnoprávny charakter, preto nie je možné realizovať peňažnú moderáciu upravenú v § 192 S.s.p. voči rozhodnutiu, ktorým príslušný štátny orgán ukladá daňovému subjektu plnenie daňovej povinnosti vyplývajúcej zo zákona.

III.

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť navrhujúc, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie a aby bol žalobcovi priznaný nárok na náhradu trov konania.

10. Namietal nesprávne právne posúdenie veci, pričom argumentoval obdobným spôsobom ako v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Uviedol, že nikdy nenadobudol predmetné tabakové výrobky, v dôsledku čoho u neho nemohla nastať situácia, že by nevedel preukázať pôvod alebo spôsob ich nadobudnutia. Poukázal na svoje predošlé tvrdenie, že o ich existencii ani nevedel, pričom zdôraznil, že tabakové výrobky boli nájdené v šope pri jeho dome, ktorá nebola uzamknutá a mohol ich tam priniesť ktokoľvek. Správny výklad § 11 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. by mal byť taký, že daňová povinnosť vzniká osobe, ktorá býva, prípadne je fyzicky prítomná na mieste, kde boli zistené tabakové výrobky. Výrubenie dane by sa malo vzťahovať na subjekty, ktoré fyzicky nadobudli nesprávne označené tabakové výrobky, čo však nie je jeho prípad. V tejto súvislosti poukázal na

rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/83/2015 z 21.04.2016 a na rozsudok NSS ČR sp. zn. 9 Afs 59/2008 z 23.04.2009. Opätovne poukázal na súbežne vedené trestné konanie, ktoré má byť podľa žalobcu predbežnou otázkou vo vzťahu k daňovému konaniu a na to, že v čase nájdenia tabakových výrobkov nebol prítomný doma. Prebiehajúce trestné konanie je podľa žalobcu predbežnou otázkou a daňové konanie malo byť prerušené. Ďalej uviedol, že nie je výlučným vlastníkom priestorov, v ktorých boli nájdené tabakové výrobky a preto sa nestotožňuje s tým, že má byť určený ako daňový subjekt práve on.

IV.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že argumentácia v nej je totožná s argumentáciou uvedenou v žalobe. Stotožnil sa s rozsudkom krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

V.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd (§ 11 písm. g) S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu bez nariadenia pojednávania v súlade s § 455 S.s.p. a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu (sťažovateľa) nie je dôvodná.

13. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou jeho postupu. Okrem uvedeného je taktiež potrebné posúdiť, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis. V danom prípade treba brať do úvahy, že išlo o postup určenia dane podľa pomôcok. Žalovaný bol povinný postupovať podľa § 74 ods. 5 daňového poriadku, v zmysle ktorého ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, odvolací orgán sa obmedzí na prieskum dodržania zákonných podmienok na použité postupu určenia dane podľa pomôcok podľa § 48 <. daňového poriadku. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí. Kasačný súd konštatuje, že žalovaný postupoval podľa § 74 ods. 5 a v odvolacom konaní sa obmedzil na prieskum podmienok aplikácie § 48 daňového poriadku.

14. Ustanovenie § 48 ods. 1 daňového poriadku stanovuje tri situácie, resp. nekumulatívne podmienky, ktoré sú zákonným predpokladom pre uplatnenie postupu určenia dane podľa pomôcok, pričom týmito sú:

- a) ak daňový subjekt nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane,
- b) ak daňový subjekt nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo
- c) ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; ak nejde o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2 daňového poriadku.

Pokiaľ dôjde k splneniu čo i len jednej vyššie uvedenej podmienky, správca dane podľa § 48 ods. 2 daňového poriadku oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení. K vykonaniu určovania dane podľa pomôcok je príslušný správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie. Správca dane je podľa § 48 ods. 5 daňového poriadku povinný pri tomto postupe prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené. Správca dane podľa § 49 ods. 1 daňového poriadku vyhotoví protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie. Súčasťou protokolu je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň. Daňový subjekt je v zmysle § 49 ods. 2 oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie uvedeného spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy.

15. Kasačný súd na podklade spisového materiálu zistil, že žalobcovi vznikla podľa § 11 ods. 2 písm. a) v spojení s § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. daňová povinnosť za zdaňovacie obdobie 10.11.2016, nakoľko prostredníctvom domovej prehliadky bolo u žalobcu zistených 470 280 ks cigariet (bližšie špecifikovaných v rozhodnutiach prvostupňového orgánu a žalovaného), ktorých pôvod alebo

spôsob nadobudnutia nevedel preukázať. V nadväznosti na uvedené bol žalobca v zmysle § 13 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. povinný podať prvostupňovému orgánu daňové priznanie a zaplatiť daň v lehote 3 pracovných dní nasledujúcich po dni vzniku daňovej povinnosti. Nakoľko žalobca tak neučinil, prvostupňový orgán ho v zmysle § 15 ods. 2 daňového poriadku vyzval na podanie daňového priznania do 10 dní od doručenia výzvy spolu s poučením o následkoch nepodania, pričom táto výzva bola žalobcovi preukázateľne doručená prostredníctvom jeho vtedajšieho právneho zástupcu. Žalobca ani na výzvu prvostupňového orgánu nepodal daňové priznanie a po lehote zaslal vyjadrenie, v ktorom uviedol, že nenadobudol tabakové výrobky, patria jeho kolegovi a vedie sa trestné konanie, v ktorého dôsledku žiada daňové konanie prerušiť. Nepodaním daňového priznania ani na výzvu správcu dane bola naplnená podmienka podľa § 48 ods. 1 písm. a) daňového poriadku. Na základe uvedeného pristúpil správca dane k postupu určenia dane podľa pomôcok, o čom zaslal žalobcovi prostredníctvom jeho novej právnej zástupkyne oznámenie o začatí určovania dane podľa pomôcok, čím bola splnená zákonná podmienka v zmysle § 48 ods. 2 daňového poriadku. V priebehu určovania dane podľa pomôcok žalobca nepredložil žiadne doklady, ktorými by preukazoval pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov a preto prvostupňový orgán určil spotrebnú daň podľa pomôcok, ktoré mal k dispozícii v súlade s § 48 ods. 3 daňového poriadku. Následne prvostupňový orgán vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou bol súpis a vyhodnotenie pomôcok, na základe ktorých určil spotrebnú daň a spolu s výzvou na vyjadrenie ho zaslal žalobcovi, v súlade s § 49 ods. 1 daňového poriadku.

16. Dôvodom vyrubenia spotrebnej dane tabakových výrobkov určením podľa pomôcok bola skutočnosť, že žalobca ako subjekt dane nevedel preukázať pôvod a spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov, ktoré u neho boli zistené a nesplnil si povinnosť podať daňové priznanie a to ani na výzvu správcu dane. Kasačný súd konštatuje, že správca dane vykonal opakované úkony voči žalobcovi, ktoré preukazujú dodržanie zákonných podmienok na aplikáciu postupu určenia dane podľa pomôcok. Správca dane uviedol, na základe akých pomôcok a na akom základe určil spotrebnú daň a nakoľko sa riadne zaoberal argumentáciou žalobcu, ktorú vyhodnotil ako irelevantnú, čo aj riadne odôvodnil, tak použitie pomôcok pre rozhodnutie správcu dane bolo správne a v súlade so zákonom. Žalobca nespolupracoval so správcom dane a takýmto pasívnym postojom, aj vo vzťahu k nereagovaniu na rozhodnutia o zabezpečení a prepadnutí tabakových výrobkov, sa v zásade sám ukrátil o svoje procesné práva. V tejto súvislosti a s poukazom na citované ustanovenia zákona č. 106/2004 Z. z. a daňového poriadku možno konštatovať, že správca dane bol oprávnený pristúpiť k postupu určenia dane podľa pomôcok, nakoľko žalobca neposkytoval akúkoľvek súčinnosť a kasačný súd má za preukázané, že daňová povinnosť žalobcovi vznikla tak, ako sa uvádza v rozhodnutí prvostupňového orgánu resp. žalovaného.

17. Nad rámec posúdenia splnenia a dodržania zákonných podmienok na použitie § 48 daňového poriadku kasačný súd uvádza nasledovné. Žalobca v kasačnej sťažnosti, vychádzajúc zo svojej argumentácie v žalobe, opätovne namieta, že v jeho prípade nikdy neprišlo k nadobudnutiu tabakových výrobkov, nakoľko v čase zistenia tabakových výrobkov sa nenachádzal doma. K uvedenej námietke treba poukázať na časť administratívneho spisu, ktorým je zápisnica o vykonaní domovej prehliadky č. KÚFS-8/7066-V-2016 zo dňa 10.11.2016, ktorá jednoznačne vyvracia túto námietku žalobcu. Uvedená zápisnica je na každej strane podpísaná žalobcom, pričom tento podpis je verifikovateľný prostredníctvom skutočností, že korešponduje s ostatnými podpismi žalobcu uvedenými na podaniach, ktoré sa nachádzajú v spise. K námietke, že žalobca nikdy predmetné tabakové výrobky nenadobudol, kasačný súd poukazuje na odôvodnenie krajského súdu ako aj žalovaného, pričom dopĺňa, že treba brať do úvahy aj znenie aktuálnej smernice Rady 2008/118/ES zo 16. decembra 2008 o všeobecnom systéme spotrebných daní a o zrušení smernice 92/12/EHS (Ú. v. EÚ L 9, 14.1.2009, s. 12 - 30), ktorou sa zrušila a nahradila pôvodná smernica 92/12/EHS, z ktorej bol do vnútroštátnej legislatívy transponovaný pojem držba v širšom zmysle, aby zahŕňal akúkoľvek faktickú moc nad vecou, tovarom podliehajúcim spotrebnej dani a držiteľom takéhoto tovaru bol ktokoľvek, kto má takýto tovar u seba. V tejto súvislosti je potrebné brať do úvahy, že aktuálna smernica 2008/118/ES taktiež pracuje s pojmom držba, pričom neupustila od širšieho významu tohto pojmu tak, ako tomu bolo aj pri predchádzajúcej smernici 92/12/EHS. Pojem reflektujúci držbu je používaný aj v iných jazykových verziách smernice 2008/118/ES. Pre vyvodenie zodpovednosti na základe zistenia tabakových výrobkov u určitej osoby nie

je potrebné, aby táto osoba mala k predmetným tabakovým výrobkom vlastnicky vzťah alebo úmysel nakladať s nimi ako s vlastnými, naopak je postačujúce, ak má tieto tabakové výrobky v držbe resp. v detencii, ktorej obsah korešponduje so širším chápaním držby v zmysle vyššie uvedených smerníc. Detencia je totiž vyjadrením stavu, kedy osoba vykonáva faktickú moc nad vecou (obdobne ako držiteľ), avšak nakladá s vecou ako s cudzou. Osoba detentora tak spĺňa len objektívny prvok držby, ktorým je faktická moc nad vecou. Vychádzajúc z uvedeného a skutkových zistení správneho orgánu sa kasačný súd stotožňuje s posúdením danej situácie zo strany žalovaného, ako aj krajského súdu v tom zmysle, že daňová povinnosť vznikla žalobcovi, nakoľko nevedel preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov, ktoré boli počas domovej prehliadky nájdené v priestoroch, ktorých bol vlastníkom. Treba brať do úvahy aj to, že okrem neuzamknutej šopy patriacej žalobcovi, boli tabakové výrobky identických značiek (Marble, LM Red Label) nájdené aj v rodinnom dome žalobcu, čo v spojení s ostatnými dôkazmi značne spochybňuje argument, že do šopy mohol cigarety priniesť ktokoľvek a žalobca o ich existencii netušil.

18. Žalobca namietal, že vlastníkom priestorov, v ktorých boli nájdené tabakové výrobky, bola aj jeho manželka a preto mu nie je zrejmé, prečo len on bol určený ako daňový subjekt. V konaní pred krajským súdom žalobca taktiež namietal, že jedine on bol určený ako daňový subjekt, avšak s poukazom na súbežne vedené trestné konanie, nie na spoluvlastníctvo dotknutých priestorov s manželkou. Kasačný súd poukazuje na § 441 S.s.p., v zmysle ktorého neprihliada na túto námietku z dôvodu, že žalobca si túto neuplatnil v konaní pred krajským súdom. Novoty v kasačnom konaní zásadne nie sú prípustné a sprísnená zásada koncentrácia, ktorá sa uplatňuje v správnom súdnictve, nepripúšťa od určitého momentu konania uplatňovanie práva novôt. Pre rozhodnutie kasačného súdu sú skutkovým podkladom iba tie skutočnosti a dôkazy, ktoré účastníci konania, prípadne iné subjekty konania uviedli v konaní pred krajským súdom.

19. Žalobca poukázal na súbežne vedené trestné konanie. Vo vzťahu k tejto námietke sa kasačný súd stotožňuje so závermi krajského súdu, ako aj žalovaného, že ide o samostatné, nezávislé konanie, ktorého vedenie, ako aj výsledok je nezávislý od daňového konania z dôvodu odlišného účelu resp. objektu jednotlivých druhov konania, rozdielnej subjektívnej stránky, ktorá má byť v konaniach preukázaná, ako aj iných procesných režimov a s tým spojených rozličných princípov. Nakoľko výsledok daňového konania nie je podmienený výsledkom trestného konania, kasačný súd je presvedčený, že správca dane v tomto prípade postupoval v súlade so zákonom a prebiehajúce trestné konanie nemožno považovať ani za predbežnú otázku v zmysle § 22 daňového poriadku. Týmto ustanovením je upravené, že ak sa vyskytne pri správe daní otázka, ktorá nepatrí do kompetencie správcu dane a už o nej právoplatne rozhodol príslušný orgán, správa dane je týmto viazaný. Ak iný orgán nerozhodol, správca dane si môže o tejto otázke urobiť vlastný úsudok, pričom zákon túto možnosť vylučuje len vo vzťahu k otázkam, či a kým bol spáchaný trestný čin, priestupok alebo o osobnom stave občana. V danom prípade sa jednalo o vyrubenie spotrebnej dane, čo jednoznačne spadá do kompetencie správcu dane. Cieľom súbežného trestného konania je objasniť podozrenie zo spáchania trestného činu porušenia predpisov o štátnych technických opatreniach na označenie tovaru podľa § 279 Trestného zákona v súbehu s trestným činom nepovolenej výroby liehu podľa § 253 Trestného zákona, spoľahlivo zistiť páchatel'ov a uložiť im primeraný trest. Cieľom daňového konania však bolo chrániť finančné záujmy štátu prostredníctvom vyrubenia a výberu dane, ako tomu bolo v tomto daňovom konaní. Už len z takto rozdielneho cieľa jednotlivých konaní vyplýva, že prvostupňový orgán je pri zisťovaní skutkového stavu oprávnený brať do úvahy odlišné skutočnosti, aké by bral do úvahy orgán príslušný pre trestné konanie, nakoľko je sám schopný vyhodnotiť, ktoré skutkové podklady sú relevantné pre vydanie rozhodnutia. V tomto smere tak námietku žalobcu, že správca dane neprihliadaním na trestné konanie nezabezpečil úplné zistenie skutkového stavu a neprihliadal na všetko, čo vyšlo v súvislosti s vecou najavo, možno hodnotiť ako nedôvodnú.

20. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

21. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že

sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. nepriznal a žalovanému ich nepriznal, pretože mu právo na náhradu trov v konaní pred správnymi súdmi zásadne neprináleží.

22. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.