

Daňové judikáty

Patrik Benčík

Vzor citácie: Benčík, P. Daňové judikáty. Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., 2017. 401 s.

„Spravodlivosť je pevná a trvalá vôľa priznávať každému,
čo mu právom patrí“

Ulpianus Domitius

Daňové judikáty

Judikatúru zostavil JUDr. Patrik Benčík.

Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., apríl 2018. 401 s.

ISBN 978-80-8155-075-1

Výňatky z rozhodnutí súdov neprešli jazykovou úpravou.



www.eurokodex.sk

Prológ

Vážení a milí čitatelia,

začínate čítať odbornú publikáciu **Daňové judikáty**, ktorá obsahuje **50** daňových judikátov a je najkomplexnejším a najobsiahlejším kompilátom daňových judikátov v daňovej a právnej praxi. Autor advokát JUDr. Patrik BENČÍK v minulosti napísal publikáciu *Dane a súdne rozhodnutia*, ktorá vyšla vo vydavateľstve SEPI, s. r. o., Žilina. Prednášal pre Slovenskú komoru daňových poradcov (SKDP) a pracoval dva roky ako právnik oddelenia právnych služieb a daňovej exekúcie vtedajšieho Daňového riaditeľstva SR (v súčasnosti Finančné riaditeľstvo SR). Autor je v súčasnosti **14.** rok advokát, špecializuje sa na daňové kauzy a zastupoval klientov v cca **200** daňových súdnych sporoch.

Komparatívnou výhodou publikácie je, že **80 %** daňových judikátov vychádza z reálnej praxe autora ako advokáta a splnomocneného zástupcu daňových subjektov. Daňové judikáty nie sú teoretizovaním autora, ale sú odzrkadlením reálnej daňovej a právnej praxe. Headlinom publikácie je poskytnúť čitateľom praktickú pomôcku, aby sa vedeli hájiť v rámci výkonu daňovej kontroly, vo vyrubovacom konaní, odvolacom štádiu daňového konania, v daňovom exekučnom konaní a súdnom konaní. Čitatelia dostávajú k dispozícii manuál na obranu proti daňovému úradu všetkými disponibilnými právnymi prostriedkami vrátane súdnej ochrany a žalovania daňových rozhodnutí. Judikáty sú rozsudky Najvyššieho súdu SR a krajských súdov v daňových veciach. V čom je právna sila judikátov? Sú späté s praxou a riešia konkrétny problém. Napriek tomu, že judikát je výsledkom jedného konkrétneho súdneho sporu, jeho platnosť je často všeobecná. Judikát predstavuje interpretáciu zákona a v prípade legislatívneho vaku je preklenutím, dotváraním práva súdom. Daňový subjekt si môže prečítať, ako súd vyriešil analogický daňový prípad, ako je ten jeho. Zváži šance na úspech pred podaním žaloby na súd. Vo všeobecnosti platí, že daňové úrady sa žalôb boja. Judikát je silným presvedčovacím argumentom v daňovom spore. Je to preto, že podnikatelia sú na súdoch úspešnejší ako daniari.

Publikácia obsahuje abecedný zoznam kľúčových slov (ABC REGISTER), pomocou ktorého možno vyhľadať požadovaný judikát. Text judikátu si môže čitateľ podľa potreby zakomponovať do odvolania proti rozhodnutiu daňového úradu. Publikácia je zvlášť užitočnou pomôckou pri žalovaní daňových rozhodnutí. Každý judikát je identifikovaný právnym predpisom, kľúčovými pojmami, právnou vetou, ktorá tvorí gros judikátu, číslom konania rozsudku, aby sa naň čitateľ vedel odvolať, predmetom sporu, rozhodujúcim obdobím a výsledkom kauzy. Nasleduje CITÁCIA USTANOVENÍ ZÁKONA, ktorá obsahuje ustanovenia právnych noriem použiteľných v riešenom prípade. Treťou časťou je „Skutkový stav veci“, ktorý rozoberá argumentáciu žalobcu (daňového subjektu), ktorej oponuje žalované Finančné riaditeľstvo SR. Štvrtou časťou je Z ODŔODNENIA ROZSUDKU VYBERÁME. V tejto časti nájde čitateľ právny názor súdu na daňovú kauzu. Poslednou piatou časťou je KOMENTÁR AUTORA obsahujúci pohľad autora na interpretovaný prípad. V záujme zachovania daňového tajomstva sú judikáty spracované tak, aby účastníci konania zostali v anonymite.

Publikácia je napísaná podľa právneho stavu platného ku dňu 31. 3. 2018, pričom daňové judikáty sú publikované v relevantnom čase a dostupnosti informácií. Cieľovou skupinou čitateľov publikácie sú advokáti, daňoví poradcovia, audítori, účtovníci, ekonomickí a finanční riaditelia spoločností, daňové úrady a v neposlednom rade samotné daňové subjekty. Autor bude spokojný, ak dielo bude žiť vlastným životom, bude používané v daňovej a právnej praxi a pomôže daňovým subjektom brániť sa proti často nezákonnému postupu a rozhodnutiam daňových úradov a finančnej správy.

Obsah

Judikát č. 1	Prepadnutie liehu v prospech štátu a expertíza colného laboratória finančnej správy	1
Judikát č. 2	Odloženie vykonateľnosti rozhodnutia o prepadnutí veci v prospech štátu	16
Judikát č. 3	Prekvalifikovanie príjmov z podnikania na príjmy zo závislej činnosti	21
Judikát č. 4	Odloženie vykonateľnosti rozhodnutia a základné imanie 6 639 eur	29
Judikát č. 5	Rozsudok súdu v daňovej kauze nemožno napadnúť dovolaním	32
Judikát č. 6	Súd prikázal daňovému úradu vrátiť daňové doklady do 15 dní	36
Judikát č. 7	Reklama kontra sponzoring a koncert populárnej skupiny	45
Judikát č. 8	Daňový úrad zmeškal maximálnu 1-ročnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly	57
Judikát č. 9	Daňový úrad kamufloval ústne pojednávanie ako miestne zisťovanie	66
Judikát č. 10	Daňový úrad neumožnil daňovému subjektu nahliadnúť do administratívneho spisu	75
Judikát č. 11	Súd preferuje vykonanie dôkazov bezprostredným spôsobom	83
Judikát č. 12	Porušenie práva daňového subjektu dávať svedkom otázky pri ústnom pojednávaní	93
Judikát č. 13	Prerušenie daňovej kontroly a žaloba o ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy	105
Judikát č. 14	Daň určená podľa pomôcok a nepredloženie účtovníctva daňovému úradu	116
Judikát č. 15	Pokuta za nesplnenie oznamovacej povinnosti o nezdanených platbách	129
Judikát č. 16	Krádež výkovek a prerušenie daňovej kontroly	137
Judikát č. 17	Príjmy z prenájmu a výdavky nezaúčtované v účtovníctve daňovníka	149
Judikát č. 18	Pro forma zmena rozhodnutia odvolacím orgánom	155
Judikát č. 19	Honorár za právne služby a poplatok za registráciu internetovej domény ako daňové výdavky	161
Judikát č. 20	Zmeškanie 15-dňovej úložnej lehoty a 2-mesačnej lehoty na podanie žaloby	170
Judikát č. 21	Nepriзнание trov právneho zastúpenia za vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného	177
Judikát č. 22	Advokáti majú monopol na zastupovanie v daňových kauzách	181
Judikát č. 23	Zmeškanie lehoty 3 pracovných dní na vyčíslenie trov právneho zastúpenia	185
Judikát č. 24	Výsluch svedka českým finančným úradom na žiadosť slovenského daňového úradu	189
Judikát č. 25	Merchandisingová kampaň a odpočet dph	198

Judikát č. 26	Žaloba proti nečinnosti daňového úradu a vyčerpanie prostriedkov právnej ochrany	213
Judikát č. 27	Dôkazné bremeno správcu dane a daňový podvod na dph	219
Judikát č. 28	Inštalácia kotolne do stavby a transformácia hnutelnej veci na nehnuteľnosť	225
Judikát č. 29	V administratívnom spise absentovalo 23 z 24 zapisníc z miestneho zisťovania	235
Judikát č. 30	Odpisy kotolne a daňové náklady	242
Judikát č. 31	Export dlažby do českej republiky a nadmerný odpočet dph	252
Judikát č. 32	Odloženie vykonateľnosti rozhodnutia a zmeškanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly	261
Judikát č. 33	Zodpovednosť štátu za škodu spôsobenú nezákonným daňovým rozhodnutím	264
Judikát č. 34	Prekvalifikovanie príjmov zo zmluvy o dielo na príjmy zo závislej činnosti	271
Judikát č. 35	Odklad vykonateľnosti daňového rozhodnutia a riziko daňovej exekúcie	276
Judikát č. 36	Nulitnosť daňového rozhodnutia	279
Judikát č. 37	Súd akceptoval žalobu proti predbežnému opatreniu daňového úradu	288
Judikát č. 38	Pokuta za nepodanie daňového priznania vyrubená daňovému subjektu v konkurze	294
Judikát č. 39	Súd stopol obnovu konania v správnom súdnictve	299
Judikát č. 40	Obligatórne právne zastúpenie v daňových kauzách	303
Judikát č. 41	Reklama a sponzoring motocyklového pretekára	308
Judikát č. 42	Colný úrad vyzval spoločnosť na zloženie daňovej zábezpeky	315
Judikát č. 43	Prevzatie protokolu z daňovej kontroly predposledný deň úložnej lehoty	322
Judikát č. 44	Žaloba o náhradu škody spôsobenej nezákonným rozhodnutím štátneho orgánu	329
Judikát č. 45	Poradenstvo za paušálnu odmenu a odpočet dph	340
Judikát č. 46	Správca budovy odpočítal dph zo stavebných prác namiesto športového streleckého klubu	349
Judikát č. 47	Nerešpektovanie práva daňového subjektu dávať svedkom otázky na ústnom pojednávaní	355
Judikát č. 48	Žaloba o náhradu škody proti štátu a podielová odmena za daňové poradenstvo	361
Judikát č. 49	Súd akceptoval znalecký posudok z trestného konania v daňovom konaní	372
Judikát č. 50	Daňový úrad obvinil daňový subjekt z daňového podvodu	381
ABC REGISTER		390
Register – DAŇOVÉ JUDIKÁTY 2017		393

Judikát č. 1

PREPADNUTIE LIEHU V PROSPECH ŠTÁTU A EXPERTÍZA COLNÉHO LABORATÓRIA FINANČNEJ SPRÁVY

Právny predpis: ZÁKON O SPRÁVE DANÍ (DAŇOVÝ PORIADOK)

Kľúčové pojmy: zabezpečenie tovaru (liehu)
prepadnutie liehu v prospech štátu
spotrebná daň z liehu
colné laboratórium finančnej správy
akreditované skúšobné laboratórium

Vzhľadom na okolnosti zabezpečenia tovaru, t. j. absenciu dokladov preukazujúcich identifikáciu tovaru, spôsob jeho nadobudnutia pri vykonanom miestnom zisťovaní, dospel súd k záveru, že zabezpečenie vecí bolo dôvodné. Súd poukazuje na skutkový stav, že vzhľadom na diametrálnu odlišnosť záverov expertízy colného laboratória finančnej správy a laboratórnej analýzy akreditovaného skúšobného laboratória nie je možné akceptovať hodnovernosť analýzy vo vzťahu k identifikácii vzorky testovaného liehu, keďže došlo k porušeniu colnej uzávery. Podľa názoru súdu pri porušení colnej uzávery musí byť prítomný poverený zamestnanec správcu dane, ak má byť postup považovaný za zákonný a má byť nespochybniteľne potvrdená identifikácia vzorky, hodnovernosť a objektivita získaných informácií. Napriek tomu, že išlo o testovanie realizované nezávislým laboratóriom, porušenie colného uzávery v neprítomnosti zamestnanca správcu dane má za následok, že výsledky laboratórnej analýzy nepostačujú žalobcovi, aby preukázal identifikáciu zabezpečeného tovaru (liehu) bez ďalších pochybností.

(Rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k.: 1s/45/2014 zo dňa 16. 12. 2014)

Predmet sporu:

Colný úrad zabezpečil žalobcovi 10 tisícilitrových nádob liehu s odôvodnením, že ide o lieh, ktorý má byť zdanený spotrebnou daňou z liehu. Žalobca oponoval, že ide o denaturovaný lieh, ktorý nepodlieha zdaneniu spotrebnou daňou. Správca dane vydal rozhodnutie o zabezpečení liehu, proti ktorému sa daňový subjekt odvolal. Odvolací orgán potvrdil prvostupňové rozhodnutie colného úradu. Následne celý proces vstúpil do druhej fázy a správca dane vydal rozhodnutie o prepadnutí tovaru v prospech štátu. Proti tomuto rozhodnutiu sa spoločnosť s ručením obmedzeným odvolala. Finančné riaditeľstvo SR potvrdilo prvostupňové rozhodnutie colného úradu, a preto žalobca napadol právoplatné rozhodnutie žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia. V súdnom konaní riešil súd otázku existencie dvoch expertíz s diametrálne odlišným záverom. Podľa expertízy colného laboratória finančnej správy zabezpečená vzorka liehu je liehom s obsahom alkoholu cca 96 %, a preto má byť zdanená spotrebnou daňou z liehu. Žalobca na vlastné náklady zabezpečil expertízu akreditovaného skúšobného laboratória. Podľa laboratórnej analýzy ide o rektifikovaný denaturovaný etanol, ktorý nepodlieha zdaneniu spotrebnou daňou z liehu. Úlohou súdu bolo zodpovedať otázku, či pri existencii dvoch diametrálne odlišných expertíz mala byť zrealizovaná v poradí tretia expertíza, a to na náklady finančnej správy, resp. na ťarchu účtu žalobcu. Súd sa priklonil k názoru, že tretiu expertízu mal zabezpečiť žalobca na vlastné náklady za súčinnosti finančnej správy.

Druh dane:	spotrebná daň z liehu
Kontrolované zdaňovacie obdobie:	december 2012
Žalobca:	spoločnosť s ručením obmedzeným
Výsledok sporu:	Žalobca súdny spor p r e h r a l .

CITÁCIA USTANOVENÍ ZÁKONA:

1. *Zamestnanec správcu dane môže zabezpečiť vec nevyhnutne potrebnú na preukázanie skutočností pri správe daní. Toto opatrenie sa využije najmä vtedy, ak chýba riadne preukázanie spôsobu nadobudnutia veci, ich množstva, ceny, kvality alebo riadneho usporiadania finančných povinností v súvislosti s ich dovozom alebo nákupom. Daňový úrad alebo colný úrad môže zabezpečiť tovar podnikateľovi, ktorý predáva tovar na území Slovenskej republiky a nemá na predajnom mieste elektronickú registračnú pokladnicu podľa osobitného predpisu. (§ 40 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v platnom znení - ďalej aj „daňový poriadok“ alebo „zákon č. 563/2009 Z. z.“, znenie účinné od 1. 12. 2012.)*

2. *Správca dane, ktorý vec zabezpečil vydá rozhodnutie o prepadnutí veci okrem dopravného prostriedku zabezpečeného podľa § 40 ods. 3, ak daňový subjekt v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení veci neodstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu veci, alebo do 15 dní od vykonania expertízy podľa § 40 ods. 2, ktorej výsledky preukázali odôvodnenosť zabezpečenia veci. Ak sú pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu veci, odstránené len čiastočne, správca dane vydá rozhodnutie o prepadnutí veci, pri ktorej neboli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k jej zabezpečeniu, pričom vec, pri ktorej boli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k jej zabezpečeniu, sa vráti, ak to jej povaha a osobitný predpis pripúšťa, o čom sa spíše zápisnica. (§ 42 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., znenie účinné od 1. 1. 2013.)*

SKUTKOVÝ STAV DAŇOVEJ VECI:

Žalobou zo dňa 22. 5. 2014 sa žalobca domáha preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. 3. 2014 spolu s rozhodnutím Colného úradu Prešov zo dňa 10. 12. 2013 o prepadnutí tovaru 10 ks 1000-litrových nádrží s obsahom čirej tekutiny s vôňou liehu v prospech štátu, ktoré žiadal zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie a priznať náhradu trov konania. Žalobu odôvodnil tým, že dňa 18. 12. 2012 Colný úrad Prešov, Stanica colného úradu Bardejov, vydal rozhodnutie o zabezpečení tovaru, ktorým bol vodičovi kamiónu zabezpečený tovar, 10 ks 1 000-litrových nádrží s obsahom tekutiny s vôňou liehu, pri ktorom sa odbornou expertízou v Colnom laboratóriu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „CL FR SR“) preukázalo, že ide o 10 ks 1 000-litrových nádrží s obsahom alkoholu 96,29 %. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, ktorému nebolo vyhovené, a Colný úrad Prešov, Stanica colného úradu Bardejov, vydal dňa 30. 7. 2013 rozhodnutie o prepadnutí veci. Rozhodnutím Colného úradu Prešov zo dňa 10. 12. 2013 bolo odvolanie žalobcu proti správne rozhodnutiu prvého stupňa zamietnuté a rozhodnutie colného úradu bolo potvrdené. Aj proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, ktorému žalovaný nevyhovel a rozhodnutím zo dňa 27. 3. 2014 potvrdil rozhodnutie Colného úradu Prešov o prepadnutí veci, ktoré je predmetom súdneho preskúmania v tomto konaní.

Žalobca uviedol, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané v rozpore s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“), keďže postupom žalovaného došlo k ukráteniu žalobcu na jeho právach. Vzhľadom na to, že aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, Colného úradu Prešov, trpí rovnakými nedostatkami, žalobca žiada preskúmať a následne zrušiť aj toto rozhodnutie.

Žalobca namietal, že už prvotný úkon správneho orgánu, proces zabezpečenia tovaru, prebehol nezákonne, čím tak následne všetky súvisiace úkony správneho orgánu vykazujú znaky nezákonnosti. Pri miestnom zisťovaní dňa 17. 12. 2012, pri ktorom došlo k zabezpečeniu tovaru, nebol prítomný konateľ spoločnosti, resp. iná oprávnená osoba žalobcu. Tovar bol odňatý za prítomnosti vodiča, ktorý bol vystavený dlhotrvajúcemu výsluchu a nátlaku zo strany správneho orgánu. Ten tiež nebol permanentne osobne prítomný pri odoberaní vzoriek zo zabezpečeného tovaru, a tak nie je objektívne preukázateľné, že odobrané vzorky pochádzajú skutočne z prevážaného a následne zabezpečeného tovaru vo vlastníctve žalobcu. Rovnako nebol správny postup správneho orgánu, ktorý rozhodnutie o zabezpečení tovaru adresoval vodičovi, ktorý nie je a nebol majiteľom tovaru.

Žalobca už v priebehu správneho konania preukázal legálnosť nadobudnutia tovaru faktúrou od dodávateľa, ktorou je žalobcovi fakturovaných 10 000 litrov rektifikovaného denaturovaného etanolu. Tento daňový doklad bol správne orgánu žalobcom predložený štvrtý deň od zabezpečenia tovaru. Námetka colného úradu, že tento daňový doklad nebol vystavený v súlade so zákonom, keďže popis tovaru tam uvedený bol v poľskom jazyku a faktúra nebola k dispozícii už pri realizácii prepravy, nemožno pripísať na vinu žalobcovi, ktorý následne na svoje náklady dal vyhotoviť úradný preklad daňového dokladu, ktorý bol správne orgánu predložený v lehote 15 dní od uskutočnenia zdaniteľného plnenia, t. j. v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Vo vzťahu k odbornej expertíze zadržaného CL FR SR bolo konštatované, že ide o lieh, ktorý je potrebné zdaňovať spotrebiteľskou daňou z liehu, pričom obsah alkoholu bol vyčíslený na 96,29 %. Žalobca v tejto súvislosti poukazuje na to, že predmetné laboratórium v čase vykonania analýzy nedisponovalo platnou akreditáciou, ktorá bola udelená až 21. 1. 2013, t. j. 17 dní po vykonanej analýze. Doklad o akreditácii laboratória nebol žalobcovi v priebehu konania vydaný ani po opakovaných výzvach. Na druhej strane, v analýze, ktorú dal žalobca na vlastné náklady vyhotoviť u certifikovaného laboratória, sa konštatuje, že ide o všeobecný denaturovaný lieh podľa prílohy č. 1 vyhlášky Ministerstva financií SR č. 538/2011 Z. z., benzín technický a petrolej a denatórium benzonát, ktorý nie je vhodný na potravinárske účely. Žalovaný túto expertízu spochybnil, avšak svoje závery v rozhodnutí nijako nezdôvodnil. Argumentácia, že pri expertíze nebola prítomná poverená osoba správneho orgánu neobstojí, keďže túto povinnosť zákon neukladá a navyše ani poverená osoba žalobcu nebola prítomná pri expertíze realizovanej správnym orgánom. Rovnako správny orgán nezákonne spochybnil autenticitu vzorky „C“, ktorá bola skúmaná na náklady žalobcu, pričom však šlo o vzorku zabezpečenú plombou colného úradu, ktorý vykonal zabezpečenie tovaru a ktorá bola odovzdaná vodičovi. Tretiu kontrolnú analýzu na návrh colného úradu už žalobca nie je ochotný zabezpečiť vzhľadom na vysoké súvisiace náklady. Ak mal colný úrad pochybnosti o správnosti vykonanej laboratórnej expertízy, mal kontrolnú analýzu zabezpečeného tovaru zabezpečiť sám.

Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol žalobu zamietnuť a trovy konania žalobcovi nepriznať.

Uviedol, že dňa 17. 12. 2012 bola na parkovisku v Bardejove, časť Dlhá Lúka, vykonaná náhodná kontrola nákladného motorového vozidla hliadkou Colného úradu Bardejov, Stanica colného úradu Bardejov. Vodič vozidla na otázku zamestnanca správneho orgánu odpovedal, že v desiatich 1 000-litrových kanistroch prepravuje destilovanú vodu. Doklady k tovaru vodič na výzvu nepredložil, keďže podľa jeho slov nimi nedisponoval. Ani v dodatočnej dobe neboli zo strany vodiča, po telefonickom dohovore s treťou osobou, doklady predložené. Vozidlo bolo následne prevezené do Centrálného skladu Colného úradu Prešov v Zborove, kde boli zamestnancami správneho orgánu odobraté za prítomnosti vodiča vzorky prepravovaného tovaru, tri série A, B, C, pričom vzorka C, desať fliaš opatrených

plombou, bola vodičovi odovzdaná, čo ten potvrdil svojím podpisom na protokole o odobratí vzorky a bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní, ktorá bola rovnako podpísaná vodičom.

Dňa 18. 12. 2012 bolo vydané rozhodnutie o zabezpečení a následne dňa 28. 12. 2012 rozhodnutie o prerušení konania z dôvodu zaslania odobraných vzoriek na odbornú expertízu. Dňa 21. 12. 2012 bol správne mu orgánu doručený daňový doklad faktúra, kde bola ako dodávateľ uvedená spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Košiciach a ako odberateľ bol uvedený žalobca. Druh tovaru na faktúre bol uvedený v poľskom jazyku, t. j. v rozpore s § 5 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z., podľa ktorého písomnosti daňových subjektov v inom ako štátnom jazyku musia byť predkladané spolu s úradne overeným prekladom.

Výsledok odbornej expertízy zo dňa 4. 1. 2013, protokol o skúške realizovanej CL FR SR, potvrdil, že zabezpečený tovar je lieh s obsahom alkoholu 96,29 %, vo vzorkách nebola zistená prítomnosť denaturačných činidiel a vzorky spĺňali podmienky pre ich zatriedenie do položky KN 22071000. Tieto výsledky spolu s oznámením o pokračovaní konania boli zaslané vodičovi, ktorý požiadal o vrátenie zadržanej veci žalobcovi ako jeho vlastníčkovi. Dňa 22. 1. 2013 tak správny orgán vydal rozhodnutie o zabezpečení tovaru vo vzťahu k žalobcovi, ktoré bolo po odvolaní podanom žalobcom Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky zmenené a doplnené v časti výroku.

Dňa 30. 7. 2013 bolo po uplynutí lehoty na odstránenie pochybností o zabezpečení tovaru príslušným colným úradom vydané rozhodnutie o prepadnutí tovaru, predmetného liehu. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, na základe ktorého Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky v rámci odvolacieho konania napadnuté rozhodnutie zrušilo a vec vrátilo colnému úradu na ďalšie konanie z dôvodu jeho zmatečnosti a nepreskúmateľnosti.

Na základe rozhodnutia žalovaného zo dňa 27. 9. 2013 colný úrad navrhol žalobcovi vykonanie kontrolnej laboratórnej expertízy u nezávislého akreditovaného laboratória podľa výberu žalobcu, na náklady žalobcu, s čím však ten nesúhlasil. Laboratórne výsledky vzorky C, ktoré dal urobiť žalobca, colný úrad spochybnil, keďže boli vykonané po porušení colnej zábezpeky, plomby colného úradu, bez prítomnosti zamestnanca správneho orgánu.

K námietkam vzneseným žalobcom, ktoré ten zhrnul do štyroch základných bodov, žalovaný uviedol, že sú právne irelevantné a nestotožňuje sa s nimi. K námietke, že k zadržaniu tovaru došlo nezákonným spôsobom, bez prítomnosti štatutárneho orgánu daňového subjektu (žalobcu), len za prítomnosti vodiča vozidla, žalovaný poukázal na príslušné ustanovenia daňového poriadku § 37 ods. 1, 2, § 40 ods. 1, 2, 3 a na skutočnosť, že vodič vozidla nemal v čase kontroly k dispozícii žiadne daňové doklady preukazujúce pôvod tovaru, žiadne prepravné doklady, nedisponoval dokladmi preukazujúcimi jeho vlastníctvo, resp. vlastníctvo tretej osoby k prepravovanému tovaru, či iné nadobúdacie doklady. Na otázku, čo preváža, pôvodne odpovedal, že destilovaný vodu, neskôr uvádzal, že sa o druh tovaru nestaral, dostal pokyn tovar previesť zo Svitú do Svidníka, auto ani sám nenakladal. K námietke, že vzorky tovaru, liehu, boli správnym orgánom odobrané bez prítomnosti vodiča, žalovaný poukázal na to, že o priebehu miestneho zisťovania bola spísaná zápisnica, ktorú žalobca podpísal bez námietok k postupu zamestnancov colného úradu či k postupu pri odbere vzoriek, alebo vo vzťahu k vedeniu výsluchu.

K námietke žalobcu vo vzťahu k skutočnosti, že žalobca predložil dodávateľskú faktúru od spoločnosti s ručením obmedzeným, ktorou bola žalobcovi fakturovaná dodávka 10 000 litrov rektifikovaného denaturovaného liehu, čím bol preukázaný nielen pôvod, ale aj druh tovaru, žalovaný uvádza, že vzhľadom na okolnosti, tvrdenia vodiča a výsledky odbornej expertízy, možno pochybovať o pravosti tohto dokladu, resp. o tom, že tento doklad sa vzťahuje na zadržaný tovar. Vo vzťahu k otázke platnosti osvedčenia o akreditácii CL FR SR

žalovaný poukázal na to, že CL FR SR je odborným inštitútom akreditovaným nezávislou Slovenskou národnou akreditačnou službou na vykonanie fyzikálnych a fyzikálno-chemických skúšok výrobkov obsahujúcich alkohol, výrobkov obsahujúcich etanol, alkoholických a nealkoholických nápojov, tuhých, kvapalných a plyných chemických výrobkov – č. osvedčenia S-132, a to od roku 2003 nepretržite. Zároveň doložil kópie osvedčení za uplynulé obdobia, posledné kontinuálne nasledujúce bolo udelené dňa 14. 2. 2012 a platné do 9. 7. 2014.

K námietke žalobcu o nepopierateľnej správnosti expertízy vykonanej laboratóriom, vo vzťahu k rozdielnosti výsledkov získaných analýzou, žalovaný poukázal na námietky CL FR SR prezentované listom zo dňa 28. 11. 2013 vo vzťahu k expertíze realizovanej na podnet žalobcu. Na zistenie obsahu etanolu bola použitá gravimetrická metóda, ktorou sa zisťuje celkový obsah alkoholu, avšak etanol a alkohol nie sú totožné pojmy. Tieto výsledky sú skreslené aj pre konštatovanie prítomnosti pridaných látok, technického benzínu a petroleja. Ak je lieh denaturovaný petrolejom alebo technickým benzínom, obsah etanolu je oveľa nižší a akékoľvek následné prepočty obsahu alkoholu sú tak skreslené. Rovnako je v tejto analýze zmatečne použitý pojem uhl'ovodíkový index. Vo vzťahu k záveru, že predmetná vzorka nie je použiteľná na potravinárske účely, tak tento záver je jediný prípustný vzhľadom na konštatovanie obsahu uhl'ovodíkov a denatória benzonátu, avšak to automaticky neznamená, že ide o denaturovaný lieh. Rovnako tak záverečné konštatovanie, že vzorka zodpovedá klasifikácii „denaturovaný lieh“ v zmysle platnej legislatívy, je zavádzajúci, keďže prítomnosť jednotlivých zložiek denaturačnej zmesi bez konštatovania prítomnosti jednotlivých činidiel nie je postačujúcim záverom.

K otázke rozporu výsledkov dvoch odborných analýz žalovaný uviedol, že ten je možné vyriešiť iba vykonaním expertízy prostredníctvom tretieho nezávislého laboratória, pričom je samozrejma prítomnosť zástupcov oboch strán, daňového subjektu aj správneho orgánu. Daňový subjekt sa však v tejto otázke odmietal dohodnúť so správnym orgánom s odkazom na finančnú náročnosť analýzy a zotrval na správnosti záverov jeho analýzy tovaru.

Žalovaný poukázal na to, že dokazovanie v rámci daňového konania vykonáva príslušný správca dane, pričom dbá o to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je viazaný návrhmi daňového subjektu. Dôkazná povinnosť je na strane žalobcu ako daňového subjektu v zmysle § 24 daňového poriadku. Vzhľadom na rozdielne závery laboratórnych analýz a vzhľadom na skutočnosť, že došlo k porušeniu colnej uzávery bez prítomnosti príslušného zástupcu správcu dane, možno konštatovať záver, že v tomto rozsahu daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno, t. j. vo veci neodstránil pochybnosti o identifikácii tovaru, ktoré viedli k jeho zabezpečeniu a následne k jeho prepadnutiu.

Z ODŮVODNENIA ROZSUDKU VYBERÁME:

Krajský súd podľa § 244 a nasl. zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 250j ods. 1 O.s.p.), vypočul účastníkov konania, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Podľa § 244 ods. 1, 3 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené

záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 247 ods. 1, 2 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu. Pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že dňa 17.12.2012 bola Colným úradom Prešov, Stanica colného úradu Bardejov spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní podľa § 37 daňového poriadku. Za daňový subjekt bol prítomný vodič vozidla. Vo vzťahu k priebehu konania bolo uvedené, že dňa 17.12.2012 bol hliadkou colného úradu na parkovisku v obci Bardejov, časť Dlhá Lúka spozorovaný nákladný automobil, ktorého vodič sa nachádzal na ložnom priestore vozidla a kontroloval náklad. Pri kontrole bolo zistené, že sa tam nachádza desať kusov 1 000 litrových nádrží s neznámou priehľadnou tekutinou. Na výzvu na predloženie nadobúdacích a sprievodných dokladov vodič odpovedal, že týmito nedisponuje a ide o destilovanú vodu, ktorú preváža zo Svitú do Svidníka. Neskôr do zápisnice uviedol, že auto naložila jemu neznáma osoba, ktorá auto prevzala na parkovisku pred salašom v Starej Ľubovni, a kde následne vodič po naložení auta touto osobou pokračoval v ceste do Svidníka podľa pokynov, o druh nákladu sa nestaral. Po telefonickom rozhovore, zrejme s príjemcom tovaru oznámil, že príslušné doklady budú doručené do hodiny, k čomu však nedošlo. V rámci kontroly, po otvorení cisterny, bola identifikovaná typická vôňa liehu. Nákladné vozidlo bolo preto odvezené do areálu skladu colného úradu v Zborove za účelom odobrania vzoriek. Zamestnanci colného úradu za prítomnosti vodiča odobrali príslušné vzorky z každej nádrže, o čom bol vyhotovený aj fotografický záznam. Vodičovi bola odovzdaná jedna séria vzoriek, označená ako C, čo svojím podpisom na znak súhlasu potvrdil do zápisnice, spolu s podpisom výpovede o ostatných skutočnostiach.

Dňa 18.12.2012 bolo Colným úradom Prešov, Stanica colného úradu Bardejov podľa § 40, § 41 daňového poriadku vydané rozhodnutie o zabezpečení 10 kusov 1 000 litrových nádob s obsahom čirej tekutiny s vôňou liehu z dôvodu, že ten je nevyhnutný na preukázanie skutočností pri správe daní vzhľadom na chýbajúce preukázanie pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia tovaru. Rozhodnutie bolo doručené vodičovi vozidla.

Dňa 21.12.2012 bol správne orgánu doručený daňový doklad faktúra, kde bola ako dodávateľ uvedená spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom v Košiciach a ako odberateľ bol uvedený žalobca. Druh tovaru na faktúre bol uvedený v poľskom jazyku, doklad bol doručený bez úradného prekladu. Dňa 28.12.2012 bolo vydané rozhodnutie o prerušení konania z dôvodu zaslania odobraných vzoriek na odbornú expertízu podľa § 40 ods. 2 daňového poriadku. Z výsledku odbornej expertízy CL FR SR zo dňa 04.01.2013 je zjavné, že na základe výsledkov analýz je hlavnou zložkou posudzovaných vzoriek etanol, v malom množstve voda, bez prítomnosti denaturačných činidiel, čím tak vzorka spĺňa podmienky pre zatriedenie do podložky KN 22071000, s obsahom alkoholu 96,29%. Listom zo dňa 02.01.2013 žalobca požiadal o vydanie zadržávaného tovaru.

Dňa 22.01.2013 bolo vydané rozhodnutie o zrušení zabezpečenia tovaru vo vzťahu k vodičovi z dôvodu, že bolo zistené, že tovar patrí inému subjektu. Zároveň vydal Colný úrad Prešov, Stanica colného Bardejov nové rozhodnutie o zabezpečení tovaru pre potreby daňového konania v súlade s § 40 a § 41 daňového poriadku, a to vo vzťahu k žalobcovi.

Na základe podaného odvolania žalobcu bolo rozhodnutím žalovaného zo dňa 12.06.2013 zmenené rozhodnutie zo dňa 22.01.2013 v časti výroku tak, že v súlade s § 40 a § 41 daňového poriadku v spojení s ustanovením § 70 ods. 2 písm. g) zákona č. 530/2011

Z.z. o spotrebnej dani z alkoholických nápojov sa žalobcovi zabezpečuje tovar; 10 kusov 1 000 litrových nádrží s obsahom čirej tekutiny s vôňou liehu, ktorá bola odbornou expertízou Colným laboratóriom Finančného riaditeľstva SR posúdená ako lieh s obsahom alkoholu 96,29% a to z dôvodu, že ten je nevyhnutný na preukázanie skutočností pri správe daní, keďže chýba riadne preukázanie pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia tovaru.

Dňa 30.07.2013 vydal Colný úrad Prešov, Stanica colného úradu Bardejov rozhodnutie o prepadnutí zadržaného tovaru v prospech štátu v zmysle § 41 daňového poriadku, keďže daňový subjekt v stanovenej lehote 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení tovaru neodstránil pochybnosti, ktoré viedli k jeho zabezpečeniu podľa § 40 ods. 1 daňového poriadku.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom poukázal na to, že z jeho strany došlo k predloženiu všetkých potrebných dokladov, úradne overeného prekladu faktúry, dokladu o úhrade sumy za tovar dodávateľovi. Zo strany daňového subjektu tak bol preukázaný spôsob nadobudnutia. Taktiež žalobca trval na tom, že technický lieh bol určený na ďalší predaj záujemcovi na čistenie nerezových nádrží.

Následne žalobca doručil správne orgánu výsledky odbornej analýzy realizovanej na základe objednávky žalobcu u spoločnosti (akreditované skúšobné laboratórium) zo vzorky odobratej pri zabezpečení tovaru dňa 17.12.2012 a odovzdanej vodičovi.

Rozhodnutím zo dňa 27.09.2013 žalovaný ako druhostupňový správny orgán zrušil napadnuté rozhodnutie o prepadnutí tovaru a vec vrátil Colnému úradu Prešov na ďalšie konanie, a to z dôvodu zmätočnosti výroku napadnutého rozhodnutia a z dôvodu jeho nepreškúmateľnosti. Vo vzťahu k skutočnostiam odôvodňujúcim zrušenie rozhodnutia žalovaný v tomto rozhodnutí poukázal na nesprávne uvedenie § 41 daňového poriadku vo výroku rozhodnutia, absenciu vysporiadania sa so všetkými pripomienkami daňového subjektu v rámci konania, neuvedenie všetkých priamych aj nepriamych dôkazov a úvah, ktorými sa colný úrad riadil pri ich hodnotení. Colný úrad svoje rozhodnutie primerane neodôvodnil ani vo vzťahu k samotnému prepadnutiu tovaru, pričom absentuje záver správneho orgánu, ktorý by vyplýval z vykonaného dokazovania, objasnenia rozhodujúcich skutočností a zo samotného konania, ktoré vydaniu rozhodnutia predchádzalo. Napadnuté rozhodnutie tak bolo vydané v rozpore s § 63 ods. 5 daňového poriadku.

Listom Colného úradu Prešov, Stanica colného úradu Bardejov zo dňa 18.10.2013 bolo žalobcovi oznámené pokračovanie v konaní. Žalobca bol zároveň vyzvaný na oznámenie výberu nezávislého akreditovaného laboratória, s rozsahom akreditácie na analýzu obsahu liehu a denaturačných činidiel, ktoré by vykonalo expertízu vzorky zo zadržaného tovaru na preukázanie správnosti výsledkov už realizovaných odborných expertíz. Colný úrad uviedol, že bez tohto kontrolného posúdenia, vzhľadom na už uvedené sporné okolnosti expertízy vykonanej na podnet žalobcu, zotrúva na hodnotení zabezpečeného tovaru podľa vzorky „A“ realizovanom CL FR SR. Colný úrad uviedol, že osobná prítomnosť zástupcu správneho orgánu je v prípade kontrolnej analýzy nevyhnutná. Zároveň žalobcu vyzval na predloženie akýchkoľvek ďalších dôkazov a dokladov na podporu tvrdení prezentovaných žalobcom v tomto konaní.

V podaní zo dňa 23.10.2013 žalobca uviedol, že v priebehu konania opakovane žiadal colný úrad o predloženie výsledkov analýzy, protokolu o skúškach realizovanom CL FR SR, pričom mu bolo vyhovené až po ôsmych mesiacoch od zabezpečenia tovaru. Rovnako opakovane žiadal o predloženie osvedčenia o akreditácii oprávňujúcej CL FR SR, pričom toto osvedčenie žalobcovi nebolo predložené, čo je v rozpore s jeho právom na slobodný prístup k informáciám. Tieto doklady žiadal predložiť z dôvodu, že CL FR SR použilo v prípade určenia ukazovateľov „Identifikácia látok“ neakreditovaný druh skúšky. Žalobca tak naďalej spochybňuje záver expertízy v tom smere, že sa ňou konštatovala neprítomnosť

denaturačných činidiel v zadržanom technickom liehu. Opakovane žalobca poukázal na to, že pri zadržaní tovaru, pri odoberaní vzoriek síce bol vodič prítomný, avšak následne, pri iných úkonoch zamestnancov colného úradu, pri obhliadke vozidla a podobne, tieto vzorky neboli pod pohľadom vodiča, čím došlo k porušeniu zásad v súvislosti so zabezpečením dôkazov. Navyše, v televíznom príspevku dňa 19.12.2012 o akcii colného úradu dňa 17.12.2012 bolo vidieť, že tieto sudy so zadržaným tovarom boli voľne prístupné a niektoré boli otvorené, čo je dôkazom toho, že so zabezpečeným tovarom sa dalo voľne nakladať, nebol pod stálou kontrolou, čo mohlo byť zneužitie.

Žalobca uviedol, že v rámci konania predložil všetky doklady k zabezpečenému tovaru, dodávateľskú faktúru s úradne overeným prekladom, doklad o úhrade za faktúru, príslušné výpisy z obchodného registra, doklad o tom, kde sa dňa 17.12.2012 pohybovalo vozidlo prevažujúce tovar pred jeho zadržaním, v priebehu konania riadne spolupracoval s príslušnými orgánmi žalovaného.

Žalobca zotrval na záveroch výsledkov protokolov o skúškach liehu, ktoré si na svoje náklady dal zhotoviť v akreditovanom laboratóriu na základe vzorky C, ktorá bola colným úradom odobraná pri zadržaní tovaru a odovzdaná vodičovi dňa 17.12.2012. Z protokolu jednoznačne vyplýva, že ide o lieh, ktorý nie je vhodný pre potravinárske účely a jeho zloženie zodpovedá denaturovanému liehu v zmysle príslušných právnych predpisov. Vo vzťahu k návrhu na opakovanie expertízy žalobca uviedol, že nevidí dôvod na takýto postup, keďže práve po oboznámení s výsledkami expertízy realizovanej CL FR SR, s ktorými nesúhlasil, si na vlastné náklady zabezpečil kontrolný posudok u spoločnosti prevádzkujúcej skúšobné laboratórium. Ak colný úrad považuje tento dôkaz za nedostatočný, je na ňom, aby sám, t.j. na vlastné náklady zabezpečil analýzu vzorky označenej ako B, odobranej dňa 17.12.2012. Požiadavka, aby boli zástupcovia žalobcu, ako aj zástupcovia správneho orgánu prítomní pri expertíze počas celého jej trvania je vzhľadom na skutočnosť, že skúšky a analýza vzoriek trvajú niekoľko dní, podľa názoru žalobcu nerealizovateľná.

Zo strany colného úradu bolo doplnené dokazovanie dotazom na CL FR SR vo vzťahu k postupu pri posudzovaní vzoriek zadržaného tovaru, k otázke platnosti osvedčení o akreditácii, ako aj dotazom na skúšobné laboratórium o priebehu vykonanej analýzy. Na základe doplneného dokazovania Colný úrad Prešov, Stanica colného úradu Bardejov vydala dňa 10.12.2013 rozhodnutie o prepadnutí veci; 10 kusov 1 000 litrových nádrží s obsahom čirej tekutiny s vôňou liehu, ktorá bola odbornou expertízou Colným laboratóriom Finančného riaditeľstva SR posúdená ako lieh s obsahom alkoholu 96,29%.

V odôvodnení rozhodnutia správny orgán prvého stupňa opísal už vyššie uvedené skutočnosti vo vzťahu k priebehu konania od zadržania tovaru dňa 17.12.2012. Citoval list skúšobného laboratória, v ktorom bolo okrem iného uvedené, že vzorky boli do laboratória doručené objednávateľom, žalobcom, boli zaplombované a oštieňované s evidenčnými číslami colného úradu. Z týchto skutočností je zrejmé, že analýza vzorky bola vykonaná po odstránení colnej uzávery bez prítomnosti poverenej osoby colného úradu, čím tak boli spochybnené výsledky analýzy.

Ďalej citoval odborné stanovisko CL FR SR, v ktorom bolo okrem iného uvedené, že každý akreditovaný subjekt pri odbornej analýze vzoriek volí počet akreditovaných metód a ich rozsah v závislosti od početnosti vykonávaných skúšok. Počet akreditovaných metód je jedným z kritérií konečnej ceny za vykonanú skúšku. Laboratória preto akreditujú len najviac používané postupy. Rozdiel medzi akreditovanými a neakreditovanými skúškami je v tom, že laboratórium samo zodpovedá za všetky skúšky ním realizované, za ich presnosť, správnosť a vhodnosť použitých metód, za akreditované však navyše nesie zodpovednosť tiež Slovenská národná akreditačná služba ako najvyšší kontrolný orgán v Slovenskej republike. Vo všeobecnosti však platí, že ak pri analýze vzorky je čo i len jedna metóda

akreditovaná, celý výsledok analýzy sa rovnako považuje za akreditovaný. Laboratórium pri predmetnom overovaní kontrolovalo prítomné zložky, pričom bolo zistené, že hlavnou zložkou je etanol (96,29%) a vedľajšou zložkou je malé množstvo vody, prítomnosť denaturačných činidiel nebola identifikovaná. Išlo teda o čistý koncentrovaný nedenaturovaný lieh. Ak bolo v závere analýzy realizovanej skúšobným laboratóriom konštatované, že ide o lieh nevhodný na potravinárske účely, ak boli vo vzorke zistené uhľovodíky a denatórium benzonát, je tento záver nedostatočný, keďže z toho nevyplýva, či boli splnené minimálne množstvá jednotlivých zložiek v zmysle vyhlášky č. 538/2011 Z.z. Vzhľadom na závery testovania zadaného daňovým subjektom v skúšobnom laboratóriu, ktoré sa diametrálne odlišovali od záveru analýzy v tomto laboratóriu, ktoré je považované za odborný útvar Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky a ich stanoviská sú v konaniach colných a daňových orgánov záväzné, je nevyhnutné trvať na tom, že vzorky dodané žalobcom a analyzované spoločnosťou prevádzkujúcou skúšobné laboratórium nie sú vzorkami C s evidenčnými číslami 6293-12-12-018 až 027, ktoré odobrali colné orgány pri zadržaní tovaru dňa 17.12.2012.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že v prípade kontrolného posudku, ktorý má overiť výsledky dvoch predchádzajúcich analýz, je požiadavka na prítomnosť oboch strán nerealizovateľná, colný úrad uviedol, že je samozrejmosťou a bežným postupom prítomnosť všetkých zainteresovaných strán, ak sa v prípade sporu odborných expertíz realizuje posudok nezávislým laboratóriom, kde poverená osoba CL FR SR je kompetentnou osobou v prípade analýz vzoriek s colnou zábezpekou.

Správny orgán uviedol, že daňový subjekt v konaní neodstránil pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu tovaru a colný úrad tak zotrúva na závere o objektívnosti analýzy vzorky A realizovanej CL FR SR. Faktúra od dodávateľskej spoločnosti tak nemôže byť považovaná za doklad o pôvode alebo spôsobe nadobudnutia zabezpečeného liehu.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, v ktorom žalobca zopakoval ním doposiaľ tvrdené skutočnosti vo vzťahu k priebehu zadržania, k záverom laboratórnej expertízy vykonanej skúšobným laboratóriom. Uviedol, že táto nezávislá inštitúcia vo výsledku expertízy potvrdila neporušenosť plomb na vzorkách „C“ doručených žalobcom a tak identifikácia vzoriek nemôže byť bez ďalšieho zo strany colného úradu spochybnená a závery colného úradu o manipulácii so vzorkami zo strany žalobcu nie sú ničím podložené. Týmito tvrdeniami a spochybňovaním objektivity nezávislého laboratória a svojvoľným hodnotením dôkazov zo strany colného úradu tak bola porušená rovnosť účastníkov konania. Žalobca zotrval na stanovisku vo vzťahu k odmietnutiu kontrolnej analýzy vzorky B, ktorá je uschovaná na správnom orgáne, t.j. sú pochybnosti, či vo vzťahu k nej nedošlo k manipulácii. Žalobca rovnako spochybnil určitosť výroku napadnutého rozhodnutia, z ktorého nie je zrejmé, či zadržaný lieh obsahoval alebo neobsahoval denaturačné látky a tak je zo strany správnych orgánov zadržávaný tovar, ktorý nemôže byť predmetom zadržania, keďže je voľne obchodovateľný.

Žalovaný rozhodnutím zo dňa 27.03.2014 ako odvolací orgán 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 preskúmal podľa § 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 na základe včas podaného odvolania právnickej osoby (žalobcu) ním napadnuté rozhodnutie Colného úradu Prešov zo dňa 10.12.2013 a podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku napadnuté rozhodnutie Colného úradu Prešov zo dňa 10.12.2013 potvrdil.

V odôvodnení poukázal na zistený skutkový stav, prvostupňové rozhodnutie a odvolanie. Zdôraznil, že žalobca faktúru colnému úradu doručil až dňa 21.12.2012 a poznamenal,

že nákup liehu z Poľskej republiky a jeho následný predaj žalobcovi, pravosť faktúr a ostatné s tým spojené náležitosti sú stále predmetom trestného konania.

Konanie o prepadnutí tovaru je samostatným konaním, kedy sa posudzuje nielen spôsob nadobudnutia liehu, ale aj ďalšie okolnosti s ním súvisiace a správca dane môže využiť všetky v súlade so zákonom získané dôkazy, pričom súhrn dôkazov získaných v predmetnom prípade správcom dane svedčí o tej skutočnosti, že žalobca prepravoval nedenaturovaný lieh – etanol.

V súvislosti so spochybňovaním platnosti osvedčenia o akreditácii CL FR SR žalovaný konštatoval, že CL FR SR je akreditovanou Slovenskou národnou akreditačnou službou už od roku 2003, vrátane akreditácie týkajúcej sa analýzy obsahu liehu. Keďže akreditačné osvedčenie sa vydáva na dobu určitú, po uplynutí tohto časového obdobia je potrebné akreditačné osvedčenie obnoviť. Na svojich internetových stránkach Slovenská národná akreditačná služba uvádza len aktuálne osvedčenia udelené príslušnému laboratóriu, to znamená, že CL FR SR vykonalo analýzu predmetného liehu ako akreditované laboratórium. Čo sa týka námietok ohľadom toho, že jediné správne výsledky odbornej expertízy sú tie, ktoré si dal žalobca urobiť v skúšobnom laboratóriu, žalovaný poukazuje na to, že vzorky (ich výsledky) analyzované a hodnotené touto spoločnosťou sú diametrálne odlišné od vzoriek a výsledkov, ktoré boli analyzované v CL FR SR. CL FR SR zároveň uviedlo, že denaturácia sa momentálne posudzuje podľa vyhlášky Ministerstva financií SR č. 538/2011 Z.z. a nie podľa, v protokole skúšobného laboratória uvedeného výnosu č. 2914/2014 – 100. Z predloženého spisového materiálu vyplýva, že správca dane navrhol vykonať analýzu vzoriek „B“ (oznámenie o pokračovaní v konaní a výzva zo dňa 18.10.2013), čo však žalobca odmietol, keďže podľa jeho názoru je takáto analýza veľmi drahá a časovo náročná. V prípade, ak dôjde k sporu medzi výsledkami odborných expertíz dvoch laboratórií, tento spor sa rieši prostredníctvom tretieho nezávislého laboratória, pričom prítomnosť zástupcov všetkých zainteresovaných strán je samozrejmosťou. Rovnako táto požiadavka nie je v rozpore s normou STN EN ISO/IEC 17025:2005 – Medzinárodná norma o akreditácii. Keďže sa nejedná o biologickú vzorku, ani vykonanie analýzy sa neuskutočňuje v sterilnom prostredí, je možná prítomnosť tretích osôb. Dokazovanie v daňovom konaní vykonáva správca dane, ktorý konanie vedie. Správca dane pritom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe, alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide o rôzne podania daňových subjektov (priznanie, hlásenie, odpovede na výzvy správcu dane a podobne), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií záznamov vedených daňovým subjektom (§ 24 zákona č. 563/2009 Z.z.). Z uvedeného vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, ale podstatná a rozhodujúca je aj spolupráca daňového subjektu. Keďže z obsahu predloženého spisového materiálu vyplýva, že analýza vzorky „C“ bola skúšobným laboratóriom vykonaná po porušení colnej uzávery bez prítomnosti správcu dane, pričom jej výsledky boli diametrálne odlišné od výsledkov analýz vykonaných CL FR SR a vykonanie analýzy vzoriek „B“ bolo žalobcom vzhľadom na vysoké finančné náklady odmietnuté, možno konštatovať, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno, t.j. že neprepravoval denaturovaný lieh.

K námietkam týkajúcim sa neštandardného odberu vzoriek a neadekvátneho výsluchu šoféra, ktorý prebiehal stresujúco a jeho výpoveď bola ovplyvnená únavou, žalovaný konštatuje, že vzorky liehu boli odobraté a následná manipulácia s nimi sa uskutočnila v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj internými predpismi upravujúcimi odoberanie vzoriek. Vzorky liehu boli odobraté za prítomnosti vodiča – v čase zabezpečenia liehu osoby prepravujúcej lieh a zastupujúcej žalobcu (žalobca sa k zadržanému liehu prihlásil a nepopiera, že je jeho odberateľom). O priebehu miestneho zisťovania bola spísaná zápisnica zo dňa 17.12.2012, ktorú vodič podpísal, k jej obsahu nevzniesol žiadne námietky, t.j. nemal žiadne námietky týkajúce sa neštandardného odberu vzoriek alebo neadekvátneho postupu pri jeho výsluchu. Prevzatie desiatich kusov vzoriek označených číslami 62936-12-12-018, 62936-12-12-019, 62936-12-12-020, 62936-12-12-021, 62936-12-12-022, 62936-12-12-023, 62936-12-12-024, 62936-12-12-025, 62936-12-12-026, 62936-12-12-027 potvrdil vodič svojim podpisom na sprievodných listoch – protokol o odobratí vzorky.

Čo sa týka námietok vo vzťahu k nezrozumiteľnosti a nejasnosti napadnutého rozhodnutia, žalovaný uviedol, že Finančné riaditeľstvo SR svojim rozhodnutím zo dňa 27.09.2013 rozhodnutie colného úradu zo dňa 30.07.2013 o prepadnutí predmetného liehu zrušilo a vec vrátilo na nové konanie a rozhodnutie, z dôvodu zmätočnosti výroku napadnutého rozhodnutia a tiež z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti. Rozhodnutím zo dňa 10.12.2013 colný úrad práve tieto vytýkané nedostatky odstránil, t.j. riadil sa názorom odvolacieho orgánu, keď subsumoval zistený skutkový stav veci pod príslušnú hmotnoprávnu úpravu a tým dosiahol, že medzi právnym posúdením, skutkovými zisteniami a výrokovou časťou napadnutého rozhodnutia je logický vzťah. Z uvedených dôvodov žalovaný konštatuje, že napadnuté rozhodnutie bolo vydané colným úradom v súlade so zákonom. Finančné riaditeľstvo SR po oboznámení sa s rozhodujúcimi okolnosťami danej právnej veci rozhodlo tak, ako je uvedené vo výrokovej časti rozhodnutia.

Podľa § 37 ods. 1 daňového poriadku správca dane je oprávnený na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu vykonávať miestne zisťovanie aj mimo obvodu svojej územnej pôsobnosti. Podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Podľa § 37 ods. 4 daňového poriadku o miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu. Rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice zamestnanec správcu dane odovzdá daňovému subjektu alebo inej osobe, alebo zamestnancovi daňového subjektu, alebo zamestnancovi inej osoby, za účasti ktorého sa vykonávalo miestne zisťovanie. Ak sa miestneho zisťovania nezúčastní daňový subjekt alebo jeho zamestnanec, alebo iná osoba alebo zamestnanec inej osoby, spíše zamestnanec správcu dane úradný záznam. Ak správca dane pri miestnom zisťovaní zabezpečí vec podľa § 41 a 42, odovzdá rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice osobe, od ktorej prevzal vec, ktorú zabezpečil. Podľa § 37 ods. 5 daňového poriadku ustanovenia o miestnom zisťovaní, zabezpečení veci a prepadnutí veci sa vzťahujú primerane aj na finančné riaditeľstvo.

Podľa § 38 ods. 1 daňového poriadku zamestnanec správcu dane má právo v dobe primeranej predmetu zisťovania, najmä v dobe prevádzky, na neobmedzený prístup na pozemky, do každej prevádzkovej budovy, miestnosti alebo miesta vrátane dopravných prostriedkov a prepravných obalov, k účtovným písomnostiam, záznamom a informáciám, a to aj na technických nosičoch dát, a vykonať obhliadku veci v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona. Toto právo má aj ak ide o byt, ktorý daňový subjekt používa aj na podnikanie.

Podľa § 38 ods. 5 daňového poriadku zamestnanec správcu dane má právo zapožičať si doklady alebo výpisy, alebo ich kópie a iné veci alebo odobrať vzorku mimo sídla alebo

miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov daňového subjektu alebo inej osoby. Prevzatie dokladov a iných vecí alebo odobratie vzoriek potvrdí zamestnanec správcu dane osobitne pri prevzatí. Zapožičané doklady a iné veci vráti správca dane najneskôr do 30 dní od predloženia posledného dokladu alebo inej veci. Odobraté vzorky alebo časť vzorky sa po expertíze alebo obhliadke vrátia, ak to pripúšťa ich povaha alebo osobitný predpis. V osobitne zložitých prípadoch, najmä ak je nevyhnutné vykonať vonkajšiu expertízu alebo zapožičané doklady a iné veci poskytnúť na účely trestného konania, môže túto lehotu druhostupňový orgán primerane predĺžiť, a to aj opakovane. O tejto skutočnosti správca dane písomne upovedomí daňový subjekt alebo inú osobu, u ktorej je vykonávané miestne zisťovanie.

Podľa § 39 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia.

Podľa § 40 ods. 1 daňového poriadku zamestnanec správcu dane môže zabezpečiť vec nevyhnutne potrebnú na preukázanie skutočností pri správe daní. Toto opatrenie sa využije najmä vtedy, ak chýba riadne preukázanie spôsobu nadobudnutia veci, ich množstva, ceny, kvality alebo riadneho usporiadania finančných povinností v súvislosti s ich dovozom alebo nákupom. Daňový úrad alebo colný úrad môže zabezpečiť tovar podnikateľovi, ktorý predáva tovar na území Slovenskej republiky a nemá na predajnom mieste elektronickú registračnú pokladnicu podľa osobitného predpisu. Podľa § 40 ods. 2 daňového poriadku ak je to pre dokazovanie nevyhnutné, môže zamestnanec správcu dane bezodplatne odobrať na účely bližšej obhliadky alebo expertízy vzorky zabezpečenej veci. Odobraté vzorky sa po expertíze či obhliadke vrátia, ak to ich povaha alebo osobitný predpis pripúšťa. Podľa § 40 ods. 3 daňového poriadku ak sa zabezpečuje vec, ktorá sa nachádza na dopravnom prostriedku, môže zamestnanec správcu dane, ak na jeho požiadanie nie sú predložené doklady jednoznačne preukazujúce skutočnosti uvedené v odseku 1, zabezpečiť prepravovanú vec vrátane dopravného prostriedku. Pri zabezpečení veci sa postupuje podľa § 41.

Podľa § 41 ods. 1 daňového poriadku zabezpečovaná vec sa za spolupráce s orgánmi policajného zboru uzavrie, uzamkne a zabezpečí úradnou uzáverou. Spolupráca s orgánmi policajného zboru sa nevyžaduje, ak úradnú uzáveru vykonáva colný úrad. Daňový subjekt, u ktorého došlo k zabezpečeniu veci, je povinný odovzdať správcovi dane do úschovy všetky kľúče od takto zabezpečeného majetku a doklady od dopravného prostriedku po dobu, po ktorú zabezpečenie trvá. Ak je to možné a vhodné, môže správca dane zabezpečiť uzavretý a uzamknutý majetok vlastným zámkom. O priebehu zabezpečenia veci sa na mieste spíše zápisnica alebo úradný záznam.

Podľa § 41 ods. 2 daňového poriadku do troch pracovných dní od spísania zápisnice alebo úradného záznamu podľa odseku 1 vydá správca dane, ktorý vec zabezpečil rozhodnutie o zabezpečení veci, v ktorom uvedie dôvody zabezpečenia; proti tomuto rozhodnutiu možno podať odvolanie; odvolanie nemá odkladný účinok. Podľa § 41 ods. 3 daňového poriadku od okamihu, keď bola vec zabezpečená úradnou uzáverou, možno do miesta zabezpečenia vstupovať len so súhlasom správcu dane a v jeho prítomnosti. Podľa § 41 ods. 5 daňového poriadku správca dane, ktorý vec zabezpečil vydá rozhodnutie o zrušení rozhodnutia o zabezpečení veci, ak daňový subjekt v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení veci odstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu veci alebo do 15 dní od vykonania expertízy podľa § 40 ods. 2, ktorej výsledky nepreukázali odôvodnenosť zabezpečenia veci, pričom vec, ktorá bola predmetom zabezpečenia sa vráti, ak to jej povaha a osobitný predpis pripúšťa. Takéto rozhodnutie je právoplatné dňom jeho vydania; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Podľa § 42 ods. 1 daňového poriadku správca dane, ktorý vec zabezpečil vydá rozhodnutie o prepadnutí veci okrem dopravného prostriedku zabezpečeného podľa § 40 ods. 3, ak daňový subjekt v lehote do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o zabezpečení veci neodstráni pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu veci, alebo do 15 dní od vykonania expertízy podľa § 40 ods. 2, ktorej výsledky preukázali odôvodnenosť zabezpečenia veci. Ak sú pochybnosti, ktoré viedli k zabezpečeniu veci, odstránené len čiastočne, správca dane vydá rozhodnutie o prepadnutí veci, pri ktorej neboli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k jej zabezpečeniu, pričom vec, pri ktorej boli odstránené pochybnosti, ktoré viedli k jej zabezpečeniu, sa vráti, ak to jej povaha a osobitný predpis pripúšťa, o čom sa spíše zápisnica.

Z citovaných zákonných ustanovení vo vzťahu k zákonným podmienkam zadržania tovaru, ako tomu bolo pri zadržaní tovaru vo vlastníctve žalobcu je zrejmé, že v tomto smere zákon porušený nebol. Daňový poriadok v § 37 neustanovuje povinnosť zabezpečiť prítomnosť štatutárneho zástupcu daňového subjektu pri miestnom zisťovaní. V tejto veci bol prítomný zamestnanec žalobcu, ktorý bol osobne prítomný pri zabezpečení tovaru, podpísal zápisnicu a protokol o odobratií vzoriek. Námietky žalobcu v tejto časti preto nie sú dôvodné. **Námietka žalobcu v odvolaní o rovnosti účastníkov konania je úplne pomýlená, pretože colný úrad nie je účastníkom konania, ale je orgánom štátnej správy a v postavení účastníka konania je len žalobca.** Orgán štátnej správy v rozsahu kompetencii daných mu príslušnými právnymi predpismi rozhoduje o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb.

Opatrenie o zabezpečení tovaru sa využíva vtedy, ak daňový subjekt nevie preukázať spôsob nadobudnutia veci, ich množstva, ceny, kvality, alebo nevie preukázať riadne usporiadanie finančných povinností súvisiacich s dovozom alebo nákupom vecí hodnoverným spôsobom.

Vzhľadom na okolnosti zabezpečenia tovaru, t.j. absencia dokladov preukazujúcich identifikáciu tovaru, spôsob jeho nadobudnutia pri vykonanom miestnom zisťovaní, dospel súd k záveru, že zabezpečenie veci bolo dôvodné.

Rovnako nie je dôvodná ani námietka žalobcu o nesprávnom rozhodnutí správneho orgánu, ak prvotné úkony colného úradu smerovali voči vodičovi. Keďže ten pri miestnom zisťovaní nevedel hodnoverne preukázať pôvod tovaru, kto je jeho vlastníkom a nedisponoval žiadnymi dokladmi vo vzťahu k zabezpečovanému tovaru, bol postup colného úradu správny. Až následne, po preukázaní, kto vystupuje v konaní ako daňový subjekt, t.j. vlastník tovaru, colný úrad konal s príslušným subjektom.

Vo vzťahu k námietke o udelení akreditácie pre CL FR SR až 21.01.2013 súd poukazuje na vyjadrenie žalovaného, že CL FR SR je akreditovanou odbornou inštitúciou, a to od roku 2003. Osvedčenie o akreditácii sa však vydáva vždy iba na dobu určitú, t.j. osvedčenia na seba časovo nadväzujú. Údaj, na ktorý poukazuje žalobca, že akreditácia bola udelená až 21.01.2013 tak nie je správny a námietka v tomto rozsahu nie je dôvodná. Z dokladov predložených žalovaným vyplýva, že osvedčenie o akreditácii č. S-132 udelené Slovenskou národnou akreditačnou službou na základe rozhodnutia č. 56/2012/448/5 zo dňa 14.02.2012 je platné do 09.07.2014, t.j. bolo platné v čase vykonania expertízy.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správny orgán bezdôvodne neakceptoval závery laboratórnej analýzy vykonanej na vzorke C spoločnosťou prevádzkujúcou skúšobné laboratórium, súd poukazuje na zistený skutkový stav, že vzhľadom na diametrálnu odlišnosť záverov expertízy s tými vykonanými CL FR SR nie je možné akceptovať hodnovernosť analýzy vo vzťahu k identifikácii vzorky testovaného liehu, keďže došlo k porušeniu colnej uzávery. Z ustanovenia § 41 ods. 3 daňového poriadku, ktorý stanovuje, že ak je vec, alebo miesto zabezpečené colnou uzáverou, do takýchto priestorov možno vstupovať len so súhlasom a za prítomnosti správcu dane, vyplýva, že **pri porušení colnej**

uzávery, ako k tomu došlo v laboratóriu, musí byť prítomný poverený zamestnanec správcu dane, ak má byť tento postup považovaný za zákonný a má byť nespochybniteľne potvrdená identifikácia vzorky, hodnovernosť a objektivita získaných informácií. Aj keď išlo o testovanie realizované nezávislým laboratóriom, porušenie colného uzáveru v neprítomnosti zástupcu správneho orgánu má za následok, že tieto výsledky nepostačujú žalobcovi na to, aby preukázal identifikáciu predmetného tovaru bez ďalších pochybností.

Je tak zrejmé, že bez ďalšieho dokazovania, ktoré však žalobca opakovane odmietol, nie je možné akceptovať vyhlásenie žalobcu o pôvode a spôsobe nadobudnutia zadržaného tovaru, keďže jediným dokladom, ktorý v tejto súvislosti žalobca predložil, je faktúra od dodávateľa zo dňa 20.12.2012, ktorá však bola vystavená na „úplne rektifikovaný denaturovaný etanol podľa nariadenia KE 3199/93 zo dňa 22.11.1993“. Vzhľadom na záver laboratórnej expertízy CL FR SR, že zadržaný tovar je čistým liehom, nie technickým, denaturovaným liehom, nie je možné bezpochyby prijať záver, že daný daňový doklad sa vzťahuje na zabezpečený tovar a správca dane tak nemá hodnoverne preukázaný pôvod zabezpečeného tovaru, pričom tieto nedostatky, preukázanie identifikácie tovaru, spôsob jeho nadobudnutia, neboli zo strany žalobcu v priebehu konania dokázané. S týmto záverom sa súd stotožnil. Zadržanie tovaru a následné prepadnutie tovaru bolo preto zo strany správnych orgánov vykonané na zákonomnom podklade.

Daňový poriadok, teda zákon č. 563/2009 Z.z. v § 1 až 3 upravuje, že tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní. Podľa tohto zákona sa postupuje, ak osobitné predpisy neustanovujú inak. Ak tak ustanovuje osobitný predpis, ustanovenia tohto zákona sa primerane použijú na osobitný odvod vybraných finančných inštitúcií. Správcom dane je daňový úrad, colný úrad a obec (§ 4 ods. 1 daňového poriadku).

Zákon č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu nemá ustanovenie, ktoré by obmedzovalo aplikáciu ustanovení daňového poriadku.

Súd konštatuje, že nie je dôvodná ani námietka žalobcu vo vzťahu k nedostatočnému odôvodneniu žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného. Z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalovaný ako odvolací orgán preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie colného úradu v medziach podaného odvolania a s odvolacími námietkami sa primerane zaoberal a to v súlade s ustanovením § 63 ods. 5, lebo ustanovenie § 74 nemá ustanovenie o odôvodnení rozhodnutia odvolacieho orgánu. Žalovaný v odôvodnení uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadal sa s návrhmi a námietkami žalobcu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodlo.

Súd tak po preskúmaní rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že príslušný správny orgán postupoval pri miestnom zisťovaní, zabezpečení tovaru, pri získaní vzoriek tovaru potrebných na vykonanie odbornej analýzy v súlade so zákonom, rozhodnutia a postup správneho orgánu posudzované v medziach žaloby sú v súlade so zákonom. Súd preto podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol.

O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a účastníkom náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca v konaní úspech nemal a žalovaný ani pri úspechu v konaní zo zákona nemá nárok na náhradu trov konania.

Podľa poučenia o opravnom prostriedku, ktoré tvorí záverečnú klauzulu rozsudku, proti tomuto rozsudku je prípustné odvolanie v lehote 15 dní odo dňa jeho doručenia na

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave prostredníctvom Krajského súdu v Prešove a to písomne v dvoch vyhotoveniach.

KOMENTÁR AUTORA:

Autor s načrtnutým daňovým judikátom **nesúhlasí**. V súdnom konaní riešil súd otázku existencie dvoch expertíz s diametrálne odlišným záverom. Podľa expertízy colného laboratória finančnej správy zabezpečená vzorka liehu je liehom s obsahom alkoholu cca 96 %, a preto má byť zdanená spotrebnou daňou z liehu. Žalobca na vlastné náklady zabezpečil expertízu akreditovaného skúšobného laboratória. Podľa laboratórnej analýzy ide o rektifikovaný denaturovaný etanol, ktorý nepodlieha zdaneniu spotrebnou daňou z liehu. Úlohou súdu bolo zodpovedať otázku, či pri existencii dvoch diametrálne odlišných expertíz mala byť zrealizovaná v poradí tretia expertíza, a to na náklady finančnej správy, resp. na ľarchu účtu žalobcu. Súd sa priklonil k názoru, že tretiu expertízu mal zabezpečiť žalobca na vlastné náklady za súčinnosti finančnej správy. Súd v napadnutom rozsudku poukazuje na zistený skutkový stav, že vzhľadom na diametrálnu odlišnosť záverov analýzy s expertízou CL FR SR nie je možné akceptovať hodnovernosť analýzy vo vzťahu k identifikácii vzorky testovaného liehu, pretože došlo k porušeniu colnej uzávery. Súd pripúšťa, že išlo o testovanie realizované nezávislým skúšobným laboratóriom, ale porušenie colnej uzávery v neprítomnosti zástupcu správneho orgánu má podľa názoru súdu za následok, že tieto výsledky nepostačujú žalobcovi na to, aby preukázal bez ďalších pochybností identifikáciu tovaru. Podľa ustanovenia § 41 ods. 3 daňového poriadku platí, že od okamihu, keď bola vec zabezpečená úradnou uzáverou, možno do miesta zabezpečenia vstupovať len so súhlasom správcu dane a v jeho prítomnosti. Citované ustanovenie zákona nemožno podľa názoru autora subsumovať na žalovaný prípad, pretože zákonodarca mal na mysli zabezpečenie úradnou uzáverou zabezpečovaného objektu (nehnutelnosti), resp. dopravného prostriedku, teda zabezpečenej veci, ale nie kontrolných vzoriek odobratých zo zabezpečenej veci za účelom expertízy. **V žalovanom prípade nešlo o úradnú uzáveru, ale o plombu colného úradu na vzorkách liehu.** Zabezpečený tovar (10 000 L liehu) zostal naďalej k dispozícii správcu dane, ktorý si ho poistil najprv rozhodnutím o zabezpečení a neskôr rozhodnutím o prepadnutí tovaru v prospech štátu. Žalobca podal proti rozsudku prvostupňového súdu odvolanie a vo veci preto s definitívnou platnosťou rozhodne Najvyšší súd SR.