

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/21/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200142
Dátum vydania rozhodnutia: 26. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200142.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): JANTER, s.r.o., so sídlom Ovčie 169, 082 38 Ovčie, IČO: 46 603 441, zastúpeného: JUDr. Ivo Babjak, advokát so sídlom Sovietskych hrdinov 200/33, 089 01 Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 102566020/2017 z 12. decembra 2017 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov č. 101638656/2017 z 26. júla 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove z 27. februára 2019, č. k. 5S/13/2018-54, ECLI:SK:KSPO:2019:8018200142.2, takto

r o z h o d o l :

- I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.
- II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 101638656/2017 z 26.07.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2015, keď mu neuznal právo na odpočítanie dane na základe záveru, že sťažovateľ nepreukázal oprávnenosť nároku na odpočítanie dane vierohodnými dokladmi. Konštatoval zistenie, že sťažovateľ vykonal odpočítanie dane zo zjednodušených dokladov o nákupe pohonných hmôt od JURKI - HAYTON s.r.o. (ďalej len „dodávateľ“), ktoré dodávateľ označil za falzifikáty. Podľa správcu dane bolo preukázané, že tieto doklady neboli vystavené dodávateľom, teda dodávateľ nedodal tovar a nevznikla mu daňová povinnosť.

2. Rozhodnutím č. 102566020/2017 z 12.12.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku ako odvolací orgán prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V tomto rozhodnutí reagoval na odvolacie námietky sťažovateľa, pričom uviedol, že dodávateľ nemal tieto zjednodušené faktúry (ďalej len „sporné doklady“) vo svojom účtovníctve ani v denných uzávierkach, ide o falzifikáty a preto nemožno hovoriť o reálnosti zdaniteľných obchodov. Podľa žalovaného nemožno považovať za relevantný dôkaz ani evidenciu nákupu pohonných hmôt predloženú sťažovateľom, ktorá je navyše všeobecná a neobsahuje previazanie na stav kilometrov v jednotlivých dňoch tak, aby bolo možné porovnať reálnosť nákupu pohonných hmôt k prejazdeným kilometrom a účelu vykázaných jász za jednotlivé motorové vozidlá. Žalovaný z toho urobil záver, že tovar uvedený na sporných dokladoch nedodal deklarovaný dodávateľ a preto nedošlo k vzniku daňovej povinnosti.

3. Ďalej na námietku o nevyhotovení výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalovaný uviedol, že správca dane listom zo 16.08.2016 vyzval sťažovateľa na predloženie dôkazov preukazujúcich splnenie podmienok pre odpočítanie dane, že správca dane vykonal ústne pojednávanie s konateľom a spoločníkom sťažovateľa, kde správca dane oznámil sťažovateľovi pochybnosti o sporných dokladoch, pričom ho oboznámil aj s odpoveďou na dožiadanie týkajúce sa deklarovaného dodania pohonných hmôt dodávateľom, a so zisteniami z inej daňovej kontroly súvisiacej s nákupom pohonných hmôt od dodávateľa. Rovnako konštatoval ďalšie neskoršie oboznámenie sťažovateľa na ústnom pojednávaní a výzvu na predloženie dôkazov, pričom tvrdil, že hoci správca dane výslovne neuviedol ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nedošlo k upretiu tohto práva sťažovateľa.

4. Na námietku proti vyhotoveniu dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly (jedného za zdaňovacie obdobie január-február 2015 a druhého za marec-júl 2015) žalovaný uviedol, že táto skutočnosť nemá vplyv na posudzovanú vec, a sťažovateľ nebol ukrátený na svojich právach vyplývajúcich z Daňového poriadku.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom z 27.02.2019, č. k. 5S/13/2018-54, ECLI:SK:KSP0:2019:8018200142.2 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu sťažovateľa.

6. Správny súd s poukazom na právnu úpravu odpočítania DPH a judikatúru konštatoval, že daňový subjekt musí uniesť dôkazné bremeno.

7. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného v preskúmanom rozhodnutí, podľa ktorej správca dane dokazovaním správne ustálil, že sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v sume 1 443,11 eura zo zjednodušených faktúr, ktoré neboli vystavené elektronickou registračnou pokladnicou s DKP 5002020372552092, nevyhotovil ich deklarovaný dodávateľ, a teda sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, keďže daň voči nemu nebola uplatnená dodávateľom podľa § 49 ods. 2 písm. a) a sťažovateľ nemá doklad považovaný v zmysle § 74 ods. 3 písm. b) zákona o DPH za doklad vyhotovený dodávateľom. Pritom sťažovateľ nepredložil ku kontrole žiadny hodnoverný dôkaz spochybňujúci tieto zistenia.

8. Správny súd sumarizoval ďalšie podstatné skutkové zistenia správcu dane, že sporné doklady neboli ani v účtovníctve dodávateľa, v evidencii DPH, v kontrolnom zázname a denných uzávierkach; časť sporných dokladov je identická s dokladmi u iného daňového subjektu, pričom ani tieto neboli vyhotovené príslušnou registračnou pokladnicou. Poukázal aj na zistené formálne rozdiely medzi spornými dokladmi a originálnymi dokladmi.

9. Správny súd nesúhlasil so sťažovateľom, že ak správca dane spochybňuje pravosť predložených dokladov, táto pochybnosť mu nemôže byť na ťarchu a poukázal na to, že Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej praxi už vyslovil názor, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Takisto poukázal na judikatúru o rozložení dôkazného bremena medzi daňovníka a správcu dane pri spochybnení existencie a pôvodu tovaru, zdôrazniac, že dôkazné bremeno o splnení všetkých podmienok stanovených pre odpočítanie dane je na daňovom subjekte.

10. Ďalej správny súd uviedol, že ak sú sporné doklady falzifikátmi, nemožno hovoriť o reálnosti zdaniteľných obchodov. Pritom je podľa súdu zrejmé, že sa finančné orgány zaoberali posudzovaním

reálnosti deklarovaných plnení. Správny súd však považoval za bezpredmetné preukazovanie reálnosti dodania tovaru na základe takto spochybnených faktúr (ich falzifikátov).

11. Na námietku o nedostatočnej výzve na odstraňovanie pochybností správcu dane v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku správny súd uviedol, že výslovné neuvedenia tohto ustanovenia vo výzve nespôsobuje nezákonnosť postupu, a v konaní správcu dane nevidel rozpor s týmto ustanovením ani extenzívny výklad zákona.

12. Za nedôvodnú napokon považoval správny súd aj námietku proti vyhotoveniu dvoch protokolov z jednej daňovej kontroly, pričom týmto postupom podľa súdu nebol sťažovateľ ukrátený na subjektívnych právach, ani to nespôsobuje nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Podkladom preskúmaného rozhodnutia bol protokol za zdaňovacie obdobia marec až júl 2015, ku ktorému správca dane vyzval sťažovateľa na vyjadrenie, čo sťažovateľ aj využil. Z protokolu za zdaňovacie obdobia január a február 2015 nevyplývali pre neho žiadne povinnosti, nebol zistený rozdiel dane oproti daňovým priznaniam a protokol sa tak nedotkol jeho subjektívnych práv.

13. Preskúmané rozhodnutie považoval správny súd za podrobne odôvodnené a závery o nepreukázaní uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov považoval za súladné so zákonom.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

14. Sťažovateľ zastúpený advokátom podal kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zmenu napadnutého rozsudku, zrušenie preskúmaného rozhodnutia i prvostupňového rozhodnutia a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie. Tvrdil, že krajský súd porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

15. Podľa sťažovateľa správca dane spísal oba protokoly z daňovej kontroly dňa 18.10.2016, teda protokol mal vypracovaný v deň, kedy s konateľom sťažovateľa spísal zápisnicu o oboznámení sťažovateľa so zisteniami pri vykonávaní daňovej kontroly a o prejednaní vyjadrenia sťažovateľa k predchádzajúcemu ústnemu pojednávaniu. Podľa sťažovateľa tak správca dane nedal sťažovateľovi priestor na využitie práva podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku a nespĺnil si ani povinnosť podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, teda povinnosť vyzvať ho na vyjadrenie k pochybnostiam správcu dane. Podľa sťažovateľa žalovaný na túto skutočnosť neupozornil, hoci nebol ako odvolací orgán viazaný návrhmi účastníka konania.

16. Sťažovateľ poukázal na to, že krajský súd rozsudkami sp. zn. 2S/38/2017 z 11.09.2018, ECLI:SK:KSP0:2018:8017200656.2, sp. zn. 6S/13/2018 z 22.11.2018, ECLI:SK:KSP0:2018:8018200141.2, sp. zn. 2S/14/2018 z 08.01.2019, ECLI:SK:KSP0:2019:8018200144.2, a sp. zn. 5S/14/2018 z 08.01.2019, ECLI:SK:KSP0:2019:8018200143.3 (ďalej aj „ostatné rozsudky“) zrušil rozhodnutia žalovaného aj správcu dane s identickým odôvodnením za iné zdaňovacie obdobia, a iba napadnutým rozsudkom zamietol žalobu.

17. Sťažovateľ namietal proti úvahe správneho súdu vo vzťahu k sporným dokladom v bodoch 67-68 napadnutého rozsudku tvrdiac, že skutočnosť, že niektoré doklady označené u neho ako falzifikáty sú identické s dokladmi u iného daňového subjektu, ktorý si z nich tiež uplatnil odpočítanie dane, preukazuje, že si sporné doklady sťažovateľ nevyhotovil sám, ale že mu boli vydané pracovníkmi čerpacej stanice dodávateľa.

18. Citoval z ostatných rozsudkov, kde správny súd uviedol, že bolo potrebné vykonať ohľadom falzifikátov dokazovanie so zameraním na čerpaciu stanicu dodávateľa (a bolo potrebné skúmať, ktorý pracovník čerpacej stanice ich vydal), a nie na sťažovateľa, a že tvrdenia konateľov dodávateľa preukazujú len tú skutočnosť, že sporné doklady neboli zaevidované v evidencii DPH a zaúčtované u dodávateľa. Sťažovateľ tvrdil, že mu nie je zrozumiteľný odlišný prístup súdu v súdnej veci, keď napadnutý rozsudok bol vydaný až po ostatných rozsudkoch a zástupca sťažovateľa na pojednávaní na ne upozornil. Mal za to, že konanie súdu je v rozpore s právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky, ktorý v uznesení sp. zn. IV. ÚS 342/2010 uviedol, že protichodné právne závery vyslovené v analogických prípadoch neprispievajú k naplneniu hlavného účelu princípu právnej istoty ani k dôvere v spravodlivé súdne konanie.

19. Krajský súd ďalej podľa sťažovateľa nesprávne právne posúdil aplikáciu ustanovení § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Poukázal na ďalší nález ústavného súdu, podľa ktorého daňová kontrola predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu. Sťažovateľ tvrdil, že akékoľvek procesné pochybenie správcu dane v priebehu daňovej kontroly je vylúčené, a aj najmenšie pochybenie spôsobuje nezákonnosť. Prvá zákonná povinnosť správcu dane sa podľa sťažovateľa týka toho, že ho správca dane musí so zistenými skutočnosťami oboznámiť v predstihu pred ukončením daňovej kontroly, aby daňový subjekt mal čas navrhnúť uvedenie jeho vyjadrenia k týmto zisteniam v protokole. Druhá zákonná povinnosť správcu dane sa podľa sťažovateľa týka oznámenia a výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa krajský súd poukazoval na zápisnicu zo dňa 14.09.2016, v zmysle ktorej bol oboznámený s predbežnými zisteniami správcu dane, ale sťažovateľ pripomenul, že sa k tejto zápisnici vyjadril a predpokladal, že toto vyjadrenie bude akceptované. V zápisnici z 18.10.2016 však správca dane zopakoval svoje zistenia, ale nevyzval sťažovateľa na odstránenie pretrvávajúcich pochybností. V tom videl nezákonnosť daňovej kontroly, a preto ani následné vyrubovacie konanie podľa sťažovateľa nemohlo byť zákonné.

20. Sťažovateľ namietal aj proti vyhotoveniu dvoch protokolov z daňovej kontroly, v čom videl porušenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku, tvrdiac, že nikde nie je uvedené, že správca dane môže vyhotoviť viac protokolov z daňovej kontroly. S poukazom na čl. 59 ods. 2 ústavy tvrdil, že každá vada zákonnosti zo strany orgánov verejnej moci pri správe daní má vplyv na zákonnosť rozhodnutia o vyrubení dane. Zdôraznil, že správca dane nesmie zákon vykladať extenzívne a ukladať dane možno výlučne zákonným spôsobom.

B)

21. Žalovaný vo svojom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Uviedol, že dôkazom o tankovaní pohonných hmôt na čerpacej stanici dodávateľa by bolo predloženie dokladov s uvedením konkrétnych evidenčných čísel vozidiel, ktoré čerpali pohonné hmoty v daný deň a daný čas, evidencie jász za konkrétne motorové vozidlá v danom mesiaci a stav zásob pohonných hmôt v danom mesiaci, pričom sťažovateľ tieto doklady ani po výzve správcu dane nepredložil. Porovnanie týchto dokladov s mýtnym systémom by bolo dôkazom o skutočnom čerpaní pohonných hmôt.

22. Žalovaný tiež poukázal na to, že štatutárna zástupkyňa a konatelia dodávateľa jednoznačne označili sporné doklady za falzifikáty, čo vyplýva aj z ich porovnania s originálnymi dokladmi.

23. S poukazom na právnu úpravu zákona o DPH žalovaný uviedol, že odpočítanie dane si daňový subjekt môže uplatniť len na základe originálu dokladu, nie falzifikátu.

IV. Výber z relevantnej právnej úpravy

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosťami, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosťami, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosťami, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

V. Závery kasačného súdu

24. Dňa 1. augusta 2021 začal činnosť Najvyšší správny súd Slovenskej republiky a prešiel naň výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ S.s.p.). Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto dňa 26.05.2022 (po predchádzajúcom oznámení termínu) verejne vyhlásil tento rozsudok, ktorým podľa § 461 S.s.p. kasačnú sťažnosť zamietol.

25. Úlohou kasačného súdu v tomto konaní nebolo komplexne nanovo posudzovať celé konanie pred správcou dane a žalovaným, ani pred správnym súdom, ale posúdiť vec na základe a v medziach kasačnej sťažnosti a v nej uvedených sťažnostných bodov.

26. Sťažovateľ namietal proti právnomu posúdeniu správneho súdu pri vyhodnocovaní námietky o údajne chýbajúcej výzve správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku a znemožnení realizácie práva sťažovateľa podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Kasačný súd však nepovažuje odpoveď krajského súdu (body 73 a 74 napadnutého rozsudku) na tieto námietky za nesprávnu. Je

zrejme, že kvôli prehľadnosti a preukaznosti je najvhodnejšie, keď správca dane vyzýva počas daňovej kontroly daňový subjekt na vyjadrenie, vysvetlenie, opravu či preukázanie pravdivosti dokladov či v nich obsiahnutých údajov na zápisnične zdokumentovanom ústnom pojednávaní alebo formalizovaným listom s jasným odkazom na ustanovenie § 46 ods. 5. Ako však výstižne píše vo svojom rozsudku správny súd, na ústnom pojednávaní s predstaviteľmi sťažovateľa dňa 14.09.2016 správca dane sťažovateľa oboznámil okrem iného so svojimi zisteniami a pochybnosťami o sporných dokladoch, o reálnosti deklarovaných obchodov a požadoval k nim vysvetlenie, na čo aj sťažovateľ reagoval. Sťažovateľ nato tvrdí, že sa domnieval, že toto vysvetlenie bude akceptované a nedostal následne možnosť reagovať na ďalšie oboznámenie o pretrvávajúcich pochybnostiach, ku ktorému došlo na ústnom pojednávaní dňa 18.10.2016, teda v deň, kedy bol aj spísaný protokol z daňovej kontroly. Pritom však zo zápisnice nevyplývalo, že by sa sťažovateľ nemohol na tomto ústnom pojednávaní k veci ďalej vyjadriť, hoci toto právo nevyužil.

27. Kasačný súd však najmä upozorňuje, že podstata oboch tu spomenutých ustanovení Daňového poriadku nie je v tom, že by mal správca dane opakovane upozorňovať kontrolovaný subjekt na pochybnosti o rovnakých dokladoch a tvrdeniach a vyzývať ho na dokazovanie až dovtedy, kým tento subjekt neprestane reagovať, alebo kým nedôjde k zhode. Sťažovateľ bol jasne informovaný, k akým, pre neho problematickým, zisteniam dospel správca dane, vedel, ktoré skutočnosti musí preukazovať a aký následok môže v opačnom prípade očakávať. Navyše ani vo svojom vyjadrení k protokolu sa sťažovateľ neúnúval navrhovať ďalšie dôkazy a presvedčať správcu dane o pravdivosti sporných dokladov; dal v podstate najavo, že na základe tvrdenia o nezákonnosti vyhotovenia dvoch protokolov z daňovej kontroly sa pre neho celá záležitosť skončila a žiadal zastavenie daňového konania. Nové dôkazy nepredkladal ani v ďalšom konaní, v odvolacom konaní spochybňoval najmä dodržanie procesného postupu a vyhodnotenie dôkazov tvrdiac, že jeho vodiči na čerpacej stanici tankovali, lebo inak by nemali sporné doklady z elektronickej registračnej pokladnice.

28. Kasačný súd tak súladne s krajským súdom považuje za podstatné, že bol sťažovateľ včas informovaný o zistených nezrovnalostiach a z nich vyplývajúcom stanovisku správcu dane k dôkazom, pričom mu bol daný priestor na vyjadrenie a doplnenie dôkazov.

29. Ďalej sťažovateľ tvrdil, že zhoda sporných dokladov s dokladmi, ktoré boli predmetom daňovej kontroly u- iného daňového subjektu, ktorý si tiež z nich odpočítal daň (STEELMEN, s.r.o.), v skutočnosti preukazujú, že si tieto doklady sťažovateľ nevyhotovil sám, ale mu boli vydané pracovníkmi čerpacej stanice dodávateľa. Kasačný súd považuje túto interpretáciu v skutkových okolnostiach veci za absurdnú. Sťažovateľ vlastne naznačuje, že jeho vodiči aj vodiči tohto iného subjektu boli v jednotlivých dňoch v rovnakom čase na rovnakej čerpacej stanici, načerpali rovnaké množstvo nafty a zaplatili rovnakú sumu a pracovníci čerpacej stanice im vydali identické falošné pokladničné bloky, ktoré (aby vodiči nepojali podozrenie) v reálnom čase vytlačili na tlačiarňi v priestoroch čerpacej stanice. Zistenia správcu dane o duplicitate falošných dokladov podľa kasačného súdu naopak naznačujú, že tieto doklady pochádzajú od rovnakého falšovateľa a extrémne znižujú vierohodnosť tvrdení sťažovateľa, že riadne čerpal (kúpil) sporné pohonné hmoty. Kasačný súd tiež poznamenáva, že pri pohonných hmotách ako tovare podliehajúcom pomerne prísnemu kontrolnému režimu je ťažko predstaviteľné, že by obsluha čerpacej stanice predávala takto načierno naftu priamo v prevádzke a hromadne vydávala falošné pokladničné bloky. Pomerne všeobecná tabuľka o množstve nafty načerpanej v jednotlivých dňoch, ktorú sťažovateľ predložil, je vo svojej podstate len tvrdením sťažovateľa v písomnej podobe. Vlastne jediný dôkaz podporujúci tvrdenie, že malo dôjsť k čerpaniu u dodávateľa, teda sporné doklady, sa ukázal ako falošný.

30. Sťažovateľ namietal aj to, že správny súd vyhodnotil jeho žalobné body inak ako iné senáty rovnakého krajského súdu, vo vzťahu k údajne identicky odôvodneným rozhodnutiam žalovaného, viažucim sa k ďalším zdaňovacím obdobiam kontrolovaným pri rovnakej daňovej kontrole, keď ostatné senáty žalobám vyhovelí a rozhodnutia žalovaného zrušili. Kasačný súd sa zbežne oboznámil so sťažovateľom označenými rozsudkami, zverejnenými na webovej stránke ministerstva spravodlivosti. Bez podrobnej znalosti spisov nemožno s istotou uzavrieť, že išlo právne o totožné veci, ako naznačuje sťažovateľ, ale ich podobnosť je podľa kasačného súdu zrejmalá. Nepochybne by k presvedčivosti napadnutého rozsudku prispelo, keby správny súd vysvetlil, prečo žalobné námietky vyhodnotil odlišne. Zákon však explicitne prikazuje (§ 139 ods. 3 SSP) podrobne odôvodniť odklon iba od ustálenej rozhodovacej praxe, o ktorej nemožno hovoriť v prípade štyroch rozsudkov krajského súdu vydaných v priebehu troch mesiacov, ktoré ani neboli predmetom konania pred kasačným

súdom. V tomto sťažnostnom bode preto kasačný súd nevzhladol dôvod na zrušenie napadnutého rozsudku.

31. Navyše kasačný súd priznáva, že niektorým záverom v týchto ostatných rozsudkoch celkom neporozumel, najmä mu nie je zrejmé, prečo v nich krajský súd vychádzal ako z preukázaného faktu, že sťažovateľ u dodávateľa naozaj načerpal deklarované množstvo pohonných hmôt, a z predpokladu, že falošné doklady boli vydané pracovníkmi dodávateľa, čo nekorešponduje so skutkovými zisteniami v súdnej veci.

32. Napokon sťažovateľ brojil proti tomu, že správca dane z jednej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január - júl 2015 vyhotovil dva protokoly, jeden k januáru a februáru 2015, a druhý za mesiace marec - júl 2015. Tvrdil, že podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku bolo možné vydať iba jeden protokol, a tak s poukazom na čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky ide podľa jeho názoru o vadu s vplyvom na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Z toho sa dá vyrozumiť, že nesúhlasil ani s právnym posúdením správneho súdu, ktorý rovnakej žalobnej námietke ako nedôvodnej nevyhovel.

33. Na tento problém je možné nazrieť z rôznych strán, pričom sa v správnom súdnom konaní treba sústrediť na dve otázky - 1. či vôbec ide o postup v rozpore so zákonom, a 2. či došlo k ujme na sťažovateľových právach. Pritom správne súdnictvo prioritne neslúži na nápravu každého jedného porušenia zákona v administratívnom konaní, ale na takéto pochybenia hľadá najmä prizmou ochrany práv alebo právom chránených záujmov fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy, pričom prirodzene musí prihliadať aj na intenzitu takýchto pochybení (§ 2 ods. 1, § 177 ods. 1 SSP, v okolnostiach veci aj § 191 ods. 1 písm. g/ SSP).

34. Kasačný súd uznáva, že za istých okolností by vydávanie väčšieho množstva protokolov z daňovej kontroly mohlo zneprehľadniť celý postup správcu dane, čo by mohlo mať potenciálne dopad na právnu istotu a zákonnosť takéhoto postupu; napríklad, ak by došlo k duplicitnému vydaniu protokolu za rovnaké zdaňovacie obdobie a k rovnakej dani, alebo by boli protokoly za rôzne mesiace (kontrolované v jednej daňovej kontrole) vydané a doručené sťažovateľovi v rôznych dňoch.

35. Znenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku nevyklučuje však podľa kasačného súdu taký postup, ako zvolil správca dane, za predpokladu, že je v jednotlivých protokoloch jednoznačne identifikované, akého zdaňovacieho obdobia a akej dane sa protokoly týkajú, vrátane identifikácie daňovej kontroly (všetko aj v zmysle § 47 Daňového poriadku), a správca dane sa vyhne vyvolaniu vyššie naznačenej zmätočnosti. Treba totiž zohľadniť aj to, že daňová kontrola je koncipovaná tak, že sa môže súčasne týkať viacerých zdaňovacích období a viacerých druhov daní, pričom k rozšíreniu jej predmetu môže dôjsť aj počas jej priebehu (§ 46 ods. 4 Daňového poriadku). To vyplýva najmä z požiadavky na čo najmenšiu záťaž pre daňový subjekt a všeobecne z princípu hospodárnosti. Preto, hoci ide formálne a procesne o jednu daňovú kontrolu, materiálne sa predmety takejto „spoločnej“ kontroly neprelinajú, a kontrolné zistenia sa aj v jedinom protokole vyhotovenom za viaceré zdaňovacie (účtovné) obdobia a dane uvádzajú samostatne podľa jednotlivých predmetov kontroly. V okolnostiach veci zrejme správca dane považoval za hospodárnejšie, keď protokol s výzvou podľa druhej vety § 46 ods. 8 Daňového poriadku zaslal sťažovateľovi len vo vzťahu k tým zisteniam, kde zistil rozdiel dane (teda za mesiace marec - júl 2015), a protokol za mesiace január - február 2015 zaslal bez tejto výzvy. V súdnej veci tak súčasné doručenie oboch protokolov sťažovateľovi vyvolalo prakticky rovnaké účinky, ako keby boli všetky zistenia obsiahnuté v jedinom protokole.

36. Okrem rozporu s doslovným gramatickým výkladom znenia § 46 ods. 8 Daňového poriadku (slovo „protokol“ v singulári), ktorý za zásadný problém považuje sťažovateľ, s čím sa však kasačný súd s ohľadom na vyššie uvedené nestotožňuje, tak nie je kasačnému súdu zrejmé, aký mal mať tento postup správcu dane nepriaznivý dopad na sťažovateľove práva, právom chránené záujmy či povinnosti.

37. Vzhľadom na to, že kasačný súd žiaden sťažnostný bod nevyhodnotil ako dôvodný, nezostalo mu iné, ako kasačnú sťažnosť zamietnuť.

38. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP a contrario k § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a vo vzťahu k žalovanému nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v § 168 SSP.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.