

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/52/2022
Identifikačné číslo spisu: 5021200262
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5021200262.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. LL.M. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): PROVYM, spol. s.r.o., so sídlom Priemyselná 5, 071 01 Michalovce, IČO: 36 179 574, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát, so sídlom: Floriánska 16, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 100595420/2021 zo dňa 13. apríla 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/97/2021-152 zo dňa 15. decembra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu (do 20.11.2019 podnikajúceho pod obchodným menom: IZO 4, s.r.o.) v dňoch 25.05.2018 až 29.07.2020 určenie dane podľa pomôcok na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2015 až máj 2015 a júl 2015 až december 2015. O určení dane podľa pomôcok správca dane vyhotovil Protokol č. 101153111/2020 zo dňa 09.07.2020 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov určenia dane podľa pomôcok vydal rozhodnutie č.: 101616978/2020 zo dňa 21.10.2020 predpisov (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobia júl 2015 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vo výške 41.819,50 eura. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca neumožnil vykonať daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január 2015 až máj 2015 a júl 2015 až december 2015, a preto správca dane skonštatoval naplnenie

skutočnosti ustanovenej v § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku. V procese určovania dane podľa pomôcok žalobca nepreukázal právo na odpočítanie dane v súlade s ustanovením § 49 až § 54 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“), pretože správcovi dane nepreukázal faktúrou ani iným dokladom, že voči nemu bola uplatnená daň iným platiteľom v tuzemsku, resp. že došlo k dodaniu tovaru alebo služby, ktoré použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Preto správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane uplatnené v daňovom priznaní DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný rozhodnutím č.: 100595420/2021 zo dňa 13. apríla 2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- v danom prípade bola splnená zákonná podmienka oprávňujúca správcu dane pristúpiť v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku k procesu určenia dane podľa pomôcok, pretože žalobca neumožnil vykonanie daňovej kontroly tým, že nepredložil požadované doklady, na ktoré bol správcom dane vyzvaný,
- zo žalobcom predložených dôkazov nie je možné vyvodiť, že súčasťou dokladov zaistených Kriminálnym úradom finančnej správy (ďalej aj „KÚFS“) boli aj doklady, ktoré požadoval správca dane v rámci daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január 2015 až máj 2015 a júl 2015 až december 2015. KÚFS odovzdal doklady žalobcu správcovi dane v takom rozsahu, v akom ich prevzal od žalobcu. Pre uvedené je nepreukázané tvrdenie žalobcu, že všetky chýbajúce dokumenty, ktoré v rámci daňovej kontroly DPH správca dane požadoval od žalobcu, sa nachádzali na KÚFS,
- ustanovenia § 48 a nasledujúce Daňového poriadku neprikazujú správcovi dane získavať a vyhľadávať pomôcky v prospech alebo neprospech daňového subjektu, ale je oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii. Pomôcky, ktoré správca dane využil v procese určovania dane podľa pomôcok a z ktorých vychádzal, sú uvedené v protokole a v napadnutom rozhodnutí. Kontrolný výkaz DPH bol uvedený v súpise pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadny doklad, písomnosť, listinu alebo inú vec, ktoré by mohol použiť ako pomôcku,
- pokiaľ si platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane na základe dodávateľskej faktúry, má povinnosť ju predložiť a pravdivosť údajov na nej preukázať. Daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly a následného určovania dane podľa pomôcok spolupracoval v prevažnej miere len pasívne, písomnosti preberal od správcu, avšak nepredkladal požadované doklady.

4. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 30S/97/2021-152 zo dňa 15. decembra 2021 tak, že správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP.

5. Správny súd konštatoval, že správca dane dôsledne a opakovane dbal o vytvorenie potrebného priestoru a možnosti pre žalobcu na predloženie požadovaných dokladov, ktorými by preukázal skutočnosti významné pre určenie dane. Na uvedené však žalobca opakovane reagoval všeobecným tvrdením, podľa ktorého sú doklady v dispozícii KÚFS a žalobca nimi nedisponuje. Žalobca tiež neidentifikoval doklady, ktoré by v zmysle jeho tvrdení mal v dispozícii KÚFS a z toho dôvodu by ich správcovi dane nemohol predložiť. Žalobca tiež mohol sám kontaktovať tretie subjekty, ktorých sa požadované dokumenty týkali, aby ich mohol správcovi dane predložiť. Výzvy správcu dane obsahovali presnú identifikáciu požadovaných dokladov a tiež stanovisko správcu dane k argumentácii žalobcu, v zmysle ktorej sa požadované doklady nachádzajú u KÚFS.

6. Správny súd poukázal na to, že správca dane po skonštatovaní naplnenia niektorého z dôvodov pre určenie dane podľa pomôcok vychádza podľa § 48 ods. 3 Daňového poriadku z pomôcok, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti daňového subjektu. Správca dane nemá v tomto procese určenia dane povinnosť sa obracať na tretie subjekty a vyhľadávať dôkazy v prospech žalobcu. Určenie dane podľa pomôcok je aj v zmysle judikatúry považované za krajný spôsob určenia dane, ku ktorému správca dane pristúpi,

ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom. Správcovi dane z ustanovenia § 48 ods. 5 daňového poriadku nevyplýva povinnosť obstarat' si faktúry dodávateľov žalobcu podľa kontrolného výkazu DPH, ktorý mal k dispozícii.

7. Správny súd uviedol, že postup určenia dane podľa pomôcok z dôvodu podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku predpokladá nesplnenie zákonnej povinnosti daňového subjektu, teda jeho povinnosti vyplývajúcej mu zo zákona, konkrétne v danom prípade z úpravy podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktorá vymedzuje predmet tejto zákonnej povinnosti žalobcu, teda vymedzuje skutočnosti, ktoré je povinný preukázať daňový subjekt. Dôsledkom nesplnenia uvedenej povinnosti je nemožnosť správneho určenia dane. Uvedené predpoklady postupu podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku vyhodnotil správny súd ako naplnené a podľa tohto zákonného ustanovenia i správne právne posúdené. Ďalej zdôraznil, že žalobca viazal námietku nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle žalobných bodov výlučne na argumentáciu, že správcovi dane nepredložil žiadané doklady, pretože ich nemal k dispozícii, nakoľko mu boli odňaté KÚFS, a preto nie je možné skonštatovať, že daňovú kontrolu neumožnil vykonať. Žalobca nenamietal právne posúdenie vzniknutej situácie podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, ale samotnú dôvodnosť postupu určenia dane podľa pomôcok.

8. Správny súd tiež poukázal na to, že podľa úpravy § 49 ods. 2 Daňového poriadku je daňový subjekt oprávnený v písomnom vyjadrení sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok uvádzať vyjadrenia výlučne k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku, všetko v prekluzívnej lehote 15 pracovných dní, ktorej zmeškanie nemožno odpustiť.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ namietal, že v danom prípade neboli splnené zákonné podmienky na prístup k procesu určenia dane podľa pomôcok v zmysle ustanovenia § 48 ods. 2 Daňového poriadku. Uviedol, že nie je možné sa stotožniť s postupom daňových orgánov, ktorým odňím jeho účtovné doklady a následne pri výkone daňovej kontroly skonštatujú, že ak subjektu boli tieto doklady už odňaté, nič mu nebránilo si tieto doklady opätovne vyžiadať od tretích subjektov, s ktorými bol v právnych vzťahoch. Sťažovateľ poukázal na to, že nie je štátny orgán a nedisponuje kompetenciou správcu dane vyžiadať akékoľvek listiny od tretích subjektov. Sťažovateľ konštatoval, že nie je možné od neho žiadať, aby si opätovne zabezpečil všetky účtovné doklady, ktoré mu už raz boli odňaté KÚFS a v prípade, že tak neučiní, usúdiť, že sťažovateľ neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu.

11. Z administratívneho spisu nie je podľa sťažovateľa vôbec zrejmé, aké doklady vlastne KÚFS od neho prevzal, pretože v administratívnom spise absentuje zápisnica o odňatí (vydaní) daňových dokladov sťažovateľovi obsahujúca zoznam konkrétnych daňových dokladov, ktoré boli sťažovateľovi KÚFS odňaté. Bolo zákonnou povinnosťou správcu dane presne zistiť, ktoré doklady boli sťažovateľovi KÚFS odňaté a to dopytom na KÚFS s požiadavkou o predloženie takéhoto zoznamu. Pokiaľ v rámci daňového konania nebolo riadne ustálené, ktoré konkrétne daňové doklady boli KÚFS prevzaté, správca dane nemôže tvrdiť, že prevzal všetky daňové doklady sťažovateľa nachádzajúce sa u KÚFS.

12. Sťažovateľ uviedol, že konkrétnu identifikáciu dokladov a písomností obsahuje až zápisnica správcu dane zo dňa 07.06.2018, ale z potvrdenia o zaistení veci, tovaru alebo písomností zo dňa 30.01.2018 (ktoré je výstupom reálneho odňatia účtovných dokladov) nie je vôbec zrejmé, aké konkrétne doklady KÚFS sťažovateľovi odňal.

13. Sťažovateľ zotrval na názore, že všetky účtovné doklady boli prevzaté, resp. odňaté KÚFS, a teda i tie, ktorých predloženia sa domáhal správca dane v daňovom konaní.

14. Sťažovateľ napokon namietal, že správca dane vykonal dokazovanie len na zistenie jeho príjmov, ale dokazovanie smerujúce k zisteniu daňovej výhody napriek jeho návrhom nevykonal. K uvedenému opätovne poukázal na odňatie dokladov preukazujúcich správnu výšku daňovej povinnosti sťažovateľa KÚFS. Sťažovateľ je toho názoru, že z uvedeného dôvodu nie je možné pričítať na jeho ťarchu nepredloženie účtovných dokumentov, ktoré by správca dane mohol využiť ako pomôcky v zmysle § 48 ods. 4 daňového poriadku.

15. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s napadnutým rozsudkom správneho súdu. Tiež uviedol rozpis skutočností vyplývajúcich z administratívneho spisu, ktoré preukazujú, aké doklady sťažovateľa mal KÚFS k dispozícii, a ktoré preložil správcovi dane. Napriek uvedenému sťažovateľ nepredložil doklady vyžadované správcom dane. Ak sťažovateľ považoval postup KÚFS za nesprávny alebo nezákonný mal vyvinúť aktivitu za účelom objasnenia danej situácie práve s KÚFS.

16. Sťažovateľ v replike k vyjadreniu žalovaného v podstate len repetoval argumenty uplatnené v správnej žalobe a kasačnej sťažnosti.

III.

Konanie na kasačnom súde

17. Prejednávaná vec bola dňa 18.05.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) a bola náhodným výberom technickým prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4Sfk/52/2022.

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

19. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

20. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. Podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku, správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2.

22. Podľa § 48 ods. 5 Daňového poriadku, pri určení dane podľa pomôcok je správca dane povinný prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené.

23. Podľa § 49 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane zašle daňovému subjektu protokol o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie. Na obsah tohto protokolu sa primerane vzťahuje § 47. Súčasťou protokolu o určení dane podľa pomôcok je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň.

24. Podľa § 49 ods. 2 Daňového poriadku, daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

25. Predmetom právneho posúdenia kasačného súdu je v zmysle rozsahu vymedzenom sťažovateľom posúdenie, či boli v danej veci splnené podmienky na určenie dane podľa pomôcok v zmysle § 48 ods. 2 Daňového poriadku. Navyše predmetom posúdenia je aj s uvedeným súvisiacia otázka, či mal správca dane v zmysle ustanovenia § 48 ods. 4 Daňového poriadku povinnosť vykonávať dokazovanie aj v rozsahu zistenia skutočností (dokladov) preukazujúcich vznik nároku na odpočet DPH sťažovateľa, respektíve, či si mal sťažovateľ sám zadovážiť dôkazy od tretích subjektov na preukázanie vzniku nároku na odpočet DPH.

26. K právnemu posúdeniu sťažovateľom predostretých námietok kasačný súd v prvom rade poukazuje na skutkový stav vyplývajúci z administratívneho spisu, z ktorého vychádzal aj správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku. Podstatným pre posúdenie dôvodnosti kasačnej sťažnosti bolo zo skutkového hľadiska najmä vymedzenie dokumentov, ktoré boli správcovi dane predložené na nahliadnutie zo strany KÚFS, ktorý ich pôvodne zaistil sťažovateľovi. Rozpis týchto dokumentov sa nachádza v napadnutom rozhodnutí (presnejšie na štvrtej strane) a tento má oporu v administratívnom spise (úradný záznam zo dňa 28.06.2018 na č. I. 17), a to najmä v súvislosti s nasledujúcimi výzvami správcu dane adresovanými sťažovateľovi na predloženie chýbajúcich dokumentov, ktoré považoval za potrebné pre správne určenie daňovej povinnosti. Celý priebeh administratívneho konania správny súd veľmi podrobne opísal v napadnutom rozsudku, preto najvyšší správny súd ho nebude opakovane reprodukovat', len na neho v celom rozsahu poukazuje.

27. Predmetom právneho posúdenia kasačného súdu už boli skutkovo obdobné veci sťažovateľa (určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty, na základe určenia dane podľa pomôcok), o ktorých rozhodol Najvyšší správny súd rozsudkami sp. zn. 5Sfk/35/2021 zo dňa 29. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2014), sp. zn. 2Sfk/35/2022 zo dňa

30. marca 2023 (zdaňovacie obdobie október 2015) a sp. zn. 4Sfk/80/2022 zo dňa

24. mája 2023 (zdaňovacie obdobie august 2016) tak, že kasačnú sťažnosť zamietol. Z uvedených vecí kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP osobitne poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/35/2022 zo dňa 30. marca 2023 (zdaňovacie obdobie október 2015), ktorý sa týkal tej istej daňovej kontroly u sťažovateľa (zdaňovacie obdobia január 2015 až máj 2015 a júl 2015 až december 2015) a o ktorom správca dane podľa pomôcok správca dane vyhotovil ten istý protokol (č. 101153111/2020 zo dňa 09.07.2020):

„16. Predmetom právneho posúdenia kasačného súdu už bola skutkovo obdobná vec sťažovateľa (určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty, na základe určenia dane podľa pomôcok), pričom rozdielnosť spočíva len v tom, že sa jednalo o iné zdaňovacie obdobie (júl 2014). Okrem uvedeného sa však prakticky jedná o totožný skutkový stav veci a to najmä s ohľadom na argumentáciu sťažovateľa, ktorý rovnako namietal, že mu boli zo strany KÚFS odňaté jeho účtovné doklady, v dôsledku čoho ich nebol schopný predložiť správcovi dane k daňovej kontrole a preto neboli splnené podmienky pre postup podľa § 48 a nasledujúcich daňového poriadku. K uvedenému je tiež vhodné poznamenať, že v prejednávanej veci boli predmetom zaistenia zo strany KÚFS tie isté účtovné doklady sťažovateľa. Z tohto dôvodu kasačný súd odkazuje na svoje skoršie právne posúdenie sťažnostných námietok v

zmysle § 464 ods. 1 SSP uvedené v odôvodnení rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/35/2021 zo dňa 29. septembra 2022, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť:

„27. Za nedôvodný následne vyhodnotil aj sťažnostný bod týkajúci sa nesprávneho právneho posúdenia veci zo strany krajského súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Sťažovateľ svoju argumentáciu sústredil iba na vyjadrenie nesúhlasu s vyhodnotením (ne)naplnenia podmienok pre postup určenia dane pomocou pomôcok. Podstatnou námietkou sa v tomto ohľade stalo jeho tvrdenie, že doklady potrebné pre správne určenie dane, ktorých predloženie správca dane vyžadoval, sťažovateľ nemohol predložiť, pretože mu boli dňa 30.01.2018 zabavené KÚFS.

28. Podľa § 22 ods. 9 zákona č. 652/2004 Z. z. o orgánoch štátnej správy v colníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov, o zaistení, vrátení, odovzdaní na vykonanie procesných úkonov alebo na uskladnenie predmetu zaistenia spíše colník úradný záznam

a o zaistení veci vydá potvrdenie. Úradný záznam a potvrdenie musia obsahovať aj dostatočne presný opis vydanej, odňatej alebo prevzatej veci, aby nemohla byť zamenená s inou vecou.

29. Citované ustanovenie stanovuje kvalitatívne kritéria pre obsah potvrdenia, ktoré sa subjektu, ktorému sú veci alebo listiny zaisťované, musí vydať. V tejto spojitosti kasačný súd len dodáva, že citované ustanovenie nerobí rozdiel medzi zaistením veci a listiny a teda spôsob ich zaistenia nerozlišuje. Formulácia ustanovenia zároveň ponecháva colníkovi, ako osobe oprávnenej zaistenie vecí a listín vykonať, dostatočný priestor na zváženie, akým spôsobom zaisťovanú vec alebo listinu opíše. Ustanovenie reflektuje na skutočnosť, že druh, podoba a forma vecí a listín sa môže líšiť a preto opis bude vždy závisieť od ich charakteru. Zároveň treba mať na pamäti, že v prípade zaisťovania veľkého počtu dokumentov v prevádzkach daňových subjektov, tieto sa môžu nachádzať pohromade, založené v zväzkoch, zakladačoch alebo krabiciach. Nebolo by účelné, a úkon zaistenia by trval neprimerane dlho, ak by musel colník jednotlivo zaznamenávať každú jednu listinu, ktorá je ako súčasť uvedených. Postačuje, ak sa dokumenty nachádzajú ako súčasť väčšieho, no uzavretého celku, tento celok sa zapečatí a dostatočne a odlišiteľne označí, napríklad tak, ako je tomu aj v prejednávanej veci. Z opisu, ktorý zvolil colník v predmetnom prípade vyplýva, že jednotlivé zaistené veci (súbory listín) riadne odlišil a nie sú medzi sebou zameniteľné. Každá vec je označená poradovým číslom, odlišená farbou a množstvom listinných dokumentov, ktoré sa v nej nachádzajú. Ak sa medzi zaistenými vecami nachádzajú aj dva rovnaké zakladače zelenej farby bez označenia, sú odlišiteľné počtom listinných dokumentov v nej nachádzajúcich sa resp. poradovým číslom. Zaistené veci sú zároveň zapečatené, pričom takto zapečatené a bez porušenia colnej pásky boli dňa 07.06.2018 odovzdané od KÚFS správcovi dane.

30. Z takto zaistených vecí a listín môže následne správca dane vykonávať dôkazy a zisťovať skutočnosti dôležité pre daňové konanie. Je logické, že až pri dôslednejšom prehliadaní takto zaistených vecí resp. listín zistí, aké konkrétne listiny boli súčasťou celku, ktoré z nich boli relevantné pre prebiehajúce konanie a o týchto zisteniach spravidla spíše úradný záznam alebo zápisnicu.

31. Z administratívneho spisu pritom nevyplýva, že by so zaistenými listinami bolo akokoľvek nezákonne manipulované, teda že by niektoré konkrétne listiny chýbali. Práve naopak, pri odovzdávaní zaistených listín správcovi dane boli zistené nezrovnalosti spočívajúce iba v nesprávnom očíslovaní založených dokumentov, ktoré riadne zaznamenané. Manipuláciu so zaistenými listinami koniec koncov v kasačnej sťažnosti nenamietal ani sám sťažovateľ. Kasačný súd je toho názoru, že je dôvodné predpokladať určitú prezumpciu autenticity vyhotoveného potvrdenia, ktoré korešponduje so zaisťovacím úkonom vykonaným povereným colníkom, pričom ani v následnej manipulácii so zaistenými vecami neboli zistené žiadne odchýlky, ktoré by túto autenticitu spochybnili.

32. Kasačný súd sa preto stotožňuje s opodstatnenými závermi orgánov verejnej správy ako aj krajského súdu, že sťažovateľ iba využívajúc vzniknuté skutkové okolnosti a teda účelovo, avšak nepodložene, argumentuje, že požadované doklady boli zaistené KÚFS. Z administratívneho spisu nepochybne vyplýva, že dokumenty za zdaňovacie obdobie júl až december 2014, ktoré správca dane vyžadoval v záujme zistenia DPH, sa medzi zaistenými listinami nenachádzali. V tomto smere, keď KÚFS ako aj správca dane majú svoje zistenia riadne podložené korešpondujúcimi listinnými dokladmi (potvrdeniami a úradnými záznamami) sa všeobecná argumentácia sťažovateľa, že doklady sa majú nachádzať v zaistených dokladoch javí ako nepreukazná a nespôsobilá zvrátiť zistenia správcu dane ktoré boli podkladom pre jeho ďalší procesný postup.

33. Kasačný súd poukazuje na charakter inštitútu určenia dane podľa pomôcok, ktorý má podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 3Sžfk/47/2019 zo

dňa 16. decembra 2020 subsidiárny charakter. Svojou podstatou ide o núdzový právny režim zisťovania základu dane. O jeho použití rozhodne správca dane. Správca dane pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok až po zistení objektívnej nemožnosti určiť daň v dôsledku nepredloženia daňových dokladov.

34. Tým, že sa sťažovateľ obmedzil iba na vyhlásenia, že dokumenty predložiť nemôže, pretože tieto boli zaistené KÚFS (čo sa však ukázalo ako nepravdivé), nemožno konštatovať, že poskytol náležitú súčinnosť potrebnú na účely výkonu daňovej kontroly a na správne zistenie dane. Orgány verejnej správy ako aj krajský súd v tejto súvislosti správne vyhodnotili otázku, koho v prejednávanej veci zaťažovalo dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu skutočností uvedených v daňovom priznaní, keď toto spočívalo na sťažovateľových pleciach. Za ustáleného skutkového stavu a v záujme sledovať fiškálne záujmy štátu potom správca dane nemal inú možnosť ako pristúpiť k určeniu dane podľa pomôcok.

35. Rovnaké závery zaujal najvyšší súd aj v rozsudku zo dňa 27.04.2017 v konaní vedenom pod sp. zn. 8Sžf/32/2015 v ktorom konštatoval, že „... daňové úrady a Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky chránia fiškálne záujmy štátu. Ich úlohou je vykonávať dozor, aby si daňové subjekty splnili v súlade s hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosti, t. j. rozhodné údaje, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, to platí aj pre údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nespĺni svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nespĺni niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho v súčinnosti s ním nemožno daň určiť (napr. nepodá daňové priznanie, urobí úkon dôsledkom, ktorého je zníženie dane alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu a pod.), správca dane je oprávnený určiť daň sám, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará.“

36. Rovnaké závery v konečnom dôsledku prezentoval v odôvodnení napadnutého rozsudku aj krajský súd, s ktorými sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje a to z dôvodu, že vykazujú všetky znaky logických úvah s ohľadom na skutkové zistenia správcu dane.

37. Nepochopiteľné sú v očiach kasačného súdu aj argumenty sťažovateľa, že nemôže vyžadovať od svojich obchodných partnerov akékoľvek listiny, pretože nedisponuje touto kompetenciou. Správca dane nezmieňoval akékoľvek listiny, ale listiny, ktoré sa týkali výlučne deklarovaných obchodov, v ktorých žalobca vystupoval ako účastník zmluvného vzťahu. Z vyjadrení sťažovateľa navyše nevyplýva, že by sa o zabezpečenie dokumentov aspoň reálne pokúsil, práve naopak, v tomto ohľade zostal úplne nečinný. Malo by byť práve v jeho záujme a mal by spraviť všetko pre to (pričom zaobstaranie si formálnych dokladov je to minimum), aby mu mohol správca dane vyrubiť daň v skutočnej výške resp. aby mu eventuálne mohol byť priznaný nárok na odpočítania dane z pridanej hodnoty. Z argumentov sa kasačnému súdu naopak javí, že sa bez primeraných dôvodov spoliehal na to, že tieto listiny za neho zaobstará správca dane.“

17. Vzhľadom na vyššie citované právne závery kasačný súd nevzhladol dôvodnosť uplatneného sťažnostného bodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Sťažovateľ tiež uplatnil sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačný súd nemôže pritakať dôvodnosti ani tohto bodu. Sťažovateľ totiž nielenže neoznačil ani jedno rozhodnutie kasačného súdu, ktoré by podľa neho malo reprezentovať ustálenú rozhodovaciu prax, ale týmto smerom ani nevedol svoju sťažnostnú argumentáciu a v samotnej podstate je možné konštatovať, že v tomto smere absolútne odignoroval odôvodnenie takto uplatneného sťažnostného bodu.“

28. Kasačný súd dodáva, že hoci vec sp. zn. 5Sfk/35/2021 (t. j. vec, na ktorú odkazoval iný senát kasačného súdu vo veci sp. zn. 2Sfk/35/2022 - k tomu pozri bod 27 vyššie a následne bod 16 v citovanom rozhodnutí najvyššieho správneho súdu) sa týkala inej daňovej kontroly, z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že uvedená vec je zo skutkového hľadiska obdobná, keď sa kasačné námietky vzťahovali na doklady zaistené toho istého dňa, ktoré boli v ten istý deň (07.06.2018) zapečatené a odovzdané od KÚFS správcovi dane. Obdobnosť veci zároveň spočívala vo vlastnej otázke tvoriacej jadro kasačnej sťažnosti - námietke, že sťažovateľovi boli zo strany KÚFS odňaté jeho účtovné doklady, a preto mal za to, že neboli splnené podmienky pre postup podľa § 48 a

nasledujúcich daňového poriadku. Kasačný súd potom pre účely tohto rozsudku preskúmal nielen podobnosť súdnej veci s vecou

sp. zn. 2Sfk/35/2022, na ktorú odkazuje v bode 27 tohto rozsudku, ale aj s vecou

sp. zn. 5Sfk/35/2021, na ktorú odkazuje rozhodnutie sp. zn. 2Sfk/35/2022, keď zistil, že predmetné veci vykazujú takú mieru zhody, že tieto je možné použiť ako podklad pred postup podľa § 464 SSP.

29. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdneho spisu nenastali, preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.