

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/43/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200264
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5021200264.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka 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, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100595423/2021 zo dňa 13.04.2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/111/2021 zo dňa 14.12.2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) začal dňa 25.05.2018 u žalobcu (do 20.11.2019 podnikajúceho pod obchodným menom: IZO 4, s.r.o.) daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január 2015 až máj 2015 a júl 2015 až december 2015. Nakoľko žalobca neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu, pristúpil správca dane v zmysle § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) k určovaniu dane podľa pomôcok, o výsledku ktorého vyhotovil Protokol č. 101153111/2020 zo dňa 09.07.2020 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe určenia dane podľa pomôcok vydal správca dane rozhodnutie č. 101614827/2020 zo dňa 21.10.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 43.249,92 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015. V procese určovania dane podľa pomôcok žalobca nepredložil žiadne doklady. Ako pomôcku pri určovaní základu dane za dodané tovary a služby použil správca dane podané daňové priznanie, kontrolný výkaz za september 2015 a ďalšie pomôcky. Pri zisťovaní základu dane neboli správcom dane zistené žiadne okolnosti, z ktorých by vyplynuli výhody pre žalobcu. Správca dane nemal k dispozícii odberateľské faktúry ani dodávateľské faktúry za september 2015, pričom konateľ žalobcu sa k zdaniteľným obchodom nevyjadril.

3. V prvostupňovom rozhodnutí dospel správca dane k záveru, že žalobca nepreukázal v súlade s § 49 až § 54 zákona č. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) právo na odpočítanie dane, a to napriek tomu, že bol na to vyzvaný. Podľa správcu dane žalobca nepreukázal faktúrou ani iným dokladom, že voči nemu bola uplatnená daň iným platiteľom v tuzemsku a že došlo k dodaniu tovaru alebo služby, ktoré použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobca tak nepreukázal uplatnené právo na odpočet dane preukázaním splnenia základných zákonných podmienok.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100595423/2021 zo dňa 13.04.2021 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

5. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný uviedol, že 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. Vo vzťahu k žalobcom predloženému dôkazu - Potvrdeniu o zaistení vecí, tovaru alebo písomností č. 63932/2018 zo dňa 30.01.2018 vyhotovenému Kriminálnym úradom finančnej správy (ďalej aj „KÚFS“) žalovaný uviedol, že z neho nie je možné vyvodiť záver, že súčasťou dokladov zaistených 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. Správca dane prevzal doklady (dôkazy) žalobcu od KÚFS dňa 07.06.2018, o čom bolo vyhotovené Potvrdenie o odovzdaní písomností č. 322464/2018 zo dňa 07.06.2018 a spísaná Zápisnica o vykonaní úkonu č. 101119141/2018 zo dňa 07.06.2018, z ktorých vyplýva, že KÚFS odovzdal doklady žalobcu správcovi dane v takom rozsahu, v akom ich prevzal od žalobcu. Z tohto dôvodu považoval žalovaný tvrdenie žalobcu, že všetky chýbajúce dokumenty, ktoré v rámci daňovej kontroly správca dane požadoval od žalobcu, sa nachádzali na KÚFS, za nepreukázané. V tejto súvislosti žalovaný poukázal ešte na skutočnosť, že žalobca vo svojom vyjadrení k oznámeniu o určovaní dane podľa pomôcok navrhol, aby správca dane z dokladov a údajov získaných z KÚFS ani nevychádzal. Žalovaný mal za to, že ak žalobca považoval postup KÚFS za nesprávny, prípadne rozporný so zákonom, bolo potrebné, aby vyvinul aktivitu za účelom objasnenia si danej veci priamo s KÚFS. Žiadne dôkazy o tom, žeby vyvinul aktivitu v tomto smere, však nepredložil.

6. V dôvodoch preskúmaného rozhodnutia žalovaný argumentoval aj tým, že ustanovenia Daňového poriadku (§ 48 a nasl.) 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, hoci mal možnosť a dostatočný časový priestor, aby si doklady a dôkazy, ktorými nedisponoval, vyžiadal priamo od svojich dodávateľov.

II.

Konanie pred správny súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj „správny súd“ alebo „krajský súd“), ktorou sa domáhal zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane ako i preskúmaného rozhodnutia žalovaného, vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

8. Správny súd rozsudkom sp. zn. 31S/111/2021 zo dňa 14.12.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú zamietol. Žalobcovi a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

9. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne popísal skutkový stav vedúci k určovaniu dane podľa pomôcok. Osobitne zdôraznil, že o nahliadnutí do dokladov žalobcu v súvislosti s výkonom daňovej kontroly, ktoré boli dňa 30.01.2018 zaistené KÚFS-om a prevzaté na základe žiadosti o doklady zo dňa 28.05.2018 v zmysle zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 25.05.2018, je spísaná správcom dane úradný záznam zo dňa 28.06.2018 pod č. 101243266/2018. Tento úradný záznam v

opise zistených skutočností identifikuje doklady, ktoré boli zaistené dňa 30.01.2018, s konštatovaním správcu dane, že žiaden zo zväzkov neobsahoval doklady zdaňovacieho obdobia roku 2015. Zároveň podľa tohto úradného záznamu následne správca dane nahliadol do súborov v elektronickej forme, nachádzajúcich sa v priečinku s názvom Účto, ktorý obsahuje 40 súborov (38 súborov vo formáte Excel a 2 súbory vo formáte Pdf), a zistil, že v predmetnom priečinku sa nachádzali súbory uvedené pod bodom 1. až 10. toho úradného záznamu. Správca dane vo výzve na predloženie dokladov č. 101561911/2018 zo dňa 13.08.2018 oznámil uvedené skutočnosti žalobcovi.

10. Krajský súd ďalej uviedol, že správca dane dôsledne a opakovane vytvoril žalobcovi možnosť a potrebný priestor na predloženie požadovaných dokladov, teda pre súčinnosť žalobcu vo vzťahu k správcovi dane pri zisťovaní skutočností významných pre správne určenie dane (§ 24 ods. 1 písm. a/ a b/ Daňového poriadku). Na takýto procesný postup správcu dane bolo zo strany žalobcu opakovane reagované všeobecným tvrdením, podľa ktorého sú žiadané doklady v dispozícii KÚFS a žalobca nimi nedisponuje, a preto ich nemôže predložiť. Vo svojich reakciách žalobca nekonkretizoval a neidentifikoval doklady, ktoré má na mysli pri tomto svojom opakovane uvádzanom tvrdení, ich bližším označením a vyjadroval sa výlučne vo všeobecnej rovine. Žalobca nekonkretizoval, ktoré doklady by sa v zmysle jeho tvrdení mali v dispozícii KÚFS nachádzať. Správny súd na tomto mieste podotkol, že doklady žiadané správcom dane sa bez pochyby týkali i tretích osôb, čo vytváralo priestor pre iniciatívu žalobcu v smere jeho aktivity prostredníctvom kontaktovania týchto subjektov za účelom získania dokladov, ktoré by mohol na výzvy správcovi dane predložiť. Žalobca však v tomto smere konkrétne prekážky netvrdil.

11. Podľa názoru správneho súdu sa správca dane odôvodnene, po neposkytnutí potrebnej súčinnosti zo strany žalobcu, zameril na zdaňovacie obdobie september 2015 a preveroval doklady odňaté žalobcovi KÚFS-om dňa 30.01.2018. Existenciu potrebných dokladov však správca dane nezistil a následne opakovane od žalobcu žiadal ich predloženie. Výzvy adresované správcom dane žalobcovi obsahovali presnú identifikáciu požadovaných dokladov a tiež stanovisko správcu dane k argumentácii žalobcu, v zmysle ktorej sa požadované doklady nachádzajú u KÚFS. Preto bol dôvodný postup správcu dane, keď konštatoval neumožnenie vykonania daňovej kontroly zo strany žalobcu a pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok.

12. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd uviedol, 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 obstaráť si faktúry dodávateľov žalobcu podľa kontrolného výkazu DPH, ktorý mal k dispozícii.

13. Správny súd argumentoval aj tým, že postup určenia dane podľa pomôcok z dôvodu podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku predpokladá nesplnenie zákonnej povinnosti daňového subjektu, v danom prípade vyplývajúcej z úpravy podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktorá vymedzuje skutočnosti, ktoré je povinný preukázať daňový subjekt, pričom dôsledkom nesplnenia tejto povinnosti je nemožnosť správneho určenia dane.

14. Predpoklady postupu podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku vyhodnotil správny súd ako naplnené. Ďalej zdôraznil, že žalobca viazal žalobnú námietku nesprávneho právneho posúdenia veci 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. Správny súd zastával názor, 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, a to všetko v prekluzívnej lehote 15 pracovných dní, ktorej zmeškanie nemožno odpustiť.

15. Osobitne vo vzťahu k replike podanej žalobcom správny súd uviedol, že táto v jej obsahu, ktorý nie je rozvinutím alebo doplnením žalobných bodov, nemohla byť správnym súdom zohľadnená a vecne vyhodnocovaná s poukazom na koncentračnú zásadu vyplývajúcu z úpravy podľa § 183 SSP. Správny súd však podotkol, že súčasťou administratívneho spisu je Potvrdenie o zaistení veci, tovaru alebo písomností vystavené KÚFS-om pre žalobcu dňa 30.01.2018, Potvrdenie o odovzdaní písomností vystavené KÚFS-om pod č. 322464/2018 zo 07.06.2018, ako aj Zápisnica o vykonaní úkonu zo 07.06.2018 č. 101119141/2018 s vymedzeným Hlavným predmetom úkonu: „Prevzatie dokladov v zmysle Žiadosti o doklady č. 101047315/2018 zo dňa 28.05.2018, ktoré boli dňa 30.01.2018 Kriminálnym úradom finančnej správy, Bratislava zaistené v sídle žalobcu a boli umiestnené v priestoroch Kriminálneho úradu finančnej správy, pobočka STRED, Obchodná 15, Žilina,“ ktorá obsahuje presnú a konkrétnu identifikáciu dokladov a písomností pri úkone prevzatých, tak ako vyplýva z jej textu. Správca dane teda o obsahu uvedených dokladov aj v rámci daňového konania týkajúceho sa DPH za zdaňovacie obdobia január až máj a júl až december 2015 a v procese určenia tejto dane podľa pomôcok konkrétnu vedomosť mal a v nadväznosti na túto vedomosť postupoval v daňovej kontrole. Správca dane následne vyzýval žalobcu na predloženie konkrétnych dokladov. Podľa správneho súdu daňové orgány vyhodnocovali dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly v súlade s ich zákonnou povinnosťou podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, čo vyplýva z odôvodnení ich rozhodnutí.

16. Vychádzajúc z uvedených záverov, podrobnejšie vysvetlených v dôvodoch napadnutého rozsudku, správny súd skonštatoval nedôvodnosť námietok žalobcu uvedených v správnej žalobe.

III.

Konanie pred kasačným súdom

17. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ zastával názor, že nie je možné sa stotožniť s postupom štátnych orgánov, ktoré najskôr odnímu daňovému subjektu jeho účtovné doklady, následne u neho začnú vykonávať daňovú kontrolu s tým, aby tieto už odňaté dokumenty predložil a následne konštatujú, že si ich daňový subjekt mohol vyžiadať od tretích subjektov, s ktorými bol v právnych vzťahoch. Zdôraznil, že dokumenty požadované v daňovej kontrole v predmetnej veci boli odňaté KÚFS-om, na čo upozorňoval od začiatku. Nemožno preto požadovať, aby si sťažovateľ opätovne vyžiadal všetky účtovné doklady, ktoré už raz boli štátnymi orgánmi odňaté. Zastávajúc názor, že nedošlo k naplneniu zákonnej podmienky na postup v súlade s § 48 ods. 2 Daňového poriadku sťažovateľ namietal, že mu nie je možné pričítať na zodpovednosť to, že KÚFS správcovi dane neodovzdal všetky ním odňaté doklady. Konkrétna identifikácia dokladov a písomností, ktoré boli sťažovateľovi odňaté, sa nachádza až v zápisnici správcu dane zo dňa 07.06.2018, čo však nepostačuje. V Potvrdení o zaistení veci, tovaru alebo písomností zo dňa 30.01.2018 (výstup reálneho odňatia účtovných dokladov) takáto identifikácia nie je obsiahnutá, resp. nie je z neho zrejmé, aké konkrétne dokumenty KÚFS sťažovateľovi odňal. Ide iba o všeobecnú špecifikáciu zväzkov - podľa farby a počtu listov. Sťažovateľ naďalej trval na názore, že všetky účtovné doklady, vrátane tých, ktoré si vyžiadal správca dane, boli odňaté KÚFS-om. V tejto súvislosti sťažovateľ argumentoval aj tým, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by sa toto jeho tvrdenie vyvrátilo. Ak KÚFS nevie preukázať, aké konkrétne doklady sťažovateľovi odňal, tak túto skutočnosť nemožno klásť na ujmu sťažovateľovi.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa podrobne zopakoval svoju argumentáciu prezentovanú už v konaní pred správnym súdom ako i v administratívnom konaní. Zastávajúc názor, že krajský súd rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a na základe preukázaného skutkového stavu, navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietnuť.

20. V replike sťažovateľ zotrval na argumentácii obsiahnutej v kasačnej sťažnosti.

IV.

Právny názor kasačného súdu

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

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

23. V predmetnej veci bol kasačný súd vzhľadom na uplatnené kasačné námietky vyzvaný zodpovedať kľúčovú právnu otázku, či možno považovať za neumožnenie vykonania daňovej kontroly podľa § 48 ods. 1 písm. c) Daňového poriadku aj situáciu, ak daňový subjekt nepredložil v rámci daňovej kontroly vyžiadané doklady obhajujúc sa tvrdením, že tieto boli zaistené KÚFS-om, pokiaľ potvrdenie od KÚFS obsahuje popis odňatých písomností prostredníctvom obalu a počtu listov a KÚFS inak nepreukázal, aké konkrétne dokumenty (ich zoznam) sťažovateľovi odňal.

24. 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, ktorý sa nachádza i v napadnutom rozsudku, má oporu v administratívnom spise (úradný záznam zo dňa 28.06.2018), 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 ho kasačný súd nebude opakovane reprodukovat', len na neho v celom rozsahu poukazuje.

25. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

26. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci (určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty na základe určenia dane podľa pomôcok) identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/35/2021 zo dňa 29.09.2022 (zdaňovacie obdobie júl 2014), sp. zn. 2Sfk/35/2022 zo dňa 30.03.2023 (zdaňovacie obdobie október 2015), sp. zn. 1Sfk/64/2022 zo dňa 28.09.2023 (zdaňovacie obdobie január 2015) a sp. zn. 4Sfk/80/2022 zo dňa 24.05.2023 (zdaňovacie obdobie august 2016). V predmetných konaniach, ktoré spočívali na obdobnom skutkovom základe, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa (v jednotlivých konaniach identickú) za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol. Z vyššie uvedených vecí kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP osobitne poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/35/2022 zo dňa 30.03.2023 (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), ktorú sťažovateľ neumožnil vykonať, následkom čoho správca dane pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok, o ktorom vyhotovil ten istý protokol (č. 101153111/2020 zo dňa 09.07.2020). Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

27. „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 [29.09.2022], ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť:

28. „Za nedôvodný [...] vyhodnotil [...] 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.

29. 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 vydannej, odňatej alebo prevzatej veci, aby nemohla byť zamenená s inou vecou.

30. 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 vecí a listín 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.

31. 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.

32. 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 [boli] 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.

33. Kasačný súd sa preto stotožňuje s opodstatnenými závermi orgánov verejnej správy ako aj krajského súdu, že sťažovateľ iba využíva 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 [v tomto prípade relevantná časť dokumentov týkajúcich sa sporných zdaňovacích období roku 2015], 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.

34. 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.

35. 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 spočinulo 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.

36. 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 nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, daň určí správca dane podľa pomôcok. Správca dane pritom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nesplní 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.“

37. 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.

38. 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 [sťažovateľ] 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 [sťažovateľa] sa kasačnému súdu naopak javí, že sa bez primeraných dôvodov spoliehal na to, že tieto listiny za neho zaobstará správca dane.“

39. 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) 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 26 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.

40. Vzhľadom na vyššie citované právne závery kasačný súd nevzhladol dôvodnosť sťažovateľom uplatneného sťažnostného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Zároveň kasačný súd konštatuje, že neidentifikoval žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal odchyliť od už uvedených logických argumentov prezentovaných vo vyššie citovanom rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/35/2022 zo dňa 30.03.2023.

41. Vo vzťahu ku sťažovateľom uplatnenému kasačnému dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP, a teda že správny súd sa mal odkloniť od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, kasačný súd uvádza, že je nedôvodný. Sťažovateľ neoznačil ani jedno rozhodnutie kasačného súdu, ktoré by podľa neho malo predstavovať ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu, od ktorej sa mal správny súd pri svojom konaní a rozhodovaní odkloniť a tým porušiť zákon. Strohý odkaz na paragrafové znenie o odklone krajského súdu od predchádzajúcej ustálenej súdnej praxe tak ostal len v rovine všeobecného tvrdenia. Sťažovateľom tvrdený odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu pritom nebol odôvodnený žiadnou sťažnostnou argumentáciou v zmysle § 440 ods. 2 SSP, a preto sa týmto dôvodom kasačnej sťažnosti kasačný súd ani nemohol bližšie zaoberať.

42. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd konštatuje, že námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nespôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Z uvedeného dôvodu Najvyšší správny súd SR kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol (výrok I. tohto rozsudku).

43. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (výrok II. tohto rozsudku).

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

Poučenie:

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