

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 2Sfk/42/2022  
Identifikačné číslo spisu: 5021200260  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5021200260.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobkyne (sťažovateľky): PROVYM, spol. s.r.o., IČO: 36 179 574, so sídlom Priemyselná 5, 071 01 Michalovce, právne zastúpená: 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. 100595386/2021 z 13. apríla 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30 S 96/2021-152 z 15. decembra 2021, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania právo 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, pobočka Martin (ďalej aj ako „správca dane“) začal u žalobkyne spoločnosti PROVYM, spol. s.r.o., IČO: 36 179 574 [pozn. súdu - od 10. augusta 2013 do 20. novembra 2019 vystupujúca pod obchodným menom IZO 4, s.r.o.] daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj 2015, júl až december 2015. Napriek výzve správcu dane na predloženie dokladov potrebných pre vykonanie daňovej kontroly (oznámenie z 9. apríla 2018) žalobkyňa tieto nepredložila s odôvodnením, že v jej prípade začalo paralelne prebiehať viacero daňových kontrol, navyše dokumenty, ktoré správca dane požaduje, boli zaistené Kriminálnym úradom finančnej správy (ďalej len „KUFS“), a preto požiadala o predĺženie lehoty.
2. Správca dane požiadal KUFS o predloženie zaistených dokladov. Poverené zamestnankyne správcu dane 7. júna 2018 prevzali zaistené doklady - najmä potvrdenie o odovzdaní písomností zo 7. júna 2018, odovzdávací protokol zo 7. júna 2018 a k tomu príslušajúce listinné a elektronické dokumenty.

Všetky zväzky boli riadne zapečatené bez porušenia colnej pásky a voskového motúza (zápisnica o vykonaní úkonu č. 101119141/2018 zo 7. júna 2018).

3. Správca dane v rámci odovzdávacieho protokolu č. p. 322472/2018 zo 7. júna 2018 prevzal od KUFS-u v elektronickej forme:

- priečinok s názvom Účto, ktorý obsahoval 40 súborov (38 súborov vo formáte Excel a 2 súbory vo formáte PDF),
- priečinok s názvom IZO 4 s.r.o., ktorý obsahoval 1 súbor vo formáte Excel a kópie zápisníc o podaní vysvetlenia z 30. januára 2018 a 1. marca 2018.

4. Ďalej správca dane v rámci potvrdenia o odovzdaní písomností prevzal od KUFS-u účtovné doklady spoločnosti IZO 4, s.r.o. vymedzené ako:

- zväzok č. 1 bez označenia (480 str.),
- zakladač zelenej farby s označením Došlé faktúry od 371 (252 str.),
- zakladač zelenej farby bez označenia (428 str.),
- zakladač zelenej farby bez označenia (403 str.),
- zakladač fialovej farby bez označenia (496 str.).

V potvrdení boli obsiahnuté aj poznámky o chybách v zázname a to takto:

- v zväzku č. 1 boli 2 listy označené tým istým číslom 384 a medzi listami č. 440 a 441 sa nachádzal neočíslovaný list - faktúra č. 14102016,

- v zväzku s označením č. 4 došlo k chybe pri číslovaní, keď za listom č. 21 nasleduje list č. 32.

Všetky zväzky boli odovzdané riadne, zapečatené bez porušenia colnej pásky a voskového motúzu, čo poverené zamestnankyne správcu dane potvrdili svojimi podpismi.

5. Po oboznámení sa so získanými dokumentmi v písomnej forme správca dane skonštatoval (úradný záznam č. 101243266/2018 z 28. júna 2018), že zväzky s poradovými číslami 1, 2, 3 a 4 obsahovali dokumenty zdaňovacieho obdobia roka 2016, zväzok č. 5 obsahoval doklady zdaňovacieho obdobia roka 2014, žiaden zo zväzkov neobsahoval doklady zdaňovacieho obdobia roka 2015. Zo získaných dokumentov v elektronickej forme správca dane zistil, že tieto obsahujú aj súbory týkajúce sa roku 2015, a to konkrétne:

- hlavná kniha zúžená 2015 - formát pdf, str. 1-3,
- kniha analytickej evidencie zúžená - prehľad účtov, č. riadkov 1-13088,
- kniha analytickej evidencie jednoduchá - prehľad účtov, č. riadkov 1-24827,
- účtovný denník jednoduchý 2015 - formát pdf, str. 1-221,
- pokladničná kniha rok 2015 - riadok 1-597,
- pokladničná kniha (2015) str. 1 - bez zápisov,
- kniha pohľadávok rok 2015, riadok 1-3753,
- kniha záväzkov rok 2015, str. 1-77,
- evidencia DPH-2015, riadok 1-715,
- evidencia DPH - rok 2015, zdaniteľné obchody, riadok 1-2122.

6. S ohľadom na zistené skutočnosti správca dane nevyhovel žiadosti žalobkyne o predĺženie lehoty na predloženie dokladov. Následne správca dane opakovane žalobkyňu vyzval na predloženie dokladov:

- dodávateľských a odberateľských faktúr za rok 2015,
- knihu dodávateľských a knihu odberateľských faktúr za rok 2015,
- pokladničné doklady (výdavkové, príjmové) za rok 2015,
- bankové výpisy a interné doklady za rok 2015,
- obratovú predvahu za rok 2015,
- záznamy DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2015,
- zmluvy, iné doklady a písomnosti, ktoré majú vplyv na vzťah spoločnosti IZO 4, s.r.o. k štátnemu rozpočtu za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2015.

7. Žalobkyňa vyžiadané doklady nepredložila ani v predĺženej lehote. Konateľ žalobkyne sa následne 2x ospravedlnil a na predvolanie správcu dane sa nedostavil. Postup žalobkyne vyhodnotil správca dane ako neumožnenie vykonania daňovej kontroly, a preto ukončil daňovú kontrolu a podľa § 48 ods. 1 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Začatie určovania dane podľa pomôcok oznámil žalobkyňi listom z 22. februára 2019. Správca dane následne vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 101153111/2020 z 9. júla 2020.

8. K protokolu o určení dane podľa pomôcok sa vyjadrila žalobkyňa, ktorá namietala splnenie podmienok pre postup určenia dane podľa pomôcok. Zdôraznila, že všetky chýbajúce doklady odovzdala KUFS-u, o čom správcu dane informovala. To, že KUFS správcovi dane neodovzdal všetky zaistené dokumenty, nemôže ísť na vrub žalobkyne. Navrhla, aby si správca dane vyžiadal od KUFS-u zápisnicu o odňatí daňových dokladov obsahujúcu zoznam konkrétnych daňových dokladov. S pripomienkami žalobkyne sa správca dane nestotožnil a následne vydal rozhodnutie č. 101614473/2020 z 21. októbra 2020, ktorým žalobkyni vyrubil rozdiel dane v sume 29 749,42 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

9. V relevantnej časti odôvodnenia správca dane zopakoval priebeh daňovej kontroly a skonštatoval, že nepredložením vyžiadanych dokumentov žalobkyňa znemožnila výkon daňovej kontroly, čo viedlo k pristúpeniu k procesu určovania dane podľa pomôcok. Pokiaľ žalobkyňa tvrdila, že KUFS-u odovzdala všetky relevantné dokumenty, avšak ten ich neodovzdal správcovi dane, správca dane dal do jej pozornosti, že ak mala žalobkyňa pochybnosti o rozsahu zaistených dokladov, mohla nahliadnuť do zapožičaných dokladov a vyjadriť sa k nim, čo však neurobila. Tvrdenia žalobkyne považoval správca dane za irelevantné.

10. Žalovaný v dôsledku podaného odvolania rozhodnutím č. 100595386/2021 z 13. apríla 2021 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný dal do pozornosti, že správca dane vyzval žalobkyňu na predloženie požadovaných dokladov a rovnako ju upozornil aj na následok neumožnenia vykonania daňovej kontroly v podobe procesného postupu určenia dane podľa pomôcok. Žalobkyňa napriek tomu, ani v predĺžených lehotách daňové doklady nepredložila. Správca dane sa pritom oboznámil s dokladmi, ktoré boli zaistené KUFS-om, pričom rozhodujúce doklady týkajúce sa zdaňovacích období roka 2015 sa v nich nenachádzali (v listinnej a ani elektronickej podobe). Následne žalobkyňu opätovne vyzval na predloženie dokladov, žalobkyňa však výzvu ani v predĺženej lehote nespĺnila. Rovnako ju poučil o možnom následku v podobe určenia dane podľa pomôcok. Taktiež ani konateľ žalobkyne sa nedostavil na predvolania na výsluchy, pričom v poslednom ospravedlnení uviedol, že dokumenty sa nachádzajú na KUFS.

11. Žalovaný z takto zisteného skutkového stavu uzavrel, že žalobkyňa neumožnila správcovi dane vykonať daňovú kontrolu, a preto boli splnené podmienky pre postup spočívajúci v určení dane podľa pomôcok. K argumentácii žalobkyne dal do pozornosti, že žalobkyňa k odvolaniu priložila potvrdenie o zaistení vecí, tovaru alebo písomností č. 63932/2018 z 30. januára 2018 vyhotovené KUFS-om. V tomto boli zaistené veci identifikované nasledovne: zväzok č. 1 bez označenia (1-480 str.), zakladač zelenej farby s označením Došlé faktúry od 371 (1-252 str.), zakladač zelenej farby bez označenia (1 - 428 str.), zakladač zelenej farby bez označenia (1- 403 str.), zakladač fialovej farby bez označenia (1- 496 str.). Iné doklady žalobkyňa nepredložila. Z predloženého potvrdenia súčasne nie je možné vyvodit' záver, že v zaistených dokladoch sa nachádzali aj doklady požadované správcom dane. Správca dane okrem iného informoval žalobkyňu o tom, aké dokumenty prevzal od KUFS-u, pričom z potvrdenia o odovzdaní písomností a zo zápisnice o vykonaní úkonu je zrejmé, že správca dane prevzal doklady žalobkyne v rovnakom rozsahu, ako boli KUFS-om zaistené. Tvrdenie žalobkyne, že vyžiadané, chýbajúce doklady odovzdala KUFS-u považoval žalovaný za nepreukázané. Ak žalobkyňa považovala postup KUFS-u za nezákonný a nesprávny, bolo potrebné, aby vyvinula aktivitu za účelom objasnenia si danej veci priamo s KUFS-om. Žalobkyňa žiadnu takúto aktivitu nevyvinula, resp. o nej nepredložila dôkazy. Žalovaný nevyhovel ani ďalším námietkam žalobkyne.

12. Žalobkyňa podala proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Jej kľúčovou námietkou bolo, že neboli splnené podmienky na pristúpenie k procesu určenia dane podľa pomôcok, keďže neznemožnila vykonanie kontroly. Všetky vyžadované a chýbajúce dokumenty sa totiž nachádzali v rozhodnom čase na KUFS-e, o čom správcu dane riadne informovala. Nestotožnila sa s tvrdením žalovaného, že KUFS odovzdal správcovi dane všetky zaistené doklady žalobkyne v takom rozsahu, ako ich prevzal od žalobkyne. Z administratívneho spisu totiž nie je zrejmé, aké doklady vlastne KUFS od žalobkyne prevzal - absentuje zápisnica o odňatí daňových dokladov obsahujúca zoznam konkrétnych daňových dokladov, ktoré boli KUFS-om odňaté. Podľa názoru žalobkyne bolo úlohou správcu dane presne zistiť, ktoré doklady boli žalobkyni KUFS-om odňaté, a to dopytom na KUFS. Je to práve KUFS, ktorý bol povinný preukázať, aké doklady žalobkyni odňal. Správca dane a žalovaný v predmetnej veci nepreukázali, že žalobkyni neboli odňaté aj doklady, ktoré správca dane požadoval v rámci daňovej kontroly.

13. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zopakoval skutkovú a právnu argumentáciu z napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

14. Žalobkyňa v podanej replike v podstatnom zotrvala na žalobných dôvodoch.

15. Správny súd tu napadnutým rozsudkom žalobu zamietol. Po rekapitulácii skutkového stavu správny súd k rozhodujúcej právnej otázke uviedol, že z pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že správca dane dôsledne a opakovane vytvoril žalobkyňi priestor na predloženie požadovaných dokladov, teda pre súčinnosť žalobkyne vo vzťahu k správcovi dane pri zisťovaní skutočností významných pre správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 písm. a) a b) Daňového poriadku. Na tento prístup žalobkyňa reagovala opakovane všeobecným tvrdením o tom, že potrebné doklady má k dispozícii KUFS. Žalobkyňa vo svojich podaniach tieto doklady nekonkretizovala. Správny súd dal do pozornosti, že doklady sa bezpochyby týkali aj tretích osôb, čo pre žalobkyňu vytváralo priestor pre iniciatívu prostredníctvom kontaktovania jej obchodných partnerov v záujme získania vyžiadanych dokumentov. Žalobkyňa takúto aktivitu nevyvinula.

16. V nadväznosti na túto skutočnosť je pochopiteľné, že správca dane, po neposkytnutí potrebnej súčinnosti, preveroval doklady odňaté žalobkyňi KUFS-om. Existenciu potrebných dokladov však týmto postupom nezistil, a preto opätovne, neúspešne dopytoval žalobkyňu s presnou identifikáciou chýbajúcich dokladov a stanoviskom k argumentácii žalobkyne. Preto bol dôvodný postup správcu dane, keď konštatoval neumožnenie vykonania daňovej kontroly zo strany žalobkyne a pristúpil k určeniu dane podľa pomôcok.

17. Zdôraznil, že v zmysle judikatúry je určovanie dane podľa pomôcok, krajným spôsobom určenia dane, ku ktorému správca dane pristúpi až keď nie je možné stanoviť základ a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom. Správca dane nemá v tomto procese určenia dane povinnosť obracať sa na tretie subjekty a vyhľadávať dôkazy, či už v prospech alebo v neprospech daňového subjektu, a preto správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku žalobkyne, že správca dane si mal obstaráť požadované doklady od dodávateľov podľa kontrolného výkazu DPH, ktorý mal k dispozícii.

18. K námietkam žalobkyne správny súd tiež uviedol, že súčasťou administratívneho spisu je aj potvrdenie o zaistení vecí, tovaru alebo písomností vystavené KUFS-om, potvrdenie o odovzdaní písomností vystavené KUFS-om zo 7. júna 2018 a aj zápisnica o vykonaní úkonu zo 7. júna 2018. Tieto listiny (osobitne ostatne menovaná zápisnica) obsahujú presnú a konkrétnu identifikáciu dokladov a písomností pri úkone prevzatých tak, ako vyplýva z jej obsahu. Správca dane tak mal konkrétnu predstavu o obsahu prevzatých dokladov a práve v nadväznosti na túto vedomosť vyzval žalobkyňu na predloženie ďalších (chýbajúcich) dokladov a tiež ju informoval o svojich zisteniach týkajúcich sa dokumentov nachádzajúcich sa na KUFS-e. Tieto dôkazy príslušné orgány skúmali v medziach svojich zákonných kompetencií.

## II.

### Argumentácia účastníkov konania

19. Žalobkyňa podala proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadala zrušiť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhla, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Žalobkyňa zastáva názor, že nie je možné sa stotožniť s postupom štátnych orgánov, ktoré najskôr odnímu daňovému subjektu jeho účtovné doklady, následne započnú daňové kontroly so žiadosťou o predloženie odňatých dokumentov a potom konštatujú, že si ich daňový subjekt mohol vyžiadať od tretích subjektov, s ktorými bol v právnom vzťahu. Zdôraznila, že dokumenty požadované v daňovej kontrole v predmetnej veci, boli odňaté KUFS-om, na čo upozorňovala od začiatku. Nemožno od nej požadovať aby si opätovne vyžiadala všetky účtovné doklady, ktoré už raz boli štátnymi orgánmi odňaté.

20. Podľa názoru žalobkyne identifikácia dokladov a písomností, ktoré jej boli odňaté, sa nachádza až v zápisnici správcu dane z 7. júna 2018, čo však nepostačuje. V potvrdení o zaistení vecí, tovaru alebo písomností z 30. januára 2018 (výstup reálneho odňatia účtovných dokladov) takáto identifikácia nie je obsiahnutá, resp. nie je z neho zrejmé, aké konkrétne dokumenty jej KUFS odňal. Naďalej trvá na

názore, že všetky účtovné doklady, vrátane tých, ktoré si vyžiadal správca dane, boli prevzaté, resp. odňaté KUFS-om. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by sa toto tvrdenie vyvrátilo. Ak KUFS nevie preukázať, aké konkrétne doklady jej odňal, túto skutočnosť nemožno klásť na jej ujmu tvrdiac, že správcovi dane nepredložila také doklady, ktoré by správca dane mohol podľa § 48 ods. 4 Daňového poriadku využiť pri určení dane podľa pomôcok ako pomôcky.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú v jeho napadnutom rozhodnutí a vo vyjadrení k správnej žalobe a kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť, pretože sa stotožnil s rozsudkom správneho súdu. Nad rámec dodal, že z potvrdenia o zaistení písomností KUFS-om z 30. januára 2018 a následnej zápisnici o odovzdaní písomností zo 7. júna 2018 vyplýva, že KUFS odovzdal požadované doklady správcovi dane v takom rozsahu, ako ich prevzal od žalobkyne. Doklady za zdaňovacie obdobie roku 2015 sa v odňatom zväzku a ani zakladačoch nenachádzali. Taktiež poukázal na výpoveď p. E., ktorý uviedol, že doklady za obdobie roku 2015 sa mali už nachádzať v sklade, o ktorom vedel len konateľ žalobkyne. Keďže uvedené doklady sa v sídle žalobkyne, kde sa vykonalo zaistenie, nenachádzali, nemohli byť ani vydané KUFS-u.

22. V replike žalobkyňa v podstatnom zopakovala argumentáciu obsiahnutú v kasačnej sťažnosti. Dodala, že v rámci vykonaného dokazovania bolo preukázané, že informácie poskytnuté p. E. sú nesprávne, pretože KUFS zaistil v priestoroch žalobkyne aj takú dokumentáciu, ktorá sa podľa jeho vyjadrenia mala nachádzať v predmetnom sklade.

### III.

#### Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

23. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky 18. mája 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená druhému senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudcovi spravodajcovi prof. JUDr. Jurajovi Vačokovi, PhD. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

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

26. 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.

27. Kasačný súd zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia už boli skutkovo a právne obdobné veci žalobkyne (určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty na základe určenia dane podľa pomôcok) - vedené pod sp. zn. 5 Sfk 35/2021 z 29. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2014) a sp. zn. 2 Sfk 35/2022 z 30. marca 2023 (zdaňovacie obdobie október 2015), pričom rozdielnosť spočíva len v tom, že sa jedná o iné zdaňovacie obdobia. K uvedenému je tiež vhodné poznamenať, že v prejednávanej veci boli predmetom zaistenia zo strany KUFS tie isté účtovné doklady žalobkyne. V uvedených veciach kasačný súd kasačné sťažnosti žalobkyne zamietol.

28. V súlade s postupom podľa § 464 ods. 1 SSP, kasačný súd v ďalšom poukazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 5 Sfk 35/2021 z 29. septembra 2022, s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil a neidentifikoval žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal od tejto argumentácie odchyliť preto uvádza vybrané časti:

„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-om.

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 vydanéj, 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 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.

32. 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 nepodložené, argumentuje, že požadované doklady boli zaistené KÚFS. Z administratívneho spisu nepochybne vyplýva, že dokumenty za zdaňovacie obdobie júl až december 2014 [pozn. súdu - v tu prejednávanej veci zdaňovacie obdobia 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.

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.“

29. Pre doplnenie kasačný súd považuje za potrebné dodať, že opis zaistených písomností obsiahnutý v potvrdení KUFU-u o zaistení vecí, tovaru alebo písomností z 30. januára 2018 korešponduje v plnom rozsahu s opisom písomností tak, ako boli správcom dane prevzaté podľa potvrdenia KUFU-u o odovzdaní písomností zo 7. júna 2018. A to aj čo sa týka rozsahu listín. Prípadné chyby v číslovaní boli uvedené na predmetnom potvrdení o odovzdaní (bod 4 tohto rozsudku). Ide pritom o chyby týkajúce sa niekoľkých listín, ktoré celkom zjavne nezodpovedajú potenciálnemu rozsahu listín požadovaných správcom dane od žalobkyne vo veci týkajúcej sa zdaňovacích období roku 2015. Navyše všetky listiny zo strany KUFU boli odovzdané zapáskované, teda zabezpečené tak, ako boli prevzaté, bez možného podozrenia z manipulácie. Za tohto stavu sa ani podľa kasačného súdu nejaví ako hodnoverné a preukázané vysvetlenie žalobkyne, že medzi odňatými listinami boli aj doklady vyžadované správcom dane, týkajúce sa roku 2015, ktoré tento po preštudovaní dokladov prevzatých správcom dane od KUFU-u neidentifikoval.

30. Do pozornosti dáva kasačný súd aj to, že vo veci žalobkyne prebieha v súčasnosti pred kasačným súdom niekoľko desiatok kasačných konaní, ktorých predmetom je prieskum rozhodnutí o určení dane podľa pomôcok za rôzne zdaňovacie obdobia v rôznych daňových oblastiach (daň z príjmu, daň z pridanej hodnoty). Ide pritom najmä o zdaňovacie obdobia roku 2014, 2015 a 2016. Vo všetkých týchto konaniach vznáša žalobkyňa rovnakú argumentáciu, a teda že súvisiaca daňová dokumentácia

bola odovzdaná KUFS-u, ktorý ju stratil, a preto ju nemohla predložiť správcovi dane. Kasačný súd považuje za nepravdepodobné, aby sa chyba v rozsahu zaistených dokumentov, v rozpore s vydaným potvrdením o zaistení vecí, tovaru alebo písomností z 30. januára 2018, týkala niekoľkých stoviek, ak nie tisícok listinných dokumentov naprieč rôznymi zdaňovacími obdobiami.

31. Pokiaľ žalobkyňa uplatnila ako sťažnostný bod tiež odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP, kasačný súd konštatuje, že tento sťažnostný bod nevymedzila v súlade s § 440 ods. 2 SSP. Neuviedla totiž ani jedno rozhodnutie kasačného súdu, ktoré by malo predstavovať jeho ustálenú rozhodovaciu činnosť, od ktorej sa správny súd odklonil. Kasačný súd preto na predmetný sťažnostný dôvod neprihliadal.

#### IV.

#### Záver

32. Na základe uvedených úvah kasačný súd dospel k záveru, že nie je daný žiaden zo zákonných dôvodov kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, a tak ju podľa § 461 SSP rozsudkom (§ 457 ods. 1 SSP) zamietol.

33. O trovách bolo rozhodnuté podľa § 167 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 SSP, keď žalobkyňa vo veci úspech nemala a žalovaný ho síce mal, kasačný súd však nezistil výnimočne dôvody, aby sa mu právo na náhradu trov konania priznalo.

34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.