

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/79/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200366  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 08. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200366.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobkyne: PROVYM, spol. s r.o., Priemyselná 5, 071 01 Michalovce, IČO: 36 179 574, právne zastúpená advokátom: JUDr. Mirlosav Katunský, 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. 101263302/2020 zo dňa 5. augusta 2020, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31 S 119/2020-90 zo dňa 27. apríla 2022, takto

### rozhodol:

- 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 .

### odôvodnenie:

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj ako „správca dane“) začal u žalobkyne daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia júl až december 2014. Napriek vyzve správcu dane na predloženie dokladov potrebných pre vykonanie daňovej kontroly (oznámenie zo dňa 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“). Preto požiadala o predĺženie lehoty.
2. Správca dane požiadal KUFS o predloženie zaistených dokladov. Dňa 7. júna 2018 poverené zamestnankyne správcu dane prevzali zaistené doklady - najmä potvrdenie o odovzdaní písomností zo dňa 7. júna 2018, odovzdávaný protokol zo dňa 7. júna 2018 a k tomu prislúchajúce listinné a elektronické dokumenty. Všetky zväzky boli riadne zapečatené bez porušenia colnej pásky a voskového motúza (zápisnica o vykonaní úkonu č. 1011119141/2018 zo dňa 7. júna 2018).
3. V rámci odovzdávacieho protokolu č. p. 322472/2018 zo dňa 7. júna 2018 správca dane prevzal v elektronickej forme priečnik s názvom Účto, ktorý obsahoval 40 súborov (38 súborov vo formáte Excel a 2 súbory vo formáte PDF), Priečnik s názvom IZO 4 s.r.o., ktorý obsahoval 1 súbor vo formáte Excel a kópie zápisníc o podaní vysvetlenia zo dňa 30. januára 2018 a 1. marca 2018.
4. V rámci potvrdenia o odovzdaní písomností boli prevzaté 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.) a Zakladač fialovej farby bez označenia (496 str.). V potvrdení boli obsiahnuté aj poznámky o chybách v zázname (v zväzku č. 1 boli 2 listy označené tým istým číslom 384, 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 číslo 32. Všetky zväzky boli odovzdané riadne zapečatené bez porušenia colnej pásky a voskového motúzu.

5. Po oboznámení sa so získanými dokumentami správca dane skonštatoval (úradný záznam č. 101243633/2018 zo dňa 28. júna 2018), že zväzky s poradovými číslami 1, 2, 3 a 4 obsahovali dokumenty zdaňovacieho obdobia 2016, zväzok č. 5 obsahoval doklady zdaňovacieho obdobia 2014. V roku 2014 išlo o niektoré dodávateľské faktúry týkajúce sa mesiacov október až december 2014. Z elektronických súborov správca dane zistil, že tieto obsahujú aj súbory týkajúce sa roku 2014, a to konkrétne - 1. Hlavná kniha zúžená 2014, 2. Kniha analytickej evidencie zúžená 2014 - prehľad účtov, 3. Kniha analytickej evidencie zúžená 2014 - DPH zdaniteľné obchody, 4. - 8. Knihy analytickej evidencie zúžené 2014 - DPH, 9. Kniha analytickej evidencie zúžená - zdaniteľné obchody EÚ, 10. Účtovný denník jednoduchý 2014, 11. Pokladničná kniha 2014, 12. Pokladničná kniha ERP 2014, 13. Kniha pohľadávok 2014, 14. Kniha záväzkov 2014.

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 2014, knihu dodávateľských faktúr za rok 2014, knihu odberateľských faktúr za rok 2014, pokladničné doklady za rok 2014, bankové výpisy za rok 2014, interné doklady za rok 2014, obrátovú predvahu za rok 2014, záznamy DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, zmluvy a iné doklady a písomnosti, ktoré majú vplyv na vzťah spoločnosti IZO4, s.r.o. k štátnemu rozpočtu za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014. Správca dane uviedol, že v zaistených listinných dokladoch sa nenachádzajú všetky dodávateľské faktúry za zdaňovacie obdobia júl až december 2014, v elektronických záznamoch sa tiež nenachádzajú záznamy DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia roka 2014, vedené v súlade s § 70 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

7. Žalobkyňa vyžiadané doklady nepredložila ani v predĺženej lehote. Konateľ žalobkyne sa následne ospravedlnil a nedostavil sa na predvolanie správcu dane. V ospravedlnení uviedol, že požadované doklady sa nachádzajú na KUFs, pričom pri zaistení dokladov došlo k zásahu do výpočtovej techniky žalobkyne a aj k deštrukcii uložených údajov, následkom čoho tieto nevie žalobkyňa ani elektronicky predložiť.

8. 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) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) pristúpil k určovaniu dane podľa pomôcok. Začatie určovania dane podľa pomôcok oznámil žalobkyňi listom zo dňa 22. februára 2019. Správca dane následne vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 102796496/2019 zo dňa 4. decembra 2019 (ďalej len „protokol o určení dane podľa pomôcok“).

9. 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. 100602238/2020 zo dňa 4. marca 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyňi vyrubil rozdiel dane v sume 19.815,53 € za zdaňovacie obdobie august 2014.

10. V relevantnej časti odôvodnenia správca dane zopakoval priebeh daňovej kontroly a skonštatoval, že nepredložením vyžiadaných 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. Toto však neurobila. Tvrdenia žalobkyne považoval správca dane za nerelevantné.

11. Žalovaný rozhodnutím č. 101263302/2020 zo dňa 5. augusta 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný dal do pozornosti, že správca dane vyzval daňový subjekt na predloženie požadovaných dokladov a rovnako žalobkyňu 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 opätovne žalobkyňu vyzval na predloženie dokladov, ktorá výzvu ani v predĺženej lehote nesplnila. Rovnako poučil žalobkyňu o možnom následku v podobe určenia dane podľa pomôcok. Následne sa ani konateľ žalobkyne nedostavil na predvolania na výsluchy, pričom v poslednom ospravedlnení uviedol, že dokumenty sa nachádzajú na KUFs.

12. Žalovaný z takto zisteného skutkového stavu uzavrel, že žalobkyňa neumožnila 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 zo dňa 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 vyvodiť 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.

13. Žalovaný nevyhovел ani ďalším námietkam žalobkyne.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

14. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

15. Kľúčovou námietkou žalobkyne 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, 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 žalobkyňi KUFS-om odňaté, a to dopytom na KUFS. Je to práve KUFS, ktorý bol povinný preukázať, aké doklady žalobkyňi odňal. Správca dane a žalovaný v predmetnej veci nepreukázali, že žalobkyňi neboli odňaté aj doklady, ktoré správca dane požadoval v rámci daňovej kontroly.

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

17. Žalobca v podanej replike v podstatnom zotrval na žalobných dôvodoch.

18. Správny súd rozsudkom č. k. 31 S 119/2020-90 zo dňa 27. apríla 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobu zamietol.

19. 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 (§ 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.

20. 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 určení dane podľa pomôcok.

21. 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 dňa 7. júna 2018 a aj zápisnica o vykonaní úkonu zo dňa 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. Správny súd preto správnu žalobu žalobkyne zamietol.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

22. Proti rozsudku správneho súdu podala v zákonnej lehote žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť 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.

23. Sťažovateľka 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 následne 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.

24. Podľa názoru sťažovateľky identifikácia dokladov a písomností, ktoré jej boli odňaté, sa nachádza až v zápisnici správcu dane zo dňa 7. júna 2018, čo však nepostačuje. V potvrdení o zaistení vecí, tovaru alebo písomností zo dňa 30. januára 2018 (výstup reálneho odňatia účtovných dokladov) takáto identifikácia nie je obsiahnutá, resp. nie je z neho zrejmé, aké konkrétne dokumenty KUFs sťažovateľke odňal. Ide iba o všeobecnú špecifikáciu zväzkov, podľa farby a počtu listov. Sťažovateľka naďalej trvá na názore, že všetky účtovné doklady, vrátane tých, ktoré si vyžiadala správca dane, boli prevzaté, resp. odňaté KUFs-om. Z administratívneho spisu nevyplýva, že by sa toto tvrdenie sťažovateľky vyvrátilo. Ak KUFs nevie preukázať, aké konkrétne doklady sťažovateľke odňal, túto skutočnosť nemožno klásť na ujmu sťažovateľky.

25. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

26. Po predložení veci bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

### IV.

Posúdenie kasačného súdu

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

28. 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.

29. 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, ak daňový subjekt nepredložil v rámci daňovej kontroly 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) sťažovateľke odňal.

30. 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.

31. Kasačný súd zistil, že predmetom právneho posúdenia kasačného súdu už boli skutkovo a právne obdobné veci sťažovateľky (určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty na základe určenia dane podľa pomôcok) - rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sfk 35/2021 zo dňa 29. septembra 2022 či sp. zn. 2 Sfk 35/2022 zo dňa 30. marca 2023. Rozdielnosť predmetných vecí

spočíva len v tom, že sa jednalo o iné zdaňovacie obdobia (sp. zn. 5 Sfk 35/2021 - júl 2014; sp. zn. 2 Sfk 35/2022 - október 2015). Okrem uvedeného sa však prakticky jedná o totožný skutkový stav vecí, a to najmä s ohľadom na identickú argumentáciu sťažovateľky. K uvedenému je tiež vhodné poznamenať, že v prejednávanej veci boli predmetom zaistenia zo strany KÚFS tie isté účtovné doklady sťažovateľky. Kasačný súd v predmetných prípadoch kasačné sťažnosti sťažovateľky zamietol.

32. V rozsudku sp. zn. 5 Sfk 35/2021 zo dňa 29. septembra 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2014) kasačný súd k námietkam sťažovateľky uviedol:

„27. Za nedôvodný následne vyhodnotil aj sťažnostný bod týkajúci sa nesprávneho právneho posúdenia vecí 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 vecí 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 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.

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

33. Kasačný súd na vyššie uvedené odôvodnenie obsiahnuté v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sfk 35/2021 zo dňa 29. septembra 2022 podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje a v plnom rozsahu sa s ním stotožňuje. Neidentifikoval žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal od už uvedených logických argumentov odchýliť.

34. Pre doplnenie kasačný súd považuje za potrebné dodať, že opis zaistených písomností obsiahnutý v potvrdení KUFs-u o zaistení vecí, tovaru alebo písomností zo dňa 30. januára 2018 korešponduje v plnom rozsahu s opisom písomností tak, ako boli správcom dane prevzaté podľa potvrdenia KUFs-u o odovzdaní písomností zo dňa 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 sťažovateľky vo veci týkajúcej sa zdaňovacích období roku 2014. Navyše všetky listiny zo strany KUFs 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 sťažovateľky, že medzi odňatými listinami boli aj doklady vyžadované správcom dane, týkajúce sa roku 2014, ktoré tento po preštudovaní dokladov prevzatých správcom dane od KUFs-u neidentifikoval.

35. Do pozornosti dáva kasačný súd aj to, že vo veci sťažovateľky 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 sťažovateľka rovnakú argumentáciu, a teda že súvisiaca daňová dokumentácia bola odovzdaná KUFs-u, ktorý ju stratil, a preto ju sťažovateľka 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 zo dňa 30. januára 2018, týkala niekoľkých stoviek, ak nie tisícok listinných dokumentov naprieč rôznymi zdaňovacími obdobiami.

36. Pokiaľ sťažovateľka 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. Sťažovateľka totiž neuviedla 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.

V.

Záver

37. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za vecne správny a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 v spojení s § 464 ods. 1 SSP ako nedôvodnú zamietol.

38. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

39. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.