

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/10/2019
Identifikačné číslo spisu: 8017200750
Dátum vydania rozhodnutia: 24.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:8017200750.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Pavla Naďa a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci žalobcu: Jozef Tlučko, trvale bytom Klenov 148, 082 44 Klenov, IČO: 46 191 879, zast.: JUDr. Vítalijom Frankom, advokátom, so sídlom v Prešove, Slovenská 69, 080 01 Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101824163/2017 zo dňa 24. augusta 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/49/2017-53 zo dňa 23. októbra 2018, takto

rozhodol:

I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/49/2017-53 zo dňa 23. októbra 2018 zamietla.

II. Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 2S/49/2017-53 zo dňa 23. októbra 2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101824163/2017 zo dňa 24. augusta 2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 a 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) č. 101261283/2017 zo dňa 08. júna 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi daň v sume 344.117,14 Eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013.

2. Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu preskúmal v intenciách § 3 ods. 1, 2 a 3, § 44 ods. 1, § 45 ods. 2 písm. b/ a d/, § 48 ods. 1 písm. d/, § 48 ods. 5 a § 74 ods. 5 Daňového poriadku a § 2 písm. h/ a i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov a postupom v zmysle právnej úpravy ustanovení o všeobecnej správnej žalobe podľa Prvej hlavy Tretej časti SSP

dospel k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby.

3. V odôvodnení uviedol, že správca dane umožnil žalobcovi v rámci daňovej kontroly pri určení dane podľa pomôcok predložiť jednotlivé účtovné doklady súvisiace s jeho podnikateľskou činnosťou. K tomuto bol žalobca niekoľkokrát vyzývaný, o čom svedčí aj Oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 07.10.2015, ktoré bolo doručené žalobcovi 12.10.2015 a v ktorom správca dane žalobcovi oznámil zahájenie daňovej kontroly, ktorá mala začať dňa 03.11.2015. Na uvedený deň sa žalobca ospravedlnil s tým, že je chorý a predpokladá, že bude od 03.11.2015 práceneschopný. Nakoľko žalobca správcovi dane v lehote ustanovenej v oznámení o daňovej kontrole neoznámil, že sa nebude môcť zahájenia daňovej kontroly zúčastniť, správca dane dňa 03.11.2015 zahájil daňovú kontrolu a o tejto skutočnosti spísal úradný záznam. Krajský súd poukázal na to, že správca dane pokračoval vo vykázaní príjmov z podnikateľskej činnosti a z inej samostatne zárobkovej činnosti na základe daňového priznania daňového subjektu a z týchto skutočností vychádzal aj pri ďalšej výzve zo dňa 19.11.2015, ktorou žalobcu žiadal o predloženie účtovných dokladov, evidencie a záznamov, ktoré sú potrebné k vykonaniu daňovej kontroly. Žalobca na výzvu správcu dane, ktorú prevzal dňa 23.11.2015, v stanovenej lehote do 08.12.2015 nereagoval a požadované doklady správcovi dane nepredložil. Na základe tejto skutočnosti správca dane opätovne predvolal žalobcu na ústne pojednávanie, ktoré sa malo konať dňa 16.02.2016. Žalobca dňa 16.02.2016 telefonicky kontaktoval správcu dane a oznámil mu, že sa nemôže ústneho pojednávania zúčastniť, nakoľko je od 12.02.2016 hospitalizovaný v Popradskej nemocnici. Následne správca dane opätovne dňa 17.02.2016 daňovému subjektu zaslal predvolanie na ústne pojednávanie, ktoré sa malo konať dňa 10.03.2016 a zároveň ho opätovne vyzval k predloženiu účtovných a iných dokladov potrebných k vykonaniu daňovej kontroly. Žalobca si predvolanie prevzal dňa 14.03.2016 a ústneho pojednávania sa nezúčastnil, ani sa neospravedlnil, o čom svedčí úradný záznam správcu dane zo dňa 11.03.2016.

4. Na základe týchto skutočností správca dane v ďalšom konaní požiadal Okresné riaditeľstvo PZ Prešov o predvedenie žalobcu na ústne pojednávanie k správcovi dane, čo sa uskutočnilo dňa 28.04.2016, kedy bol žalobca predvedený k správcovi dane, pričom požadované doklady správcovi dane nepredložil. Žalobca pri ústnom pojednávaní, z ktorého bola spísaná zápisnica uviedol, že predvolanie na ústne pojednávanie si osobne prevzal, bol však hospitalizovaný, čo môže preukázať prepúšťacou správou z nemocnice. K účtovným dokladom, ktoré žiadal správca dane predložiť uviedol, že tieto boli vo februári až v marci 2015 zničené na 80 % a on môže v rámci rekonštrukcie účtovníctva asi 80 % vystavených faktúr predložiť. Ďalej poukázal na to, že účtovnú evidenciu mu spracovávala ekonómka v účtovnom softvéri MRP, pričom vystavené a prijaté faktúry si evidoval vo svojom účtovnom softvéri on sám. Daňové priznanie za celé zdaňovacie obdobie vypracovala ekonómka zo všetkých vystavených účtovných dokladov. Elektronickú registračnú pokladnicu, ktorú používal, má stále k dispozícii a je funkčná. Správca dane žalobcu vyzval, aby v termíne do 31.05.2016 predložil doklady získané na základe vykonanej rekonštrukcie účtovníctva, konkrétne požiadal predložiť vystavené a prijaté faktúry a iné získané doklady, elektronický žurnál za rok 2013, z elektronickej registračnej pokladnice a z účtovného softvéru, výstupy, knihy vystavených a prijatých faktúr, peňažný denník, pokladničnú knihu a výpisy z bankového účtu. Dňa 31.05.2016 žalobca predložil správcovi dane potvrdenie o práceneschopnosti, neukončená práceneschopnosť od 02.05.2016, pričom dňa 15.06.2016 sa dostavila k správcovi dane pani V. B., ktorá predložila USB kľúč s údajmi za kontrolované zdaňovacie obdobie z elektronickej registračnej pokladnice, a to celkovo 132 položiek. Vzhľadom k tomu, že žalobca ako daňový subjekt nesplnil povinnosť tým, že nepredložil správcovi dane doklady potrebné k vykonaniu daňovej kontroly, a teda neumožnil správcovi dane zistiť daň, pristúpil k zisteniu základu dane a určení dane podľa pomôcok. Podľa názoru krajského súdu správca dane konal v súlade so zákonom a na základe týchto skutočností postupoval ďalej pri určení dane podľa pomôcok s poukazom na ustanovenie § 48 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku.

5. V súvislosti s námietkou žalobcu, že predložil prostredníctvom USB kľúča všetky príjmové položky za kontrolované obdobie, avšak účtovné doklady o nákladoch predložiť nevedel vzhľadom na to, že tieto v elektronickej podobe neevidoval, krajský súd uviedol, že na USB kľúči sa nachádzali príjmové doklady z elektronickej registračnej pokladne, čo preukazuje, že žalobca preukázal iba príjmovú časť svojej

účtovnej evidencie, ktorá však nepreukazuje výdavkové náklady, ani peňažný denník, ani pokladničnú knihu a neobsahujú ani výpisy z bankových účtov.

6. Krajský súd poukázal na predloženú svedeckú výpoveď S. H., nar. XX.XX.XXXX, F.Č.. XXXXXX/XXXX, bytom Ž., T. G. XXX/XX, P.: I. XXX XXX, ktorého podpis bol overený notárom Milošom Chválom v Zlatých Moravciach dňa 14.09.2015 a ktorý sa nestotožňuje s osobou S. H., nar. XX.XX.XXXX, F.Č.. XXXXXX/XXX, ktorého OP má ev.č. Z. XXX XXX. Bývalý konateľ IKP Bratislava vypovedal a jeho písomná výpoveď je súčasťou administratívneho spisu predloženého žalovaným. Tento vypovedal dňa 12.06.2014 na Daňovom úrade Bratislava, kedy s ním bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní za účasti zamestnancov Daňového úradu Bratislava L.. F. L. a L.. O. W., pričom vypovedal ako svedok ohľadom svojej činnosti ako konateľa v roku 2013. Ako spoločník daňového subjektu IKP SLOVAKIA s.r.o. S. H. správcovi dane oznámil, že od roku 2009 nemá žiadnu vedomosť o fungovaní spoločnosti IKP SLOVAKIA s.r.o., resp. o ich obchodnej činnosti, nakoľko spoločnosť bola v tom roku predaná pani O. U., N. Ž. XX, N.. O tejto spoločnosti nevedel povedať nič iné. K výpovedi predložil splnomocnenie, kde je uvedený: dolu podpísaný S. H., trvale bytom N. XX, N., F.Č.. XXXXXX/XXX, splnomocnil L.. O. O. k predaju 50 % - ného obchodného podielu v obchodnej spoločnosti IKP SLOVAKIA, s.r.o., IČO: 35 777 184, so sídlom Vlčie hrdlo 32, 821 07 Bratislava. Pán L.. O. vypovedal dňa 12.06.2014 pred Daňovým úradom Bratislava na ústnom pojednávaní, kde uviedol, že svoj podiel previedol O. U., bytom Ž. XX, N. v zmysle zápisnice z Valného zhromaždenia spoločnosti IKP zo dňa 02.03.2009. Na tomto splnomocnení bol overený vlastnoručný podpis splnomocniteľa - S. H. v Bratislave zo dňa 16.02.2009. Na základe občianskeho preukazu číslo Z. XXX XXX Miestnym úradom Bratislava - Petržalka. Z uvedených skutočností mal krajský súd za preukázané, že predmetná svedecká výpoveď, ktorá bola žalobcom predložená v rámci určenia dane podľa pomôcok sa netýka osoby, ktorá bola konateľom spoločnosti IKP SLOVAKIA s.r.o., ale S.U. H., ktorého splnomocnila O. U. dňa 03.03.2009. Ide o dve rôzne osoby, ktoré nie sú totožné. Na základe uvedených skutočností krajský súd dospel k záveru, že ide o predložené dôkazy, ktoré nemajú žiadnu výpovednú hodnotu a v danom prípade bol postup správcu dane správny, ak tieto dôkazy nevzal do úvahy a neakceptoval vyjadrenia žalobcu ohľadom faktúr za rok 2013. Ďalej uviedol, že pokiaľ chcel konateľ spoločnosti IKP splnomocnený na zastupovanie na základe generálnej plnej moci zo dňa 03.03.2009, S. H., vypovedať pred daňovými orgánmi, mal takto urobiť na základe viacerých predvolaní dožiadaného Daňového úradu Bratislava. Krajský súd dodal, že podanie označené ako „Písomná svedecká výpoveď“ predložené žalobcom správcovi dane je nekonkrétne, zo zoznamu faktúr nie je možné zistiť za čo boli tieto vystavené a komu. V súvislosti s uvedenými dodávateľskými faktúrami spoločnosťou IKP Bratislava bolo potrebné svedeckou výpoveďou konateľa spoločnosti IKP preveriť hodnovernosť tohto dokladu, preukázať čo bolo predmetom podnikania spoločnosti ako aj to, či spoločnosť IKP priznala a odviedla daň z DPH. Z tohto zoznamu nie je jasné, či boli vystavené faktúry uhradené, akým spôsobom a kedy. Pokiaľ sa správca dane k týmto výpoveďiam nedostal a z jednotlivých dožiadaní na príslušné peňažné ústavy (banky) nemal preukázané, že žalobca uvedené faktúry ich prostredníctvom uhrádzal, správca dane tento listinný dôkaz vyhodnotil správne ak neakceptoval tento dôkaz v rámci odvolania voči rozhodnutiu o určení dane podľa pomôcok.

7. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu ohľadom výsluchu niekoľkých konateľov a spoločníkov obchodných spoločností, s ktorými žalobca obchodoval, avšak správca dane ich ako štátny orgán nedokázal vypočítať. Podľa názoru krajského súdu išlo o vypočutie konateľov spoločností, ktorí nemali na samotné preukázanie výdavkov žalobcu počas roku 2013 žiadny vplyv, pretože v tomto prípade išlo o konkrétne dodávateľské faktúry spoločnosti IKP Slovakia s.r.o.

8. Krajský súd uviedol, že správca dane viackrát vyzýval žalobcu na predloženie písomných dokladov, ako aj dožiadaní na peňažné ústavy, ako aj telekomunikačné ústavy, žiadal o poskytnutie informácií o účtoch žalobcu, ako aj o telefónnych linkách, ktoré by mal žalobca zriadené s poukazom na jeho podnikateľskú činnosť v roku 2013. Správca dane postupoval zákonne a v súlade s ustanoveniami § 3 ods. 2, ods. 3 a ods. 9 Daňového poriadku. V rámci odvolacieho konania mohol žalovaný ako odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, resp. odstraňovať chyby konania, avšak tieto postupy zo strany žalovaného neboli na mieste, nakoľko žalobca ako daňový subjekt nepredložil v rámci daňovej

kontroly žiadne relevantné dôkazy, ku ktorým by sa mohol žalovaný ako odvolací orgán vyjadrovať, resp. tieto doplniť alebo odstraňovať chyby konania, ktoré podľa názoru krajského súdu zo strany správcu dane neexistovali. Krajský súd dodal, že v tomto prípade musel žalovaný postupovať podľa § 74 ods. 5 Daňového poriadku, pretože odvolanie smerovalo proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok. Vzhľadom na uvedené žalovaný skúmal iba dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48 Daňového poriadku. Žalobca aj podľa názoru krajského súdu neumožnil vykonať daňovú kontrolu, nepredložil doklady, ktoré by preukazovali výdavky vo výške, ktoré si žalobca uplatnil v daňovom priznaní a na základe týchto skutočností mal krajský súd za to, že správca dane postupoval v súlade so zákonom a daň v zmysle ustanovenia § 48 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku určil správne.

9. Ďalej krajský súd zdôraznil, že predložená „písomná svedecká výpoveď“ a zoznam prijatých faktúr, ktorý je súčasťou tejto písomnosti, nie je výdavkom preukázateľne vynaloženým na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov v zmysle ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Žalobca ako daňový subjekt nepredložil žiadne účtovníctvo, ani žiadne doklady za rok 2013, ktoré by tieto výdavky preukazovali. Jednotlivé dôkazy predložené žalobcom ako svedecká výpoveď, ako aj zoznam prijatých faktúr bez akejkoľvek bližšej špecifikácie nie sú relevantným účtovným dokladom, ktorý by preukázateľne vynaložené výdavky bezpochyby dokumentoval. Žalobca teda podľa krajského súdu nesplnil povinnosť preukázať výdavky relevantným spôsobom v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. K oneskorenému predloženiu dôkazov krajský súd opätovne poukázal na to, že písomná svedecká výpoveď nebola hodnoverným dôkazom, pretože išlo o osobu, ktorá bola konateľom spoločnosti IKP SLOVAKIA s.r.o. na základe generálnej plnej moci, avšak jeho výpoveď obsahom tohto dôkazu nie je. V písomnom elaboráte nie je žiadna výpoveď. Čo sa týka žalobnej námietky, že žalovaný sa týmto dôkazom nezaoberal a nebral ho do úvahy, krajský súd zastával názor, že žalovaný sa týmto dôkazom bezpochyby zaoberal, bral uvedený dôkaz do úvahy, avšak vyhodnotil ho v neprospech žalobcu ako nepostačujúci na preukázanie výdavkových nákladov žalobcu za rok 2013.

10. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd v súlade s ustanovením § 167 ods. 1 SSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal z dôvodu, že žalobca v konaní nebol úspešný a s dôrazom na ustanovenie § 168 SSP žalovaným splnenie podmienky uvedené v tomto rozhodnutí podľa krajského súdu neboli.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Žalobca sa nestotožnil so záverom krajského súdu a nesúhlasil s tvrdením, že neumožnil vykonať daňovú kontrolu. Upozornil, že v roku 2013 došlo v obytnej časti mesta Prešov k mimoriadnej udalosti, silnej búrke spojenou s privalovým dažďom, ktorý spôsobil zaplavenie značnej časti bytových a nebytových priestorov v oblasti sídliska III Prešov, čo mu znemožnilo predložiť účtovné doklady v písomnom vyhotovení. Nakoľko mal v predmetných nebytových priestoroch uskladnené kompletne účtovníctvo, ktoré bolo prírodnou katastrofou zničené, nemohlo byť použité pri danej kontrole.

13. Skutočnosť, že správca dane nedokázal zabezpečiť prítomnosť konateľov obchodných spoločností PROBES, s.r.o. a RODES, s.r.o. a iných, nemôže byť na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu. Správca dane v daných prípadoch podľa žalobcu nevyužil inštitút predvedenia, tak ako to urobil vo vzťahu k jeho osobe, hoci bol informovaný o jeho zdravotnom stave, kedy bol viackrát práceneschopný a hospitalizovaný v zdravotníckom zariadení. Zdôraznil, že konštatovanie krajského súdu ako aj správca dane, že nespolupracoval, sa nezakladá na pravde.

14. V súvislosti s predloženým USB kľúčom uviedol, že písomnú svedeckú výpoveď S. H., D.. XX.XX.XXXX, bytom Ž., T.Ň. G. XXX/XX, predložil bezodkladne po tom, ako ju získal. Tento správca dane odmietol prevziať z dôvodu, že bol predložený neskoro. Uvedený postup správcu dane považoval žalobca za rozporný s § 3 ods. 1 a 5 Daňového poriadku. Zastával názor, že žalovaný mal

predmetný dôkaz prijať, vyhodnotiť a následne rozhodnúť o jeho relevantnosti. Krajský súd prijal nesprávnu právnu argumentáciu aj napriek skutočnosti, že žalobca poukazoval na európsku judikatúru, a to na rozsudok Európskeho súdneho dvora sp. zn. C - 146/05 v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sžf/11/2012 zo dňa 03.07.2012, kde bolo vyslovené, že pokiaľ je dôkaz predložený v rámci daňovej kontroly, následného vyrubovacieho konania a súdneho konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, t.j. dokedy je vec formálne otvorená, nie je možné takýto dôkaz odmietnuť ako oneskorený. Na základe uvedeného bol presvedčený, že ak by správca dane postupoval v uvedených intenciách, zistil by iné skutočnosti ako uviedol v rozhodnutí. Zdôraznil, že krajský súd sa touto námietkou nezaoberal.

15. Vo vzťahu k písomnej výpovedi pána S. H. uviedol, že bol zákonným zástupcom spoločnosti IKP Slovakia s.r.o., so sídlom Vlčie Hrdlo 32, Bratislava a mal zákonné právo a povinnosť svedeckú výpoveď vykonať a predložiť účtovné doklady o obchodných transakciách, ktoré mohli byť podkladom pre ďalšie skúmanie a konanie správcu dane.

16. Ďalej uviedol, že sa dňa 23.10.2018 dostavil na vytýčené pojednávanie na krajský súd. Po začatí pojednávania bol senátom, resp. predsedníčkou senátu upozornený, že na pojednávanie nebol volaný a má opustiť pojednávacie miestnosť, prípadne sa môže zúčastniť len ako verejnosť. Zdôrazňoval, že v právnom štáte má ako žalobca právo byť prítomný pri prejednávaní jeho žaloby na súde, má právo uplatniť inštitút obhajoby jeho práv a právom chránených záujmov. Z uvedeného dôvodu mu súd zabránil uplatňovať jeho práva garantované Ústavou Slovenskej republiky. Poukazoval na rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ankerl v. Švajčiarsko, 1996 - V a Helle v. Fínsko, 1997 - VIII a na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vedené pod sp. zn. 5Cdo/122/2010 zo dňa 21.07.2010 a rozsudok krajského súdu sp. zn. 3S/34/2017 zo dňa 20.11.2018.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu uviedol, že žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal tvrdenie o zničení účtovníctva. Mal za to, že ak boli účtovné doklady žalobcu zničené, žalobca bol povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane v deň zahájenia daňovej kontroly, resp. na základe výziev na predloženie účtovných dokladov. Tým, že žalobca nepredložil účtovné doklady potrebné k vykonaniu daňovej kontroly, nepreukázal, že došlo k ich zničeniu, a preto neumožnil správcovi dane vykonať daňovú kontrolu. Z uvedeného dôvodu bol správca dane oprávnený zistiť daň podľa pomôcok.

18. K námietkam žalobcu ohľadom zabezpečenia svedeckých výpovedí konateľov obchodných spoločností žalovaný uviedol, že je na rozhodnutí správcu dane a jeho úvahe aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní a akú dôkaznú silu im priradí. Nie je úlohou správcu dane vyhľadávať a zabezpečovať dôkazy v prospech žalobcu. Úlohou správcu dane je v priebehu daňovej kontroly preverovať doklady predložené daňovým subjektom. Konštatoval, že nakoľko žalobca povinnosť vyplývajúcu z § 45 ods. 2 Daňového poriadku nesplnil, považuje jeho námietku týkajúcu sa zabezpečenia dôkazov za irelevantnú. Ďalej žalovaný uviedol, že žalobca nereagoval na výzvy správcu dane na predloženie účtovných dokladov doručené dňa 23.11.2015 a 08.03.2016, pričom dňa 28.04.2016 bol k správcovi dane predvedený. Z uvedeného konania žalobcu nevyplýva, že by so správcom dane spolupracoval.

19. Vo vzťahu k USB kľúču žalovaný uviedol, že obsahoval iba príjmovú časť účtovnej evidencie, nakoľko podľa vyjadrenia žalobcu, výdavkovú časť účtovnej evidencie takýmto spôsobom neevidoval. Zo svedeckej výpovede vyplýva, že táto bola spísaná dňa 14.09.2015, teda pred zahájením daňovej kontroly, resp. pred zahájením procesu určenia dane podľa pomôcok. Žalobca ju predložil až ako súčasť odvolania proti rozhodnutiu správcu dane. Pokiaľ žalobca chcel, aby svedecká výpoveď p. H. bola prijatá v procese určenia dane podľa pomôcok ako dôkaz, bol povinný výpoveď predložiť správcovi dane v procese určenia dane podľa pomôcok dovtedy, kým správca dane neukončil proces určenia dane podľa pomôcok doručením protokolu o určení dane podľa pomôcok. Vo vzťahu k rozsudku sp. zn. 3Sžf/3/2012 uviedol, že sa týka daňovej kontroly v zmysle § 46 Daňového poriadku a vyrubovacieho konania v zmysle § 68 Daňového poriadku. Podľa § 49 ods. 3 Daňového poriadku je proces určenia

dane podľa pomôcok ukončený doručením protokolu o určení dane podľa pomôcok. Nakoľko žalobca predložil svedeckú výpoveď až po doručení protokolu o určení dane podľa pomôcok, nebolo možné predmetnú svedeckú výpoveď použiť ako dôkaz. Keďže svedecká výpoveď bola spísaná dňa 14.09.2015, teda pred doručením oznámenia o zahájení daňovej kontroly, ktorá bola zahájená dňa 03.11.2015, mal žalobca možnosť predložiť dôkaz, či už v priebehu daňovej kontroly alebo v procese určovania dane podľa pomôcok.

20. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril s tým, že potvrdil nepredloženie žiadneho dôkazu o znehodnotení účtovných dokladov následkom prírodnej pohromy v časti mesta Prešov. Zdôraznil, že nikto od neho žiaden dôkaz nežiadal, napriek tomu informoval správcu dane o tejto skutočnosti z vlastnej vôle a bezodkladne po prírodnej pohrome.

21. Nestotožnil sa s vyjadrením žalovaného vo vzťahu k zásade oficiality. Uvedená zásada sa podľa názoru žalobcu uplatňuje aj na § 48 ods. 5 Daňového poriadku pričom správca dane je povinný prijať a použiť dôkazy a skutočnosti, ktoré sú v prospech daňovníka a nemožno vysloviť názor, že sú irelevantné, pretože takýto postup správcu dane je nezákonný a poškodzuje práva daňovníka.

22. Domnieval sa, že správcovi dane neprislúcha polemizovať z akého dôvodu pán H. urobil takúto výpoveď a nemožno ju na základe takéhoto postupu správcu dane hodnotiť ako právne irelevantnú. Opätovne zopakoval, že predmetnú výpoveď predložil hneď ako ju získal, pričom správca dane je povinný prijať dôkazy kedykoľvek v priebehu daňového konania.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

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

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

26. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

27. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č. k. 2S/49/2017-53 zo dňa 23. októbra 2018, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia dane v sume 344.117,14 Eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2013.

28. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s

daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

30. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

31. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

33. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

34. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

36. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

37. Podľa § 45 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly.

38. Podľa § 45 ods. 2 písm. d) Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia.

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

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

41. Podľa § 2 písm. h) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), zdaniteľným príjmom je príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona, ani medzinárodnej zmluvy.

42. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka, alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

43. V zmysle § 74 ods. 5 Daňového poriadku ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použitie § 48. Ak odvolací orgán zistí, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolaniu nevyhovie a napadnuté rozhodnutie potvrdí.

44. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili povinnosti voči štátnemu rozpočtu v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Z konštantnej judikatúry najvyššieho súdu k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem inej povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH.

45. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosti, 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 podobne, správca dane je oprávnený určiť daň sám, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará.

46. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane oznámením č. 20948055/2015 zo dňa 07.10.2015, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 12.10.2015, upovedomil žalobcu o daňovej kontrole, ktorá sa mala uskutočniť dňa 03.11.2015, pričom žalobcu poučil, že pokiaľ existujú dôvody, pre ktoré nemožno v uvedený deň začať daňovú kontrolu, je povinný oznámiť tieto skutočnosti do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť si nový termín začatia daňovej kontroly. Zároveň bol žalobca poučený, aby v lehote osem dní odo dňa začatia daňovej kontroly predložil všetky doklady potrebné na vykonanie daňovej kontroly. Žalobca v stanovenej lehote správcovi dane neoznámil žiadne skutočnosti, pre ktoré by v určený deň nemohla začať daňová kontrola. Dňa 03.11.2015 (v deň začatia daňovej kontroly) žalobca správcovi dane oznámil, že je chorý a pravdepodobne bude práceneschopný, prisľúbil, že doklad

o práceneschopnosti predloží. Nakoľko žalobca v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku správcovi dane v lehote ustanovenej v oznámení o daňovej kontrole neoznámil, že sa nebude môcť zahájenia daňovej kontroly zúčastniť, správca dane daňovú kontrolu dňa 03.11.2015 zahájil a o tejto skutočnosti spísal úradný záznam č. 1625642/2015. Správca dane opätovne vyzval žalobcu podaním č. 1682312/2015 zo dňa 19.11.2015 na predloženie účtovných a iných dokladov, evidencie a záznamov v lehote 15 dní odo dňa doručenia výzvy. Zároveň bol žalobca poučený, že pokiaľ neumožní vykonať daňovú kontrolu, je správca dane oprávnený zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok. Výzvu č. 1682312/2015 zo dňa 19.11.2015 žalobca prevzal dňa 23.11.2015, avšak na jej obsah nereagoval. Správca dane zaslal žalobcovi predvolanie č. 10243566/2016 zo dňa 26.01.2016, ktorým ho vyzval k účasti na ústnom pojednávaní dňa 16.02.2016 a zároveň vyzval žalobcu k predloženiu účtovných a iných dokladov súvisiacich s kontrolovaným zdaňovacím obdobím. Žalobca dňa 06.02.2016 telefonicky kontaktoval správcu dane a oznámil mu, že ústneho pojednávania sa nemôže zúčastniť, nakoľko je od 12.02.2016 hospitalizovaný v popradskej nemocnici. Správca dane na základe uvedenej skutočnosti žalobcu vyzval na predloženie dokladu o práceneschopnosti (úradný záznam č. 102563504/2016 zo dňa 16.02.2016). Správca dane zaslal dňa 17.02.2016 daňovému subjektu opakované predvolanie na ústne pojednávanie, ktoré sa malo konať dňa 10.03.2016 a zároveň ho opätovne vyzval k predloženiu účtovných a iných dokladov, potrebných k vykonaniu daňovej kontroly. Žalobca predvolanie prevzal dňa 14.03.2016, avšak v zmysle § 31 ods. 2 Daňového poriadku k doručeniu zásielky uložením došlo dňa 08.03.2016. Žalobca sa ústneho pojednávania nezúčastnil a ani svoju neúčast' neospravedlnil (úradný záznam č. 102710525/2016 zo dňa 11.03.2016).

47. Správca dane v ďalšom konaní požiadal Okresné riaditeľstvo Policajného zboru Prešov o predvedenie žalobcu žiadosťou č. 102955900/2016 zo dňa 19.04.2016. Žalobca bol za účelom predloženia účtovných dokladov a podania vysvetlenia dňa 28.04.2016 predvedený k správcovi dane, požadované doklady však správcovi dane nepredložil. Na ústnom pojednávaní, z ktorého bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103028700/2016, žalobca uviedol, že predvolanie na ústne pojednávanie si osobne prevzal, bol však hospitalizovaný, čo môže preukázať prepúšťacou správou z nemocnice. K účtovným dokladom, ktoré žiadal správca dane predložiť uviedol, že tieto boli vo februári alebo marci 2015 zničené. K nahliadnutiu vie predložiť na základe rekonštrukcie účtovníctva asi 80 % vystavených faktúr, pretože s majiteľom jednej spoločnosti sa nevie skontaktovať a druhá je už zrušená. Ďalej uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období sa venoval nákupu a predaju náhradných dielov, ktoré mal uložené na základe uzatvorenej zmluvy o prenájme až asi do septembra 2014 na družstve v Kojaticiach. Účtovnú evidenciu mu spracovávala ekonómka v účtovnom softvéri MRP, pričom vystavené a prijaté faktúry si evidoval vo svojom účtovnom softvéri on sám. Daňové priznanie za celé zdaňovacie obdobie vypracovala ekonómka zo všetkých vystavených účtovných dokladov. Elektronickú registračnú pokladnicu, ktorú používal, má stále k dispozícii a je funkčná. Správca dane na základe zistených skutočností žalobcu vyzval, aby v termíne do 31.05.2016 predložil doklady získané na základe vykonanej rekonštrukcie účtovníctva, konkrétne žiadal predložiť vystavené a prijaté faktúry a iné získané doklady, elektronický žurnál za rok 2013 z elektronickej registračnej pokladnice s DKP 7001045884488001 a z účtovného softvéru výstupy - knihy vystavených a prijatých faktúr, peňažný denník, pokladničnú knihu a výpisy z bankového účtu. Žalobca doklady v stanovenom termíne nepredložil, pričom dňa 31.05.2016 predložil správcovi dane potvrdenie o práceneschopnosti, neukončená práceneschopnosť od 02.05.2016. Dňa 15.06.2016 sa dostavila k správcovi dane pani V. B., ktorá predložila USB kľúč s údajmi za kontrolované zdaňovacie obdobie z elektronickej registračnej pokladnice, celkovo 132 položiek.

48. Zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že postup správcu dane, ktorým v danom prípade pristúpil k určení dane podľa pomôcok, bol dôvodný, a to v dôsledku nepredloženia daňových dokladov zo strany žalobcu včas. Na predloženie požadovaných dokladov bol žalobca riadne vyzvaný so stanovenou lehotou na predloženie konkrétnych dokladov oznámením o začatí daňovej kontroly č. 20948055/2015 zo dňa 07.10.2015. Správca dane navyše výzvu na predloženie dokladov zopakoval, podaním zo dňa 19.11.2015, avšak opätovne bezúspešne a následne aj podaniami, na základe ktorých bol žalobca predvolávaný na ústne pojednávanie, pričom prvýkrát žalobca v deň ústneho pojednávania oznámil správcovi dane, že je hospitalizovaný, avšak požadované dokumenty ani doklad o práceneschopnosti

nepredložil. Druhýkrát opakované predvolanie prevzal, svoju neúčast' na pojednávaní neospravedlnil a požadované doklady opätovne nezaslal. Požadované dokumenty žalobca v zmysle žiadosti o predvedenie zo dňa 18.04.2016 nepredložil ani na ústnom pojednávaní a ani v lehote viac ako mesiac, ktorú správca dane určil po ústnom pojednávaní. V deň, na ktorý pripadol koniec plynutia lehoty na predloženie požadovaných dokladov, žalobca prostredníctvom elektronickej komunikácie zaslal potvrdenie o práceneschopnosti od 02.05.2016. Najvyšší súd konštatuje, že vo vzťahu k zničeniu účtovníctva živelnou pohromou, ide o povahu skutočnosti, ktorej si žalobca bol vedomý už pred začatím daňovej kontroly a ktorú bolo možné správcovi dane oznámiť bezodkladne po doručení oznámenia o začatí daňovej kontroly. Navyše, žalobca aj napriek tomu, že tvrdil, že vykonal rekonštrukciu účtovníctva, žiadne účtovné doklady správcovi dane nepredložil. Z uvedeného možno preto bez dôvodných pochybností konštatovať, že právny dôvod pre určenie dane podľa pomôcok bol naplnený a postup správcu dane bol zákonný.

49. Najvyšší súd dáva do pozornosti žalobcu, že daňové orgány 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, správca dane je oprávnený určiť daň sám, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará. V preskúmvanej veci daňový subjekt so správcom dane nespôlupracoval, preto boli splnené zákonom stanovené podmienky na určenie dane podľa pomôcok.

50. Najvyšší súd vo vzťahu k namietanému výsluchu konateľov obchodných spoločností PROBES, s.r.o. a RODES, s.r.o. dodáva, že obstaranie, posúdenie i vyhodnotenie pomôcok je v kompetencii správcu dane, samozrejme v súlade so zásadami daňového konania. Pri určovaní dane podľa pomôcok nedochádza k preverovaniu alebo zisťovaniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ale k samotnému určeniu dane podľa pomôcok. Takýto postup je dôsledkom nespĺnenia si povinností daňovníka v zákonom určenom rozsahu a zákonom určených lehotách. Charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok je, že sa neuplatňuje zásada súčinnosti. Pomôcky obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom, pričom posúdenie pomôcok je ponechané na úvahe správcu dane. Vzhľadom na to, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním, v priebehu určenia dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza a daňový subjekt už nemá právo ani preukázať svoje tvrdenia. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania.

51. Doklady predložené daňovým subjektom v priebehu určenia dane podľa pomôcok môže správca dane využiť podľa svojho uváženia len ako pomôcky na určenie dane. Je povinný prihliadnuť aj na okolnosti, z ktorých vyplývajú pre daňový subjekt výhody, avšak len z pomôcok, ktoré má k dispozícii. Najvyšší súd sa nestotožňuje s tvrdením žalobcu, že skutočnosť, že správca dane nedokázal zabezpečiť výsluch uvedených svedkov, bola žalobcovi na ťarchu. Správca dane vyhodnotil všetky podklady, ktoré mal k dispozícii, alebo ktoré si v procese určovania dane podľa pomôcok zaobstaral, vrátane tých, ktoré boli žalobcovi na prospech. Pokiaľ mal žalobca záujem, aby správca dane prihliadol na výdavky uvedeným spoločnostiam, mal možnosť ich preukázať počas daňovej kontroly. Postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok považoval i najvyšší súd za zákonný, pričom sa stotožnil so závermi krajského súdu. O určení dane podľa pomôcok vyhotovil správca dane protokol, v ktorom uviedol použité pomôcky, svoje zistenia i závery, pričom je zjavné, že zohľadnil aj skutočnosti, ktoré boli v prospech žalobcu. Žalobca mal právo sa k protokolu vyjadriť, ktoré aj využil, pričom správca dane sa vo svojich záveroch s jeho námietkami riadne vysporiadal.

52. Najvyšší súd za nedôvodnú považoval aj námietku žalobcu o odmietnutí dôkazov ako oneskorene predložených. Čo sa týka predmetného USB kľúča, týmto sa zaoberal nielen správca dane v zápisnici o

ústnom pojednávaní zo dňa 26.05.2017 a v rozhodnutí č. 101261283/2017 zo dňa 08. júna 2017, ale aj žalovaný v rozhodnutí č. 101824163/2017 zo dňa 24. augusta 2017. Vo vzťahu k svedeckej výpovedi p. H. je potrebné zdôrazniť, že žalobca ju predložil až ako prílohu k odvolaniu proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Aj napriek skutočnosti, že žalovaný, ako odvolací orgán v zmysle § 74 ods. 5 Daňového poriadku skúma dodržanie zákonných podmienok na určenie dane podľa pomôcok, z rozhodnutia nevyplýva, že by sa prieskumná činnosť žalovaného ako odvolacieho orgánu zužovala v tomto prípade iba na dodržanie podmienok ustanovených v § 48 Daňového poriadku, ale tento aplikoval pri svojom rozhodovaní aj § 74 ods. 2 a 4 Daňového poriadku a pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia správcu dane prihliadol aj na skutočnosti žalobcom skôr neuplatnené, ktoré mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. S predmetnými námietkami v žalobe, ktoré sú v zásade rovnaké ako boli odvolacie námietky, sa dostatočne vyčerpávajúco vysporiadal aj krajský súd v rozhodnutí č. k. 2S/49/2017-53 zo dňa 23. októbra 2018. Najvyšší súd konštatuje, že ani jeden namietaný dôkaz nebol odmietnutý ako oneskorený. Príslušné správne orgány, ako aj krajský súd, sa so žalobcom namietanými dôkazmi zaoberali, vysporiadali sa s nimi a ich závery boli premietnuté do napádaných rozhodnutí. Najvyšší súd nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajského súdu, a preto sa s nimi stotožňuje.

53. Vo vzťahu k námietke porušenia čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky najvyšší súd dospel k záveru, že ani táto nie je dôvodná. Podstata základného práva na súdnu a inú právnu ochranu plynúca z čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky je založená na tom, že každý sa môže domáhať ochrany svojich práv na nezávislom a nestrannom súde. Tomuto právu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktorú tento článok ústavy vykonáva. Zmyslom predvolania na procesný úkon súdu je zabezpečenie práva účastníka konania vykonať právo na spravodlivý súdny proces, ktorého súčasťou je aj právo zúčastniť sa súdneho pojednávania, alebo iného úkonu na ktorom bude vykonávaný dôkaz. Toto právo účastníci konania vyjadrujú prostredníctvom prednesov, vyjadrení, alebo záverečných rečí, ktoré im zabezpečujú právo byť vypočutý pred súdom. Je na účastníkoch konania, či svoje právo na prejednanie veci v ich prítomnosti využijú sami, alebo prostredníctvom zvolených zástupcov.

54. Zo zápisnice o pojednávaní zo dňa 23. októbra 2018 vyplýva, že žalobca bol prítomný na pojednávaní, avšak sa ho zúčastnil len ako verejnosť. Pokiaľ krajský súd neumožnil žalobcovi zúčastniť sa pojednávania v procesnom postavení, ktoré mu zákon priznáva, bolo mu znemožnené uplatňovať jemu patriace procesné práva. Kasačný súd sa ďalej zaoberal možnosťou, či nesprávny procesný postup krajského súdu dosahoval takú intenzitu, že bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý súdny proces.

55. Zo zápisnice o pojednávaní č. k. 2S/49/2017-50 zo dňa 23. októbra 2018 vyplýva, že k prejednáwanej veci bol vypočutý právny zástupca žalobcu. Ako vyplýva z predmetnej zápisnice, žalobca sa pojednávania zúčastnil iba ako verejnosť. Pred súdom právny zástupca v podstate opätovne poukazoval na predloženie USB kľúča, ako aj skutočnosť o zaplavení sídliska III v Prešove. Trval na tom, aby písomná svedecká výpoveď, ktorá by na 90 % preukázala nákladovú položku žalobcu, bola vzatá do úvahy. Ďalej opätovne poukazoval na judikatúru najvyššieho súdu a európsku judikatúru, podľa ktorej nie je možné daňovému subjektu zabrániť v preukazovaní dôkazov a v predkladaní dôkazov. Na základe uvedených skutočností trval na podanej žalobe a žiadal, aby súd napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil na nové konanie.

56. Pod nesprávnym procesným postupom súdu je treba rozumieť taký postup krajského súdu, ktorým znemožnil účastníkovi konania realizovať tie procesné práva, ktoré majú slúžiť na ochranu a obranu jeho práv v prejednávanom konaní. Posudzovanie miery intenzity nesprávneho postupu súdu bude determináčnym kritériom na určenie, či bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý súdny proces. Najvyšší súd zdôrazňuje, že nie každý nesprávny postup krajského súdu je možné považovať za porušenie práva na spravodlivý súdny proces. Pokiaľ bol postup krajského súdu síce nesprávny, avšak v dôsledku tohto nesprávneho postupu nedošlo k takej intenzite zásahu, že ho nemožno hodnotiť ako porušenie práva na spravodlivý súdny proces, nie je na mieste, aby došlo k naplneniu jedného z dôvodov

na podanie kasačnej sťažnosti.

57. V kontexte vyššie uvedeného najvyšší súd konštatuje, že postup krajského súdu bol nesprávny. Žalobca mal právo zúčastniť sa daného pojednávania v procesnom postavení, ktoré mu priznáva zákon. Podľa názoru najvyššieho súdu však nesprávny postup krajského súdu nebol takej intenzity, aby bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý súdny proces. Najvyšší súd mal za preukázané, že krajský súd na pojednávaní v prejednávanej veci vypočul právneho zástupcu žalobcu. Aj napriek skutočnosti, že žalobcovi nebolo umožnené sa zúčastniť ústneho pojednávania v procesnom postavení v zmysle zákona, jeho právny zástupca mal možnosť vyjadriť sa k prejednávanej veci, k jednotlivým dôkazom a tvrdeniam a mal možnosť súdu predkladať návrhy, ktorú aj využil a krajský súd sa s jeho námietkami riadne vysporiadal v napadnutom rozhodnutí. Podľa názoru najvyššieho súdu sa tento nesprávny postup krajského súdu neprejavil v nesprávnom rozhodnutí, nakoľko postupom súdu nebolo znemožnené účastníkovi konania realizovať jeho procesné práva.

58. Najvyšší súd pri posudzovaní práva na spravodlivý proces zohľadnil aj možnosť žalobcu korigovať nesprávny postup súdu v podanej kasačnej sťažnosti. Z kasačnej sťažnosti žalobcu nevyplývajú žiadne nové skutočnosti, ktoré by žalobca nenamietal v konaní pred správnymi orgánmi, resp. v konaní pred krajským súdom, s ktorými by sa príslušné orgány v priebehu konania nevysporiadali a mali by vplyv na výsledok konania, resp. by mohli žalobcovi privodiť priaznivejšie rozhodnutie vo veci.

59. V súvislosti s uznesením Najvyššieho súdu sp. zn. 5Cdo/122/2010zo dňa 21. júla 2010 najvyšší súd konštatuje, že nejde o totožnú situáciu. Súd vo vyššie uvedenej veci navrhovateľke nevyhovel pri určení nového termínu pojednávania. Dôvodom ospravedlnenia sa z pojednávania bol zápočet z predmetu súdne lekárstvo, o ktorom sa dozvedela dva dni predtým a ktorý bol jediným termínom, na ktorom sa mohla zúčastniť. Na základe postupu súdu sa navrhovateľka pojednávania vôbec nemohla zúčastniť (navrhovateľka nebola právne zastúpená), v dôsledku čoho nemohla uplatňovať jej patriace procesné práva na pojednávaní vôbec. Najvyšší súd ďalej zdôrazňuje, že išlo o konečné rozhodnutie vo veci, voči ktorému nebolo možné podať žiadny riadny opravný prostriedok. Navrhovateľka tak nemohla v dôsledku konania súdu uplatniť vplyv na výsledok konania.

60. Aj v prípade posudzovania odňatia možnosti konať pred súdom podľa vtedy platného a účinného § 221 ods. 1 pís. f) a § 237 písm. f) OSP súd zohľadňoval procesnú zodpovednosť účastníkov konania. Podľa vtedajšej judikatúry súdna prax zaujala k uvedenej otázke zužujúci výklad v zmysle ktorého: „podmienka prípustnosti dovolania podľa § 237 písm. f) OSP nie je splnená v prípade, ak sa účastníkovi konania odňala možnosť konať pred súdom len pre časť konania a do takej miery, že účastník konania následne mohol uplatniť svoj vplyv na výsledok konania. Táto podmienka nie je daná napr. vtedy, ak súd síce rozhodol na pojednávaní, na ktoré účastníka nepredvolal, ale rozsudok mu riadne doručil, takže účastník mohol podať proti nemu odvolanie.“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Cdo/29/1992 zo dňa 30. júna 1992, publikované v zbierke rozhodnutí R 39/1993).

61. Na základe vyššie uvádzaných skutočností najvyšší súd námietky žalobcu uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, keďže neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia krajského súdu. Z týchto dôvodov potom najvyšší súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

62. O náhrade trov kasačného konania rozhodol najvyšší súd tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal, nakoľko nemal úspech vo veci (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 veta prvá SSP).

63. Toto rozhodnutie prijal najvyšší súd v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.