

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/26/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200215
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5020200215.1

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: Výskumný ústav dopravný, a.s., so sídlom Veľký diel 3323, 010 08 Žilina, IČO: 36 402 672, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária AŠTARY, s.r.o., so sídlom Mariánske námestie 29/6, 010 01 Žilina, IČO: 53 588 452, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100667939/2020 zo dňa 10. marca 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31 S 75/2020-259 zo dňa 19. apríla 2023, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Žalobkyni voči žalovanému priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

- Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2016, ktorá začala dňa 13. septembra 2018.
- Podaním zo dňa 1. februára 2019 oznámila žalobkyňa správcovi dane jej zvolenie zástupcu na daňovú kontrolu - spoločnosť ANTEKO, s.r.o. K oznámeniu priložila aj plnú moc zo dňa 28. januára 2019. Predmetná spoločnosť bola zástupkyňou žalobkyne do uskutočnenia ústneho pojednávania o oboznámení žalobkyne o výsledkoch daňovej kontroly dňa 23. júla 2019, ktorého sa zvolená zástupkyňa zúčastnila.
- Dňa 5. augusta 2019 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobkyne k zisteným skutočnostiam v listinnej podobe podpísanej štatutárnym orgánom žalobkyne. Správca dane vyzval splnomocnenú zástupkyňu žalobkyne na odstránenie väd podania - jeho doručenie v elektronickej forme.
- Dňa 8. augusta 2019 požiadal Mgr. I., PhD. o elektronickej autorizáciu ako zástupca žalobkyne. Doložil plnomocnenstvo na zastupovanie žalobkyne v daňovej kontrole a v nadväzujúcom vyrubovacom konaní a na elektronickej komunikácii. Doložil tiež odvolanie plnej moci žalobkyňou vo vzťahu k spoločnosti ANTEKO, s.r.o. Dňa 16. augusta 2019 nový splnomocnený zástupca doručil elektronickej vyjadrenie žalobkyne.
- Následne správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 101977117/2019 zo dňa 19. augusta 2019 (ďalej len „protokol“) a výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Tieto dokumenty doručoval poštou splnomocnenému zástupcovi žalobkyne - Mgr. I., PhD. Prvý neúspešný pokus o doručenie protokolu sa uskutočnil dňa 22. augusta 2019, druhý neúspešný pokus o doručenie 23. augusta 2019, následne bola zásielka uložená na pošte a Mgr. I., PhD. prevzatá 9. septembra 2019.
- Podaním zo dňa 6. septembra 2019 bolo elektronickej v mene žalobkyne doručené správcovi dane vypovedanie plnej moci zo strany Mgr. I., PhD. (len ním podpísané) a splnomocnenie pre daňovú

kontrolu pre advokátsku kanceláriu JUDr. Ladislav Pavlovič, s.r.o., podpísané len štatutárnym orgánom žalobkyne.

7. Dňa 11. septembra 2019 správca dane vykonal osobné doručovanie protokolu novému zástupcovi, ktorý zásielku odmietol prevziať s odôvodnením, že na základe ústnej dohody bol žalobkyňou splnomocnený na zastupovanie, avšak k danému dňu mu nebolo doručené písomné vyhotovenie splnomocnenia. Uviedol, že kópia predložená správcovi dane nebola ním podpísaná, až momentom doručenia originálu splnomocnenia advokátskej kancelárii a jeho akceptáciou vzniknú účinky splnomocnenia a keď toto oprávnenie vznikne, zvolený zástupca to oznámi správcovi dane. Správca dane považoval splnomocnenie za platné, čo oznámil zvolenému zástupcovi a o doručovaní spísal úradný záznam.

8. Dňa 12. septembra 2019 bolo správcovi dane elektronicky doručené splnomocnenie žalobkyne pre JUDr. Evu Ladiverovú na daňovú kontrolu s jej podpisom. Doručené bolo aj oznámenie žalobkyne, ktorá správcovi dane oznámila, že sa s JUDr. Ladislavom Pavlovičom nakoniec nedohodla na zastúpení. Na odporúčanie predmetného právneho zástupcu si však zvolili ďalšiu zástupkyňu (tieto dokumenty boli doručené v ten istý deň aj novou zástupkyňou žalobkyne). V rovnaký deň bol zo strany žalobkyne doručený list JUDr. Ladislava Pavloviča zo dňa 12. septembra 2019, ktorý vyššie uvedené skutočnosti ako aj odporúčanie JUDr. Ladiverovej, potvrdil.

9. Dňa 17. septembra 2019 bolo správcovi dane doručené listinné oznámenie Mgr. I., PhD., ktorý potvrdil prevzatie zásielky - protokolu a výzvy dňa 9. septembra 2019. Oznámil však správcovi dane, že dňa 6. septembra 2019 mu bola oznámená jeho výpoveď splnomocnenia, a preto od 6. septembra 2019 nie je zástupcom žalobkyne. Preto podľa jeho názoru doručenie jeho osobe nemožno považovať za platné doručenie týchto dokumentov žalobkyne. Mgr. I., PhD. správcovi dane doručovanú zásielku nevrátil.

10. Listami zo dňa 20. septembra 2019 správca dane oznámil žalobkyne a Mgr. I., PhD., že protokol a výzvu považuje za doručené dňa 9. septembra 2019 s odkazom na § 33b ods. 6 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Občiansky zákonník“).

11. Dňa 9. októbra 2019 (po uplynutí lehoty na vyjadrenie k daňovému protokolu) doručila listinne žalobkyňa správcovi dane vyjadrenie, ktorým v podstatnom namietala neplatnosť a neúčinnosť vykonaného doručenia. K tomuto podaniu priložila dohodu o ukončení zastúpenia zo dňa 6. septembra 2019, ktorá podľa jej argumentácie znemožňuje aplikáciu § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka, keďže nedošlo k vypovedaniu plnej moci zo strany zástupcu, ale k ukončeniu zastupovania dohodou.

12. Správca dane vydal rozhodnutie č. 102334401/2019 zo dňa 10. októbra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyne vyrubil rozdiel dane na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016 v sume 54.539,32 €. Následne vyzval žalobkyňu na odstránenie väd podania zo dňa 9. októbra 2019 - doloženie v elektronickej forme. Tejto žiadosti vyhovel žalobkyňa podaním zo dňa 5. novembra 2019.

13. Dňa 30. októbra 2019 bolo správcovi dane doručené doplnenie informácií zo strany Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Žiline, odboru kriminálnej polície, 3. operatívne oddelenie (ďalej len „ORPZ ZA“), ktorým k osobe R. H. uviedli, že tento pred políciou vyhlásil, že v roku 2015 sa stretol s mužom slovenskej národnosti, ktorého meno si nepamätal a ktorý mu ponúkol prácu v stavebnej oblasti, čo on prijal. Tento muž ho priviezol na územie Slovenskej republiky, kde bol 2 dni, predložil mu dokumenty v slovenskom jazyku, ktoré mali súvisieť s jeho prácou a ktorým nerozumel. Tieto podpísal. Dotknutý muž ho ubytoval, následne mu oznámil, že prácu pre neho nemá, kúpil mu lístok na autobus a poslal ho späť do Bulharska. Meno spomínaného muža si pán H. nepamätal, ale uviedol, že si myslí, že by ho mohol spoznať.

14. Správca dane následne oznámil žalobkyne v nadväznosti na jej vyjadrenie, že protokol a výzvu považuje za doručené a nebude ich opakovane doručovať novej zástupkyne žalobkyne.

15. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podala žalobkyňa odvolanie.

16. Žalovaný rozhodnutím č. 100667939/2020 zo dňa 10. marca 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

17. Žalovaný a správca dane neuznali žalobkyne uplatnené daňové výdavky za dodanie elektronického spracovania sčítacích hárkov z celoštátneho sčítania dopravy, výskumu prieskumu správania sa vodičov pre potreby dopravného modelovania na konkrétnych úsekoch ciest či výkon dopravného prieskumu a potrebných meraní na základe dodávateľských faktúr od spoločností DCNET, s.r.o., FENELLA, s.r.o. a InterSale, s.r.o.

18. K spoločnosti DCNET, s.r.o. žalobkyňa predložila faktúry, objednávky, protokoly o odovzdaní a prevzatí výsledkov činnosti. Na predmetných dokumentoch bol uvedený podpis štatutárneho zástupcu žalobkyne s jej pečiatkou a pečiatka dodávateľa s nečitateľným podpisom bez uvedenia mena a priezviska podpisujúcej osoby.

19. Správca dane a žalovaný dali do pozornosti, že spoločnosť DCNET, s.r.o. bola dňa 10. mája 2016 vymazaná z obchodného registra a jej posledný právny nástupca (spoločnosť DaCLaser, s.r.o.) bol vymazaný ex offo z obchodného registra dňa 9. novembra 2016.

20. Správca dane vykonal výsluch konateľa predmetnej spoločnosti Milana Ižvolta, ktorý uviedol, že predmetná spoločnosť v roku 2016 vykonávala činnosť v súvislosti s predajom dreva a mäsa. Nevedel uviesť alebo si nepamätal predsedu predstavenstva žalobkyne, služby, ktoré mali byť poskytnuté, kto ich vykonal, nevedel či sa uskutočnili rokovania, nevedel, kto vystavil faktúry, nevedel (ale uviedol, že skôr nebol) či je podpis na faktúrach a súvisiacich protokoloch jeho, či spoločnosť zamestnávala zamestnancov v roku 2016, či, v akej forme a komu mali byť odovzdané výstupy z poskytnutých služieb. On osobne žiadny dopravný prieskum nevykonával. Nemal k dispozícii účtovné dokumenty, nevedel, kto mohol s účtom predmetnej spoločnosti disponovať.

21. Žalovaný tiež dal do pozornosti zistenie správcu dane, že bol nesúlad vo formátoch výstupných dokumentov z predmetnej služby. Podľa protokolov mala žalobkyňa prevziať databázu vo formáte MS EXCEL, avšak na výzvu správcu dane boli predložené databázy vo formáte .txt.

22. K spoločnosti FENELLA s.r.o. uviedli, že táto bola vymazaná z obchodného registra dňa 12. mája 2016 a jej rovnaký posledný právny nástupca (spoločnosť DaCLaser, s.r.o.) bol vymazaný z obchodného registra dňa 9. novembra 2016. Konateľom predmetnej spoločnosti bol tiež pán Milan Ižvolt. Ten v podstatnom uviedol obdobné skutočnosti ako v prípade spoločnosti DCNET, s.r.o. Doplnil, že jeho úlohou v spoločnosti FENELLA s.r.o. bolo podpisovať papiere, podpisy na faktúrach a predložených dokumentoch nepotvrdil. Peniaze na účet spoločnosti vkladal a vyberal on.

23. K plneniam od spoločnosti FENELLA s.r.o. žalobkyňa predložila faktúru s pečaťou predmetnej spoločnosti a nečitateľným podpisom bez uvedenia mena a priezviska, objednávku s podpisom štatutárneho orgánu žalobkyne a jej pečaťou, dodací list s podpisom štatutárneho orgánu žalobkyne a nečitateľným podpisom za spoločnosť FENELLA, s.r.o. bez uvedenia mena a priezviska.

24. K obchodom so spoločnosťou InterSale s.r.o. žalobkyňa predložila faktúry s nečitateľným podpisom a pečaťou predmetnej spoločnosti, objednávky s podpisom štatutárneho orgánu žalobkyne, protokoly o prevzatí a odovzdaní výsledkov činnosti s uvedením mena a priezviska štatutárneho orgánu žalobkyne a jeho podpisom a nečitateľným podpisom a pečaťou spoločnosti InterSale s.r.o., pod ktorým bolo uvedené meno a priezvisko - Jozef Králik, konateľ.

25. K predmetnej spoločnosti správca dane a žalovaný uviedli, že táto spoločnosť bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňa 25. októbra 2016. Jej posledný právny nástupca (spoločnosť DaCLaser, s.r.o.) bol ex offo vymazaný z obchodného registra dňa 9. novembra 2016.

26. Správca dane uskutočnil aj výsluch konateľa predmetnej spoločnosti - Jozefa Králika. Ten uviedol, že v roku 2016 na základe mandátnej zmluvy, ktorá bola predložená, konal za spoločnosť pán R. H.. Štatutárneho zástupcu žalobkyne nepoznal, k obchodom nič nevedel uviesť, keďže tieto dohadoval a riešil pán H.. Na predložených protokoloch o odovzdaní výsledkov činnosti podľa jeho vyjadrenia nie je jeho podpis, jeho podpis nie je ani na vystavených faktúrach. Spoločnosť nemala v roku 2016 zamestnancov, s pánom H. sa zoznámil v roku 2016 cez internet.

27. Žalovaný poukázal na to, že podľa uzatvorenej mandátnej zmluvy mal pán H. konateľovi spoločnosti InterSale, s.r.o. poskytovať údaje o činnosti a uzatvorených obchodoch. Tieto informácie však konateľ nemal.

28. Žalovaný dal do pozornosti aj to, že na základe jeho žiadosti mu Úrad hraničnej a cudzineckej polície Žilina oznámil, že pán H. nemal v roku 2016 udelený na území Slovenskej republiky pobyt.

29. K osobe pána H. (a návrhu žalobkyne na jeho vypočutie) dal žalovaný osobitne do pozornosti, že po vydaní prvostupňového rozhodnutia bola ORPZ ZA doručená listina, z ktorej vyplýva, že pán H. bol políciou vypočutý a podľa jeho výpovede sa na území Slovenskej republiky mal nachádzať len v roku 2015, aj to len dva dni (nie však v roku 2016). V roku 2016 sa na území Slovenskej republiky vôbec nezdržoval, a preto nemohol vykonávať žiadne činnosti vyplývajúce z mandátnej zmluvy predloženej správcovi dane.

30. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že jej štatutárny orgán pri vypočutí uviedol, že niektorých stretnutí a odovzdávaní výsledkov činnosti sa zúčastnil aj O.. S. Z., H.. (zamestnanec žalobkyne) a navrhla jeho vypočutie, žalovaný sa s týmto návrhom nestotožnil. Len z takéhoto tvrdenia žalobkyne nebolo možné určiť, ktorých stretnutí sa presne mal tento navrhovaný svedok zúčastniť a ktorý výstup mal aj prevziať. Išlo teda len o všeobecné konštatovanie štatutárneho orgánu žalobkyne.

31. K navrhovanej konfrontácii medzi pánom Ižvoltom (konateľ spoločností FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o.) a štatutárnym orgánom žalobkyne - Ing. Ľubomírom Palčákom žalovaný uviedol, že tento bol vypočutý ako svedok, o čom bola žalobkyňa upovedomená. Výsluchu sa zúčastnila splnomocnená zástupkyňa žalobkyne, ktorá na svedka nemala otázky. Ing. Palčák sa na základe vlastného rozhodnutia

výsluchu nezúčastnil a ani nepožiadaval o zmenu termínu. Jeho právo klásť svedkovi otázky tak nebolo správcom dane porušené.

32. Žalovaný zhrnul, že dôkazné bremeno v daňovom konaní je primárne na daňovom subjekte. Uplatnené výdavky je pritom potrebné preukázať nielen po formálnej stránke, ale aj po materiálnej stránke. Vystavená faktúra musí byť odrazom reálne uskutočneného plnenia. Jednou zo zákonných podmienok pre uplatnenie daňového výdavku je podmienka preukázateľnosti vynaloženia, túto podmienku správca dane a žalovaný vykonaným dokazovaním (spochybnením deklarovanych dodávateľov) spochybnili. Žalobkyňa zistené pochybnosti nevyvrátila, a preto jej ani nemohli byť uznané daňové oprávnenia - uplatnené daňové výdavky.

33. K námietke prekročenia zákonnej lehoty na uskutočnenie daňovej kontroly žalovaný uviedol, že protokol a výzva boli žalobkyni doručené dňa 9. septembra 2019 (prevzatím Mgr. I., PhD.). Dal do pozornosti priebeh úkonov v rámci doručovania. V čase, keď správca dane uskutočnil úkon - odovzdanie na prepravu, a aj v čase dvoch neúspešných pokusov o doručenie, bol Mgr. I., PhD. zástupcom žalobkyne. Chaotické zmeny zástupcov žalobkyne počas doručovania protokolu nemôžu ísť na vrub správcu dane, za tieto nesie zodpovednosť žalobkyňa. Tá pritom mala vedomosť, ako správca dane protokol a výzvu doručoval, jej postup počas doručovania považoval žalovaný za účelový. Ďalšie doručenie protokolu JUDr. Eve Ladiverovej považoval žalovaný za nepotrebné, keďže protokol a výzva boli žalobkyni doručené dňa 9. septembra 2019. Správca dane neznemožnil žalobkyni vyjadriť sa k protokolu, táto však svoj priestor nevyužila a k protokolu sa nevyjadřila.

34. Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní namietala, že správca dane mal s vydaním prvostupňového rozhodnutia vyčkať na doplnenie jej podania zo dňa 9. októbra 2019, ktorého obsahom boli len námietky k otázke doručovania protokolu, túto námietku považoval žalovaný za nedôvodnú. Keďže sa žalobkyňa nevyjadřila k protokolu z daňovej kontroly, správca dane bol v súlade s § 68 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) povinný vydať rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie. Správca dane sa v protokole vysporiadal s podaním žalobkyne zo dňa 16. augusta 2020, ktoré nadväzovalo na ústne pojednávanie, na ktorom bola oboznámená s výsledkami daňovej kontroly.

35. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že počas daňovej kontroly nebola oboznámená s pochybnosťami správcu dane týkajúcimi sa formátov odovzdaných výsledkov činnosti či so skutočnosťou, že jej dodávateľské spoločnosti FENELLA s.r.o. a DCNET, s.r.o. nepodali daňové priznanie k dani z príjmov, tieto námietky žalovaný neuznal. Skutočnosti týkajúce sa formátov majú povahu nemenných faktov, ktoré správca dane použil len k spresneniu svojich tvrdení (absencia mena autora a rozpor vo formáte). Tieto fakty pritom museli byť žalobkyni známe, keďže sama správcovi dane predmetné podklady odovzdala. Činnosť svojich obchodných partnerov si rovnako žalobkyňa mohla overiť z obchodného registra a rovnako ide o nemennú skutočnosť. Keďže išlo zo svojej podstaty o známe fakty, ku ktorým sa žalobkyňa mohla vyjadriť kedykoľvek počas daňovej kontroly, nebolo ju potrebné s týmito zisteniami konfrontovať. Skutočnosť, že predmetné spoločnosti nepodali daňové priznania na dani z príjmu bola žalobkyni tiež známa, keďže s týmito zisteniami bol konfrontovaný pri výsluchu pán Milan Ižvold za prítomnosti splnomocnenej zástupkyne žalobkyne.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

36. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa dňa 18. júna 2020 správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

37. Vo svojej obšírnej správnej žalobe (65 strán bez zahrnutia príloh) žalobkyňa namietala v podstatnom:

- nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného, keď sa tento nevysporiadal s namietanou nepreskúmateľnosťou prvostupňového rozhodnutia v časti nevysporiadania sa s argumentáciou žalobkyne ohľadom neúčinnosti doručovania protokolu a len v stručnosti poukázal na to, že protokol bol doručený dňa 9. septembra 2019. Podľa názoru žalobkyne nemožno vady odôvodnenia prvostupňového orgánu zhojiť až v odvolacom konaní. Prvostupňový orgán sa tiež nedostatočne vysporiadal s vecnými námietkami žalobkyne, ktoré mu boli predložené ešte v daňovej kontrole podaním žalobkyne zo dňa 2. augusta 2019. Nedostatočne odôvodnené bolo podľa názoru žalobkyne aj odôvodnenie žalovaného v časti, v ktorej neuznal argumentáciu žalobkyne, že nie je povinná preukazovať totožnosť osoby uvedenej na dodávateľskej faktúre s osobou, ktorá tovar a službu skutočne dodala;

- to, že žalovaný sa odvolal na dôkaz (list ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 - doplnenie informácií k osobe pána R. H.), ktorý nebol vykonaný počas daňovej kontroly a ani počas vyrubovacieho konania a nespomína sa ani v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia. Zohľadnením tohto dôkazu, bez súčinnosti so žalobkyňou, jej žalovaný odňal právo vyjadriť sa k výsledkom doplneného dokazovania v rozpore s § 74 ods. 3 Daňového poriadku;

- k listu ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 žalobkyňa namietala, že nie je ani správny postup daňových orgánov, ak prehodnocujú výpoveď svedka pána R. H. z inej veci (nie je zrejmé ani z akého je konania) namiesto toho, aby sami vykonali dokazovanie výsluchom svedka. Bolo povinnosťou orgánov finančnej správy výsluch predmetného svedka vykonať alebo požiadať o medzinárodnú výmenu informácií;
- to, že správca dane sa v prvostupňovom rozhodnutí odvolal na pochybnosti, ktoré predtým počas daňovej kontroly neoznámil žalobkyňi a neumožnil jej vyjadriť sa k nim a vysvetliť ich, čím porušil § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku - išlo o (i) otázku nesúladu vo formátoch odovzdaných výstupov s formátom uvedeným v protokoloch o ich odovzdaní, (ii) o to, že neobsahujú mená autorov a ani súvisiacich osôb, (iii) že konateľ dodávateľa uzavrel mandátnu zmluvu s cudzím štátnym príslušníkom, (iv) že dodávateľa v roku 2015 nepodávali daňové priznania a (v) že spoločnosť DCNET, s.r.o. nemala v predmete činnosti zapísanom v obchodnom registri uvedené činnosti súvisiace s dopravným prieskumom;
- nezákonné odmietnutie vykonania dôkazov - výsluchu O.. S. Z., H., riaditeľa divízie žalobkyne (ktorý sa mal podľa vyjadrenia štatutárneho orgánu žalobkyne zúčastniť na preberaní výsledkov činností dodávateľov za žalobkyňu, pričom jeho neuvedenie na faktúrach a protokoloch nie je rozhodujúce), výsluchu R. H. (osoba vystupujúca v mene dodávateľa InterSale, s.r.o. podľa výsledkov vykonaného dokazovania; na vystavených faktúrach nie je uvedené meno a priezvisko, preto nie je zrejmé, kto ich podpísal, mohol to byť aj pán H.);
- to, že zo zákona o dani z príjmov nemožno vyvodiť povinnosť daňového subjektu preukazovať identitu dodávateľa nakúpených tovarov a služieb za účelom uznania daňového výdavku. Tento svoj záver opiera aj o rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 SŽ 114/02 zo dňa 17. decembra 2002 či rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 9 Afs 11/2011 zo dňa 13. júla 2011, sp. zn. 5 Afs 132/2017 zo dňa 4. júla 2018;
- s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 4 Afs 23/2016 zo dňa 26. mája 2016 žalobkyňa argumentuje, že aj na daň z príjmu sa vzťahujú zásady Súdneho dvora Európskej únie týkajúce sa daňového podvodu. Žalobkyňi nebolo preukázané, že by sa zúčastnila obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom a ani jej vedomá účasť na takomto reťazci. Žalobkyňa v predmetnej veci preukázala, že konala v dobrej viere (preukázala uhradenie ceny v celom rozsahu bankovými prevodmi);
- to, že k obchodným vzťahom so spornými dodávateľmi pristúpila preto, že v roku 2015 uzatvorila zmluvu na celoštátne sčítanie dopravy so Slovenskou správou ciest. Z dôvodu významu a rozsahu zákazky musela žalobkyňa uzatvoriť kooperačné zmluvy, keďže projekt nevedela pokryť vlastnými zamestnancami. Približne v polovici projektu hlavné personálne agentúry zapojené do projektu nestíhali svoj výkon, preto musela žalobkyňa individuálne vyhľadávať subdodávateľov. Žalobkyňa mala viacero subdodávateľov, pričom správca dane spochybnil len 3 (ďalších 8 nespochybnil);
- to, že pochybnosti k spoločnosti DCNET, s.r.o. boli len všeobecné, nebol vykonaný výsluch O.. S. Z., H., podľa žalobkyne je v obchodnom styku bežné, že sa rokuje s osobou, ktorá sa predstaví v mene obchodného partnera bez toho, aby sa od nej vyžadovalo preukázanie oprávnenia za neho konať (ak napr. predloží vizitku), žiadny právny predpis nevyžaduje overovanie totožnosti obchodného partnera (jeho zástupcu), obchodný partner bol všeobecne preverený (či voči nemu nie sú evidované dlhy v dostupných databázach); žalobkyňa nemôže niesť zodpovednosť za zánik predmetnej spoločnosti po uskutočnení obchodov; výsluch pána Ižvolta bol vykonaný v neprítomnosti štatutárneho orgánu žalobkyne, nemal teda charakter konfrontácie, navrhovanú konfrontáciu správca dane a žalovaný nevykonali; skutočnosť že Ing. Palčák a pán Ižvolt si svoje mená nepamätali je pochopiteľná s ohľadom na odstup 3 rokov od uskutočnenia plnení; pán Ižvolt mal oprávnenie k účtu predmetnej spoločnosti a musel vedieť o poukázaných finančných prostriedkoch; nesúlad medzi formátmi odovzdaných dokumentov a údajov uvedených v protokoloch je len technickým nedopatrením;
- obdobné skutočnosti namietala žalobkyňa k spoločnosti FENELLA, s.r.o., ktorej konateľom bol tiež pán Ižvolt;
- obdobné skutočnosti namietala žalobkyňa k spoločnosti InterSale, s.r.o., osobitne dala do pozornosti, že konateľ predmetnej spoločnosti pán Jozef Králik potvrdil existenciu mandátnej zmluvy a oprávnenie pána H. vystupovať v mene predmetnej spoločnosti vo vzťahu k sporným obchodom, tento však vypočítaný nebol; vzájomné plnenie informačnej povinnosti medzi pánom H. a pánom Králikom nie je pochybnosťou voči žalobkyňi;
- nedoručenie protokolu z daňovej kontroly žalobkyňi a ani jej riadnym zástupcom. Žalobkyňa dala do pozornosti, že dňa 6. septembra 2019 bola správcovi dane riadne doručená výpoveď plnomocenstva Mgr. I., PhD., preto doručenie protokolu tomuto zástupcovi dňa 9. septembra 2019 nebolo doručením protokolu žalobkyňi a ani jej platnému zástupcovi. Nie je podstatné, či bol adresát oprávnený prevziať

zásielku v mene žalobkyne v čase odoslania správcovi dane, ale či mal takéto oprávnenie aj v čase prevzatia zásielky. Odkaz správcu dane na § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka podľa žalobkyne neobstojí, keďže (i) ide o normu upravujúcu vnútorný vzťah medzi zástupcom a zastúpeným, a (ii) v prípade zániku plnomocenstva smrťou splnomocniteľa alebo výpoveďou zo strany splnomocnenca. V predmetnej veci došlo k ukončeniu právneho zastúpenia dohodou, ktorá bola predložená správcovi dane ako príloha podania zo dňa 9. októbra 2019. Navyše, ide o dispozitívne ustanovenie, ktorého aplikácia bola v predloženej dohode vylúčená. Žalobkyňa poukázala na to, že napriek tvrdeniu správcu dane, že protokol bol doručený dňa 9. septembra 2019, napriek tomu sa správca dane dňa 11. septembra 2019 pokúsil o doručenie protokolu osobne, ďalšiemu zástupcovi žalobkyne. Žalobkyňa udelila nakoniec splnomocnenie dňa 12. septembra 2019 JUDr. Eve Ladiverovej a bolo úlohou správcu dane toto splnomocnenie akceptovať a doručiť jej protokol. Keďže protokol s výzvou žalobkyne nebol riadne doručený, daňová kontrola v predmetnej veci ani nebola riadne ukončená.

38. Správny súd rozsudkom č. k. 31 S 75/2020-259 zo dňa 19. apríla 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

39. Správny súd sa stotožnil s názorom žalobkyne, že Mgr. I., PhD. počas doručovania protokolu a výzvy, dňa 6. septembra 2019, platne vypovedal plnomocnenstvo, a preto protokol a výzvu nemožno považovať za doručené uplynutím úložnej lehoty (dňa 7. septembra 2019) a ani faktickým prevzatím dňa 9. septembra 2019. Odkaz na § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka nepovažoval správny súd za relevantný, keďže tento by bol na mieste v tom prípade, ak by nebola výpoveď plnomocnenstva riadne správcovi dane oznámená.

40. Na druhej strane však považoval správny súd za platnú plnú moc udelenú dňa 6. septembra 2019 advokátskej kancelárii JUDr. Ladislav Pavlovič, s.r.o., a preto bol dôvodný postup správcu dane, ak protokol a výzvu doručoval osobne tomuto právnomu zástupcovi dňa 11. septembra 2019. Tento však nebol podľa predložených podkladov poučený o následkoch odmietnutia prevzatia zásielky, preto túto podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku nemožno považovať za doručenú. Ďalšej právnej zástupkyne žalobkyne (ktorej bolo udelené splnomocnenie dňa 12. septembra 2019) už správca dane protokol nedoručoval.

41. Keďže protokol a výzva neboli žalobkyne doručené do 13. septembra 2019, nebola ani daňová kontrola ukončená v zákonnej lehote podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Vyrubovacie konanie z dôvodu nedoručenia protokolu a výzvy ani nezačalo. Postup žalobkyne meniacej právnych zástupcov nepovažoval správny súd za účelový.

42. Správny súd považoval za dôvodnú aj námietku žalobkyne, že správca dane do prvostupňového rozhodnutia zahrnul pochybnosti, s ktorými žalobkyňa nebola počas daňovej kontroly oboznámená a nebolo jej umožnené sa k nim vyjadriť v rozpore s § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Argumentácia žalovaného, že ide o nemenné fakty (týkajúce sa sporu ohľadom formátov výstupov a absencie mien autorov elektronických výstupov, mandátnej zmluvy s cudzím štátnym príslušníkom a nepodávania daňových priznaní) bola irelevantná.

43. Rovnako dôvodná bola aj námietka nepreskúmateľnosti prvostupňového rozhodnutia, keď sa správca dane riadne nevysporiadal s námietkami žalobkyne týkajúcimi sa doručovania protokolu a žalovaný postupoval nesprávne, ak tieto vady odobril. Žalovaný tiež nereagoval riadne na argumentáciu žalobkyne rozhodovacou činnosťou rôznych súdov, keď túto považoval za záväznú len pre účastníkov dotknutých konaní.

44. Podľa názoru správneho súdu bolo potrebné vykonať aj dôkazy výsluchom O. S. Z., H. či výsluchom pána R. H.. Dôvodná bola aj námietka nevykonania konfrontácie so štatutárnym orgánom žalobkyne, keďže táto mohla objasniť neurčitost' výpovede pána Ižvolta. Výsluch svedka a konfrontácia sú podľa názoru správneho súdu rozdielne dôkazné prostriedky.

45. Správny súd tiež uznal argumentáciu žalobkyne, že žalovaný vo svojom rozhodnutí prihliadol k novému dôkazu - listu ORPZ ZA o výsluchu pána H. v inej veci a nebolo žalobkyne umožnené sa k tomuto dôkazu vyjadriť a ani o ňom nebola oboznámená. Podľa názoru správneho súdu však ide o vadu nižšej intenzity, ktorá by sama o sebe nestačila na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

46. Podľa názoru správneho súdu žalobkyňa predložením listinných dôkazov uniesla svoje dôkazné bremeno, predložila tiež dôkazy o úhradách. Žalovaný sa nevysporiadal riadne so skutočnosťou, že vystavené faktúry boli bezhotovostne uhradené, o čom konatelia deklarovanych dodávateľov museli vedieť. Navyše, s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 zo dňa 2. februára 2022, pochybnosti smerujúce len proti identite dodávateľa nie sú v prípade posudzovania uplatneného daňového výdavku na účely dane z príjmov rozhodujúce. Správca dane a žalovaný nespochybnili realizáciu deklarovanych služieb, účelnosť výdavku a jeho zaúčtovanie.

47. V ďalšom konaní správny súd uložil žalovanému postupovať primerane podľa ustálenej rozhodovacej činnosti týkajúcej sa významu vady prekročenia maximálnej dĺžky daňovej kontroly.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

48. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadal zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

49. Žalovaný v podstatnom zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v jeho rozhodnutí a akcentoval jej správnosť.

50. Namietal závery správneho súdu v časti posúdenia otázky (ne)doručenia protokolu z daňovej kontroly. Dal do pozornosti, že správca dane doručoval protokol Mgr. I., PhD., ktorý bol v danom čase splnomocneným zástupcom žalobkyne. K zmene v zastúpení došlo v čase doručovania počas plynutia úložnej doby u poskytovateľa poštových služieb. Mgr. I., PhD. protokol prevzal dňa 9. septembra 2019 na pošte. Ďalší zástupca žalobkyne odmietol protokol pri osobnom doručovaní dňa 11. septembra 2019 prevziať z dôvodu, že mu plnomocenstvo nebolo doručené a ešte ho neakceptoval. Zmena v zastúpení preto nemohla mať vplyv na skutočnosť, že dňa 9. septembra 2019 boli protokol a výzva riadne doručené. Advokátska kancelária AŠTARY, s.r.o. zastupovala žalobkyňu aj v správnom súdnom konaní. Žalobkyňa podľa názoru sťažovateľa postupovala účelovo tak, že chaotickou zmenou splnomocnení sa snažila znemožniť doručenie protokolu s výzvou a znemožnenie ukončenia daňovej kontroly v zákonnej lehote (13. septembra 2019). Záver správneho súdu o nedoručení protokolu a výzvy je preto nesprávny.

51. Svoje rozhodnutie považuje sťažovateľ za preskúmateľné a rovnako za správne považuje svoje skutkové závery a závery o neunesení dôkazného bremena zo strany žalobkyne. Zopakoval pritom svoje zistenia tak, ako ich uviedol vo svojom rozhodnutí (body 17 až 35 tohto rozsudku). Doklady o uskutočnených úhradách nemožno podľa neho považovať za rozhodujúce dôkazy.

52. K doplňujúcim informáciám ORPZ ZA v liste zo dňa 30. októbra 2019 zopakoval, že tieto dokladujú, že pán H. nebol na území Slovenskej republiky v roku 2016, a preto nemohol vykonávať služby v mene dodávateľa InterSale, s.r.o. a ani sa zúčastňovať odovzdávania prác. Skutočnosť, že tento dôkaz nebol vykonaný počas daňovej kontroly, nič nemení na vyslovenom závere správcu dane.

53. Sťažovateľ zopakoval, že výsluch O. S. Z., H. nebolo potrebné vykonať, keďže jeho účasť na odovzdávaní výstupov deklaroval len štatutárny orgán žalobkyne neurčitým vyjadrením, pričom nebolo možné verifikovať, pri ktorých stretnutiach bol a ktoré výstupy mal preberať. Konfrontáciu tiež nebolo potrebné vykonať, keďže pán Ižvolt (konateľ dodávateľov FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o.) bol vypočutý za prítomnosti splnomocnenej zástupkyne žalobkyne, ktorá v tomto smere otázky nekladla. Štatutárny orgán sa sám obral o možnosť klásť svedkovi otázky tým, že sa výsluchu nezúčastnil.

54. Sťažovateľ zdôraznil, že dôkazné bremeno v daňovom konaní ťaží prioritne daňový subjekt a ten je povinný preukázať existenciu transakcie s dopadom na daňovú povinnosť. Nestačí predložiť len formálne doklady, tieto je povinný daňový subjekt preukázať v tom rozsahu, či zodpovedajú reálnemu uskutočneniu transakcie. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že deklarované služby neboli vykonané deklarovanými dodávateľmi.

55. Ku kasačnej sťažnosti sa obšírne vyjadrila aj žalobkyňa (47 strán), ktorá namietala nedostatočné vymedzenie kasačného bodu nesprávneho právneho posúdenia veci a absenciu zrozumiteľnej reakcie sťažovateľa na argumentáciu správneho súdu. Vo zvyšku (v merite) zopakovala svoju argumentáciu zo správnej žaloby (bod 37 tohto rozsudku) a akcentovala správnosť napadnutého rozsudku. Kasačnú sťažnosť navrhla ako nedôvodnú zamietnuť.

56. Sťažovateľ vo svojej stručnej replike zotrval na podanej kasačnej sťažnosti, túto považoval za náležité vymedzenú čo do kasačného dôvodu a argumentáciu žalobkyne považoval za rekapituláciu argumentácie žalobkyne v súdnom konaní. Kasačný súd konštatuje, že predmetné podanie nebolo správnym súdom doručené na vedomie žalobkyne, z tohto dôvodu ako aj s ohľadom na skutočnosť, že neobsahuje žiadne pre konanie podstatné a nové argumenty, na toto podanie sťažovateľa pri svojom rozhodnutí neprihliadal.

IV. Posúdenie kasačného súdu

57. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

58. Úlohou kasačného súdu v predmetnej veci bolo posúdiť (i) či a kedy bol platne a účinne doručený protokol z daňovej kontroly žalobkyne s výzvou, (ii) či došlo k porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď správca dane neoboznámil žalobkyňu pred vydaním protokolu počas daňovej kontroly so všetkými

pochybnosťami, ktoré voči nej boli identifikované v prvostupňovom rozhodnutí, (iii) či bol procesne správne vykonaný dôkaz - list ORZP ZA zo dňa 30. októbra 2019, (iv) či žalobkyňa v predmetnej veci uniesla svoje dôkazné bremeno, (v) či bolo potrebné v predmetnej veci vykonať výsluchy O.. S. Z., H.., pána R. H. a konfrontáciu medzi pánom Ižvoltom a Ing. Palčákom, (vi) či možno pochybnosti o uplatnenom daňovom výdavku na dani z príjmov postaviť na spochybnení deklarovaného dodávateľa plnení. Ostatne bolo v predmetnej veci sporné aj to, či je rozhodnutie žalovaného preskúmateľne odôvodnené.

59. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou musí kasačný súd konštatovať, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je formulovaná všeobecnejšie a je v podstatnom zopakovaním argumentácie sťažovateľa uvedenej v jeho rozhodnutí. Na druhej strane kasačný súd konštatuje, že aj z takejto kasačnej sťažnosti, posudzujúc ju podľa obsahu (§ 55 ods. 3 SSP), vedel vyvodiť sporné právne otázky uvedené v bode 58 tohto rozsudku, ktorých riešenie správnym súdom v prospech žalobkyne považoval sťažovateľ za nesprávne a rovnako kasačná sťažnosť obsahuje aj argumentáciu sťažovateľa, prečo je prístup správneho súdu a jeho náhľad na predmetnú vec nesprávny. Sťažnostné body podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP preto sťažovateľ vymedzil pre kasačné konanie dostatočne, v súlade s § 440 ods. 2 SSP.

60. Rovnako na úvod kasačný súd konštatuje, že sa stotožnil s argumentáciou sťažovateľa v tom, že jeho rozhodnutie je preskúmateľne odôvodnené. Sťažovateľ poskytol odpoveď na všetky relevantné a žalobkyňou namietané okolnosti prípadu (podstatné námietky). Pokiaľ žalobkyňa a správny súd vyčítali prvostupňovému rozhodnutiu, že neobsahovalo rozsiahlejšie odôvodnenie k otázke doručenia protokolu (v nadväznosti na argumentáciu žalobkyne), kasačný súd kontruje, že odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia (ktoré obsahovalo stručnú informáciu o dátume a spôsobe doručenia) bolo doplnené odôvodnením rozhodnutia sťažovateľa, ktorý sa s námietkami žalobkyne vysporiadal a svoje závery odôvodnil. Právna úprava takýto postup žalovaného nevylučuje a je tiež v súlade s princípom jednotnosti správneho konania, pričom predmetom správneho súdneho prieskumu sa prvostupňové rozhodnutie stáva len v spojení s odvolacím rozhodnutím sťažovateľa, nie však samostatne (a contrario § 7 písm. a/ SSP).

IV.1. K námietke doručenia protokolu

61. Správny súd v napadnutom rozsudku, stotožňujúc sa s argumentáciou žalobkyne, konštatoval, že protokol z daňovej kontroly nebol žalobkyňi riadne doručený. Je tomu tak preto, že k prevzatíu protokolu Mgr. Adamom Aštarym, PhD. dňa 9. septembra 2019 došlo potom, čo tento oznámil správcovi dane dňa 6. septembra 2019 vypovedanie splnomocnenia, pričom doručovanie ďalšiemu zástupcovi nebolo úspešné, keďže tento odmietol prevziať zásielky, avšak nebol poučený o následkoch odopretia jej prevzatia.

62. V súvislosti s vyššie uvedeným dáva kasačný súd do pozornosti, že daňové subjekty majú počas daňovej kontroly právo zvoliť si zástupcu (§ 9 ods. 11 Daňového poriadku). Toto právo žalobkyňa aj opakovane počas daňovej kontroly využila. Dňa 8. augusta 2019 doručila žalobkyňa plnomocenstvo, ktorým si zvolila zástupcu - fyzickú osobu - Mgr. I., PhD. V súlade s § 30 ods. 4 Daňového poriadku preto správca dane postupoval správne, keď protokol z daňovej kontroly vyhotovený dňa 19. augusta 2022 (bod 5 tohto rozsudku) doručoval zvolenému zástupcovi žalobkyne. Doručovanie bolo vykonávané prostredníctvom Slovenskej pošty, a.s. (§ 30 ods. 2 písm. a) v spojení s § 31 ods. 2 Daňového poriadku), pričom dňa 22. augusta 2019 bol uskutočnený prvý neúspešný pokus o doručenie, 23. augusta 2019 druhý neúspešný pokus o doručenie, zásielka bola uložená na pošte a dňa 9. septembra 2019 bola fakticky prevzatá Mgr. I., PhD.

63. Kasačný súd nespochybňuje, že dňa 6. septembra 2019 bolo správcovi dane doručené jednostranné vypovedanie plnej moci Mgr. I., PhD., v súlade so správcom dane a sťažovateľom však poukazuje na § 33b ods. 1 písm. c) v spojení s § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka. Podľa § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka ak (i) splnomocniteľ zomrie alebo (ii) ak splnomocnenec jednostranne vypovie plnomocenstvo je splnomocnenec povinný urobiť všetko, čo neznesie odklad, aby splnomocniteľ alebo jeho právny nástupca neutrpel ujmu na svojich právach. Kasačný súd dáva do pozornosti, že k vypovedaniu splnomocnenia zo strany Mgr. Adama Aštaryho, PhD. došlo po dvoch neúspešných pokusoch o doručenie a počas úložnej lehoty na prevzatie zásielky, o ktorých úkonoch doručovateľa bol predmetný zástupca upovedomený. Zástupca žalobkyne tak mal vedomosť o doručovaní zásielky v konaní zo strany finančných orgánov, išlo o zásielku, ktorá nasledovala po oboznámení žalobkyne s výsledkami z daňovej kontroly s vedomím skutočnosti blížiaceho sa konca lehoty na uskutočnenie daňovej kontroly. Mgr. I., PhD., zástupca žalobkyne v čase začatia uskutočňovania doručovania, musel mať vedomosť o tom, že je žalobkyňi doručovaná zásielka so zásadným dopadom na práva žalobkyne v daňovom konaní. Aj podľa názoru kasačného súdu jej prevzatie je úkonom neodkladnej povahy podľa § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka. Ak preto Mgr. I., PhD. (splnomocnenec) oznámil jednostranné vypovedanie

splnomocnenia udeleného žalobkyňou (keďže toto vypovedanie podpísal len Mgr. I., PhD. - bod 6 tohto rozsudku) správcovi dane 6. septembra 2019, avšak dňa 9. septembra 2019 (pri akcentácii skutočnosti, že k odoslaniu a prvotným úkonom doručovania predmetnej listiny došlo v čase, keď vypovedanie splnomocnenia nebolo správcovi dane oznámené) prevzal predmetnú zásielku (čo v predmetnej veci nie je sporné), konal podľa názoru kasačného súdu ako zástupca žalobkyne (§33b ods. 6 posledná veta Občianskeho zákonníka). Kasačný súd sa preto, na rozdiel od správneho súdu, stotožnil s názorom sťažovateľa, že protokol s výzvou bol žalobkyňi doručený v súlade s § 31 ods. 2 a § 30 ods. 3 Daňového poriadku v spojení s § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka dňa 9. septembra 2019 (faktickým prevzatím zásielky Mgr. I., PhD. v úložnej lehote).

64. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že k aplikácii § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka nemohlo dôjsť, keďže k ukončeniu zastúpenia nedošlo v dôsledku jednostranného vypovedania Mgr. I., PhD., ale v dôsledku dohody o ukončení zastúpenia, čo má vylúčiť aplikáciu § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka v predmetnej veci, s touto argumentáciou sa kasačný súd nestotožnil. Kasačný súd dáva do pozornosti, v súlade s § 9 ods. 5 Daňového poriadku, že správcovi dane bolo oznámené jednostranné vypovedanie splnomocnenia zo strany zástupcu žalobkyne, nebola mu však dňa 6. septembra 2019 doručená dohoda o ukončení plnomocenstva (resp. dohody o plnomocenstve) ako dvojstranný úkon. Oneskorené doručenie dohody o ukončení zastúpenia zo strany žalobkyne až dňa 9. októbra 2019, po tom, ako správca dane oznámil žalobkyňi a Mgr. I., PhD., že považuje protokol v súlade s § 33b ods. 6 Občianskeho zákonníka za doručený dňa 9. septembra 2019 (listami zo dňa 20. septembra 2019), považuje aj kasačný súd za účelové, v snahe zvrátiť účinky doručenia protokolu a výzvy a znemožniť ukončenie daňovej kontroly v zákonnej lehote. Navyše kasačný súd dodáva, že podľa odbornej literatúry (ŠTEVČEK, M.; DULAK, A.; BAJÁNKOVÁ, J.; FEČÍK, M.; SEDLAČKO, F.; TOMAŠOVIČ, M. a kol.: Občiansky zákonník. Komentár. 2. vydanie. § 1 - 450. Praha: C. H. Beck, 2019, 1754 s. Komentár k § 33b Občianskeho zákonníka) ako aj podľa rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozhodnutie sp. zn. 3 MCdo 18/2009 zo dňa 21. októbra 2010) je potrebné rozlišovať medzi ukončením dohody o zastúpení (titulu pre zastúpenie) a ukončením splnomocnenia/plnomocenstva (plnej moci). V predmetnej veci nebola plná moc udelená Mgr. I., PhD. ukončená dohodou (keďže takáto dohoda nebola v rozhodujúcom období doručená správcovi dane), ale jej jednostranným vypovedaním zo strany Mgr. I. PhD..

65. Na doteraz uvedenom nič nemení ani skutočnosť, že dňa 6. septembra 2019 bola zo strany žalobkyne doručená plná moc pre advokátsku kanceláriu JUDr. Ladislav Pavlovič, s.r.o., keďže (i) táto bola podpísaná len žalobkyňou, (ii) nebola doručená JUDr. Ladislavom Pavlovičom, s.r.o. a (iii) tento pri vykonávaní osobného doručovania dňa 11. septembra 2019 a následným listom zo dňa 12. septembra 2019 nepotvrdil prevzatie zastúpenia žalobkyne. Žalobkyňa teda v rozhodujúcom období, do faktického prevzatia protokolu Mgr. I., PhD. dňa 9. septembra 2019, nepreukázala prevzatie zastúpenia iným zástupcom.

66. Doteraz uvedené závery kasačného súdu sú v plnom rozsahu súladné s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu. Ten už totiž uviedol, že faktické prevzatie zásielky splnomocnencom (hoci už po vypovedaní splnomocnenia) a jeho odovzdanie do rúk daňového subjektu nie je vadou spôsobujúcou nezákonnosť doručovania (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 17/2019 zo dňa 18. decembra 2019, bod 31; sp. zn. 6 Sžfk 50/2018 zo dňa 16. októbra 2019, bod 80 a iné). V predmetnej veci je podľa názoru kasačného súdu podstatné, že Mgr. I., PhD. dňa 9. septembra 2019 reálne a fakticky prevzal protokol a výzvu. Doručovanú zásielku pritom nevrátil správcovi dane (body 5 a 9 tohto rozsudku). Mgr. I., PhD. vo svojich vyjadreniach a ani samotná sťažovateľka (ani v podanej správnej žalobe) netvrdili, že by Mgr. I. fakticky doručený a prevzatý protokol s výzvou neodovzdal žalobkyňi. Namietali len platnosť a účinky nesprávne vykonaného doručenia. Neušlo pritom pozornosti kasačného súdu, že Mgr. I., PhD. nebol zástupcom žalobkyne len v daňovej kontrole do 6. septembra 2019 (bod 6 tohto rozsudku), ale bol tiež advokátskym koncipientom právnej zástupkyne žalobkyne v konaní o správnej žalobe a neskôr priamo právnym zástupcom žalobkyne v konaní o správnej žalobe ako aj v kasačnom konaní. V tomto kontexte považuje kasačný súd za nepravdepodobné, resp. nereálne, aby sa Mgr. I., PhD. dňa 9. septembra 2019 prevzatá zásielka nedostala do dispozičnej sféry žalobkyne. Na týchto záveroch nič nemení ani rozhodnutie žalobkyne nevyjadriť sa k doručenému protokolu v určenej lehote.

67. V predmetnej veci kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že do uskutočnenia oboznámenia žalobkyne o výsledkoch daňovej kontroly dňa 23. júla 2019 mala táto jednu splnomocnenú zástupkyňu - ANTEKO, s.ro.. Išlo pritom o úkon, ktorým sa daňová kontrola blíži ku koncu, po ktorom logicky nasledovalo vyjadrenie žalobkyne (body 3 a 4 tohto rozsudku - vyjadrenie žalobkyne bolo doručené listinne 5. augusta 2019 a následne doplnené v zákonom vyžadovanej elektronickej forme po výzve

správca dane dňa 16. augusta 2019) vyhotovenie protokolu z daňovej kontroly (§ 46 ods. 5a 8 Daňového poriadku). Táto skutočnosť bola umocnená faktom, že sa ku koncu blížila aj prekluzívna lehota na uskutočnenie daňovej kontroly. Až táto skutočnosť viedla žalobkyňu k častým zmenám zvolených zástupcov dňa 8. augusta 2019 (Mgr. I., PhD.), dňa 6. septembra 2019 (advokátska kancelária JUDr. Ladislav Pavlovič, s.r.o.) a dňa 12. septembra 2019 popopretí zastúpenia predchádzajúcim zástupcom (JUDr. Eva Ladiverová), aby následne vo vyrubovacom konaní (pri podaní odvolania) vystupovala samostatne.

68. Zmena zástupcov žalobkyne pritom bola špekulatívna, keďže k tej podstatnej došlo počas doručovania protokolu a výzvy Mgr. I., PhD., po dvoch neúspešných pokusoch o doručenie, v čase, keď sa lehota na prevzatie úradnej zásielky blížila ku koncu dňa 6. septembra 2019. Pričom zvolený zástupca Mgr. I., PhD. musel mať vedomosť o doručovaní zásielky (keď o pokusoch o jej doručenie a o uložení zásielky bol poštovým podnikom upovedomený - vyplýva to aj zo žalobkyňou predloženej dohody o ukončení zastúpenia - bod 11 tohto rozsudku). Ďalšiemu zástupcovi pritom splnomocnenie bolo udelené žalobkyňou jednostranne, bez toho, aby s týmto vyjadril súhlas, resp. so žalobkyňou uzatvoril dohodu o splnomocnení, resp. mandátnu zmluvu (body 6 až 8 tohto rozsudku). Navyše Mgr. I., PhD., hoci došlo k vypovedaniu splnomocnenia, zásielku fakticky prevzal a nevrátil ju správcovi dane. Následne sa pritom v správnom súdnom konaní vrátila žalobkyňa k zástupcovi, ktorý jej dňa 6. septembra 2019 vypovedal splnomocnenie (body 38 a 39 tohto rozsudku).

69. Z vyššie uvedeného postupu žalobkyne a jej zástupcov je zrejmé, že žalobkyňa nepostupovala v súlade s účelom práva zvoliť si zástupcu - teda nájsť odbornú pomoc v daňovom konaní v snahe preukázať nedôvodnosť pochybností komunikovaných správcovi dane, ale naopak, aby toto viedlo k zmareniu úkonov správcu dane..

70. S ohľadom na všetky vyššie uvedené argumenty sa kasačný súd nemohol stotožniť s argumentáciou žalobkyne a správneho súdu. Naopak prisvedčuje argumentácii sťažovateľa a konštatuje, že protokol a výzva boli žalobkyňi riadne a účinne doručené dňa 9. septembra 2019 faktickým prevzatím zásielky Mgr. I., PhD. Daňová kontrola vo veci žalobkyne preto bola ukončená v zákonnej lehote podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

IV.2. K námietke neprimeranosti dôkazného bremena

71. Správny súd v napadnutom rozsudku dospel k názoru, že žalobkyňa v predmetnej veci uniesla svoje dôkazné bremeno (rozhodujúce boli listinné dôkazy predložené žalobkyňou vrátane dôkazov o uskutočnených platbách v prospech deklarovaných dodávateľov), sťažovateľ bezdôvodne nevykonal relevantné dôkazy navrhované žalobkyňou a pomenované pochybnosti sťažovateľa smerujú len k spochybneniu identity dodávateľa, čo v prípade daňových výdavkov v rámci dane z príjmu nezohráva žiadnu rolu. Tieto závery sťažovateľ rekapituláciou svojej argumentácie v jeho rozhodnutí spochybňuje.

72. V súvislosti s nastolenými meritórnymi právnymi otázkami dáva kasačný súd do pozornosti, že na proces daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - Daňový poriadok, pokiaľ zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) neupravuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Keďže procesný režim a postup príslušných orgánov v rôznych daňových otázkach sú spoločné, možno v tomto rozsahu uplatňovať spoločné procesné daňové zásady a judikatórne závery týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, pokiaľ osobitný predpis (zákon o dani z príjmov) neupravuje inak.

73. Aj v daňovom konaní týkajúcom sa dane z príjmov preto platí, že dôkazné bremeno na preukázaní zákonných podmienok daňových oprávnení na úseku dani z príjmov (vrátane uplatnených daňových výdavkov) prioritne ťaží daňový subjekt (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže mu byť priznané daňové oprávnenie (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

74. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcovi dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní

dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

75. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je ale akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcov dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre priznanie daňového oprávnenia (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

76. Hoci z procesného hľadiska sa pri dokazovaní postupuje pri jednotlivých daniach rovnako, z materiálneho hľadiska je potrebné jednotlivé typy daní odlišovať. Kasačný súd v tomto smere preto dáva do pozornosti, že podmienky pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu (§ 2 písm. i) a § 21 ods. 1 a 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2016) a podmienky pre uplatnenie práva na odpočet dane v oblasti dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1, 2 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“) nie sú identické, ale naopak, sú odlišné.

77. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2016 možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. zdaniteľných príjmov. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok aj riadne zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii.

78. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a v prípade vznesených dôvodných pochybností aj inými dôkazmi) vynaloženie/vznik daňových výdavkov, resp. či takýto výdavok (v určitej výške) skutočne vznikol (nestačí pritom len realizácia platby). V prípadoch deklarovaných odplatných nadobudnutí tovaru (výdavok ako kúpna cena) daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu tovaru deklarovaneho v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžfk 45/2015 zo dňa 26. januára 2017).

79. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve a len k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcom dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia predmetných podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú dané.

80. Z hľadiska podmienok vecnosti a preukázateľnosti daňového výdavku (nákladu) kasačný súd konštatuje, že tieto, ako vyplýva už z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2016, sa pri výdavkoch voči obchodným partnerom vzťahujú na vzťah medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom. Vo vzťahu práve k týmto skutočnostiam ťaží dôkazné bremeno daňový subjekt. Súčasne z tohto dôvodu platí, že prípadné pochybnosti na strane subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo druhých a ďalších odberateľov nie sú bez ďalšieho pochybnosťami, ktoré by boli schopné spochybniť splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie daňového výdavku. Jednoduché zistenia, že subdodávateľ nedisponuje výrobnými kapacitami, personálnym substrátom alebo porušuje svoje daňové povinnosti bez ďalšieho neznamenajú, že tovar/služba neboli daňovému subjektu jeho priamym dodávateľom dodané a v tomto smere tiež neznamenajú, že daňové výdavky nespĺňajú podmienku preukázateľnosti, vecnosti a zaúčtovania.

81. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovanou daňou na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je bez ďalšieho uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov.

82. V súvislosti s preukázaním deklarovaneho dodávateľa kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že hoci finančné orgány formálne môžu zarámcovať svoje pochybnosti ako spochybnenie dodávateľa deklarovaneho na faktúre, takéto pochybnosti však môžu slúžiť na spochybnenie samotného vynaloženia daňového výdavku - teda na spochybnenie deklarovaneho dodania tovarov/služieb za protihodnotu v deklarovanom rozsahu pre daňový subjekt v rámci dodávateľsko-odberateľských vzťahov (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 9/2022 zo dňa 26. septembra 2023, bod 45, sp. zn. 3 Sfk 49/2022 zo dňa 25. júla 2023, bod 47 či sp. zn. 3 Sfk 41/2021 zo dňa 25. júla 2023, bod 63). Takéto spochybnenie je pritom nepochybne spochybnením samotnej preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

83. Pokiaľ sa žalobkyňa dovoľáva rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, kasačný súd konštatuje, že táto nie je pre kasačný súd záväzná, ale poukazuje na to, že je v s vyššie uvedenou argumentáciou kasačného súdu súladná.

84. Aplikujúc tieto úvahy na prípad žalobkyne kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci nejde o prípad, keď by boli pochybnosti finančných orgánov postavené výlučne na spochybnení identity dodávateľa uvedeného na faktúre opomínajúc iný zo strany žalobkyne preukázaný vzťah dodania predmetných služieb od iného, na faktúre neuvedeného, dodávateľa (finančné orgány nezistili, že by služby uvedené na faktúrach v rozsahu a cene boli v skutočnosti dodané len iným subjektom s odhalenou identitou). Hoci svoje pochybnosti správca dane a sťažovateľ zamerali na identitu deklarovaneho dodávateľa, v skutočnosti spochybňujú samotné vynaloženie výdavku - že boli fakturované služby skutočne zakúpené v rámci dodávateľsko-odberateľských vzťahov, keďže ich nedodali deklarovaní dodávatelia a iní neboli zistení (mohli byť napr. vykonané aj zamestnancami žalobkyne alebo môže ísť o služby vykonané jej ďalšími dodávateľmi - duplicitná fakturácia služieb) a že boli skutočne dodané v rozsahu a za cenu uvedenú na vystavených faktúrach (vplyv na výšku samotného uplatňovaného výdavku). Pochybnosti správcu dane a žalovaného tak nesmerujú proti identite deklarovaneho dodávateľa, resp. súladu identity skutočného dodávateľa s dodávateľom uvedeným na vystavených faktúrach, ako uvádza správny súd a namieta žalobkyňa, ale idú proti samotnej podstate preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku. Rozhodovacia činnosť kasačného súdu, na ktorú odkazuje správny súd (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 zo dňa 2. februára 2022), tak na predmetnú vec nie je aplikovateľná.

85. Pochybnosti sťažovateľa proti uplatneným daňovým výdavkom z faktúr vystavených spoločnosťami FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o. sú v podstatnom postavené na tom, že (i) štatutárny orgán žalobkyne - Ing. Palčák, ktorý je podpísaný na vystavených a predložených objednávkach a protokoloch o prevzatí uskutočnených plnení, nemal informácie o tom, kto (aké osoby) v skutočnosti práce/služby vykonalí, nepoznal konateľa deklarovaneho dodávateľa a ani nevedel, kto mu za predmetné spoločnosti výsledky deklarovaneho služieb odovzdal a (ii) že konateľ dodávateľov - pán Milan Ižvolt nemal žiadne informácie o (svojich) dodávateľských spoločnostiach, nepoznal štatutárny orgán žalobkyne, neuviedol žiadneho zástupcu svojich spoločností, nevedel nič o deklarovaneho dodávateľských služieb, o tom, kto ich mal odovzdať či o tom, kto ich vôbec vykonával, nepotvrdil ani to, že podpísal vystavené faktúry či protokoly o odovzdaní výsledkov. Tieto pochybnosti považuje kasačný súd, stotožňujúc sa so sťažovateľom, za dôvodné, týkajúce sa skutočností priamo v dispozičnej sfére žalobkyne a jej priameho obchodného

partnera. Ide o pochybnosti o preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku podľa § 21 ods. 1 v spojení s § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2016, ktoré sú spôsobilé preniesť dôkazné bremeno na ich vyvrátení na žalobkyňu.

86. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že nie je štandardné overovanie totožnosti osoby, ktorá koná za deklarovaných dodávateľov či si ju s odstupom času pamätať, kasačný súd sa s týmto názorom nestotožňuje. Vo svojej rozhodovacej činnosti už konštatoval, že od daňového subjektu možno spravodlivo požadovať, aby vedel, s kým za dodávateľa koná a overil si aj oprávnenie konajúcej osoby konať za dodávateľské spoločnosti (mutatis mutandis 63/2023 ZNSS). Takéto overenie žalobkyňa nepreukázala a ani nevedela uviesť osobu, s ktorou v mene deklarovaných dodávateľov konala, pokiaľ to nebol ich konateľ.

87. Preukázanie úhrad na účet deklarovaného dodávateľa ani podľa názoru kasačného súdu nie je rozhodujúcou skutočnosťou, keďže v predmetnej veci (s ohľadom na vyššie uvedené a pomenované pochybnosti finančných orgánov) nebolo preukázané, že tieto sú spojené so službami, ktoré mali deklarovaní dodávateľia vykonať a ktorých dodanie v rámci identifikovaného dodávateľsko-odberateľských vzťahov žalobkyne a jej deklarovaných dodávateľov nebolo ani preukázané. Rozhodujúce a vyvracajúce predmetné pochybnosti nie sú ani to, že žalobkyňa disponovala výstupmi z deklarovaných služieb, keďže zistené pochybnosti finančných orgánov smerujú k tomu, že tieto neboli vykonané deklarovanými dodávateľmi (neboli predmetom obchodu v deklarovanom rozsahu a cene), ale mohli byť vykonané zamestnancami žalobkyne, alebo jej inými dodávateľmi (ktorých sama v žalobe uviedla) a fakturované, resp. uplatnené ako daňový výdavok duplicitne (formálne však vo vzťahu k iným dodávateľom, ktorí ich nevykonali).

88. Kasačný súd sa tiež stotožňuje s názorom sťažovateľa, že žalobkyňa neprodukovala žiadne relevantné argumenty, dôkazy a návrhy dôkazov, s potenciálom vyvrátiť zistené pochybnosti, či objasniť iný priebeh deklarovaných obchodov, než bol uvedený na vystavených faktúrach.

89. Pokiaľ žalobkyňa navrhovala výsluch O.. S. Z., H., ktorý sa podľa vyjadrení štatutárneho orgánu žalobkyne mal zúčastňovať bližšie nešpecifikovaných (niektorých) obchodných rokovaní a odovzdávania plnení deklarovanými dodávateľmi FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o., kasačný súd sa stotožňuje so sťažovateľom v tom, že účasť pána Z. na odovzdávaní plnení deklarovanými dodávateľmi nevyplýva z vystavených objednávok ani protokolov o odovzdávaní plnení. Na týchto je uvedený, resp. podpísaný len štatutárny orgán žalobkyne - Ing. Palčák. Je to preto práve Ing. Palčák, ktorý mal disponovať dostatkom informácií o uskutočnených obchodoch. Štatutárnym orgánom žalobkyne tvrdená účasť O.. Z. na predmetných úkonoch je tak v rozpore so žalobkyňou predloženými listinnými dokladmi. Aj kasačný súd v tomto smere považuje všeobecné tvrdenia Ing. Palčáka o účasti O.. Z. na odovzdávaní plnení za špekulatívne a účelové.

90. Rovnako za nedôvodný považoval kasačný súd aj návrh žalobkyne na vykonanie konfrontácie medzi Ing. Palčákom a pánom Ižvoltom. A to osobitne z dôvodu, že tak Ing. Palčák (štatutárny orgán žalobkyne) ako aj pán Ižvolt (konateľ deklarovaných dodávateľov FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o.) zhodne uviedli, že sa nepoznajú (resp. nevedia, kto je štatutárny orgán ich obchodných partnerov) a Ing. Palčák nevedel uviesť, s kým za spoločnosti FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o. konal. Nie je preto zrejmé, aké skutočnosti mali byť vykonanou konfrontáciou zistené. Kasačný súd rovnako akcentuje argumentáciu sťažovateľa, že o výsluchu pána Ižvolta bola žalobkyňa upovedomená, tohto výsluchu sa zúčastnila aj zástupkyňa žalobkyne a tá pánovi Ižvoltovi nekládla relevantné otázky. Ing. Palčák, ako štatutárny orgán žalobkyne, mal možnosť sa predmetného výsluchu zúčastniť, avšak sa nezúčastnil a ani nepožiadaval o iný termín výsluchu - neprejavil teda záujem o účasť na výsluchu pána Ižvolta, kde by mohol klásť svedkovi otázky.

91. Vo vzťahu k pochybnostiam vzneseným proti obchodom žalobkyne so spoločnosťami FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o. sa preto kasačný súd stotožnil s argumentáciou sťažovateľa a musí korigovať závery správneho súdu.

92. Inak tomu však je v prípade spoločnosti InterSale, s.r.o. Kasačný súd konštatuje, že pochybnosti finančných orgánov vo vzťahu k deklarovaným obchodom medzi spoločnosťou InterSale, s.r.o. sú postavené v podstatnom na tom, že (i) konateľ spoločnosti InterSale, s.r.o. nevedel nič o realizovaných obchodoch, pritom jeho meno a priezvisko bolo uvedené na protokole o prevzatí výsledkov deklarovaných služieb, (ii) deklarovaný zástupca spoločnosti InterSale, s.r.o., pán R. H., nemal na území Slovenskej republiky (ako cudzinec) evidovaný pobyt podľa odpovede príslušného útvaru cudzineckej polície.

93. Kasačný súd sa v súvislosti s predmetnými pochybnosťami finančných orgánov stotožňuje so žalobkyňou a správnym súdom v tom, že tieto nie sú dostatočné. Kasačný súd dáva do pozornosti, že konateľ spoločnosti InterSale, s.r.o. v čase deklarovaných obchodov - Jozef Králik síce nemal informácie o uskutočnených obchodoch a ani nepotvrdil podpisy na vystavených dokumentoch, na druhej strane sa však odvolal na pána R. H., ktorý mal zastupovať predmetnú spoločnosť vo vzťahu k obchodom

so žalobkyňou, pričom predložil aj mandátnu zmluvu (oprávnenie zastupovať spoločnosť InterSale, s.r.o.) pre pána H., ním podpísanú. Samotná skutočnosť, že na odovzdávacom protokole boli uvedené iniciály len pána Králika v súvislosti s jeho výsluchom a predloženými listinnými dôkazmi preukazujúcimi oprávnenie pána H. zastupovať spoločnosť InterSale, s.r.o., nepostačuje ako dôvodná pochybnosť. Pokiaľ sťažovateľ poukazoval na zmluvné dojednanie v rámci mandátnej zmluvy poskytovať informácie konateľovi spoločnosti InterSale, s.r.o. je potrebné uviesť, že toto sa týka výlučne vnútorného vzťahu spoločnosti InterSale, s.r.o. a pána H.. Jeho plnenie alebo neplnenie nemá vplyv na oprávnenie pána H. zastupovať spoločnosť InterSale, s.r.o. v obchodných vzťahoch so žalobkyňou.

94. Pokiaľ sťažovateľ poukazuje na skutočnosť, že pán H. nemal na území Slovenskej republiky evidovaný pobyt podľa príslušného orgánu cudzineckej polície, kasačný súd dáva do pozornosti, že pán H. je občanom Bulharska, členského štátu Európskej únie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti a ani v jeho rozhodnutí nevzniesol žiadnu argumentáciu, z ktorej by vyplývalo, že by napriek udelenému pobytu nebolo možné, aby sa pán H., ako občan členského štátu Európskej únie, hoci len krátkodobo, zdržiaval na území Slovenskej republiky, resp. či mu nebolo udelené iné oprávnenie na vstup na územie Slovenskej republiky, resp. či sa nemohol na území Slovenskej republiky nachádzať bez evidencie pobytu. Odpoveď príslušných orgánov cudzineckej polície na dožiadanie správcu dane pritom nie je založená ani v administratívnom spise.

95. Za tohto stavu sa kasačný súd stotožňuje so správnym súdom a žalobkyňou v tom, že pochybnosti definované finančnými orgánmi proti obchodom žalobkyne so spoločnosťou InterSale, s.r.o. neboli postačujúce a návrh žalobkyne na vypočutie pána H., ako osoby s preukázaným oprávnením zastupovať spoločnosť InterSale, s.r.o. pri obchodoch so žalobkyňou (priamo alebo cez medzinárodnú výmenu informácií) bol dôvodný. Tento zrušujúci dôvod správneho súdu preto bol správny, zhoduje sa s ním aj kasačný súd a v tejto časti musel konštatovať nedôvodnosť kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

96. Pokiaľ sa sťažovateľ odvolával na list ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019, tento predstavuje (nateraz) procesne nepoužiteľný dôkaz a nemá takú výpovednú hodnotu, ako mu sťažovateľ pripisuje. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti totiž namietal tiež závery správneho súdu o procesnej neprípustnosti dôkazu - listu ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 tým, že hoci nebol vykonaný v daňovej kontrole, bolo na neho možné prihliadať.

97. Kasačný súd na úvod konštatuje, že podstata argumentácie žalobkyne a správneho súdu proti listu ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 nespočíva v tom, že tento dôkaz nebol vykonaný počas daňovej kontroly (ako sa domnieva sťažovateľ), ale že bol získaný až po vydaní prvostupňového rozhodnutia, zohľadnený žalovaným, a to bez toho, aby bola o ňom žalobkyňa upovedomená. Žalobkyňa tiež namietala, že ide o dôkaz z iného konania, ktorý nemožno zohľadniť a nenahradzuje výsluch pána H. v tomto daňovom konaní.

98. Kasačný súd vo všeobecnosti nespochybňuje, že ako dôkaz v daňovom konaní možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). V daňovom konaní tak možno využívať aj dôkazy získané v iných daňových či odlišných konaniach alebo v prebiehajúcich trestných konaniach, ktorých účastníkom nevyhnutne nebol daňový subjekt - žalobkyňa.

99. Aj toto použitie však má svoje limity, (i) dotknutá osoba má právo byť oboznámená s dôkazmi, ktoré sa voči nej použijú a má právo sa k nim účinne vyjadriť, (ii) na žiadosť má tiež dotknutá osoba právo sa oboznámiť v celosti s dôkazmi získanými v súvisiacich konaniach, na ktorých správca dane plánuje založiť svoje rozhodnutie (ak nie sú dané dôvody pre obmedzenie tohto prístupu) a (iii) orgány konajúce v hlavnom konaní (poťažmo súd) musia mať možnosť overiť zákonnosť získania a použitia takýchto dôkazov z iných konaní ako aj prípadných zistení v správnych rozhodnutiach vydaných proti dodávateľom daňového subjektu a kľúčových pre rozhodnutie veci daňového subjektu (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 26/2020 zo dňa 31. januára 2024, body 111 a 112).

100. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že v zásade nie je vylúčené, aby v daňovom konaní boli ako dôkazy vykonané aj podklady z iných konaní, vrátane podkladov z trestných konaní, ktorých daňový subjekt nebol účastníkom. Jedna z podmienok pre ich uplatniteľnosť však je, že daňový subjekt o ich uplatnení bude upovedomený a bude mu umožnené vyjadriť sa k nim. V tejto veci je z administratívneho spisu zrejmé, že list ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 bol doručený až po vydaní prvostupňového rozhodnutia a vyhodnotený bol až sťažovateľom v jeho rozhodnutí. Ani správca dane a ani sťažovateľ pritom žalobkyňu neoboznámili s jeho existenciou a ani jej neumožnili sa k nemu vyjadriť. Predmetný dôkaz je tak nateraz procesne neprípustný.

101. Kasačný súd sa tiež zhoduje so správnym súdom a žalobkyňou v tom, že pokiaľ správca dane po vydaní prvostupňového rozhodnutia (§ 73 ods. 2 v spojení s § 3 ods. 2 Daňového poriadku) alebo

žalovaný (§ 73 ods. 2 Daňového poriadku) vykonávajú dodatočné dokazovanie, sú o tom povinní upovedomiť daňový subjekt a umožniť mu sa k takto dodatočne vykonávanému dôkazu vyjadriť. Príslušné orgány však takto v predmetnej veci nepostupovali, čím porušili procesné práva žalobkyne a spôsobili procesnú neprípustnosť listu ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 ako dôkazu.

102. Na rozdiel od správneho súdu však kasačný súd dáva do pozornosti, že list ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 obsahuje informácie o výpovedi pána H. pred políciou, ktorý (i) poprel svoj pobyt na území Slovenskej republiky v roku 2016 a (ii) poprel vykonávanie nejakej činnosti v roku 2016 na území Slovenskej republiky. Z tohto sťažovateľ vo svojom rozhodnutí a aj v kasačnej sťažnosti vyvodzuje, že pán H. nemohol pre žalobkyňu vykonávať činnosti v mene spoločnosti InterSale, s.r.o. V tejto súvislosti kasačný súd konštatuje, že ide o podstatný dôkaz z hľadiska pochybností finančných orgánov o deklarovaných obchodoch žalobkyne so spoločnosťou InterSale, s.r.o. Ide tak o dôkaz s takým významom, že procesné vady pri jeho vykonaní odôvodňujú zrušenie žalovaného rozhodnutia bez ďalšieho. Preto sa v tejto časti kasačný súd s argumentáciou sťažovateľa nemohol stotožniť.

103. Kasačný súd s ohľadom na dôraz, ktorý na predmetný dôkaz sťažovateľ kládol, závery, ktoré z neho vyvodzoval a pre potreby ďalšieho konania považuje v tejto časti za potrebné dodať, že výhrady možno mať aj k hodnoteniu predmetného dôkazu a záverom, ktoré z neho sťažovateľ vyvodzuje.

104. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že hoci listy a operatívne informácie orgánov činných v trestnom konaní v zásade môžu predstavovať dôkaz v daňovom konaní, ide o dôkaz, ktorý podlieha hodnoteniu dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku. I keď je hodnotenie dôkazov primárne úlohou finančných orgánov, pri hodnotení dôkazov sa musia vyvarovať svojvoľne (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 26/2020 zo dňa 31. januára 2024, bod 113). Predbežné operatívne informácie policajného zboru poskytnuté vo forme analytického hodnotenia poznatkov a informácií s neznámym zdrojom, bez podloženia relevantnými dôkaznými prostriedkami pripojenými z iných konaní či dokazovaním uskutočneným orgánmi finančnej správy v daňovom konaní v zásade nie sú dôkazom o tom, že plnenia bez ďalšieho neboli dodané deklarovanými dodávateľmi (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 26/2020 zo dňa 31. januára 2024, body 114 a 116).

105. Čo sa týka listu ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 kasačný súd dáva do pozornosti, že tento predstavuje len zhrnutie operatívnych informácií o tom, čo mal pán H. v bližšie neurčenom konaní, pred bližšie nešpecifikovanými orgánmi polície uviesť, pričom k tomuto listu nie je pripojená ani zápisnica z vypočutia pána H., či relevantný dôkaz, že pán H. naozaj uvádzané skutočnosti uviedol. Takýto dôkaz (list ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019) nateraz celkom zjavne nemôže nahradiť výsluch pána H. realizovaný či už finančnými orgánmi alebo prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií.

IV.3. K namietanému porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku

106. Správny súd uznal ako dôvod pre zrušenie rozhodnutia žalovaného tiež to, že správca dane pred vydaním protokolu neoboznámil žalobkyňu so všetkými pochybnosťami, ktoré proti nej počas daňovej kontroly vzniesol. Išlo najmä o pochybnosti týkajúce sa (i) nesúlady medzi formátom výstupov, ktoré odovzdala žalobkyňa správcovi dane a formátom, ktorý bol uvedený v odovzdávacích a preberacích protokoloch, (ii) absencie mena tvorcov v týchto výstupoch, (iii) vymedzenia predmetu obchodnej činnosti jej dodávateľa, (iv) skutočnosti, že jej dodávateľia nepodávali daňové priznania na dani z príjmu. Sťažovateľ kontroval, že ide buď o nemenné skutočnosti a fakty, skutočnosti vychádzajúce z verejne dostupných registrov alebo výsluchov svedkov v prítomnosti žalobkyne, preto nevnímal ako zásadnú vadu, že o nich žalobkyňa pred vydaním protokolu nebola oboznámená.

107. Kasačný súd dáva do pozornosti, že k ustanoveniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku už vo svojej ustálenej rozhodovacej činnosti uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022, 18/2022 ZNSS):

I. Len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku (výzva k odstráneniu pochybností) môže dôjsť v procese dokazovania (v daňovej kontrole, pozn. kasačného súdu) k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt.

III. Povinnosti podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku však správca dane musí splniť do momentu ukončenia daňovej kontroly, a nie až pri prerokovaní protokolu z nej. Ak sa tak nestalo, k prenosu dôkazného bremena nedochádza.“

108. Kasačný súd konštatuje, že podstatou § 46 ods. 5 Daňového poriadku je, aby správca dane pred vydaním protokolu oboznámil daňový subjekt zo svojimi zisteniami z dokazovania vykonaného počas daňovej kontroly a závermi (pochybnosťami), ktoré z neho proti daňovému subjektu vyvodzuje, aby tak bolo daňovému subjektu umožnené tieto pochybnosti vyvrátiť návrhmi relevantných dôkazov či poskytnutím vysvetlení (prenos dôkazného bremena). Nie je pritom v zásade vylúčené, aby pochybnosti zistené počas daňovej kontroly boli následne podporené ďalšími pochybnosťami, ktoré vyplynú z

dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní, ak nejde o dokazovanie, ktoré by bolo vykonané v rozsahu negujúcom účel, zmysel a význam daňovej kontroly (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3 sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 či sp. zn. 4 Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, body 43 a 44).

109. Kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci nie je sporné, že správca dane pred vydaním protokolu neoboznámil žalobkyňu so skutočnosťami a pochybnosťami uvedenými v bode 106 tohto rozsudku, a to napriek tomu, že ide o skutočnosti zistené počas daňovej kontroly, a z ktorých sú vyvodzované pochybnosti v neprospech žalobkyne. Je preto nesporné, že došlo k porušeniu § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Na vyššie uvedenom v zásade nič nemení ani argumentácia sťažovateľa, že išlo o nemenné, všeobecne známe či z výsluchov svedkov za prítomnosti žalobkyne známe skutočnosti. Podstatou § 46 ods. 5 Daňového poriadku totiž nie je „len“ oboznámiť so zistenými skutočnosťami (teda dokázať, že o nich vedela), ale aj závermi, ktoré z nich správca dane proti žalobkyni vyvodzuje (oboznámiť s „pochybnosťami“). I keď predmetné skutočnosti mohli byť žalobkyni známe, táto pred vydaním protokolu nemohla vedieť, že ich správca dane bude posudzovať v jej neprospech, nemohla ich teda efektívne vysvetliť či vyvrátiť ďalším dokazovaním pred vydaním protokolu. Záver správneho súdu v časti týkajúcej sa porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku v časti pochybností správcu dane a žalovaného je tak dôvodný a tieto čiastkové pochybnosti sú (nateraz) procesne nepoužiteľné.

110. Na druhej strane kasačný súd konštatuje, že tieto čiastkové skutočnosti (bod 106 tohto rozsudku) nie sú z hľadiska relevantných a významných pochybností správcu dane (o ktorých bola žalobkyňa oboznámená pred vydaním protokolu) podstatné (tieto pochybnosti zhrnul kasačný súd v časti IV.2. tohto rozsudku). Predmetná vada a (nateraz) procesná nepoužiteľnosť časti pochybností správcu dane a sťažovateľa by preto sama o sebe nemala vplyv na zákonnosť protokolu, prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného ako celku, ktoré v podstate vychádzajú zo zásadných skutočností zistených počas daňovej kontroly, s ktorými bola žalobkyňa pred vydaním protokolu oboznámená.

IV.4. K ďalšiemu postupu vo veci

111. S ohľadom na skutočnosť, že kasačný súd čiastočne uznal argumentáciu sťažovateľa a korigoval závery správneho súdu v časti zrušujúcich dôvodov týkajúcich sa (i) nedoručenia protokolu a výzvy žalobkyni (časť IV.1. tohto rozsudku), (ii) neprimeraného zaťaženia žalobkyne dôkazným bremenom vo vzťahu k pochybnostiam týkajúcim sa dodávok od spoločností FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o. (časť IV.2. tohto rozsudku), (iii) potreby vykonania dokazovania výsluchom O.. S. Z., H.. a vykonaním konfrontácie medzi Ing. Palčákom a pánom Ižvoltom (časť IV.2. tohto rozsudku), ako aj (iv) vplyvu čiastkového neoboznámene sťažovateľky s niektorými pochybnosťami zistenými počas daňovej kontroly na výsledok konania (časť IV.3. tohto rozsudku), musel zároveň korigovať pokyn správneho súdu pre postup sťažovateľa v ďalšom konaní.

112. Závery kasačného súdu v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že žalobkyni majú byť (nevyhnutne) priznané uplatnené daňové výdavky (najmä) v súvislosti so spornými obchodmi so spoločnosťou InterSale, s.r.o. Je však na sťažovateľovi, alebo správcovi dane, pokiaľ chcú tieto výdavky neuznať, vykonať dokazovanie v rozsahu potrebnom pre spochybnenie niektorej z podmienok pre uznanie daňového výdavku (podmienku preukázateľnosti vynaloženia, podmienku vecnosti alebo podmienku zaúčtovania) a svoje závery náležite odôvodniť. Bude ich úlohou (pokiaľ nebudú získané ďalšie, iné relevantné dôkazy) najmä pokúsiť sa o vykonanie výsluchu pána Valentína Peneva v súlade s návrhom žalobkyne. Pokiaľ budú chcieť finančné orgány zohľadniť tiež dôkaz - list ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019, tento budú musieť náležite vykonať, oboznámiť s ním žalobkyňu, umožniť jej vyjadriť sa k tomuto dôkazu a v ďalšom konaní budú tiež musieť rešpektovať limity hodnotenia a významu tohto dôkazu pomenované kasačným súdom v časti IV.2. tohto rozsudku.

V. Záver

113. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že hoci uznal dôvodnosť námietok sťažovateľa proti správnym súdom zisteným zrušujúcimi dôvodmi (i) nedoručenia protokolu a výzvy žalobkyni (časť IV.1. tohto rozsudku), (ii) neprimeraného zaťaženia žalobkyne dôkazným bremenom vo vzťahu k pochybnostiam týkajúcim sa dodávok od spoločností FENELLA, s.r.o. a DCNET, s.r.o. (časť IV.2. tohto rozsudku), (iii) potreby vykonania dokazovania výsluchom O.. S. Z., H.. a vykonaním konfrontácie medzi Ing. Palčákom a pánom Ižvoltom (časť IV.2. tohto rozsudku), ako aj (iv) vplyvu čiastkového neoboznámene sťažovateľky s niektorými pochybnosťami zistenými počas daňovej kontroly na výsledok konania (časť IV.3. tohto rozsudku). Na druhej strane sa však stotožnil so zrušujúcimi dôvodmi správneho súdu spočívajúcimi (i) v posúdení neprimeranosti dôkazného bremena (a kvalite pochybností identifikovaných finančnými orgánmi) týkajúceho spochybneného obchodu žalobkyne so spoločnosťou InterSale, s.r.o. (časť IV.2. tohto rozsudku), (ii) potrebou vykonania výsluchu pána R. H. (časť IV.2. tohto rozsudku) ako aj (iii) procesnou vadou týkajúcou sa neoboznámene

žalobkyne s dôkazom vykonaným po vydaní prvostupňového rozhodnutia - listom ORPZ ZA zo dňa 30. októbra 2019 a jeho hodnotením sťažovateľom (resp. významom, ktorý mu sťažovateľ ako dôkazu prikladal), ktorá má podľa názoru kasačného súdu vplyv na výrok rozhodnutia žalovaného (časť IV.2. tohto rozsudku). Všetky tieto vady, s ktorými sa kasačný súd stotožnil, a identifikoval ich už správny súd v napadnutom rozsudku, sú pritom samostatnými dôvodmi pre zrušenie rozhodnutia žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c), e) a g) SSP. Kasačný súd nepovažuje za efektívne a súladné s princípom hospodárnosti zrušovať napadnutý rozsudok správneho súdu len pre potreby úpravy jeho odôvodnenia. Preto kasačný súd konštatuje nedôvodnosť kasačnej sťažnosti sťažovateľa v celku a rozsudok správneho súdu považuje vo vyššie uvedenej (a kasačným súdom aprobovanej) časti za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

114. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať v súlade s upraveným pokynom kasačného súdu uvedeným v časti IV.4. tohto rozsudku. Vyjadreným právnym názorom kasačného súdu sú tak žalovaný ako aj správca dane viazaný (per analogiam § 469 SSP).

115. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 SSP tak, že v merite úspešnej žalobkyni priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania voči procesne neúspešnému sťažovateľovi/žalovanému. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

116. 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.