

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 3Sf/12/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100110
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100110.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu a JUDr. Andrey Soukupovej, v právnej veci žalobcu: SYSTEM-IS s. r. o., sídlom Jegorovova 14, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 44 681 445, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária s.r.o., Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103079648/2023 zo dňa 11.12.2023, takto

rozhodol:

- I. Súd správnu žalobu **z a m i e t a**.
- II. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. U žalobcu bola vykonaná daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2019. Na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101360088/2022 zo dňa 12.05.2022 bol určený termín začatia daňovej kontroly na deň 14.06.2022. Na základe žiadosti konateľa žalobcu bol zmenený termín začatia daňovej kontroly a na základe Oznámenia o zmene termínu začatia daňovej kontroly č. 101552622/2022 zo dňa 25.05.2022 bol potom určený deň začatia daňovej kontroly na 21.06.2022 o 9:00 hod v priestoroch Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“). O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 101244722/2023 zo dňa 10.05.2023, ktorý bol splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručený 16.05.2023, čím bola daňová kontrola ukončená. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril v podaní evidovanom pod č. 6/12407485/2023 zo dňa 27.06.2023. Pripomienky žalobcu k protokolu z daňovej kontroly boli prerokované na ústnom pojednávaní dňa 31.07.2023, o priebehu ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101923388/2023.

2. V následnom vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 102061380/2023 zo dňa 11.08.2023 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 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“) rozdiel dane v sume 55 004,30 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2019. Na základe kontrolných zistení a výsledkov vykonaného dokazovania správca dane zvýšil položky zvyšujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami spolu v sume 261 925,24 €. Ako neoprávnene zaúčtované daňové výdavky (náklady) správca dane vyhodnotil nasledovné sumy:

- 119 989,41 € - dodávateľské faktúry int. č. DFz190001 - 190128 od dodávateľa americkej spoločnosti T – Tech coding LLC, Coastal Highway 16192, Lewes, Delaware 199 58, Spojené štáty americké, IČO : 53132 – 28 (ďalej aj len „T – Tech coding LLC“);
- 2 072,13 € - výdavky (náklady) na PHL nad zákonný limit 80 % z celkového preukázaného nákupu;
- 3 838,56 € - dodávateľská faktúra č. 19200049 - nepreukázaný predmet fakturácie;
- 136 025,14 € - záväzky po lehote splatnosti, o sumu ktorých neboli zvýšené položky zvyšujúce výsledok hospodárenia.

3. Žalobca deklaroval, že zo strany spoločnosti T – Tech coding LLC mu bolo poskytnuté plnenie na základe vyššie uvedených faktúr na sumu 119 989,41 €, pričom faktúry vystavené dodávateľom boli zaúčtované v analytickej evidencii na ľarchu analytického účtu 518006 - Ostatné služby a v prospech analytického účtu 321003 - Dodávateľa zahr. V zmysle Zmluvy o poskytovaní služieb uzavretej podľa § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka zo dňa 31.10.2018 mala spoločnosť T – Tech coding LLC poskytovať žalobcovi služby. Spoločnosť T – Tech coding LLC zastupoval pri podpise tejto zmluvy A. B., ktorý bol zároveň konateľom žalobcu od 26.09.2018 a za žalobcu túto zmluvu podpísal C. C., ktorý bol taktiež konateľom žalobcu od 25.04.2009. Rozhodnutím jedinej spoločníčky A. C. zo dňa 16.01.2014 na základe Zmluvy o prevode obchodného podielu spoločnosti zo dňa 19.12.2013 došlo k prevodu 100% obchodného podielu spoločnosti žalobcu z jedinej spoločníčky A. C. na spoločnosť T – Tech coding LLC. Uvedenú Zmluvu o prevode obchodného podielu uzavrel za spoločnosť T – Tech coding LLC na základe splnomocnenia A. B. (konateľ žalobcu).

4. Správca dane vypočul ako svedka C. C., o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101805422/2022 zo dňa 21.06.2022, a vypočul ako svedka aj A. B., o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101039925/2023 zo dňa 14.04.2023. A. C. bola predvolaná na výsluch ako svedok, avšak výsluchu sa nezúčastnila a vypovedať odmietla. Žalobca správcovi dane predložil dodávateľské faktúry a zmluvu, na základe ktorej malo dôjsť k dodaniu služieb. Podľa správcu dane žalobca neodstránil pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti dokladov, ktoré boli žalobcovi komunikované vo Výzve č. 100776532/2023 zo dňa 13.03.2023. V podstatnom správca dane uviedol : Svedok C. C. nedisponoval plnou mocou, na základe ktorej mal zastupovať spoločnosť T – Tech coding LLC, nemal k dispozícii ani iné dokumenty týkajúce sa spolupráce a zastupovania tejto spoločnosti. Nevedel konkrétne uviesť, ako a kedy bola nadviazaná spolupráca s dodávateľom, opakovane sa vyjadroval, že nie je oprávnený hovoriť za spoločnosť T – Tech coding LLC. Neuviedol žiadne konkrétne informácie o tejto spoločnosti, neuviedol žiadne mená kontaktných osôb a nepredložil doklady a dôkazy preukazujúce vznik a existenciu tejto spoločnosti. V mene spoločnosti T – Tech coding LLC predložil 3 nedôveryhodné dokumenty, pričom išlo o dokumenty - vytlačené písomnosti bez overenia pravdivosti a bez akejkoľvek výpovednej hodnoty. Uvádzal, že komunikácia s dodávateľom prebiehala cez komunikačné kanály v anglickom jazyku, ktorú ale nemôže predložiť, nakoľko nemá oprávnenie podávať a zverejňovať informácie. Nevedel ani uviesť, či a na základe akých skutočností boli vystavené faktúry, nevedel aké tovary alebo služby boli fakturované, nevedel ich počet ani sumu. Uviedol, že dôkazy preukazujúce uskutočnenie služieb nemôže predložiť a že dôkazom dodania je to, že systém existuje, a teda nebude dokazovať existenciu systému. Svedok A. B. uviedol, že plnú moc, na základe ktorej konal za spoločnosť T – Tech coding LLC, získal od C. C. a nepamätal si na aké úkony bol poverený. Uviedol, že túto plnú moc už nevie predložiť, pretože spoločnosť žalobcu sa v roku 2017 sťahovala, tieto dokumenty sa nachádzali v osobnom motorovom vozidle, ktoré bolo odcudzené. V kontakte s nejakými osobami za spoločnosť T – Tech coding LLC nikdy A. B. nebol, komunikácia A. B. a spoločnosti T – Tech coding LLC nebola žiadna, nikdy nebol v sídle spoločnosti, za túto spoločnosť nemal žiadne informácie ani doklady, spolupráca mala vzniknúť asi pred desiatimi rokmi, keď boli na technologickej výstave s C. C. v Paríži, tam mal vzniknúť prvý kontakt a rokovania viedol C. C.. Podľa A. B. v roku 2019 mali od spoločnosti T – Tech coding LLC odoberať licencie s tým, že uviedol, že môže správcovi dane ukázať hotový produkt, ktorý by bez licencie nefungoval. A. B. nevedel uviesť, či spoločnosť v zdaňovacom období roku 2019 vystavila pre spoločnosť žalobcu faktúry, ale vedel uviesť, že tieto faktúry boli uhradené v hotovosti, za spoločnosť T – Tech coding LLC hotovosť vyberal C. C. a za spoločnosť žalobcu túto hotovosť odovzdával A. B., pričom nevedel ako následne C. C. odovzdával hotovosť spoločnosti T – Tech coding LLC (C. C. uviedol, že mal so spoločnosťou T – Tech coding LLC uzavretú zmluvu o pôžičke, ktorú ale správcovi dane nepredložil). Zároveň taktiež nevedel uviesť konkrétne okolnosti o spoločnosti T – Tech coding LLC, hoci táto je jediným spoločníkom spoločnosti žalobcu a A. B. je od 26.09.2018 konateľom žalobcu. Žalobca nepredložil ani doklady o existencii spoločnosti T – Tech coding LLC a ani inou činnosťou správcu dane (výzva Okresnému súdu Banská Bystrica) sa nepodarilo zabezpečiť dôkazy o existencii spoločnosti.

5. Správca dane konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, a údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal, že sa uskutočnilo dodanie služby fakturované dodávateľskou spoločnosťou. Správca dane konštatoval, že nespochybňuje existenciu dochádzkového systému žalobcu, ale spochybňuje dodávateľa a dodanie služieb. Podľa informácií získaných správcom dane z verejne dostupných internetových stránok a nazretím do spisov z iného konania bolo zistené, že dochádzkový systém poskytovaný žalobcom využívajú zamestnávateľia pre svojich zamestnancov, avšak tento bol poskytovaný už v období pred rokom 2014. Tieto skutočnosti svedčia o tom, že dochádzkový systém bol poskytovaný a využívaný bez spolupráce so spoločnosťou T – Tech coding LLC, čo potvrdzuje aj to, že spoločnosť žalobcu predáva dochádzkový systém na Slovensku, vytvorí licenciu na používanie pre koncového zákazníka a následne to celé spravujú zamestnanci žalobcu. Teda nebolo nijakým spôsobom preukázané poskytnutie služieb zo strany spoločnosti T – Tech coding LLC. Ani jeden zo svedkov nevedel uviesť žiadne informácie o spoločnosti T – Tech coding LLC, ani mená osôb konajúcich za túto spoločnosť, nevedeli predložiť žiadne dôkazy, na základe ktorých mali byť vystavované faktúry a nebola predložená ani žiadna komunikácia so spoločnosťou T – Tech coding LLC. Správca dane odkázal na ustanovenie § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení platnom a účinnom do 31.12.2019 (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“) s tým, že žalobca si neoprávnene uplatnil v daňových výdavkoch faktúry od dodávateľa T – Tech coding LLC v celkovej čiastke 119 989,41 € vzhľadom na to, že nešlo o výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, teda výdavok nebol preukázaný.

6. Vo vzťahu k záväzkom po lehote splatnosti správca dane poukázal na to, že z predloženej Hlavnej knihy analytickej evidencie bolo zistené, že na analytickom účte 321001 - Dodávateľa je uvedený konečný zostatok k 31.12.2019 celkom v sume mínus 138 919,22 € a na analytickom účte 321003 Dodávateľa zahr. je uvedený konečný zostatok k 31.12.2019 celkom v sume mínus 43 000 €. Zo žalobcom predloženého zoznamu prijatých záväzkov ale vyplýva, že k 31.12.2019 vykázal stav neuhradených záväzkov ku dňu 31.12.2019 v celkovej výške 45 894,08 €. Správca dane vyvodil nesúlad v účtovných evidenciách medzi zostatkom záväzkov uvedených v Hlavnej knihe a v Knihe záväzkov, čím bolo spôsobené manko záväzkov ku koncu roku 2019. Správca dane poukázal na zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a na opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002 - 92 zo dňa 16.12.2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení ďalších opatrení s tým, že žalobca bol povinný manko záväzkov zaúčtovať do výnosov roku 2019 na stranu Dal účtu 648 celkom vo výške: Zostatok na analytickom účte 321 001 dodávateľa v sume 138 919,23 € + zostatok na analytickom účte 321 003 Dodávateľa zahr. v sume 43 000 € – zostatok záväzkov podľa knihy záväzkov v sume 45 894,08 € = suma 136 025,14 €. Žalobca podľa správca dane nezaradil do položiek zvyšujúcich výsledok hospodárenia záväzky po lehote splatnosti do daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2019 v správnej výške. Správca dane s poukazom na § 2 ods. 1 v nadväznosti na § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov uzavrel, že žalobca si neoprávnene uplatnil v daňových výdavkoch záväzky po lehote splatnosti v sume 136 025,16 €.

7. Proti uvedenému rozhodnutiu správca dane podal žalobca odvolanie zo dňa 20.09.2023, ktoré doplnil podaním zo dňa 21.09.2023, o ktorom rozhodol žalovaný správnu žalobou napadnutým rozhodnutím č. 103079648/2023 zo dňa 11.12.2023 tak, že žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správca dane potvrdil. Podľa žalovaného správca dane dostatočne zistil skutkový stav a aj vec správne právne posúdil.

8. Skupinu odvolacích námietok žalobcu predstavovali námietky, ktoré žalobca uplatnil aj v konaní pred správcou dane, a to, že ak správca dane vykonal výsluchy svedkov C. C. a A. B., išlo o nezákonné výsluchy, ktoré boli zastretým právnym úkonom, keďže títo svedkovia nemali oprávnenie vypovedať za spoločnosť T – Tech coding LLC (neboli splnomocnení) a správca dane mal na preverenie skutočností týkajúcich sa spoločnosti T – Tech coding LLC využiť inštitút medzinárodnej výmeny informácií. K týmto odvolacím námietkam žalovaný poukázal na ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku s tým, že rozsah a obsah dokazovania je v kompetencii správca dane, čo súvisí s povinnosťou správca dane dbať, aby čo najúplnejšie zistil skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní. Ďalej žalovaný poukázal na to, že spoločnosť T – Tech coding LLC bola zapísaná v Obchodnom registri SR ako spoločník

kontrolovanej spoločnosti žalobcu. Zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 31.10.2018 za spoločnosť T – Tech coding LLC podpísal a aj túto spoločnosť zastupoval C. C., a preto boli na ústnom pojednávaní namieste aj otázky z oblasti účtovníctva s odkazom na obsah zmluvy, na základe ktorej bola dojednaná spolupráca. Obdobné námietky boli vznesené aj splnomocnenou zástupkyňou žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 21.02.2023 pri výsluchu C. C. s tým, že správca dane uviedol, že sa k týmto námietkam vyjadrí do 15 dní a zúčastnené osoby na tomto ústnom pojednávaní nevzniesli proti tomuto záveru žiadne námietky. S takýmto postupom teda splnomocnený zástupca daňového subjektu súhlasil. Ďalej ešte žalovaný poukázal na to, že od 06.03.2014 do 25.10.2022 bola jediným spoločníkom spoločnosti žalobcu spoločnosť T – Tech coding LLC a v období od 25.04.2009 do 25.09.2018 bol konateľom žalobcu C. C., od 26.09.2018 A. B.. Na pozícii konateľa spoločnosti, do pôsobnosti ktorého patrí aj rozhodnutie o obchodnom vedení spoločnosti, bol C. C. povinný zabezpečiť riadne vedenie predpísanej evidencie a účtovníctva, viesť zoznam spoločníkov a informovať spoločníkov o záležitostiach spoločnosti (§ 134 a 135 Obchodného zákonníka). Z výpovede C. C. nie je zrejmé, ako vykonával funkciu konateľa po viac ako 9 rokov, keď nedisponoval informáciami o jedinom spoločníkovi – spoločnosti T – Tech coding LLC. Zápisnicu o výsluchu svedka C. C. vyhodnotil žalovaný ako relevantný dôkaz v rámci daňovej kontroly. Ani početnosť otázok, ani dĺžka trvania výsluchu svedka, ani obsah kladených otázok podľa žalovaného nezakladali nezákonnosť výsluchu svedka, nakoľko správca dane pri výsluchu svedka dodržal procesné ustanovenia Daňového poriadku. Svedok nenamietal, že otázky sú zavádzajúce alebo všeobecného charakteru, k otázkam správcu dane nemal žiadne námietky ani návrhy a s obsahom zápisnice súhlasil, čo potvrdil svojím podpisom.

9. Žalovaný poukázal aj na to, že pokiaľ žalobca namieta, že výsluch svedka bol vykonaný ako zastretý právny úkon, neuvádza konkrétne, ktorý „iný“ právny úkon bol zastretý. C. C. a A. B. boli predvolaní ako svedkovia podľa § 25 Daňového poriadku. Skutočnosť, že v priebehu daňovej kontroly bola spoločnosť T – Tech coding LLC prezentovaná ako americká spoločnosť, nemá žiadny vplyv na povinnosť svedkov vypovedať pred správcou dane ako svedok, ktorý podpísal dokumenty za spoločnosť T – Tech coding LLC, a vypovedať aj za daňový subjekt, teda správca dane vypočúval obidve strany zmluvného vzťahu. Zároveň bol správca dane oprávnený žiadať od svedka predloženie dokladov, nakoľko mu to umožňuje ustanovenie § 26 ods. 7 Daňového poriadku.

10. Sám svedok A. B. potvrdil, že konal za spoločnosť T – Tech coding LLC na základe plnej moci, ale touto nedisponoval. Strata dokumentov je ale bezpredmetná vzhľadom na povinnosť účtovnej jednotky zabezpečiť uchovávanie a ochranu účtovnej dokumentácie vyplývajúcej zo zákona o účtovníctve. Vzhľadom na zistený skutkový stav a zistené skutočnosti bolo vypočutie svedka A. B. nevyhnutné. Porovnanie svedeckých výpovedí A. B. a C. C. a analýza chronológie zápisov v Obchodnom registri SR nepreukázali podnikateľskú činnosť za účelom dosiahnutia zisku, ale preukázali účelovosť konania týchto osôb, čo malo dopad na daňovú povinnosť žalobcu.

11. Svedecká výpoveď A. B. vo vzájomnej súvislosti so svedeckou výpoveďou C. C. a v nadväznosti na zmeny zapisované v Obchodnom registri SR, teda aj v nadväznosti na striedajúcu sa zámenu uvedených mien jednak v obchodnom registri a jednak v dokumentoch, ktoré boli predložené, preukazujú opodstatnenosť ústneho pojednávania aj s A. B. ako svedkom. Zároveň žalovaný uviedol, že k žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií je potrebné pristúpiť až vtedy, ak správca dane nadobudne pochybnosti o podstatných skutočnostiach a až v prípade, ak overenie týchto pochybností nemožno vykonať inak.

12. Žalobca deklaroval, že zahraničnej osobe - jeho spoločníkovi zapísanom v Obchodnom registri SR vyplatil v roku 2019 sumu 119 989,41 €. Na príjmy, ktorých zdroj bol na území SR, bol daňový subjekt povinný uplatniť ustanovenie § 16 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“) v nadväznosti na ustanovenie § 43 Zákona o dani z príjmov a v nadväznosti na príslušnú medzinárodnú zmluvu. Žalovaný poukázal na to, že Slovenská republika a Spojené štáty americké uzavreli Zmluvu o zamedzení dvojakoého zdanenia a zabránení daňovým únikom v odbore daní z príjmov a z majetku, ktorá sa vzťahuje na osoby, ktoré sú rezidentmi v jednom alebo oboch zmluvných štátoch, pokiaľ v zmluve nie je uvedené inak, v nadväznosti na § 1 ods. 2 Zákona o dani z príjmov. Daňový subjekt deklaroval vyplatenie spornej sumy C. C. v hotovosti, ale nijako sa nevyjadril ku splneniu povinností vyplývajúcich z uvedených právnych noriem. V zmluve je pritom uvedené, že faktúra má spĺňať náležitosti podľa Zákona o DPH. Žalobca a ani C. C. nepredložili žiadne doklady, ktorými by preukazovali, že spoločnosť T – Tech coding LLC je registrovaná

u správcu dane na DPH. Žalovaný odobril záver správcu dane, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca nepreukázal, že služby deklarované na sporných faktúrach dodala spoločnosť T – Tech coding LLC a nepreukázala sa ani skutočná existencia tejto spoločnosti. Za nedôvodné vyhodnotil žalovaný aj námietky, že sú na ľarchu žalobcu pričítané pochybenia štátnych a iných orgánov štátnej moci pri zapisovaní údajov do obchodného registra.

13. Žalovaný poukázal na to, že žalobcom deklarovaný zmluvný vzťah je postavený najmä na zmene zápisu údajov v Obchodnom registri SR, keď C. C. bol konateľom žalobcu do 25.09.2018 a od 26.09.2018 je ako konateľ zapísaný A. B.. Následne zmluvou zo dňa 31.10.2018 žalobca deklaruje zmluvný vzťah, ktorý podpísal jeho konateľ A. B. so spoločnosťou T – Tech coding LLC, ktorú zastupuje C. C.. Uvedené skutočnosti preukazujú, že žalobca pri svojich námietkach opomína okrem relevantných dôkazov aj transparentnosť svojho konania.

14. Žalobca správcovi dane tvrdil, že spoločnosť T – Tech coding LLC má sídlo v USA. V Slovenskej republike správca dane nezistil registráciu tejto americkej spoločnosti a ani žalobca nepredložil žiadne dôkazy o jej registrácii v Slovenskej republike, ani o skutočnom pôsobení tejto spoločnosti na území SR. Ďalej žalovaný poukázal na to, že žalobca deklaruje daňový výdavok faktúrami, ktoré sú výstupom účtovného programu MRP - Company, s.r.o., Brezno. Teda faktúry dodávateľa boli vyhotovené v Slovenskej republike. Ak by mal dodávateľ sídlo v USA, potom by účtovne výstupy nepreukazoval účtovným softvérom slovenskej spoločnosti.

15. Žalovaný zdôraznil dôkaznú povinnosť žalobcu ako daňového subjektu s tým, že žalobca si nezabezpečil od druhej zmluvnej strany žiadne dôkazné prostriedky, ktorými by preukázal priebeh zdaniťelnému obchodu. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadne informácie o dodávateľovi a okrem nedôveryhodných faktúr nedisponoval žiadnymi dokladmi a ani informáciami o predmete dodania. Žalobca podľa žalovaného nedisponoval žiadnou bežnou obchodnou dokumentáciou a ani C. C. a ani A. B. nemali žiadne vedomosti súvisiace s ekonomickou činnosťou spoločnosti, nebola preukázaná ani registrácia zahraničného subjektu na území Slovenskej republiky, čo znamená, že žalobca deklaroval dodanie služieb a ich úhradu neexistujúcej osobe. Žalovaný poukázal aj na netransparentnosť deklarovaného obchodného vzťahu, ktorý prebiehal len medzi dvoma osobami, a to C. C. A. B. a na úhradu faktúr v hotovosti, ktoré prijal C. C..

16. Podľa žalovaného nebolo nutné, aby správca dane v rámci daňovej kontroly posúdil podstatu celého fungovania predmetných IT systémov a ich reálny význam, pretože v zmysle § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie osobitných predpisov, teda daňová kontrola sa vykonáva len v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

17. Žalovaný sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že licencia ako taká nie je uchopiteľná. Poskytnutie licencie zahraničným podnikateľským subjektom slovenskému podnikateľskému subjektu z daňového hľadiska podlieha zmluve o zamedzení dvojakého zdanenia, avšak práve v takomto prípade je nenahraditeľná licenčná zmluva vymedzujúca zmluvné strany, predmet zmluvy, podmienky používania predmetu zmluvy, cenu a pod.

18. Žalovaný neuznal ani odvolacie námietky žalobcu, v ktorých namietal, že od žalobcu bolo požadované preukázanie skutočností za iný daňový subjekt so sídlom v USA. Žalovaný uviedol, že zahraničné sídlo obchodného partnera daňového subjektu nie je rozhodujúce pri preukazovaní skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, skutočností, ktoré je daňový subjekt povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, skutočností, na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, a na preukázanie vierohodnosti, správnosti a úplnosti evidencií a záznamov, ktoré je daňový subjekt povinný viesť. Žalobca neuviedol rozpor s konkrétnym ustanovením Zákona o dani z príjmov, ktorým by demonštroval nezákonnosť predkladania dôkazov o obchodnom partnerovi so sídlom v USA. V tejto súvislosti žalovaný poukázal aj na časť odvolania žalobcu, v ktorej tvrdil, že zmluvné strany pochádzajú z rozdielnych štátov a že plnenie zo zmluvy sa poskytuje v EÚ, v Slovenskej republike, preto sa zmluvné strany dohodli na voľbe práva Slovenskej republiky, keď voľbu takéhoto práva považovali pre ich zmluvný vzťah za najvhodnejšiu. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na to, že v sporných prípadoch ale daňový subjekt

prakticky neuplatnil ani Zákon o dani z príjmov, ani Daňový poriadok, ani Zmluvu o zamedzení dvojakeho zdanenia.

19. Žalobca v odvolacích námietkach namietal aj to, že správca dane vytvoril Spis č. 1, ktorý obsahoval 70 písomností a Spis č. 2, ktorý obsahoval len 26 písomností, pričom po ich komparácii žalobca vyvodil, že správca dane vytvoril jeden administratívny spis pre seba a druhý pre žalobcu, pričom Spis č. 2 určený pre žalobcu bol neúplný a správca dane mal odmietnuť právnomu zástupcovi žalobcu nahliadať do Spisu č. 1 s odôvodnením, že všetko podstatné je v Spise č.2. K týmto odvolacím námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že úkon nazretia do spisu bol vykonaný 14.09.2023, teda po ukončení daňovej kontroly dňa 16.05.2023, po ukončení vyrubovacieho konania dňa 31.07.2023 a po doručení rozhodnutia správcu dane dňa 02.08.2023. Žalobca napadol odvolaním doručené rozhodnutie správcu dane, a preto procesný úkon vykonaný až následne, po uvedených popísaných procesných krokoch, súvisiacich s ukončením daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, nesúvisí podľa žalovaného ani s daňovou kontrolou, ani s vyrubením dane a ani s odvolacím konaním. Zápisnicu o vykonaní úkonu č. 10234719/2023 zo dňa 14.09.2023 správca dane spísal s A. D. B. E. (substitút) o nazretí do administratívneho spisu žalobcu z daňovej kontroly, pričom zástupca žalobcu si urobil fotografiu na mobilný telefón a podpísal zápisnicu bez vznesenia návrhov alebo pripomienok proti jej obsahu. Z obsahu spisu je zrejmé, že išlo o dielčie dokumenty, súčasťou administratívneho spisu, súvisiace len s predmetnou kontrolou dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2019. Žalobca podľa žalovaného neuvádza konkrétne dátum ústneho pojednávania a číslo zápisnice, na ktorom mu mal správca dane odmietnuť nahliadnuť do spisu. V súvislosti s odvolaním správcu dane žalovanému odstúpil úplný spisový materiál, ktorý obsahoval všetky dokumenty, ktoré dokumentujú celý priebeh daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Daňový subjekt neuviedol konkrétne dokumenty, na základe ktorých mal správca dane rozhodnúť a ktoré chýbali pri nazretí do spisu.

20. Pokiaľ žalobca namietal, že nemal možnosť oboznámiť sa so všetkými dôkazmi a že mu bola (možno) odňatá možnosť vyjadrovať sa ku všetkým dôkazom počas daňovej kontroly, ako aj v rámci vyrubovacieho konania, žalovaný túto námietku vyhodnotil ako nepreskúmateľnú s tým, že nie je možné vyjadriť sa a vyhodnotiť námietku formulovanú len vo všeobecnej rovine. Vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly s označením dôkazov preukazujúcich tvrdenia zo dňa 26.06.2023 žalobca neuviedol konkrétne vyjadrenia, ktoré správca dane nezahrnul do protokolu z daňovej kontroly a v tomto vyjadrení ani nepožiadaval správcu dane, aby do protokolu z daňovej kontroly uviedol ním uvedené skutočnosti. Dňa 31.07.2023 bolo uskutočnené ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených daňovým subjektom k protokolu z daňovej kontroly. Vo vyjadrení k stanovisku správcu dane, okrem ospravedlnenia splnomocnenej zástupkyne daňového subjektu zamestnancom správcu dane, bola uvedená len informácia o expedovaní zmluvy o pôžičke a potvrdenie, že žalobca trvá na písomnom vyjadrení k protokolu. Proti obsahu zápisnice neboli vznesené žiadne námietky alebo návrhy, splnomocnená zástupkyňa s jej obsahom súhlasila, čo potvrdila svojím podpisom.

21. Žalovaný dospel k záveru, že nebolo zistené ani porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Výzvou č. 100776532/2023 zo dňa 13.03.2023 správca dane vyzval žalobcu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, aby v lehote 10 dní od doručenia výzvy odstránil pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti dokladov predložených k daňovej kontrole. V bodoch 1. - 9. správca dane uviedol podrobne konkrétne skutočnosti, o vysvetlenie ktorých žiadal, a v ďalšom texte výzvy správca dane uviedol, s odvolaním sa na Daňový poriadok, aj upozornenia napr. o dopustení sa správneho deliktu v prípade nesplnenia povinností vyplývajúcich z § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Do Úradného záznamu č. 100991199/2023 zo dňa 11.04.2023 správca dane zaznamenal, že žalobca v lehote do 06.04.2023 nevysvetlil požadované skutočnosti na odstránenie pochybností správcu dane a nepredložil žiadne z požadovaných dokladov, správcu dane nekontaktoval, a ani iným spôsobom sa k výzve na odstránenie pochybností správcu dane nevyjadril.

22. Žalovaný ešte uviedol, že žalobca deklaroval, že zahraničná osoba - materská spoločnosť, jemu ako dcérskej spoločnosti, dodala služby. Táto materská spoločnosť dosiahla z poskytnutých služieb príjem na území SR a napriek tomu žalobca v odvolaní neuvádza žiadne skutočnosti o registrácii materskej spoločnosti v SR. Žalobca nedisponoval žiadnymi dôkazmi, ktorými by preukázal skutočné dodanie fakturovaných služieb a existenciu spoločníka na slovenskom podnikateľskom trhu, prípadne registráciu zahraničnej spoločnosti u slovenského správcu dane. Výpovede svedkov považoval žalovaný

za podstatné, najmä vo väzbe na skutkové zistenia s tým, že tieto skutočne preukazujú, že žalobca nedisponoval dôkazmi, ktorými by preukázal vynaloženie daňových výdavkov spolu v sume 119 989,41 € za služby od deklarovaného dodávateľa, ktorým bol jeho spoločník, a nebola preukázaná ani skutočná existencia tohto dodávateľa.

23. Vo vzťahu k námietkam týkajúcim sa záväzkov po lehote splatnosti (manko záväzkov v sume 136 025,14 €) žalovaný zotrval na záveroch správcu dane s tým, že žalobca na základe výziev správcu dane zo dňa 16.08.2022 a 19.10.2022 nepredložil správcovi dane Inventarizáciu majetku a záväzkov ku dňu 31.12.2019. Tiež žalobca na základe výzvy zo dňa 13.03.2023 na odstránenie pochybností správcu dane nevysvetlil požadované skutočnosti a ani nepredložil žiadne súvisiace doklady a dôkazy, ktoré by súviseli so zistením rozdielu pri inventarizácii záväzkov.

24. Ďalšie neuznané výdavky žalobca v podanom odvolaní nerozporoval.

Správna žaloba - žalobné body

25. Správnou žalobou, podanou zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane, a v petite správnej žaloby žiadal zrušenie rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane a uplatnil si nárok na náhradu trov konania.

26. Žalobca v správnej žalobe poukázal na ustanovenie § 63 Daňového poriadku, konkrétne na vymedzené náležitosti odôvodnenia rozhodnutia daňového orgánu. Ďalej poukázal na to, že správca dane je zodpovedný za objektívne zistenie skutkového stavu a že správca dane v tomto prípade neoveril dostatočne a úplne, resp. objektívne, všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných obchodných transakcií, nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, a tak neprihliadol v konaní na všetko, čo vyšlo najavo, čo spôsobilo nepreskúmateľnosť rozhodnutia a jeho arbitrárnosť. Žalobca poukázal na právo na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR, ktorého obsahom je aj právo účastníka konania na rozhodnutie, ktorého dôvody sú zjavné a zreteľné tak, aby výkon spravodlivosti nebol arbitrárny. Odôvodnenie má presvedčiť daňový subjekt, že rozhodnutie správcu dane bolo výsledkom starostlivého zhodnotenia relevantných skutočností, že nebolo len súčasťou vopred prijatého rozhodnutia a nie je prejavom svojvôle zo strany správcu dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015. Žalobca poukázal aj na ustanovenie § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov s tým, že v hospodárskej praxi niet výnosov bez nákladov, pričom hospodárska realita je vo všeobecnosti taká, že na každý výnos treba vynaložiť náklady. Žalobca namietal, že žalovaný zasiahol do jeho zákonných ako aj ústavou garantovaných práv, pretože námietky, ktoré predniesol žalobca v odvolaní, zostali žalovaným nepovšimnuté, resp. sa k nim žalovaný vyjadril len povrchno a okrajovo. Žalobca namietal, že žalovaný vo svojom rozhodnutí nedal odpovede na ťažiskové argumenty a relevantné námietky žalobcu. V tejto súvislosti odkázal na závery uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 106/2019 zo dňa 06.06.2019 a na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžo/102/2014 zo dňa 30.03.2016.

27. Žalobca ďalej poukázal na argumentáciu žalovaného v správnu žalobou napadnutom rozhodnutí, ktorou žalovaný reagoval na odvolaciu námietku, v ktorej žalobca namietal, že mu nebol sprístupnený úplný administratívny spis. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na to, že jeho právny zástupca sa dňa 14.09.2019, teda pred podaním odvolania, pokúsil o nahliadnutie do administratívneho spisu, aby sa po prevzatí právneho zastúpenia pred podaním odvolania oboznámil s kompletným spisovým materiálom. Správca dane pri tomto úkone neumožnil nahliadnuť do tzv. „úplného“ administratívneho spisu a sprístupnil právnenému zástupcovi žalobcu len časť administratívneho spisu, ktorý neobsahoval nazhromaždené listinné dôkazy, ale len správcom dane spísané úradné záznamy, zápisnice a poverenia. V rámci tohto úkonu si právny zástupca žalobcu vyhotovil na svoje mobilné zariadenie sken listín - obsah spisu č. 2022814893/DK/50000092923/DU (ďalej len „Spis č. 1“) a obsah administratívneho spisu daňového subjektu SYTEM – IS s.r.o. (ďalej aj len „Spis č. 2“). Žalobca poukázal na to, že Spis č. 1 obsahoval 70 písomností a Spis č. 2 obsahoval 26 písomností, teda po komparácii je zrejmé, že správca dane nepochopiteľne vytvoril jeden administratívny spis pre správcu dane a jeden pre daňový subjekt, ktorý bol preukázateľne neúplný a správca dane odmietol právnenému zástupcovi žalobcu umožniť nahliadnuť do Spisu č. 1 s odôvodnením, že všetko podstatné je uvedené v Spise č. 2. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na ustanovenie § 23 ods. 1 Daňového poriadku, kde sú vymedzené obmedzenia práva nahliadnuť do administratívneho spisu s tým, že správca

dane ale nezaložil odmietnutie nahliadania do úplného administratívneho spisu na týchto zákonných dôvodoch. V tejto súvislosti žalobca poukázal na závery nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 - 37 zo dňa 12.10.2022, v ktorom bolo uvedené, že smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu a nie domnienky daňového orgánu. Žalobca poukázal aj na ustanovenie § 33 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt pri elektronickej komunikácii s finančnou správou má po zadaní prístupových údajov na webovom sídle finančného riaditeľstva sprístupnenú osobnú internetovú zónu, obsahom ktorej sú najmä spis daňového subjektu v elektronickej podobe. Daňový poriadok explicitne neustanovuje, čo tvorí spis daňového subjektu, pričom v tomto prípade možno príkladne vychádzať z ustanovenia § 73 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého ak prvostupňový orgán o odvolaní podľa odseku 1 nerozhodne, postúpi odvolanie do 30 dní odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na podanie odvolania alebo odo dňa doručenia doplneného odvolania na výzvu prvostupňového orgánu spolu s výsledkami doplneného daňového konania, s úplným spisovým materiálom a s predkladacou správou na rozhodnutie odvolaciemu orgánu; o takomto postupe upovedomí daňový subjekt. Ďalej žalobca poukázal na závery rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžo/3/2014, v zmysle ktorých pre posúdenie zákonnosti postupu a rozhodnutia správneho orgánu je nevyhnutné, aby vo veci konajúci súd vychádzal jednak zo žaloby žalobcu, ako aj z administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu. Pod pojmom „spis žalovaného správneho orgánu“ treba rozumieť úplný a originálny spisový materiál správneho orgánu k danej veci, originály o doručení rozhodnutí a riadne žurnalizovaný spis, aby nevznikli pochybnosti o postupnosti jednotlivých procesných úkonov a úplnosti spisu. Správca dane nepreukázal všetky svoje vykonané úkony, čím porušil ustanovenie § 24 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonávaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Samotný obsahový nesúlad medzi Spisom č. 1 a Spisom č. 2 zakladá podľa žalobcu arbitrárnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia, pričom z tohto nezákonného postupu správcu dane vyplýva inter alia, že neúplnosť alebo iný zásadný nedostatok vyplývajúci z obsahu administratívneho spisu, samo osebe predstavuje dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia, a to vzhľadom na pochybnosti o tom, či administratívny spis je úplný a či s ním bolo manipulované. Žalobca teda namietal, že administratívny Spis č. 2 nebol tvorený všetkými dôkazmi, ktoré správca dane pri daňovej kontrole použil, na základe čoho nemal daňový subjekt ako aj jeho právny zástupca možnosť sa so všetkými dôkazmi oboznámiť a vyjadriť sa k nim. Uvedené konanie správcu dane je podľa žalobcu nezákonné, nakoľko aj napriek snahe splnomocneného právneho zástupcu žalobcu o oboznámenie sa so všetkými dôkazmi, správca dane splnomocnenému právnenému zástupcovi žalobcu všetky podstatné dôkazy nepredložil a neprístupnil, a to najmä tie, ktoré tvoria obsah administratívneho Spisu č. 1. Žalobcovi teda bola odňatá možnosť vyjadrovať sa ku všetkým dôkazom a podkladom, ktoré tvorili podklad na vydanie rozhodnutia správcu dane.

28. Žalobca poukázal na závery rozhodnutí správcu dane a žalovaného o tom, že neuniesol svoje dôkazné bremeno. V tejto súvislosti uviedol, že najmä listinnými dôkazmi vyčerpal a uniesol svoje dôkazné bremeno, preukázal existenciu materiálneho plnenia, ktorú ani samotný správca dane nespochybnil a predložil všetky zákonom požadované doklady, čím vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Nesprávne úvahy správcu dane a jeho nepreukázané spochybnenia smerujú výlučne k dodávateľovi žalobcu, čo je však irelevantná okolnosť mimo sféry vplyvu žalobcu. Žalobca uviedol, že je potrebné poukázať aj na právne závery, právny rámec a všeobecné východiská vyjadrené v náleze Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022, ktoré sú síce uvedené v súvislosti s DPH, ale záver je aplikovateľný aj na daň z príjmov právnickej osoby. Z tohto nálezu ústavného súdu vyplýva, že ústavný súd v tam prejednávanej veci pri DPH konštatoval, že nedostatočné personálne a pracovné kapacity dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia, avšak táto skutočnosť sama o sebe nie je spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií. Ďalej uviedol, že daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar alebo služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočet DPH, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi.

29. Ďalšími žalobnými námietkami žalobca namietal nedodržanie postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku zo strany správcu dane. Uviedol, že závery žalovaného vo vzťahu k tomuto druhu odvolacích

námietok žalobcu sú postavené na nepravdivých a na nesprávnych skutkových zisteniach. Z obsahu rozhodnutia správcu dane podľa žalobcu nevyplýva, akým úkonom a formou oboznámil žalobcu so svojimi zisteniami, preto sa žalobca môže len domnievať, že správca dane mal na mysli Oznámenie č. 101092959/2023 zo dňa 21.04.2023 a s určitosťou správcu dane Výzvou č. 100776532/2023 zo dňa 13.03.2023 nenaplnil účel zákonnej úpravy v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Závery žalovaného sú nesprávne, nakoľko nechal do úvahy obsah uvedeného oznámenia a zaoberal sa len výzvou. Žalobca ďalej namietal, že vychádzajúc z obsahu Oznámenia je zrejmé, že správca dane mal v úmysle žalobcu oboznámiť so zisteniami v rámci daňovej kontroly, avšak v Oznámení sú tieto formulované diametrálne obsahovo a rozsahom odlišne ako v Protokole na strane 21-46. Správca dane v Oznámení síce čiastočne a neúplne oboznámil žalobcu so zistenými skutočnosťami, ale opomenul žalobcu vyzvať, aby sa k týmto skutočnostiam vyjadril, čím sa správca dane dopustil porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. V tejto súvislosti žalobca poukázal na závery o prenose dôkazného bremena v rozhodnutí Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS3 77/2018 zo dňa 14.11.2018. Podľa žalobcu pochybením správcu dane spočívajúcim v nedostatočnom sledovaní zámeru a účelu právnej úpravy uvedenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku sa správca dane dopustil podstatnej vady procesnom postupe, v dôsledku ktorej nedošlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na daňový subjekt, a preto žalobcovi nevznikla povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane, pretože o nich de facto ani nevedel. Ak správca dane hodlal založiť svoje závery v Protokole na konštatovaniach o nepreukázaní tvrdených skutočností zo strany daňového subjektu, tieto stratili zákonný podklad, v dôsledku nesprávneho vykonania oznamovacej povinnosti o vzniknutých pochybnostiach. Žalobca vo vzťahu k dodržaniu postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku poukázal na závery rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022. Ďalej uviedol, že z ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku plynú pre správcu dane 2 povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov, a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovanú daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril, najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Táto povinnosť môže byť dodržaná v písomnej podobe, pochybnosti môžu byť oznámené aj počas ústneho pojednávania, o priebehu ktorého je spísaná zápisnica, avšak z obsahu oznámenia, ktoré bolo žalobcovi zaslané v tejto veci vyplýva, že si uvedené povinnosti správca dane nespĺnil. Žalobca ďalej poukázal na to, že pred uvedeným postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí správca dane pochybnosti najprv nadobudnúť a ustáliť si ich, najskôr ide o jeho vnútorné procesy naviazané na vyhodnotenie predložených tvrdení a dokladov, následne tieto musí jasne a zreteľne formulovať, a tak ich môže oznámiť daňovému subjektu. Žalobca pripustil, že mu správca dane adresoval niekoľko výziev na vyjadrenie a predloženie dokladov, ale podľa žalobcu uvedené výzvy nesledovali cieľ ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko neobsahovali kvalifikované oznámenie, ktorým by správca dane preukázal svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dôkazov. Nemôže obstať názor, že pokiaľ správca dane vyzval žalobcu na podanie vysvetlenia a predloženie dokladov a dôkazov, tak ho v podstate oboznámil o svojich pochybnostiach, čím došlo k naplneniu postupu vyžadovaného v ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobca ďalej taktiež reprodukuje závery rozhodovacej činnosti vyšších súdnych autorít uviedol, že správca dane má upozorniť daňový subjekt na presné okolnosti, ktorých spornosť zistil, a zároveň má demonštratívne inštruovať daňový subjekt, aby najvhodnejším spôsobom tieto pochybnosti odstránil s tým, že nie je možné od daňového subjektu očakávať, že bude nasledovať výzvu správcu dane bez toho, aby mu bolo náležite oznámené, za akým účelom sú mu tieto výzvy adresované. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na závery rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022 (R 18/2002). Nedôsledným postupom správcu dane bol podľa žalobcu skomplikovaný celý priebeh daňovej kontroly a na žalobcu neprešlo dôkazné bremeno, teda mu nevznikla povinnosť vyvrátiť pochybnosti správcu dane.

30. S poukazom na ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku žalobca tiež namietal, že správca dane sa neriadil zásadou, že je povinný zistiť skutkový stav čo najúplnejšie a svoje závery musí dôsledne odôvodniť a vyhodnotiť. Žalobca uviedol, že pokiaľ by vychádzal len z rozhodnutia správcu dane, mohol by sa len domnievať na akom skutkovom základe správca dane vlastne rozhodol, keď vo vzťahu k dodávateľovi správcu dane uvádza argumentáciu len na približne dvoch stranách rozhodnutia a v protokole je uvedená v tomto smere rozsiahlejšia argumentácia s uvedením skutočností, ktoré v rozhodnutí správcu dane absentujú, preto je podľa žalobcu rozhodnutie aj z týchto dôvodov nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. V tomto smere vznesená odvolacia námietka podľa žalobcu zostala nepovšimnutá. Žalobca poukázal aj na závery rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR vo vzťahu k absencii úvah správcu dane v odôvodnení rozhodnutia.

31. Žalobca uviedol, že správca dane nemal pochybnosti o existencii prijatých zdaniteľných plnení, keď nespochybnil existenciu dochádzkového systému žalobcu. Pokiaľ by ale správca dane dôsledne zistil a ustálil skutkový stav, tak na základe vyjadrenia odberateľov žalobcu by získal a verifikoval informácie, aké služby im žalobca poskytuje a poskytoval. Žalobca uviedol, že po dôslednom preskúmaní skutkového stavu by správca dane mohol prísť len k takému záveru, že žalobca je schopný poskytovať svoje služby konečným zákazníkom výlučne vďaka využívaniu technických možností poskytovaných systémami Fénix calc a súvisiacich knižníc, ktoré sú výlučným vlastníctvom dodávateľa. V uvedených IT systémoch dodávateľ vygeneruje a zaznamenáva licencie počas celej doby ich existencie, a to od samotného vytvorenia dema v momente dopytu koncovým zákazníkom žalobcu, cez následné rozširovanie a predaj samotných licenčných kľúčov žalobcu jeho koncovým odberateľom, ktorí by bez licenčných kľúčov nedokázali prevádzkovať samotný dochádzkový systém. Dochádzkový systém a jeho využívanie sú podmienené vydaním a poskytnutím licenčného kľúča. Uvedený mechanizmus a know-how je svojím spôsobom na trhu unikátny. Správca dane si zjavne vytvoril nesprávny úsudok o fungovaní dochádzkového systému a vydávaní licenčných kľúčov. Z viacerých konštatácií daňových orgánov je podľa žalobcu možné vyvodiť neprípustnú neobjektívitu, čo malo negatívny a nezákonný vplyv na proces, druh, relevantnosť a rozsah zhromaždených dôkazov, na samotné vyhodnotenie dôkazov a prijaté nelogické závery. Správca dane neúplne a nedostatočne zistil a vyhodnotil skutkové okolnosti, preto takto nazhromaždené dôkazy neposkytujú dostatočný podklad pre prijaté závery. Napriek návrhu žalobcu správca dane nevykonal dokazovanie ohľadne preverenia relevantných skutočností vo vzťahu k dodávateľovi prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií. Správca dane uviedol s poukazom na § 24 ods. 2 Daňového poriadku len to, že žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je správcom dane zasielaná až na základe zistení dôvodnej pochybnosti. A aj žalovaný uviedol, že správca dane by konal v rozpore s Daňovým poriadkom, keby vyhľadával dôkazy namiesto žalobcu a že žiadne ustanovenie Daňového poriadku neukladá správcovi dane uplatniť medzinárodnú výmenu informácií. Uviedol tiež, že v prípade dodávateľa žalobca nepredložil správcovi dane žiadne informácie o ňom, okrem nedôveryhodných faktúr nedisponoval žiadnymi dokladmi ani informáciami. Žalobca predložil dôkazy o registrácii dodávateľa v USA a správca dane uviedol podľa žalobcu neakceptovateľný záver, že nezískal od žalobcu, pri výsluchu svedkov, vyhľadávacou činnosťou na dostupných internetových stránkach, ani prostredníctvom žiadosti o súčinnosť, žiadne dôkazy preukazujúce existenciu spoločnosti dodávateľa. Taktiež podľa žalobcu nesprávne uviedol, že žalobca ani C. C. nepredložili žiadne doklady, ktorými by preukázali, že spoločnosť dodávateľa je registrovaná u správcu dane, v tomto prípade na DPH, pričom žalovaný dospel k rovnakému záveru ako správca dane, že žalobca nepreukázal, že služby deklarované na sporných faktúrach dodal dodávateľ a nepreukázal ani skutočnú existenciu takejto spoločnosti, a to v USA ani v SR. Žalovaný konštatoval, že žalobca nepreukázal, že dodávateľ má sídlo v USA a nepreukázal ani jeho reálnu existenciu, nakoľko takýto podnikateľský subjekt nie je registrovaný v Slovenskej republike. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti o existencii dodávateľa, bol povinný pre ustálenie záveru o neexistencii dodávateľa preveriť tieto skutočnosti prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, a keďže tak neučinil, pochybnosti v tomto smere sú len v rovine nepreukázaných tvrdení, t.j. bez argumentov. Žalobca k správnej žalobe priložil dôkazy, ktoré podľa neho dosvedčujú existenciu dodávateľa, ktoré predložil aj správcovi dane, ktorý však spolu so žalovaným vyhodnotili tieto listiny ako nedôveryhodné. Závery žalovaného vo vzťahu k týmto dôkazom sú podľa žalobcu bez argumentov, sú irelevantné a sú to nesprávne úvahy, ktoré samy o sebe bez jednoznačných dôkazov nemajú povahu preukázaného faktu, preto na týchto pochybnostiach nemožno založiť právne posúdenie veci. Žalobca taktiež namietal tvrdenie žalovaného, že faktúry dodávateľa boli vystavené na Slovensku a prostredníctvom slovenského účtovného programu. Ide o nepravdu, keďže z obsahu dodávateľských faktúr žiadne takéto skutočnosti nevyplývajú a k správnej žalobe žalobca pripojil listinné dôkazy (dodávateľská faktúra s pripojeným účtovným záznamom z účtovníctva žalobcu - likvidačný list), ktoré sú aj obsahom administratívneho spisu a z ktorých vyplýva, že dodávateľské faktúry neboli vystavené prostredníctvom slovenského účtovného programu, pretože v tomto programe boli vystavené práve účtovné záznamy samotného žalobcu - likvidačný list. Žalovaný mylne vyhodnotil obsah likvidačného listu, ktorý tvoril len prílohu dodávateľských faktúr.

32. Ďalším dôkazom o existencii spoločnosti dodávateľa je, že samotná existencia dodávateľa je osvedčená a preukázaná výpisom z Obchodného registra Okresného súdu Banská Bystrica, vložka č. 16427/S, z čoho vyplýva, že dodávateľ je zapísaný ako spoločník spoločnosti žalobcu. V tieto súvislosti žalobca uviedol, že údaje v obchodnom registri sa považujú za úplné a zodpovedajúce skutočnosti, kým nie je preukázaný opak, teda platí vyvrátiteľná domnienka o ich správnosti.

33. Žalobca namietal, že žalovaný nezodpovedal vznesené odvolacie námietky, a to, že právne posúdenie, či došlo alebo nedošlo k porušeniu obchodnej zmluvy, resp. právne posúdenie vzťahov vyplývajúcich z obchodnej zmluvy, alebo vhodnosť alebo nevhodnosť výberu právneho režimu (výber právneho systému konkrétneho štátu) zmluvnými stranami, nepatrí do kompetencie správca dane, ale do kompetencie civilných súdov, pričom v tejto súvislosti poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/53/2016 zo dňa 06.07.2017, v ktorom najvyšší súd uviedol, že správne súdy ani správne orgány nemajú právomoc posudzovať platnosť či neplatnosť právneho úkonu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal aj na to, že v zápisnici o prerokovaní pripomienok a dôkazov predložených k protokolu sú uvedené ďalšie skutočnosti, ktoré ale netvorí obsah rozhodnutia správca dane, čo umocňuje jeho nepreskúmateľnosť. V zápisnici správca dane uviedol, že súhlasí s tvrdením žalobcu o tom, že nie je súdnym znalcom ani kvalifikovaným odborníkom na posudzovanie obchodnoprávných zmlúv, ale že nijako neposudzoval obchodnoprávne vzťahy obchodných partnerov ani zmluvu nehodnotil. Uviedol tiež, že v priebehu ústneho pojednávania správca dane kládol svedkovi, ktorý zmluvu podpísal, otázky s cieľom získania doplňujúcich informácií pre objasnenie obsahu zmluvy a žiadnym spôsobom nezasahoval do činnosti a do obchodnoprávných vzťahov spolupracujúcich spoločností. Správca dane ale v uvedenej zápisnici tvrdí aj to, že v protokole citoval text uvedený v uzavretej Zmluve o poskytnutí služieb, čo znamená, že daňový subjekt vo svojom vyjadrení nesúhlasil s textom uvedeným v predmetnej zmluve. Z tohto dôvodu správca dane kládol svedkovi C. C., ktorý zmluvu za dodávateľa podpísal, veľký počet otázok týkajúcich sa zmluvy, s cieľom objasniť informácie vo zmluve uvedené. Ďalej uviedol, že podmienky uvedené v zmluve nie sú prispôbené k spolupráci medzi slovenskou a americkou spoločnosťou.

34. Žalobca ďalej poukázal na tvrdenia správca dane, že vyjadrenia svedkov C. C. a A. B. za spoločnosť T – TECH coding LLC sa zhodujú v tom, že ani jeden zo svedkov nevie uviesť žiadne informácie o spoločnosti, nevie uviesť žiadne mená osôb konajúcich za túto spoločnosť, nevie predložiť žiadne doklady o spoločnosti, podklady, na základe ktorých mali byť faktúry vystavované, doklady preukazujúce úhrady faktúr, nepredložili žiadnu komunikáciu, nikdy neboli v sídle spoločnosti T – TECH coding LLC. Žalobca uviedol, že tieto osoby nemali byť po poučení správcom dane vypočuté v pozícii svedka, nakoľko správcovi dane sa pred začatím výsluchu tieto osoby nepreukázali dokladom, ktorý by ich oprávňoval vyjadrovať sa v mene spoločnosti T – TECH coding LLC, a zároveň tieto osoby boli a stále sú konateľmi spoločnosti žalobcu. Výsluch bol nezákonný a nie je na neho možné nazerať ako na zákonne zistený dôkaz. Vo vzťahu k neprípustnosti týchto výsluchov žalobca poukázal na časť odôvodnenia rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 73S/20/2021 zo dňa 21.04.2022, kde bolo uvedené, že výpovede osôb, akými sú konatelia kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich dodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov preukazujúcich okolnosti svedčiace v prospech ochrany práv žalobcu, pretože ich obsahom, vzhľadom na postavenie týchto „svedkov“, môžu mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia konateľa žalobcu ako zmluvnej strany, ktorá sa mala podieľať na uzatvorení týchto „obchodov“ v súlade s predloženými účtovnými dokladmi, ale tiež v súlade so záujmami oboch „zmluvných strán“, je preto potrebné hodnotiť obzvlášť citlivo. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér), a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). Žalobca a bývalí konatelia deklarovaného dodávateľa zjavne neboli tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo o konaní iného, to znamená v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti predpisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť. Ďalej žalobca poukázal na to, že daňové orgány vychádzali z nesprávneho skutkového zistenia, a to, že C. C. nebol registrovaný ako konateľ žalobcu, pričom z výpisu z obchodného registra žalobcu vyplýva, že C. C. bol konateľom žalobcu v čase jeho výsluchu ako svedka a je konateľom aj naďalej.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

35. Žalovaný vo svojom vyjadrení k úvodnej časti správnej žaloby uviedol, že žalobca neuvádza konkrétnu časť rozhodnutia, ktorá nebola dostatočne odôvodnená a námietky sú uvedené len všeobecne.

36. K žalobným námietkam týkajúcim sa nesprístupnenia administratívneho spisu žalovaný uviedol, že žalobca predložil ako prílohu správnej žaloby dokument o obsahu Spisu č. 1, pričom tento je v rozsahu 2 z 3 strán, teda 1 strana chýba. V rámci obsahu Spisu č. 1 išlo o dokumenty fyzicky podpísané správcom dane (úradné záznamy, poverenia), dokumenty podpísané správcom dane a aj zástupcom žalobcu alebo svedka (zápisnice), ako aj elektronicky vystavené dokumenty (podpísané elektronickou pečaťou), ktoré sú súčasťou e - spisu žalobcu a žalobca k nim má prístup. V obsahu Spisu č. 2 sa nachádzajú dokumenty, ktoré sú fyzicky podpísané a boli predložené k nahliadnutiu alebo k prípadnému vytvoreniu fotokópii daňovým subjektom. Pokiaľ žalobca namietal, že mu bolo odmietnuté sprístupniť Spis č. 1, toto tvrdenie nie je možné podľa žalovaného verifikovať, pretože nie je zachytené v zápisnici z vykonania úkonu nahliadnutia do spisu a ani v úradnom zázname o nahliadnutí do spisu. Podľa žalovaného nie je zrejmé, v ktorej časti odôvodnenia rozhodnutia vo vzťahu k týmto odvolacím námietkam išlo o nesprávne vyjadrenie žalovaného. Žalovaný už v rozhodnutí uviedol, že k nahliadnutiu do spisu došlo až po ukončení vyrubovacieho konania. Žalobca bol oboznámený s úkonmi vykonanými počas výkonu daňovej kontroly, a to oznámením č. 101092959/2023 zo dňa 21.04.2023, takže žalobca vedel o úkonoch vykonaných správcom dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly a mal možnosť sa vyjadriť ku kontrolným zisteniam počas výkonu daňovej kontroly. Správca dane preukázal všetky úkony voči žalobcovi v zmysle § 24 ods. 3 Daňového poriadku a žalobca v žalobe nešpecifikoval, ktoré konkrétne dôkazy neboli žalobcovi preukázané. V súvislosti s odvolaním žalobcu bol žalovanému postúpený správcom dane úplný spisový materiál, ktorý obsahoval všetky dokumenty, ktoré dokumentujú celý priebeh daňovej kontroly a vyrubovacieho konania.

37. K námietkam týkajúcim sa rozloženia dôkazného bremena a k poukazu na nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022 žalovaný odkázal na odôvodnenie rozhodnutia a na to, že jednotlivé state rozhodnutia žalobca nesubsumoval pod konkrétne vyjadrenia, závery a neuviedol vyplývajúce rozpory. Podľa žalovaného sa vec riešená ústavným súdom týkala odlišných skutkových okolností ako posudzovaná vec, nakoľko daňové orgány vo veci riešenej ústavným súdom odmietli daňovému subjektu priznať nárok na odpočet dane len z dôvodu, že jeho priamy dodávateľ nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie fakturovaného plnenia, na základe čoho dospeli k záveru o nedodaní tovaru. V tomto prípade si žalobca nespĺnil dôkaznú povinnosť v priebehu daňovej kontroly a správcovi dane nepredložil všetky doklady vymedzené vo výzvach č. 102282914/2022 zo dňa 16.08.2022 a č. 102836896/2022 zo dňa 19.10.2022. Žalobca nereagoval ani na výzvu správcu dane na odstránenie pochybností č. 100776532/2023 zo dňa 13.03.2023, nepredložil žiadne doklady a dôkazy. C. C. bol v roku 2019 konateľom žalobcu, zároveň zastupoval spoločnosť T – Tech coding LLC a nepredložil žiadne požadované dôkazy týkajúce sa spoločnosti T – Tech coding LLC, pričom žiadal o predĺženie lehoty na predloženie dôkazov a zasielal ospravedlnenie, ale v týchto dokumentoch nijakým spôsobom neuviedol, že nemá k dispozícii písomné alebo iné dôkazy požadované správcom dane na ústnom pojednávaní 21.02.2023, dokonca v ospravedlnení uviedol, že hneď ako to bude možné, podá správcovi dane vyjadrenie.

38. K žalobným námietkam o nedodržaní postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalovaný uviedol, že žalobca bol Výzvou na odstránenie pochybností č. 100776532/2023 zo dňa 13.03.2023 vyzvaný a na túto nereagoval. Aj v rozhodnutí žalovaný konštatoval, že táto výzva s určitosťou sledovala účel ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane pri výzve vychádzal z informácií, ktoré mal k dispozícii, vyzval na predloženie vyjadrení a dôkazov a zároveň vo výzve uviedol, že v prípade neposkytnutia hodnoverných doplňujúcich údajov, nejasností a vysvetlení k zaúčtovaním daňovým nákladom a výnosom, budú daňovou kontrolou tieto upravené na základe dostupných informácií a účtovných dokladov, ktorými správca dane bude disponovať. Podľa žalovaného preto došlo k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu. Správca dane sa pokúšal opakovane skontaktovať so splnomocneným zástupcom žalobcu a dohodnúť termín ústneho pojednávania vrátane oboznámenia s úkonmi a vyjadrenia sa k nim, ale neúspešne, o čom bol spísaný úradný záznam č. 101084166/2023 zo dňa 20.04.2023. Následne bol žalobca Oznámením č. 101092959/2023 zo dňa 21.04.2023 v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku oboznámený s úkonmi počas výkonu daňovej kontroly a so zistenými skutočnosťami, pričom podľa tohto zákonného ustanovenia má kontrolovaný daňový subjekt právo vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly. V závere oznámenia správca dane konštatoval, že žalobca na základe výzvy zo dňa 13.03.2023, doručenej 27.03.2023, nereagoval a nevysvetlil požadované skutočnosti na odstránenie pochybnosti správcu dane a nepredložil žiadne z požadovaných dokladov, pričom správca dane citoval aj ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobca teda nepredložil žiadne vyjadrenia a dôkazy požadované výzvou na odstránenie pochybností a nevyjadril

sa ani následne k zaslanému oznámeniu, pričom svedok C. C.–konateľ žalobcu – nepredložil žiadne požadované doklady, žiadal o predĺženie lehoty na predloženie dôkazov (podanie č. 605351896/2023 zo dňa 23.03.2023) a zasielal ospravedlnenie (podanie č. 608384504/2023 zo dňa 24.04.2023), pričom v týchto dokumentoch nijakým spôsobom neuviedol, že nemá k dispozícii písomné alebo iné dôkazy požadované správcou dane na ústnom pojednávaní dňa 21.02.2023.

39. Žalovaný poukázal na ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku s tým, že podkladom rozhodnutia správcu dane bol aj protokol z daňovej kontroly. Kontrolné zistenia spolu s vyhodnotením, týkajúce sa dodávateľa, sú podľa žalovaného uvedené na strane 3 až 15 rozhodnutia správcu dane.

40. Žalovaný uviedol, že trvá na argumentoch uvedených v rozhodnutí a že daňový subjekt mal počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania dostatok priestoru na predloženie dôkazov a odstránenie pochybností a nevyužil možnosť reagovať na výzvy správcu dane. K spoločnosti dodávateľa sa žalovaný vyjadril na viacerých stranách svojho rozhodnutia. Čo sa týka argumentácie o vystavení dodávateľských faktúr softvérom spoločnosti MRP – Company s.r.o., Brezno, došlo k mylnej interpretácii na strane 11 rozhodnutia, čo ale podľa žalovaného nemá vplyv na zistenia v kontexte ostatných získaných dôkazov. Ďalej podľa žalovaného správca dane ani žalovaný neposudzovali, či došlo alebo nedošlo k porušeniu obchodnej zmluvy.

41. Žalovaný priznal, že v rozhodnutí uviedol nesprávnu informáciu o ukončení konateľstva C. C. v spoločnosti žalobcu. Napriek omylu, ktorý žalovaný uviedol vo svojom rozhodnutí, to nemení nič na skutočnosti, že C. C. bol vypočutý ako svedok a v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100636519/2023 zo dňa 21.02.2023 je uvedené v časti pomer k prejednávanej veci : „Svedok C. C., konajúci v mene spoločnosti T – TECH coding LLC...“. Žalovaný uviedol, že A. B. a C. C. museli byť známe dôležité okolnosti zmluvného vzťahu, ktorý deklarovali Zmluvou o poskytnutí služieb zo dňa 31.10.2018. Konateľ za určitých okolností, napr. v tomto prípade, môže svojou výpoveďou prispieť k zisteniu alebo objasneniu rozhodujúcich skutočností, pri dodržaní zásady voľného hodnotenia dôkazov. Správca dane postupoval v súlade s § 25 ods. 4 Daňového poriadku a upovedomil o vypočutí daňový subjekt.

42. V závere žalovaný s odkazom na judikatúru Najvyššieho súdu SR uviedol, že aj keď sa správca dane a žalovaný nevyjadrili ku všetkým námietkam žalobcu, ktoré vzniesol v daňovej kontrole, postačuje, aby bola daná odpoveď na podstatné námietky. Žalovaný zotrval na závere, že správnou žalobou napadnuté rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonom a že žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali uskutočnenie fakturovaných služieb.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika)

43. Žalobca uviedol, že oceňuje, že žalovaný priznal pochybenie pri vyhodnení trvania konateľstva C. C., ale nemôže súhlasiť s bagatelizáciou tohto zistenia. Žalobca zdôraznil, že C. C. sa mal vyjadrovať v rámci daňovej kontroly ako konateľ daňového subjektu v rámci ústneho pojednávania a v takom postavení mal byť vo veci pred ústnym pojednávaním poučený, ale s určitosťou nemohol byť vypočutý v pozícii svedka. Svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu. Ak sa vyjadruje štatutárny orgán kontrolovaného daňového subjektu, tak v podstate ide o vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu či účastníka daňového konania a nie o dôkaz svedeckej výpovede. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/17/2020 zo dňa 28.06.2022, zo záverov ktorého vyplýva, že svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu. Podľa žalobcu správca dane porušil aj ustanovenie § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo pri ústnom pojednávaní klásť svedkom otázky. Toto právo žalobcu bolo porušené, nakoľko správca dane svojím postupom toto právo žalobcu zmaril tým, že samotný konateľ daňového subjektu bol vypočutý v pozícii svedka, a teda logicky nemohol sám sebe klásť otázky, a tak uplatniť svoje právo. Týmto pochybením správca dane navodil situáciu, kedy tá istá osoba má postavenie vypočúvaného a zároveň aj pozíciu osoby oprávnenej klásť otázky, čo je zjavná a neprípustná absurdita. Zároveň žalobca poukázal na to, že tvrdenie o tom, že C. C. nebol konateľom žalobcu v rozhodnom období bolo skutkovým zistením, ktoré doplnil žalovaný vo svojom rozhodnutí a išlo o nové

tvrdenia v rozhodnutí žalovaného, čím bola porušená zásada dvojinštančnosti konania v zmysle § 74 ods. 3 Daňového poriadku. Ak žalovaný ako odvolací orgán vykonával dokazovanie, tak bol povinný účastníkovi konania dať možnosť oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania. Žalovaný tak konal v rozpore s Daňovým poriadkom a pred vydaním napadnutého rozhodnutia neoboznámil so svojimi novými skutkovými zisteniami a vykonaným dokazovaním žalobcu, ktorý by sa s určitosťou k týmto mylným zisteniam a záverom žalovaného vyjadril. Žalovaný sa tak dopustil podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

44. V súvislosti s námietkami týkajúcimi sa neúplnosti administratívneho spisu žalobca poukázal na Zápisnicu o vykonaní úkonu č. 10234719/2023 zo dňa 14.09.2023, z obsahu ktorej podľa žalobcu vyplýva, že mu bol sprístupnený administratívny spis v rozsahu 26 listín. Je preto preukázané, že správca dane predložil žalobcovi len časť „úplného“ spisového materiálu. Žalobca uviedol, že nerozumie tvrdeniu žalovaného, že sa toto tvrdenie žalobcu nedá verifikovať, nakoľko žalobca poukázal na obsah Spisu č. 2, ktorý mu ako jediný bol pri nahliadaní sprístupnený, a zároveň žalobca poukázal na obsah tzv. úplného Spisu č. 1, ktorý pri úkone nahliadnutia do spisu nebol správcovi dane predložený. Zápisnica z uvedeného úkonu je rozhodným dôkazom o tom, že žalobcovi bol predložený jedine „cenzurovaný“ Spis č. 2 a žalobcovi teda dosiaľ nie je zrejmé, aké všetky listinné dôkazy tvoria tzv. úplný spis, ktorý má v dispozícii len žalovaný a správca dane a s obsahom, ktorého bol žalobca oboznámený len sčasti.

45. Podľa žalobcu žalovaný nepochopil dôvody, pre ktoré žalobca poukazoval na nález Ústavného súdu SR a žalovaný zjavne nerozumie samotnej podstate obsahu tohto nálezu, na ktorý žalobca poukázal vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena. Žalobca zotrval na argumentácii, že najmä listinnými dôkazmi uniesol svoje dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Nesprávne úvahy správcu dane a jeho nepreukázané spochybnenia smerujú výlučne k dodávateľovi žalobcu, čo je irelevantná okolnosť mimo sféry vplyvu žalobcu.

46. Žalobca uviedol, že oceňuje, že si žalovaný priznal pochybenie vo vzťahu k záverom o tom, že faktúry dodávateľa boli vyhotovené v SR a v slovenskom účtovnom softvéri. Ide o mylnú interpretáciu, na ktorej žalovaný založil svoje nesprávne skutkové zistenia a aj nesprávne právne posúdenie veci, preto je aj z tohto dôvodu rozhodnutie nepreskúmateľné a arbitrárne, nakoľko nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a v administratívnom spise. Žalobca ďalej uviedol, že takéto závery neboli prezentované v rozhodnutí správcu dane a ide o nové tvrdenie, ktoré sa objavilo až v rozhodnutí žalovaného a týmto žalovaný porušil zásadu dvojinštančnosti konania, pretože konal v rozpore s § 74 ods. 3 Daňového poriadku.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov správnym súdom

47. Na základe žiadosti žalobcu správny súd na prejednanie veci nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) Správneho súdneho poriadku (ďalej aj len „SSP“) na deň 19.11.2025.

48. Právny zástupca žalobcu v rámci svojho prednesu uviedol, že žalobca sa pridrižava podanej správnej žaloby a repliky. Podľa žalobcu dôkazné bremeno spočíva v určitej časti aj na žalobcovi ale má za to, že on ho v zodpovedajúcej časti aj uniesol. Podľa žalobcu správca dane nesprávne a nedôsledne aplikoval postup podľa ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku a nekvalifikovane a nedôsledne preniesol dôkazné bremeno na žalobcu vo vzťahu k dodávateľovi. Správca dane v podstate nespochybnil ani tak predmet plnení, ktoré mali byť dodané, a to dochádzkové systémy, ale spochybnil samotnú existenciu dodávateľa žalobcu, pričom tieto pochybnosti o existencii dodávateľa žalobcu ale správca dane nepreukázal. Existencia dodávateľa bola preukázaná listinnými dôkazmi, svedeckými výpoveďami a aj vyjadreniami žalobcu s tým, že aj k správnej žalobe bol predložený dôkaz svedčiaci o zápise spoločnosti dodávateľa v príslušnom registri štátu USA, a zároveň táto spoločnosť je zapísaná ako spoločník spoločnosti žalobcu v Obchodnom registri SR, a teda údaje zapísané v obchodnom registri sú preukázané pokiaľ sa nepreukáže ich opak. Žalobca opakovane navrhoval, aby bola zo strany správcu dane podaná žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií do USA, na základe čoho mohli byť odstránené pochybnosti o existencii dodávateľa. Ďalej poukázal na vyjadrenie žalovaného, ktorý v podstate pripustil pochybenia v troch smeroch. Boli nesprávne vyhodnotené účtovné výstupy dodávateľa, keď žalovaný vychádzal z toho, že tieto boli vyhotovené v systéme spoločnosti MRP – Company Brezno, pričom išlo ale o účtovné záznamy žalobcu a tieto zistené skutočnosti, ktoré nesprávne žalovaný vyložil, nemožno podľa žalobcu

bagatelizovať. Ďalej poukázal na to, že boli vyhotovené dva administratívne spisy, pričom zástupcovi žalobcu bol predložený administratívny spis, ktorý obsahoval asi len tretinu dôkazov, teda žalobcovi bolo odopreté nahliadnuť do administratívneho spisu a oboznámiť sa so spisom a s dôkazmi, ktoré sú jeho súčasťou, o čom svedčí aj zápisnica z úkonu o nahliadnutí do spisu. Ďalej ešte poukázal na to, že bol vykonaný výsluch pána C. a žalovaný priznal, že vychádzal z nesprávnych skutočností, a to, že pán C. v dobe daňovej kontroly už nebol konateľom žalobcu, avšak pán C. bol konateľom žalobcu a nemohol byť v pozícii svedka. Vypočutý bol preto nesprávne poučený a malo s ním byť vykonané ústne pojednávanie.

49. Poverená zástupkyňa žalovaného uviedla, že žalovaný sa dostatočne vyjadril k námietkam v odôvodnení rozhodnutia a poukázala aj na vyjadrenie k správnej žalobe. Na otázku zo strany súdu akým spôsobom sa vedú administratívne spisy poverená zástupkyňa žalovaného uviedla, že spis sa vedie elektronicky pod určitým číslom a daňový subjekt má právo nahliadnuť do elektronického administratívneho spisu. Pokiaľ sa vyhotoví napr. zápisnica o výsluchu svedka, ktorú svedok musí podpísať, táto sa následne zoskenuje a taktiež sa stáva súčasťou elektronického spisu. V podstate v listinnej podobe má správca dane tie časti spisu, ktorými sú napr. fyzicky podpísované zápisnice a dávajú sa potom k nahliadnutiu daňovému subjektu len tieto časti spisu, ktoré sú v listinnej podobe.

50. V reakcii na odpovede na otázky zo strany súdu poverenej zástupkyne žalovaného právny zástupca žalobcu uviedol, že administratívny spis v elektronickej podobe nie je úplne v takej podobe ako je napr. súdny spis, teda v rámci toho prístupu do elektronického spisu daňového subjektu je prístupná celá komunikácia daňového subjektu so správcom dane a týka sa to aj iných vecí ako jednej konkrétnej daňovej kontroly, teda nie je to zažurnalizovaný administratívny spis z konkrétnej daňovej kontroly a je veľmi pracné identifikovať v týchto dokumentoch konkrétne dokumenty vzťahujúce sa ku konkrétnej daňovej kontrole. Na otázku zo strany súdu či v prípade iných daňových kontrol, na ktoré vo svojom prednese poukázal právny zástupca žalobcu, je mu následne sprístupňovaný administratívny spis v elektronickej podobe alebo v listinnej podobe len v takom rozsahu, ktorý sa týka konkrétnej daňovej kontroly, právny zástupca žalobcu uviedol, že to tak nie je a že tento postup Finančného riaditeľstva SR je opakovane namietaný.

51. Poverená zástupkyňa žalovaného ešte uviedla, že daňový subjekt je oboznamovaný s úkonmi správcu dane a vie identifikovať tie čísla, ktoré patria ku konkrétnej daňovej kontrole. V rámci záverečného slova právny zástupca žalobcu uviedol, že sa pridriava správnej žaloby a dôkazov, na ktoré žalobca poukazoval v správnej žalobe, a žiadal správny súd, aby rozhodol v zmysle petitu správnej žaloby. Zároveň si žalobca uplatnil právo na náhradu trov konania. Poverená zástupkyňa žalovaného v rámci záverečného slova uviedla, že žalovaný zotrváva na správnosti správnu žalobou napadnutého rozhodnutia, odkázala na vyjadrenie k správnej žalobe a navrhla, aby správny súd správnu žalobu zamietol a zaviazal žalobcu znášaním trov konania zo svojho.

52. Správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov podanej všeobecnej správnej žaloby (§134 SSP), a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je nedôvodná, preto ju s poukazom na § 190 SSP zamietol.

53. Podľa § 23 ods. 1 a 2 Daňového poriadku; (1) Daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazeráť do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností; po prijatí žiadosti o nazretie do spisu sprístupní správca dane spis daňového subjektu nasledujúci pracovný deň. Do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, 21a) je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní; to neplatí, ak príslušný orgán členského štátu alebo príslušný orgán zmluvného štátu, ktorému bola poskytnutá informácia o daňovom subjekte podľa osobitného predpisu, uviedol, že nesúhlasí so sprístupnením takýchto písomností. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazeráť do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti 22), do dokumentov, sprístupnením ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb, do písomností, ktorých sprístupnením by mohlo dôjsť k zmareniu alebo podstatnému sťaženiu správy daní alebo k zmareniu alebo podstatnému sťaženiu objasnenia alebo vyšetrenia veci podľa

osobitných predpisov, do informácií o oznámení alebo sprístupnení daňového tajomstva Policajnému zboru alebo orgánom činným v trestnom konaní; to neplatí, ak sa použijú ako dôkaz pri správe daní.

(2) Na žiadosť daňového subjektu alebo jeho zástupcu správca dane zo spisového materiálu, do ktorého možno nazrieť, vydá rovnopis, alebo vyhotoví fotokópie alebo listinnú podobu elektronického dokumentu a vydá ich daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi a na ich požiadanie osvedčí ich zhodu s originálom.

54. Podľa § 33 ods. 1 Daňového poriadku; Daňový subjekt pri elektronickej komunikácii s finančnou správou má po zadaní prístupových údajov na webovom sídle finančného riaditeľstva sprístupnenú osobnú internetovú zónu, obsahom ktorej sú najmä

- a) spis daňového subjektu v elektronickej podobe,
- b) elektronický výpis z osobného účtu daňového subjektu,
- c) prístup na špecializovaný portál prevádzkovaný finančným riaditeľstvom,
- d) elektronická osobná schránka,
- e) katalóg služieb.

55. Žalobca v správnej žalobe namietal, že jeho právnomu zástupcovi bol pri nahliadnutí do spisu dňa 14.09.2023 sprístupnený spis v listinnej podobe len v rozsahu 26 písomností a že správca dane mal k dispozícii aj iný administratívny spis v rozsahu 70 písomností. Žalovaný vo vzťahu k tejto argumentácii žalobcu uviedol, že zástupcovi žalobcu bol predložený administratívny spis len v rozsahu úradných záznamov a zápisníc, ktoré boli podpísané svedkami a z ktorých si mohol vyhotoviť fotokópie a zvyšná časť dokumentácie bola obsahom elektronického spisu, ku ktorému má žalobca prístup na základe ustanovenia § 33 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Na pojednávaní pred správnym súdom právny zástupca žalobcu konkretizoval, že prístup do elektronického spisu nepredstavuje prístup v takej podobe, že by boli chronologicky zoradené všetky dokumenty, ktoré sa týkajú konkrétnej daňovej kontroly, ale ide o prístup do všetkých dokumentov, ktoré predstavujú komunikáciu daňového subjektu a správcu dane, medzi tým aj do dokumentov týkajúcich sa konkrétnej daňovej kontroly, ktoré ale nie sú zoradené a identifikované tak, aby predstavovali jeden ucelený administratívny spis. K tejto žalobnej námietke správny súd uvádza, že si plne uvedomuje dôležitosť oboznámenia žalobcu s podkladmi rozhodnutia. Aj v zmysle § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku má daňový subjekt právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Daňový subjekt musí mať možnosť nahliadnutia do všetkých podkladov nachádzajúcich sa v administratívnom spise, z ktorých daňový orgán pri svojom rozhodnutí bude vychádzať, čo garantuje aj ustanovenie § 23 Daňového poriadku.

56. Ustanovenie § 23 ods. 1 Daňového poriadku zakotvuje oprávnenie nahliadnúť do administratívneho spisu pre daňový subjekt a aj pre jeho zástupcu. V prejednávanej veci bol žalobca najprv zastúpený daňovým poradcom a po doručení rozhodnutia správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane, splnomocnil na zastupovanie právneho zástupcu - advokátsku kanceláriu, pričom právny zástupca požiadala prostredníctvom splnomocneného zástupcu o nahliadnutie do administratívneho spisu. Zo Zápisnice z nahliadnutia do administratívneho spisu č. 10234719/2023 zo dňa 14.09.2023 vyplýva, že administratívny spis bol zástupcovi sprístupnený v listinnej podobe v rozsahu 26 dokumentov. Pokiaľ si účastník konania zvolí na zastupovanie v administratívnom alebo súdnom konaní právneho zástupcu - advokáta, volí si ho za účelom uplatnenia kvalifikovanej právnej obrany cestou odborne zdatnej osoby. Aj u tohto subjektu je preto nutné akceptovať možnú potrebu oboznámenia sa s vecou aj prostredníctvom nahliadnutia do administratívneho spisu. Na jednej strane je prevzatie zastupovania a oboznámenie sa s vecou zo strany klienta - v tomto prípade daňového subjektu, ale nie je vylúčené, že právny zástupca dospeje aj k potrebe nahliadnúť do administratívneho spisu. Nahliadnutie do administratívneho spisu zo strany daňového subjektu a oboznámenie daňového subjektu so skutočnosťami zistenými počas daňovej kontroly taktiež nepredstavuje prekážku preto, aby do administratívneho spisu požadoval nahliadnúť aj právny zástupca ako odborne zdatná osoba za účelom realizácie kvalifikovanej ochrany práv zastúpeného daňového subjektu. Nie je pritom podstatné, že právny zástupca chcel nahliadnúť do administratívneho spisu po skončení daňovej kontroly a po doručení rozhodnutia správcu dane vydanom vo vyrubovacom konaní, pretože daňový subjekt bol ešte oprávnený podať odvolanie (ktoré bolo podané práve prostredníctvom zvoleného právneho zástupcu). Právny zástupca žalobcu na pojednávaní pred správnym súdom uviedol, že administratívny spis na základe § 33 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku je daňovému subjektu sprístupňovaný v takom rozsahu, že sú tam uvedené rôznorodé podania a nie je to administratívny spis v takej podobe, že by boli v časovom slede vygenerované dokumenty, ktoré súvisia s konkrétnou daňovou kontrolou a s konkrétnym vyrubovacím konaním. Správny súd

nevyučuje, že v niektorých prípadoch by takýto postup pri nahliadnutí do administratívneho spisu (kedy sa sprístupní časť administratívneho spisu v listinnej podobe a zároveň je prístupný administratívny spis v elektronickej podobe takým spôsobom, že nie je vytvorený administratívny spis vzťahujúci sa ku konkrétnej veci) mohol predstavovať taký nedostatok v postupe správcu dane, ktorý by bol spôsobilý privodiť aj záver o nezákonnosti rozhodnutia. V podmienkach prejednávanej veci ale správny súd dospel k záveru, že takýto postup a spôsob oboznámenia právneho zástupcu žalobcu s administratívnym spisom nepredstavoval takú vadu v konaní, v dôsledku ktorej bol žalobca ukrátený na právach oboznámiť sa s podkladmi týkajúcimi sa oprávnenosti uplatnených daňových výdavkov, a teda takýto postup správcu dane pri oboznámení právneho zástupcu žalobcu s obsahom administratívneho spisu v tejto veci nepredstavuje takú vadu, ktorá by bola spôsobilá privodiť ako následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Vada v postupe orgánu verejnej správy, ktorá by mohla mať za následok nezákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy, je taká vada, ktorá by mala podstatný vplyv aj na výsledné rozhodnutie a ktorá v prípade jej odstránenia je spôsobilá privodiť iný postup resp. iné rozhodnutie vo veci, v prospech účastníka konania. Žalobca v prejednávanej veci neargumentuje, že by v dôsledku oboznámenia sa s administratívnym spisom spôsobom ako tomu bolo v tomto prípade, mohol byť ukrátený na právach oboznámiť sa s dôkazmi vo vzťahu k iným daňovým výdavkom, ktoré mu taktiež neboli zo strany správcu dane uznané, pretože neuznanie časti z nich – dva druhy výdavkov – nerozporoval už ani v podanom odvolaní, a ďalší neuznaný výdavok, teda spolu tri druhy výdavkov, nerozporuje ani v podanej správnej žalobe. Žalobca rozporuje závery orgánov verejnej správy len vo vzťahu k výdavkom od spoločnosti T – Tech coding LLC, pričom aj vznesenie konkrétnych žalobných námietok v podanej správnej žalobe svedčí o tom, že žalobca a jeho zástupca boli dostatočne oboznámení s podkladmi rozhodnutia, a to konkrétne s dôkazmi, na ktorých správca dane postavil závery o neuznaní daňových výdavkov na základe faktúr od dodávateľa T – Tech coding LLC. Pre skutkové okolnosti tejto veci, so zohľadnením rozsahu dôkazov, ktoré tu boli obstarané žalobcom a správcom dane, preto správny súd dospel k záveru, že sprístupnením administratívneho spisu v takej podobe a takým spôsobom ako bol žalobcovi sprístupnený, a to sprístupnením časti spisu v listinnej podobe s tým, že žalobca a jeho právny zástupca mohli nahliadnuť do elektronickeho administratívneho spisu daňového subjektu postupom podľa § 33 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, keď podľa protokolu z daňovej kontroly a iných podaní doručených žalobcovi vedeli identifikovať jednotlivé podania, nebol žalobca ukrátený na svojich právach. Správny súd predovšetkým zdôrazňuje, že vo vzťahu ku kategórii výdavkov uplatnených na základe faktúr od spoločnosti T – Tech coding LLC žalobca predložil zmluvu a faktúry a zo strany správcu dane neboli obstarané rozsiahle dôkazy. V podstate išlo o komunikáciu s Obchodným registrom SR - Okresný súd Banská Bystrica, o údaje z daňovej kontroly týkajúce sa iného daňového subjektu a o vypočítanie svedkov, pričom o všetkých týchto skutočnostiach bol žalobca informovaný a oboznámený (a tým mohol byť oboznámený aj jeho právny zástupca) aj v samotnom Protokole z daňovej kontroly. Protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený a v protokole z daňovej kontroly sú identifikované aj jednotlivé dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal, pričom tieto sú identifikované aj v iných podaniach zaslaných žalobcovi (výzva a oznámenie). V tejto veci nevykonal správca dane veľké množstvo dôkazov napr. dožiadaním od iných orgánov, miestnym zisťovaním vykonaním u iných daňových subjektov a pod.

57. Podľa §2 ods. 1 písm. i) Zákona o dani z príjmov; na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

58. Podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov; Daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej

- a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),
- b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,
- c) úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkované aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle tolerované,

- d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,
- e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi 15) okrem výdavkov (nákladov) vynaložených zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) za podmienok ustanovených osobitným predpisom a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi, 103)
- f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e), pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia; v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov, v ktorých zamestnávateľ zabezpečuje ubytovanie podľa § 19 ods. 2 písm. s) druhého bodu, sa za príjmy považuje aj nepeňažné plnenie poskytnuté zamestnancovi na účel zabezpečenia jeho ubytovania,
- g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),
- h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 17 eur za jeden predmet, pričom za reklamné predmety sa nepovažujú
1. darčekové reklamné poukážky,
 2. tabakové výrobky okrem daňovníka, u ktorého je výroba tabakových výrobkov hlavným predmetom činnosti,
 3. alkoholické nápoje okrem alkoholických nápojov podľa osobitného predpisu 103a) v úhrnnej výške najviac 5% zo základu dane; uvedené sa nevzťahuje na daňovníka, u ktorého je výroba alkoholických nápojov hlavným predmetom činnosti,
- i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e), p) a w),
- j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane,
- k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií,
- l) výdavky na technické zhodnotenie, prevádzkovanie, opravy a udržiavanie hnuiteľnej veci a nehnuteľnosti využívanej na základe zmluvy o výpožičke, okrem výdavkov na energie vynaložených užívateľom v súvislosti s užívaním takej hnuiteľnej veci alebo nehnuteľnosti.

59. Podľa § 24 ods. 1 a 2 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 pri správe daní,
 - c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.
- (2) 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.

60. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku; Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

61. Úvodom k námietkam nastoleným v správnej žalobe vo vzťahu k neuznaniu daňových výdavkov správny súd poukazuje na to, že predmetom konania v tejto veci sú rozhodnutia daňových orgánov týkajúce sa vyrubenia rozdielu dane na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2019. Žalobca v správnej žalobe poukazuje aj na závery rozhodovacej činnosti súdov, ktoré sa týkajú DPH, a aj v nasledujúcich častiach odôvodnenia tohto rozhodnutia správny súd poukáže na závery judikatúry vyšších súdnych autorít, ktoré sa týkajú DPH. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné uviesť, že kým DPH má charakter tzv. nepriamej dane, daň z príjmov má charakter priamej dane. DPH je daňou harmonizovanou na úrovni Európskej únie (Smernica Rady 2006/11/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty), pričom daň z príjmov nie je na úrovni Európskej únie harmonizovaná, ide o vnútroštátnu záležitosť členských štátov, preto Súdny dvor EÚ vo vzťahu k tomuto druhu dane, ktorá je upravená len v rámci vnútroštátneho práva, nezaujal v rozhodovacej činnosti žiadne výkladové stanoviská, ktoré by bolo možné aplikovať. Daňové výdavky majú tzv. neosobný charakter, preto nemožno všetky závery rozhodovacej činnosti týkajúce sa DPH

aplikovať na prípady, kedy je preverované splnenie podmienok pre uplatnenie daňových výdavkov pri dani z príjmov právnickej osoby.

62. Pokiaľ ide o proces vykonávania daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností, tak aj v prípade dane z príjmov správca dane postupuje podľa Daňového poriadku, keďže procesný režim a postup správcu dane je upravený spoločne pre rôzne druhy daní. Preto možno v určitom rozsahu uplatňovať spoločné procesné daňové zásady a na ne nadväzujúce judikatórne závery týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, ktoré sú aplikovateľné pri DPH, aj pri dani z príjmov. Aj v daňovom konaní, ktoré sa týka dane z príjmov, potom platí, že dôkazné bremeno na preukázanie zákonných podmienok na uplatnenie daňových oprávnení pri dani z príjmov - uplatnenie daňových výdavkov - prioritne ťaží daňový subjekt, ktorý si uplatňuje daňové výdavky, a to v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku (Tieto závery sú odobrené judikatúrou Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1 Sžf 10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp.zn. 6Sžfk 7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp.zn. 5 Sžfk 15/2018 zo dňa 30.04.2019, na ktoré nadväzuje aj rozhodovacia činnosť Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 3Sfk/49/2022 zo dňa 25.07.2023). Aj v prípade dane z príjmov pritom platí, že obchodné transakcie nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke, a to vystavenou faktúrou, zmluvou, a že 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 uplatňované daňové oprávnenie priznané.

63. S prihliadnutím na uvedené preto aj pri daňovej kontrole dane z príjmov je potrebné akceptovať, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je neobmedzené a že aj v tomto prípade má dokazovanie v daňovom konaní a prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane svoje pravidlá. Daňový subjekt má v daňovom konaní 2 základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane aj písomné doklady, ktoré je povinný podľa právnych predpisov viesť (dôkazná povinnosť). Týmto postupom 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 potom je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej. Uvedené závery sú ustálenými závermi v judikatúre súdov, vychádzajúce aj z rozhodovacej činnosti Ústavného súdu SR napr. rozhodnutia sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009.

64. Kým teda z procesného hľadiska sa pri dokazovaní v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacích konaniach postupuje pri jednotlivých daniach rovnako, nemožno opomenúť, že jednotlivé typy daní je potrebné odlišovať, konkrétne v tom, že osobitné predpisy upravujúce jednotlivé druhy daní vymedzujú podmienky pre uplatnenie daňových oprávnení, ktoré nie sú identické. Konkrétne Zákon o DPH vymedzuje odlišné podmienky pre uplatnenie odpočtu DPH oproti tomu ako sú vymedzené podmienky pre uplatnenie daňových výdavkov v Zákone o dani z príjmov. Vychádzajúc z ustanovení § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov možno vyvodiť, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú : 1. vecnosť, 2. preukázateľnosť vynaloženia a 3. zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je nutné skúmať, či sú výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. zdaniteľných príjmov. Pri podmienke zaúčtovania je potrebné skúmať, či bol výdavok riadne zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia výdavkov je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal jeho vynaloženie - vznik daňových výdavkov, teda či takýto výdavok skutočne (reálne) vznikol, pričom na preukázanie reálnosti výdavku nestačí len to, že bola zrealizovaná platba. Pri odplatných nadobudnutiach tovaru alebo služieb daňový doklad musí preukazovať prijatie plnenia a zároveň je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru alebo služby, ktoré sú deklarované v daňovom doklade, aj reálne došlo, a to v rámci deklarovaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi. Dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve na preukázanie uvedených podmienok, vymedzených v Zákone o dani z príjmov. Taktiež je potrebné zdôrazniť, že všetky uvedené podmienky majú objektívny charakter a nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť (tieto skutočnosti môžu byť smerodajné len

pri uplatňovaní nároku na odpočet DPH pri preukazovaní podvodu na DPH). Pokiaľ ide o preukázanie vecnosti a preukázateľnosti daňového výdavku, tak tieto sa vzťahujú na vzťah dodávateľ - daňový subjekt - odberateľ, a práve vo vzťahu k týmto skutočnostiam a vo vzťahu k týmto subjektom potom ťaží dôkazné bremeno aj daňový subjekt, ktorý si daňové výdavky uplatňuje.

65. Z uvedených záverov možno vyvodiť, že nepostačuje predložiť len faktúru a zmluvu, tak ako to realizoval žalobca. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú povinnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, je potom povinnosťou správcu dane vyzvať daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), čím sa prenáša dôkazné bremeno na daňový subjekt za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane.

66. Žalobca v správnej žalobe namietal, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav veci. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na to, že dôkazné bremeno pri dani z príjmov na preukázanie, že daňový výdavok spĺňa kritériá preukaznosti, vecnosti a zaúčtovania, znáša daňový subjekt. Bolo teda na žalobcovi, aby ako daňový subjekt, ktorý si uplatňuje daňové oprávnenie - odpočítanie daňových výdavkov, primárne splnil svoje dôkazné bremeno. Aj keď zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „Zákon o DPH“) stanovuje pre uplatnenie odpočítania zaplatenej dane iné podmienky ako stanovuje Zákon o dani z príjmov pre uplatnenie daňových výdavkov, judikatúra súdov, ako už bolo uvedené v predchádzajúcich častiach odôvodnenia tohto rozhodnutia, ustálila, že aj na procesy daňovej kontroly a vyrubovacieho konania pri DPH a pri dani z príjmov sa vzťahuje Daňový poriadok, preto sú závery judikatúry týkajúce sa procesných inštitútov pri daňovej kontrole a pri vyrubovacom konaní, ako aj pri unesení dôkazného bremena, ktoré boli prijaté vo veciach týkajúcich sa DPH, aplikovateľné aj pre daň z príjmov.

67. V prejednávanej veci žalobca resp. jeho konatelia sami konkrétne neuviedli, čo bolo predmetom dodania služieb. Žalobca predložil len faktúry a Zmluvu o poskytovaní služieb. Z výpovedí C. C. a A. B. ako ani z vyjadrení žalobcu nie je zjavné, čo konkrétne bolo predmetom dodania, pretože bolo uvedené, že predmetom dodania služieb mali byť licencie potrebné k tomu, aby žalobca mohol dodávať dochádzkové systémy svojim odberateľom. Poukazované bolo aj na to, že dôkaz o existencii služieb je existencia systému Fénix. C. C. uviedol, že koncovým užívateľom systému Fénix je žalobca a tento systém nie je sprístupňovaný koncovým užívateľom, ale zároveň na otázku správcu dane či môže predložiť licencie systému Fenix admin s oprávnením nakladať a sprístupňovať ho užívateľom uviedol, že nerozumie otázke a že je to kľúč, ktorý má koncový zákazník, na základe ktorého sa mu systém spustí a že celým dôkazom je, že existujú licencie koncových zákazníkov. Na jednej strane bola uvádzaná argumentácia, že žalobca potrebuje licencie od dodávateľa preto, aby mohol dodať dochádzkové systémy pre svojich zákazníkov a že každý jeden zákazník pre spustenie dochádzkového systému, ktorý mu obstará žalobca, potrebuje aj licenciu od dodávateľa. Na druhej strane ale bola uvádzaná argumentácia, že získané licencie od dodávateľa „končia“ u žalobcu a tieto už „nekončia“ vo finálnom produkte u odberateľov. Na pojednávaní pred správnym súdom právny zástupca žalobcu uviedol vyjadrenie, z ktorého vyplynulo, akoby predmetom dodania mali byť samotné dochádzkové systémy.

68. Vo vzťahu k preukázaniu reálneho dodania služieb správny súd poukazuje na závery aktuálnej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR. Tieto závery sa síce týkajú DPH, avšak podľa správneho súdu ide o otázku unesenia dôkazného bremena daňového subjektu vo vzťahu k preukázaniu, že služby boli reálne dodané. Keďže podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH je preukázanie reálnosti plnenia a aj v rámci dane z príjmu musí daňový subjekt preukázať, že daňový výdavok bol skutočne vynaložený za dodanie tovaru alebo služby, teda ide o preukázanie reálnosti dodania tovaru alebo služby, správny súd má za to, že závery rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR možno aplikovať aj na tu prejednanú vec. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právnu vetu rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/27/2023 zo dňa 21.02.2025 : Ak je predmetom fakturovaného plnenia taký druh služieb, ktoré sú poskytované priebežne, po dlhší časový úsek a jednotlivé úkony nie sú (nevyhnutne) hmatateľným produktom, resp. výstupom zachyteným na hmotnom substráte, musí si daňový subjekt v takomto prípade zadovážiť čo najširšie penzum dôkazov preukazujúcich reálnosť plnenia, vrátane dôkazov, ktoré spoľahlivo zachytávajú najmä formu poskytovania takýchto služieb (osobnú alebo elektronickú), a s tým súvisiacu prítomnosť osôb participujúcich na poskytovaní onoho plnenia či relevantnú komunikáciu spojenú s dojednávaním jednotlivých úkonov plnenia, aby sa v

prípade budúcej daňovej kontroly vo vzťahu k oprávnenosti odpočtu DPH z takto poskytnutej služby vyhol negatívne následku spojenému s dôkaznou núdzou.

69. Z uvedeného je teda zrejmé, že je na daňovom subjekte aké dôkazy a aké množstvo dôkazov si obstará na preukázanie dodania služieb, pokiaľ tieto sú poskytované po dlhšie časové obdobie a výsledok poskytnutia služby nie je zachytený na určitom hmotnom substráte, čo je práve aj v prejednávanej veci. Žalobca nepredložil žiadne objednávky, nepredložil žiadne odovzdávacie a preberacie protokoly, nepredložil žiadnu prílohu faktúr a ani konkrétne a zrozumiteľne žalobca nevysvetlil, čo malo byť predmetom dodania. Nebolo ani zrejmé, na základe čoho bola stanovená cena v jednotlivých faktúrach. Žalobca neobjasnil začiatok spolupráce s dodávateľom, neuviedol ani osoby, s ktorými za dodávateľa komunikuje. Neobstoja žalobné námietky žalobcu o tom, že mu bolo prečítané dôkazné bremeno nad rozsah, ktorý ho zaťažoval, pretože žalobca okrem zmluvy o dodaní služieb a faktúr nič konkrétne k preukázaniu reálnosti dodania služieb neuviedol a ani konkrétne nepopísal predmet dodania. Taktiež nemožno uznať argumentáciu, že žalobca a jeho konatelia nemajú oprávnenie poskytovať akékoľvek informácie o dodávateľovi, o jeho interných pomeroch a v podstate akoby aj o samotnom dodaní, nakoľko ide o know-how, nakoľko uvedenie týchto informácií orgánu štátu pri preverovaní splnenia podmienok na uplatnené daňové oprávnenie neznamená, že by žalobca tieto skutočnosti prístupňoval neoprávnenej tretej osobe.

70. Pokiaľ žalobca namietal porušenie postupu správca dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, a to že nebol oboznámený s pochybnosťami správca dane a nebol vyzvaný na vyjadrenie sa k nim, správny súd ani túto žalobnú námietku neuznal za dôvodnú. V tejto súvislosti poukazuje správny súd na obsah Výzvy č. 100776532/2023 zo dňa 13.03.2023 a na obsah Oznámenia č. 101092959/2023 zo dňa 21.04.2023. Podľa správneho súdu už uvedenou výzvou správca dane požadoval vysvetlenie skutočností, ktoré považoval za sporné, a to na základe toho, že žalobca predložil na preukázanie existencie služieb len už uvedenú Zmluvu o poskytovaní služieb a faktúry. Nemožno opomenúť tú skutočnosť, že dodávateľ žalobcu bol aj jediným spoločníkom spoločnosti žalobcu, a ďalej nebolo možné vo veci opomenúť skutočnosť, že Zmluvu o poskytovaní služieb zo dňa 31.10.2018 podpísal za spoločnosť T – Tech coding LLC C. C., ktorý bol od 25.04.2009 konateľom žalobcu (ku dňu 17.11.2025 mu funkcia konateľa zanikla) za žalobcu túto zmluvu podpísal A. B.. Taktiež nemožno neprihliadnuť na tú skutočnosť, že pri predaji obchodného podielu za spoločnosť T – Tech coding LLC konal A. B., ktorý je konateľom žalobcu, pričom tento sa vyjadril, že so spoločnosťou T – Tech coding LLC nikdy nekomunikoval a že plnomocenstvo na zastupovanie od tejto spoločnosti mu obstaral C. C.. Z uvedeného je zrejmé, že išlo aj o personálne a majetkové prepojenie žalobcu a jeho dodávateľa. V uvedenej výzve správca dane vymedzil skutočnosti, ktoré žiadal od žalobcu preukázať, nakoľko žalobca predloženými dôkazmi nedostatočne preukázal reálne dodanie služieb. Zároveň je potrebné poukázať na to, že obsahom uvedenej výzvy zo dňa 13.03.2023 je aj citovanie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, kde je výslovne uvedené aj to, že „správca dane vyzve daňový subjekt, aby sa vyjadril k jeho pochybnostiam“.

71. Správne súdu je známa judikatúra vyšších súdnych autorít, konkrétne aj Najvyššieho správneho súdu SR, v ktorej najvyšší správny súd dospel k záveru, že neboli dostatočne komunikované pochybnosti správca dane daňovému subjektu. V rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022 (18/2022 ZNSS) správny súd konštatoval, že len použitím postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku môže dôjsť v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správca dane na kontrolovaný daňový subjekt. Zároveň bolo v tomto rozhodnutí konštatované, že výzva môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej podobe alebo pochybnosti môžu byť oboznámené aj počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane predvolá daňový subjekt a o jeho obsahu spíše zápisnicu, pričom k takémuto oboznámeniu pochybností musí dôjsť do ukončenia daňovej kontroly. V uvedenom rozhodnutí ale najvyšší správny súd konštatoval, že nerešpektovanie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku musí byť takej intenzity, že nedošlo k presunu dôkazného bremena, teda pôjde o prípady úplného rezignovania správca dane na postup podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. V prejednávanej veci podľa správneho súdu uvedená výzva postačovala na oboznámenie pochybností správca dane a aj z následného oznámenia správca dane sa žalobca dozvedel, ktoré skutočnosti boli spochybnené. Správny súd zdôrazňuje, že žalobca na preukázanie reálneho dodania služieb predložil len faktúry a Zmluvu o poskytovaní služieb a že v predmetnej veci išlo o personálne a materiálne prepojenie spoločnosti žalobcu a spoločnosti dodávateľa, preto bolo dôvodné vyžadovať konkrétnejšie dôkazy na preukázanie skutočného dodania služieb ako len predloženie faktúr a zmluvy.

72. Podľa správneho súdu Najvyšší správny súd SR vo svojej judikatúre konštatoval porušenie povinnosti správcu dane postupovať podľa ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku v tých prípadoch, keď správca dane úplne rezignoval na postup podľa tohto zákonného ustanovenia. V prejednávanej veci ale správny súd takýto postup správcu dane nezistil a uvedené písomnosti – vyššie uvedené výzvy a oznámenie – správny súd považuje za dostatočné komunikovanie pochybností žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu. V tejto súvislosti správny súd opätovne zdôrazňuje, že žalobca predložil len faktúry a samotnú zmluvu o poskytovaní služieb, žalobca vo svojich vyjadreniach dostatočne určito nepopísal čo malo byť predmetom dodania, nebol vysvetlený ani začiatok spolupráce s americkou spoločnosťou T – Tech coding LLC, neboli predložené objednávky ani žiadne dodacie listy, nebol ozrejmnený ani spôsob a oprávnenie konať za spoločnosť T – Tech coding LLC, nakoľko A. B. uviedol, že plnú moc mu obstaral C. C. ale už ju nemá k dispozícii (boli odcudzené doklady). Spoločnosť dodávateľa T – Tech coding LLC je jediným spoločníkom žalobcu, pričom C. C., ktorý bol zároveň konateľom žalobcu, nevedel uviesť ani to, či je tejto spoločnosti vyplácaný podiel na zisku, nevedel ani konkrétne osoby, s ktorými komunikuje za túto spoločnosť, hoci za túto spoločnosť podpísal Zmluvu o poskytovaní služieb, a to v situácii, keď bol aj konateľom žalobcu. Nepreukázalo sa ani oprávnenie pre C. C. na preberanie súm fakturovaných spornými faktúrami za spoločnosť T – Tech coding LLC, pričom tieto faktúry boli uhradené v hotovosti z pokladne žalobcu a C. C. uvádzal, že predloží súvisiacu zmluvu o pôžičke, ktorú mal mať uzavretú, ale túto nepredložil.

73. Podľa správneho súdu boli žalobcovi jasne komunikované pochybnosti a bol vyzvaný na vysvetlenie konkrétnych skutočností a okolností týkajúcich sa preukázania reálneho dodania služieb a žalobca na tieto výzvy správcu dane nijakým spôsobom nereagoval, opätovne žiadal o predĺženie lehôt na vyjadrenie, konateľ C. C. opätovne uvádzal, že dodatočne predloží dôkazy, ale nijaké konkrétne dôkazy nepredložil. Nedá sa opomenúť ani to, že poskytovanie služieb vo fakturovanom rozsahu predpokladá aj určitú komunikáciu, napríklad za účelom vybavovania reklamácií, aktualizácie a pod., pričom takáto komunikácia vôbec nebola preukázaná.

74. Správny súd ďalej poukazuje na to, že rozhodnutie správcu dane je stručnejšie a v jeho obsahu nie je uvedený celý protokol z daňovej kontroly. Správne mu súdu je z jeho rozhodovacej činnosti známe, že často je obsahom rozhodnutia správcu dane aj obsah celého protokolu z daňovej kontroly. Pokiaľ v prejednávanej veci správca dane uviedol podstatnú časť skutkových zistení, ktoré boli zachytené v protokole z daňovej kontroly, a odkázal aj na niektoré časti protokolu z daňovej kontroly, nie je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné. Nie je povinnosťou správcu dane uvádzať vo svojom rozhodnutí všetky skutkové zistenia, ktoré sú obsahom protokolu z daňovej kontroly. Postačuje, ak správca dane zdôvodní v rámci základného prenosu dôkazného bremena skutočnosti v tomto rozsahu : čo tvrdil daňový subjekt a čo predložil k daňovej kontrole, aké pochybnosti mal správca dane a na základe čoho, a či následne žalobca vyvrátil tieto pochybnosti a uniesol/neuniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia podmienok na uplatňované daňové oprávnenie. V tomto rozsahu podľa správneho súdu je rozhodnutie správcu dane dostatočne odôvodnené. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom sa žalovaný dostatočným spôsobom zaoberal podstatnými odvolacími námietkami žalobcu a tieto preskúmateľne zodpovedal. Rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane pritom tvoria jeden celok, podľa správneho súdu boli dostatočným spôsobom odôvodnené a nedošlo v tomto smere k ukráteniu na právach žalobcu.

75. Žalobca ďalej vytýkal, že sa žalovaný nedostatočne vysporiadal s jeho námietkami a v rámci týchto námietok uvádzal aj to, že nebola spochybnená existencia dochádzkového systému, teda akoby nebola spochybnená existencia plnenia, ale že bola spochybnená len existencia dodávateľa, ktorý mal služby poskytnúť. Pri formulácii týchto žalobných námietok sa žalobca mylí, pretože dodanie dochádzkového systému žalobcom pre jeho odberateľov je realizácia podnikateľskej činnosti žalobcu a samo osebe dodanie dochádzkových systémov odberateľom bez predloženia dôkazu o konkrétnom prepojení týchto dochádzkových systémov so službami, ktoré mal žalobcovi dodať dodávateľ T – Tech coding LLC, nepreukazuje dodanie služieb dodávateľom. Z vyjadrení žalobcu vyplýva, že predmetom dodania neboli samotné dochádzkové systémy, ale mali to byť služby, ktoré mali byť podľa tvrdení žalobcu podstatné pre dodanie dochádzkových systémov jeho odberateľom. Nie je pravdou, že rozhodnutia daňových orgánov sú založené na tom, že bola spochybnená len existencia dodávateľa, pretože rozhodnutia daňových orgánov sú založené na tom, že žalobcovi nevznikol nárok na uplatnenie daňových výdavkov z toho dôvodu, že nebola preukázaná existencia služieb – reálne dodanie služieb.

76. Pokiaľ žalobca vytýkal nedostatočné dokazovanie zo strany správcu dane, správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že dokazovanie vedie správcu dane a je na ňom, aké dôkazy vykoná. Správca dane len preveruje splnenie podmienok na uplatnenie daňového oprávnenia, ale nie je úlohou správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa nepreukážu tvrdenia daňového subjektu. Teda správca dane nevykonáva dokazovanie v takom rozsahu, aby zistil ako sa deklarované obchodné transakcie stali, ale vykonáva ho len v takom rozsahu, aby preveril, či tvrdenia daňového subjektu sú pravdivé.

77. Žalobca v rámci daňovej kontroly požadoval, aby správca dane pristúpil k podaniu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do USA a na tieto jeho námietky bolo zo strany správcu dane odpovedané tak, že žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je zasielaná až po zistení dôvodných pochybností. Žalovaný uviedol, že by správca dane postupoval v rozpore s Daňovým poriadkom, keď by namiesto žalobcu vyhľadával dôkazy, a že v prípade deklarovaneho dodávateľa žalobca nepredložil žiadne informácie o tomto dodávateľovi. Podľa správneho súdu, pokiaľ správca dane v tejto veci nepristúpil k podaniu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a nepreveroval týmto spôsobom realnosť dodania služieb, je tento jeho postup udržateľný a akceptovateľné sú aj dôvody odmietnutia tohto návrhu, ktoré sú uvedené v rozhodnutiach daňových orgánov. Predovšetkým správny súd poukazuje na to, že predmetom dodania v prejednávanej veci mali byť služby od dodávateľa, ktorý je jediným spoločníkom spoločnosti žalobcu a je tu personálne aj majetkové prepojenie dodávateľa a žalobcu. Konatelia žalobcu zároveň pri niektorých úkonoch za dodávateľa konali ako splnomocnené osoby a nevedeli predložiť ani samotné plné moci, na základe ktorých tak postupovali. Navyše sám žalobca nepredložil ani prvotné doklady v takej podobe, ktoré by dostatočne konkrétne deklarovali, čo bolo predmetom dodania. Opätovne správny súd zdôrazňuje, že žalobca na preukázanie dodania služieb predložil len faktúry a zmluvu a nič konkrétne neuviedol ohľadne druhu služieb, ani konkrétne nevysvetlil prepojenie služieb od dodávateľa pre svoju ďalšiu podnikateľskú činnosť realizovanú vo vzťahu k svojim odberateľom. Pochybnosti vzbudzuje aj spôsob úhrady faktúr. Dodávateľ žalobcu je jediným spoločníkom spoločnosti žalobcu a konatelia žalobcu o tomto jedinom spoločníkovi v podstate nič nevedia, nepreukázali žiadnu komunikáciu a je nepravdepodobné, aby v zmluvnom vzťahu nebola potrebná pri realizácii záväzkov nijaká komunikácia.

78. Správny súd uznáva, že skutočnosti týkajúce sa toho, či dodávateľ existoval a bol zapísaný v príslušnom registri v USA, ako aj skutočnosti o tom, že dodávateľ mal porušiť ako zahraničný podnikateľský subjekt svoje povinnosti podľa Zákona o DPH, ako aj skutočnosť, že dodávateľ nemal na území SR žiadne registrované sídlo, sú skutočnosti, ktoré sú mimo dôkazné bremeno žalobcu. Rovnako pokiaľ vychádzal žalovaný z nesprávneho záveru o tom, že faktúry dodávateľa boli vystavené v účtovnom systéme spoločnosti MRP-company s.r.o. Brezno, je potrebné uznať, že žalovaný vychádzal zo skutkového omylu. Zároveň je potrebné akceptovať námietky žalobcu, ktoré uznal aj žalovaný, že v rozhodnutí bolo vychádzané z nesprávneho skutkového záveru, že pán C. C. bol konateľom žalobcu len v období od 05.04.2009 do 25.09.2018, pretože C. C. je konateľom žalobcu nepretržite od 25.04.2009 (ku dňu 17.11.2025 mu zanikla funkcia – poznámka správneho súdu). Zároveň možno akceptovať aj výhrady vo vzťahu k hodnoteniu voľby právneho poriadku Slovenskej republiky. Ak správny súd aj uzná tieto námietky a neprihliada na závery žalovaného prednesené v tomto smere v preskúmanom rozhodnutí, tak ani akceptácia týchto výhrad a neprihliadanie na súvisiacu argumentáciu v rozhodnutí žalovaného nemá za následok záver o neudržateľnosti a nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí. Pokiaľ ide o argumentáciu o tom, že je pochybnosť či dodávateľ skutočne existoval, že si nesplnil svoje povinnosti podľa slovenských právnych predpisov a že nemal registrované sídlo v Slovenskej republike, ďalej o skutočnosti týkajúce sa voľby právneho poriadku Slovenskej republiky pri úprave zmluvného vzťahu, ide v podstate o nadbytočnú argumentáciu v rozhodnutiach daňových orgánov, pretože pre vznesenie dôvodných pochybností už stačili základné skutkové zistenia, na ktoré správny súd poukázal aj v predchádzajúcich bodoch odôvodnenia svojho rozhodnutia (žalobca neuviedol konkrétne čo malo byť predmetom dodania, neobjasnil spôsob stanovenia ceny, neobjasnil začiatok spolupráce s dodávateľom, nepredložil žiadne objednávky, nepopísal a nepreukázal konkrétne spôsob ako s dodávateľom komunikuje, žalobca nemá informácie o svojom dodávateľovi, hoci spoločnosť dodávateľa je jediným spoločníkom spoločnosti žalobcu, konatelia žalobcu boli oprávnení konať aj za spoločnosť dodávateľa). Rovnako ak žalovaný vychádzal z nesprávnych skutkových záverov ohľadne vyhotovenia faktúr v slovenskom účtovnom systéme a vychádzal z nesprávneho skutkového záveru, že C. C. už nie je konateľom spoločnosti žalobcu, tento omyl v skutkových záveroch nie je spôsobilý privodiť záver o nezákonnosti rozhodnutia žalovaného. Správny súd sa zamerlal predovšetkým na to, či žalobca

v základnom rámci právneho vzťahu – žalobca a jeho dodávateľ – uniesol dôkazné bremeno a splnil podmienky pre uplatnenie daňových výdavkov, a to podmienku preukaznosti, vecnosti a zaúčtovania. Správny súd dospel k záveru, že predložením len samotných faktúr a Zmluvy o poskytovaní služieb, za situácie, keď ide o personálne a majetkové prepojenie spoločnosti dodávateľa a žalobcu, bez uvedenia konkrétnych skutočností a ďalších dôkazov o tom, čo bolo predmetom dodania služieb, bez konkrétneho prepojenia dodaných služieb s ďalšou podnikateľskou činnosťou žalobcu, boli založené dôvodné pochybnosti správcu dane a žalobca na prelomenie týchto pochybností správcu dane nepredložil žiadne dôkazy.

79. Žalobca v správnej žalobe namietal aj to, že C. C. a A. B. nemohli byť vypočutí za spoločnosť T – Tech coding LLC a boli podľa žalobcu nesprávne poučení o tom, že sú vypočutí ako svedkovia, nakoľko sa nepreukázali dokladom, ktorý by ich oprávňoval vyjadriť sa v mene spoločnosti T – Tech coding LLC. Pokiaľ správny súd aj akceptuje závery judikatúry o tom, že konateľ daňového subjektu nemôže byť vypočutý v pozícii svedka, v tejto veci je potrebné zdôrazniť to, že konatelia žalobcu sa zároveň podieľali na realizovaní úkonov za spoločnosť dodávateľa T – Tech coding LLC na základe splnomocnení. Skutočnosť, že v čase realizácie výsluchov už podľa tvrdenia žalobcu tieto osoby nemali byť oprávnené konať za spoločnosť T – Tech coding LLC, nemá za následok, že by nemohli byť vypočutí ako svedkovia, nakoľko konatelia žalobcu boli zainteresovaní na realizácii právnych úkonov ako splnomocnené osoby za dodávateľa. Teda podľa správneho súdu na to, aby tieto osoby mohli byť vypočuté ako svedkovia nebolo potrebné, aby v čase výsluchu tieto osoby boli splnomocnené konať za spoločnosť T – Tech coding LLC a správca dane mohol realizovať ich výsluchy ako svedkov práve z toho dôvodu, že pri niektorých úkonoch boli splnomocnencami spoločnosti T – Tech coding LLC, teda sa mohli dozvedieť o dôležitých skutočnostiach pre vec. Navyše sa žiada uviesť, že pokiaľ pán C. C. a A. B. chceli objasniť skutočnosti týkajúce sa dodania služieb, boli na to oprávnení ako štatutárny orgán žalobcu a mohli reagovať pri jednotlivých úkonoch, pri ktorých konali v mene žalobcu alebo v písomných vyjadreniach. Navyše vo vzťahu k tomu, že žalobca popiera, že by pán C. C. bol splnomocnený na konanie za spoločnosť T – Tech coding LLC aj v čase realizovania výsluchu, správny súd poukazuje na výpoveď samotného C. C. ako svedka, keď uviedol, že je oprávnený na konanie za túto spoločnosť pre Slovenskú republiku s výhľadom pre celú strednú Európu. Z výpovede C. C. teda nie je preukázané, že by v čase výsluchu už nijakým spôsobom nebol oprávnený konať za spoločnosť T – Tech coding LLC. O výsluchoch svedkov bol navyše žalobca oboznámený a na výsluchoch sa za žalobcu zúčastnil jeho splnomocnený zástupca.

80. Pokiaľ aj žalovaný vychádzal z toho, že C. C. už nie je konateľom spoločnosti žalobcu (ku dňu 17.11.2025 mu zanikla funkcia – poznámka správneho súdu), tak tento skutkový omyl nemal za následok zásah do práv žalobcu, pretože C. C. sa ako konateľ žalobcu zúčastňoval niektorých procesných úkonov a komunikoval so správcou dane ako konateľ kontrolovaného daňového subjektu a správca dane ho ako konateľa aj akceptoval. Pri výsluchu svedkov C. C. a A. B., ktorí boli zároveň konatelia žalobcu, podľa správneho súdu nemožno opomenúť špecifické okolnosti tejto veci, a to keď tie isté osoby boli aj konateľmi žalobcu a pri niektorých úkonoch zastupovali spoločnosť dodávateľa. Zo zápisníc o výsluchoch vyplýva, že ich pomer k veci bol definovaný tak, že boli vypočutí za spoločnosť T – Tech coding LLC. Boli osobami, ktoré boli priamo zainteresované na úkonoch za túto spoločnosť, preto ich správca dane mohol vypočuť ako svedkov podľa § 25 ods. 1 Daňového poriadku. Vypočutiu osoby ako svedka nebráni skutočnosť, ak určitá osoba bola len v minulosti oprávnená konať za určitú spoločnosť, pretože aj oprávnenie na konanie v minulosti má za následok, že osoba sa mohla dozvedieť o skutočnostiach dôležitých pre vec. Ak by správny súd pripustil argumentáciu žalobcu, malo by to za následok záver, že konateľov žalobcu, ktorí ale boli zainteresovaní aj na právnych úkonoch realizovaných za dodávateľa ako splnomocnení, by nebolo nikdy možné vypočuť na okolnosti týkajúce sa dodania, aj keď pri niektorých úkonoch konali ako splnomocnené osoby za dodávateľa a dokonca pán C. C. preberal aj úhrady faktúr za dodávateľa na základe splnomocnenia.

81. Nebola porušená ani zásada dvojinštančnosti konania, pokiaľ žalovaný vychádzal zo skutočnosti, že C. C. nie je konateľom žalobcu, že faktúry dodávateľa boli vyhotovené v slovenskom účtovnom systéme a s týmito skutkovými závermi vyvedenými z dôkazov žalobcu neoboznámil, nakoľko išlo o mylné skutkové závery a na súvisiacu argumentáciu uvedenú v preskúmanom rozhodnutí správny súd neprihliadal.

82. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd neuznal žalobné námietky žalobcu za dôvodné a správnu žalobu žalobcu zamietol.

83. Žalobca nebol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario nepriznal právo na náhradu trov konania.

84. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3 : 0.
Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3 : 0

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty jedného mesiaca od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom od 1. júla 2023).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.