

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/9/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201132  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 09. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018201132.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. v právnej veci žalobkyne: Šarlota Kovalčíková - K a M HYGIENACENTRUM, Zátišie 1088/33, 831 03 Bratislava, IČO: 11 660 830, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: CLC advokátska kancelária s.r.o., Panenská 18, 811 03 Bratislava, IČO: 36 707 85, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101048722/2018 zo dňa 28. mája 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2 S 127/2018-84 zo dňa 23. júna 2021, takt

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2 S 127/2018-84 zo dňa 23. júna 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101048722/2018 zo dňa 28. mája 2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 33619/2018 zo dňa 18. januára 2018 z r u š u j e a vec Daňovému úradu Bratislava v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobkyni p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013. O výsledkoch daňovej kontroly spísal protokol č. 102967295/2016 zo dňa 19. apríla 2016 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane rozhodnutím č. 103383010/2016 zo dňa 22. júna 2016 vyrubil žalobkyni rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 v sume 81.959,45 €. Žalovaný rozhodnutím č. 104553236/2016 zo dňa 30. decembra 2016 potvrdil rozhodnutie správcu dane.

3. Ministerstvo financií Slovenskej republiky rozhodnutím č. MF/011336/2017-77 zo dňa 2. mája 2017 v konaní mimo odvolacieho konania zmenilo predchádzajúce rozhodnutie žalovaného a zrušilo rozhodnutie správcu dane s tým, že vec mu vrátilo na ďalšie konanie. Ministerstvo vyčítalo správcovi dane a žalovanému, že vykonal viacero procesných úkonov formou miestneho zisťovania, hoci de facto išlo o výsluch svedka, o ktorom mal byť daňový subjekt a jeho zástupca vyzrozmeneý. V ďalšom konaní zaviazal správcu dane vykonať jednotlivé dôkazy v súlade s príslušnými právnymi predpismi.

4. Správca dane po doplnení dokazovania vydal rozhodnutie č. 33619/2018 zo dňa 18. januára 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyni opätovne vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2013 v sume 81.959,45 €. Správca dane neuznal žalobkyni daňové výdavky v súvislosti s dodaním služieb/prác - upratovacie služby od spoločností R.Y.O.S. INVEST s.r.o. a KP-LAMI s.r.o.

5. Správca dane z predložených účtovných dokladov zistil, že žalobkyňa zamestnávala v roku 2013 celkom 18 zamestnancov (z toho iba 5 zamestnancov s počtom odpracovaných mesiacov 12). Jednotlivým zamestnancom bola vyplatená ročná hrubá mzda 487,50 € a v jednom prípade 3.682,68 €. Žalobkyňa preto nevedela zabezpečiť objem zazmluvnených upratovacích prác pre odberateľa (Univerzita Komenského v Bratislave) vlastnými zamestnancami. Tieto mala vykonať na základe subdodávateľov R.Y.O.S. INVEST s.r.o. a KP-LAMI s.r.o. bez písomnej zmluvy. Podľa názoru správcu dane žalobkyňa nesplnila svoju zmluvnú povinnosť zabezpečiť všetky dodávané služby vlastnými zamestnancami.

6. K spoločnostiam KP-LAMI s.r.o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o. správca dane uviedol, že z obchodného registra zistil, že tieto spoločnosti nemajú upratovacie služby uvedené v predmete činnosti. V roku 2013 neboli evidované ako platitelia dane zo závislej činnosti, teda neevidovali žiadnych zamestnancov. V registri zamestnávateľov neevidovala tieto spoločnosti ani Sociálna poisťovňa.

7. Správca dane vykonal výsluch konateľa deklarovaných dodávateľských spoločností v spornom čase - pána Ladislava Ryšavého. Ten zotrval na svojej prechádzajúcej výpovedi v tom, že deklarované dodávateľské spoločnosti fakturované práce naozaj dodali, a to subdodávateľsky. Práce boli zabezpečované prostredníctvom podnikateľa N. (ten práce operatívne riešil a koordinoval) a pre spoločnosť R.O.Y.S. INVEST s.r.o. prostredníctvom subdodávateľskej spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s.r.o., ktorej konateľom bol Ing. Pavol Devínsky. Svedok si nepamätal, kto spoluprácu so žalobkyňou inicioval, i keď nemal zamestnancov, na spoluprácu pristúpil, keďže práce vedel zabezpečiť subdodávateľsky. Objekty, ktoré boli upratované si bol so žalobkyňou obzrieť aj s konateľom subdodávateľa. Správca dane zdôraznil, že svedok v porovnaní s predchádzajúcou výpoveďou túto zmenil, keď prvotne uviedol, že subdodávateľom bola spoločnosť ESTAV v.o.s. Túto mal uviesť pôvodne omylom.

8. Overovaním sídla spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s.r.o., prostredníctvom miestneho zisťovania, správca dane zistil, že na adrese sídla sa nachádza administratívna budova a spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. nemala súhlas vlastníka s používaním adresy na účely svojho sídla. Deklarovaná subdodávateľská spoločnosť v spornom období nepriznala žiadne príjmy z vykonávania činnosti, nezamestnávala žiadnych zamestnancov a v súčasnosti je ex offo vymazaná.

9. Vykonaním výsluchu Ing. Pavla Devínskeho správca dane zistil, že Ing. Devínsky potvrdil obchodný vzťah spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s.r.o. s pánom Ryšavým, pričom spoločnosť vykonávala fakturované upratovacie práce. Tieto práce zabezpečovala prostredníctvom živnostníkov na základe zmlúv. Účtovné doklady svedok odovzdal pri skončení funkcie novému nadobúdateľovi spoločnosti. Svedok Ing. Devínsky nedoručil správcovi dane dokumenty súvisiace s ukončením funkcie konateľa ani po opakovaných výzvach.

10. Správca dane tiež vykonal výsluch pána Dušana Gona za účelom zistenia výdavkov a vzťahov žalobkyne so spoločnosťami ADAMA spol. s r.o. a ALANYA s.r.o., keďže v roku 2013 bol vedený ako konateľ týchto spoločností. Tento potvrdil svoje pôvodné vyjadrenie, ktoré uviedol pri miestnom zisťovaní dňa 18. februára 2016. Svedok uviedol, že v rámci poskytovaných služieb pre žalobkyňu on a pani G. U. (prípadne iní pracovníci spoločnosti) hodnotili opodstatnenosť a realnosť vyúčtovaných súm na základe žalobkyňou predložených dokladov a zabezpečovali tiež dodávky reklamných predmetov. V rámci posudzovania a hodnotenia vyfakturovaných služieb (upratovacích prác) na prevádzke v internáte Vysokoškolského mesta L. Štúra - Mlyny UK sa svedok osobne so žalobkyňou zúčastnil obhliadky priestorov, z ktorej však nebol vyhotovený osobitný záznam. Na otázky splnomocneného zástupcu žalobkyne uviedol, že mal vedomosť o subdodávkach upratovacích služieb, ktoré poskytovali žalobkyňi spoločnosti R.Y.O.S. INVEST s.r.o. a KP-LAMI s.r.o. a podľa predložených dokladov predmetné služby vykonali deklarované subdodávateľské spoločnosti. Nemal vedomosť o zamestnancoch vykonávajúcich práce v mene dodávateľských spoločností, ale označil za bežnú prax, že upratovacie práce sú zabezpečované subdodávateľsky.

11. Vykonané dokazovanie vyhodnotil správca dane tak, že z výpovedí svedkov nevyplýva žiadna taká skutočnosť, ktorá by zákonným spôsobom preukazovala, že upratovacie práce boli skutočne vykonané deklarovanými spoločnosťami, resp. deklarovanými subdodávateľmi. Správca dane nespochybňoval zaúčtovanie a úhradu faktúr vystavených deklarovanými dodávateľmi, avšak ich plnenie nebolo preukázané. Žalobkyňa počas daňovej kontroly predkladala len tvrdenia, ktoré však neboli v konaní preukázané. Tvrdenia žalobkyne boli správcom dane hodnotené ako nepravdivé a zavádzajúce. Preto podľa jeho názoru, vo vzťahu k daňovým výdavkom spojených so spornými obchodmi žalobkyne, nebola splnená podmienka ich preukázateľnosti podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v účinnom znení (ďalej len „zákon o dani z príjmov“). Z tohto dôvodu neboli sporné daňové výdavky správcom dane uznané.

12. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že počas daňovej kontroly vykonal správca dane viacero miestnych zisťovaní na Univerzite Komenského v Bratislave, kde de facto aj vypočúval C.. M.. Y. I., C., rektora univerzity. Zo zápisníc o miestnom zisťovaní vyplýva, že v roku 2012 - 2013 uzatvorila univerzita zmluvy o poskytovaní upratovacích služieb s viacerými spoločnosťami - aj so žalobkyňou. Poskytované služby boli vykonané. Správca dane si vyžiadal a zapožičal viaceré doklady týkajúce sa verejného obstarávania na upratovacie služby pre univerzitu. Nevyžiadal si však žiadne dokumenty preukazujúce evidenciu osôb vykonávajúcich upratovacie práce v priestoroch univerzity.

13. Žalovaný rozhodnutím č. 101048722/2018 zo dňa 28. mája 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Vo svojom rozhodnutí v podstatnom zopakoval skutkové zistenia správcu dane a uviedol, že podmienky uvedené v § 2 písm. l) zákona o dani z príjmu sú hmotnoprávnej povahy, pričom ich splnenie nie je možné odpustiť. Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje daňový výdavok z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že práce boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Podľa názoru žalovaného svedkovia poskytli iba svoje tvrdenia, ktoré neboli preukázané zákonným spôsobom v tom, že vyúčtované upratovacie práce skutočne vykonali sporné spoločnosti. Výsledok zistenia, kto skutočne službu dodal, nemá podľa názoru žalovaného ani vplyv na uplatnenie daňových výdavkov, keďže osoba odlišná od osoby uvedenej na faktúre by spôsobila nespĺnenie podmienky predloženia faktúry. Napriek svojim tvrdeniam žalobkyňa počas celého konania nepredložila žiadny relevantný dôkaz o tom, kto v skutočnosti deklarované práce vykonal. Výpoveď pána Ryšavého považoval žalovaný za nedôveryhodnú, keďže došlo k zmene označenia subdodávateľa, nebol predložený žiadny dôkaz potvrdzujúci vyjadrenia konateľa subdodávateľa a pod. V predmetnej veci, keďže nedošlo k preukázaniu identity osoby dodávateľa služieb, ktorá by bola totožná s dodávateľom označeným na faktúre, neboli preto preukázané podmienky pre uznanie daňového výdavku.

## II.

Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

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

15. Žalobkyňa zastávala názor, že rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keďže ona uniesla svoje dôkazné bremeno a preukázala splnenie podmienok práva na uznanie daňových výdavkov zo sporých obchodov. Z vykonaného dokazovania mala žalobkyňa za preukázané, čo uznal aj žalovaný a správca dane, že nemala dostatok zamestnancov, aby vo vlastnej réžii vykonala všetky zazmluvnené upratovacie práce pre svojho odberateľa. Musela tieto preto vykonávať subdodávateľsky. Konateľ jej dodávateľov (pán Ryšavý) vo výsluchu potvrdil dodanie upratovacích prác pre žalobkyňu, označil tiež svojho subdodávateľa. Konateľ deklarovaného subdodávateľa v spornom období (Ing. Devínsky) potvrdil vo svojom výsluchu dodanie prác - upratovacích služieb a ich vykonanie. Vykonanie upratovacích prác potvrdil aj rektor Univerzity Komenského (štatutár odberateľa), pričom práce neboli odberateľom reklamované. Vo výsluchu potvrdil vykonanie prác a ich pravdepodobných dodávateľov aj ekonomický audítor týchto prác - konateľ spoločností ADAMA spol. s r.o. a ALANYA s.r.o., pán Dušan Gona. Rovnako tiež žalobkyňa predložila príslušné faktúry, ktorých prílohou je rozpis vykonaných prác. Žalobkyňa je toho názoru, že svoj nárok riadne preukázala a žalovaný, resp. správca dane neprodukovali žiadne dôkazy, ktoré by spochybnili tvrdenia žalobkyne.

16. Žalovaný v podstatnom vo svojom vyjadrení zhrnul a zopakoval skutkové zistenia správcu dane a argumentáciu obsiahnutú v jeho rozhodnutí. Žalobkyňa vo svojej replike v podstatnom podporila a rozvinula argumentáciu, ktorú uviedla v správnej žalobe.

17. Správny súd rozsudkom č. k. 2 S 127/2018-84 zo dňa 23. júna 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.

18. V napadnutom rozsudku zdôraznil, že v súlade s § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov je daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, preukázateľne vynaložený daňovníkom a zaúčtovaný v účtovníctve (eventuálne zaevidovaný v evidencii podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov). Úlohou správcu dane bolo overiť splnenie týchto podmienok pri uplatňovaných výdavkoch žalobkyne, pritom musel vychádzať nielen z predložených dokladov, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je bez ďalšieho predpokladom pre uplatnenie výdavkov podľa zákona o dani z príjmov. Žalobkyňa bola povinná preukázať, že jej fakturované služby boli dodané deklarovanými dodávateľmi.

19. Žalovaný, podľa názoru správneho súdu, správne konštatoval, že podmienky upravené v § 2 zákona o dani z príjmov sú hmotnoprávnej povahy a je potrebné ich preukázať. Podľa názoru správneho súdu, s odkazom na listiny obsiahnuté v administratívnom spise, v predmetnej veci nebol preukázaný obchodný vzťah žalobkyne s jej dodávateľmi (spoločnosťmi KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o.) a ani subdodávateľom (ESTAV v.o.s., resp. TOP TRADE Investment, spol. s r.o.). Aj svedok Ladislav Ryšavý menil svoju výpoveď a ako subdodávateľa na druhýkrát uviedol už spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o. Konateľ subdodávateľskej spoločnosti, Ing. Devínsky, podľa názoru správneho súdu tiež nevedel preukázať vykonanie upratovacích prác pre deklarovaných objednávateľov. Miestne zisťovanie v sídle deklarovaného subdodávateľa skončilo s negatívnym výsledkom. Podľa názoru správneho súdu preto možno rámcovo zhrnúť, že žalovaný správne vyhodnotil skutkový stav v tom smere, že nebolo preukázané zrealizovanie obchodov tak, ako boli žalobkyňou deklarované. Dôkazné bremeno pritom ťažilo žalobkyňu.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

20. Proti rozsudku správneho súdu podala v zákonnej lehote žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhla, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti na ďalšie konanie, alternatívne aby zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľka zastáva názor, že napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený. Správny súd sa podľa názoru sťažovateľky nevysporiadal (i) s jej námietkou, ktorou poukázala na skutočnosť, že správca dane a žalovaný neprihliadali na ňou predkladané dôkazy (výsluch pána Ryšavého zo dňa 24. augusta 2017; výsluch Ing. Devínskeho zo dňa 15. novembra 2017, nezávislé posúdenie vykonané ekonomických poradcov spoločnosťou ADAMA spol. s.r.o. a ALANYA s.r.o., potvrdené konateľom Dušanom Gonom; neexistenciu výhrad odberateľa a jeho potvrdenie skutočného vykonania upratovacích prác), (ii) s preukázaním materiálneho plnenia a nepožadovaním ďalších dôkazov zo strany orgánov finančnej správy, (iii) s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 a pod. Pokiaľ správny súd poukazoval na zmeny vo výpovedi pána Ryšavého, tieto opieral o prvý výsluch svedka, ktorý bol vykonaný v rozpore s právnym poriadkom, čo potvrdilo rozhodnutie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/011336/2017-77 zo dňa 2. mája 2017. Tento postup správny súd žiadnym spôsobom neodôvodnil.

22. Nesprávne právne posúdenie správneho súdu videla sťažovateľka v posúdení miery dôkazného bremena, ktorým bola v daňovom konaní zaťažovaná v spojení s aplikáciou zásad úzkej súčinnosti a zásady voľného hodnotenia dôkazov. Sťažovateľka nepopiera, že dôkazné bremeno v daňovom konaní spočíva primárne na daňovom subjekte. V predmetnej veci však sťažovateľka predložila správcovi dane všetky dôkazy, ktoré bolo rozumne možné očakávať, že budú vyžadované. Zároveň boli vykonané výsluchy troch svedkov - pána Dušana Gonu, Ladislava Ryšavého a Ing. Pavla Devínskeho, ktorí potvrdili vykonanie upratovacích služieb subdodávateľským spôsobom. Rovnako skutočné vykonanie služieb potvrdil aj samotný odberateľ služieb. Z vykonaného dokazovania je tiež zrejmé, že sťažovateľka nedisponovala dostatkom zamestnancov, aby zazmluvnené upratovacie práce pre odberateľa poskytla sama, musela ich vykonať subdodávateľsky. Týmto dokazovaním bolo podľa názoru sťažovateľky unesené jej dôkazné bremeno. Pričom ani sám správca dane jej v nadväznosti na vykonané dokazovanie nekomunikoval dôkazy opaku a ani od nej nepožadoval predloženie ďalších dôkazov, ktoré by preukazovali jej nárok. Dôkazné bremeno sa preto presunulo opäť na správcu dane, pričom ten tvrdenia a dôkazy predkladané sťažovateľkou nespochybnil. Správca dane a žalovaný nepredložili dostatok relevantných skutočností a dôkazov, aby vyvrátili skutkovú verziu preukázanú sťažovateľkou. Snažili sa, naopak, presunúť dôkazné bremeno na sťažovateľku v neprípustnej miere.

23. Sťažovateľke podľa jej názoru nemožno vyčítať okolnosti, ktoré nastali na subdodávateľskej časti obchodného reťazca a v tomto smere ju zaťažovať dôkazným bremenom. Preto ani prípadné a správnym súdom akcentované vypovedanie nájomnej zmluvy či absencia podnikateľských priestorov subdodávateľa (spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s r.o.) nemôže byť kladená na ťarchu sťažovateľky. V daňovom konaní nebolo preukázané, že by o týchto skutočnostiach mohla mať sťažovateľka vedomosť. Rovnako tak nemohla mať vedomosť o plnení daňových povinností predmetnou spoločnosťou či (ne)podávaní daňových priznaní.

24. Odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti vidí sťažovateľka v odklone od rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, podľa ktorého ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom

druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno; na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľa znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane. Poukázala aj na rozhodnutie sp. zn. 5 Sžf 22/2009 zo dňa 23. februára 2010 (založenie odmietnutia uznania daňového výdavku na základe pochybností na strane dodávateľov, kde bol dôkazným bremenom zaťažený výlučne daňový subjekt), sp. zn. 4 Sžf 30/2014 zo dňa 17. februára 2015 či sp. zn. 6 Sžf 10/2012 zo dňa 28. novembra 2012 (neprimerané zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom v súvislosti s okolnosťami, ktoré nastali u jeho subdodávateľov).

25. Žalovaný vo svojom vyjadrení v podstatnom a v stručnosti zopakoval svoje tvrdenia a argumenty obsiahnuté v jeho rozhodnutí. Rovnako tak sťažovateľka v podstatnom zopakovala svoje tvrdenia z kasačnej sťažnosti v nasledujúcej replike.

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

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

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

28. Na úvod kasačný súd konštatuje, že rozsudok správneho súdu považoval z hľadiska jeho preskúmateľnosti a rozsahu odôvodnenia za hraničný. Kasačný súd poukazuje na to, že záujem na stručnosti odôvodnenia rozhodnutia nemôže ísť na úkor jeho kvality. Správny súd je povinný dať odpoveď na podstatné otázky a námietky vnesené účastníkmi konania. V predmetnej veci je rozsudok správneho súdu odôvodnený (v časti vecného posúdenia) stroho. Okrem všeobecných úvah týkajúcich sa obchodných vzťahov a dôkazného bremena (ktoré tvoria podstatnú časť napadnutého rozsudku a predstavujú akýsi výber čiastkových myšlienok z judikatúry kasačného súdu), sa vecné posúdenie nachádza len v bode 45 napadnutého rozsudku a predstavuje v podstatnom len zopakovanie a zhrnutie zistení formulovaných správcou dane, a to bez konfrontácie s námietkami sťažovateľky týkajúcimi sa hodnotenia dôkazov a ich posúdenia.

29. Na druhej strane zohľadnil kasačný súd skutočnosť, že z uvedeného bodu je vyvoditeľný právny názor správneho súdu, že potvrdil neuznanie daňových výdavkov zo sporných obchodov sťažovateľky na základe pochybností týkajúcich sa vzťahov dodávateľov sťažovateľky (spoločnosti KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o.) s jej subdodávateľom (spoločnosť ESTAV v.o.s., resp. TOP TRADE Investment, spol. s.r.o.). Správny súd zastával názor, že tieto pochybnosti bola v rámci svojho dôkazného bremena povinná rozptýliť sťažovateľka. Tento právny názor kasačný súd preto konfrontoval s vecnými námietkami sťažovateľky a nepovažoval za potrebné zrušovať napadnutý rozsudok správneho súdu pre potreby jeho doodôvodnenia.

30. Po zohľadnení vyššie uvedeného kasačný súd konštatuje, že podstatnou otázkou v predmetnej veci, ku ktorej zodpovedaniu bol kasačný súd sťažovateľkou vyzvaný je, či bola sťažovateľka v predmetnej veci primerane a v zákonom rozsahu zaťažená dôkazným bremenom, a to osobitne ku skutočnostiam týkajúcim sa vzťahov jej dodávateľov so zistenými subdodávateľmi.

##### Všeobecné východiská

31. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že na proces daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - zákon 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“), pokiaľ zákon o dani z príjmov neupravuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Keďže procesný režim a postup príslušných orgánov v rôznych daňových otázkach sú spoločné, možno v tomto rozsahu uplatňovať spoločné procesné daňové zásady

a judikatórne závery týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, pokiaľ osobitný predpis (zákon o dani z príjmov) neupravuje inak.

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

33. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

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

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

36. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2015 na účely tohto zákona sa rozumie... i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie 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...

37. 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...

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

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

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

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

42. V súvislosti s vyššie uvedeným je potrebné dať to pozornosti, že jednou z odlišností medzi podmienkami uznania daňového výdavku (nákladu) a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu, na rozdiel od práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty (postavenie zdaniteľnej osoby - § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 a 53, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

43. Z tohto dôvodu preto platí, že zákonné dôvody pre odmietnutie uznania uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov je potrebné skúmať individuálne, osobitne od zákonných dôvodov pre odmietnutie uznania uplatneného práva na odpočet dane na dani z pridanej hodnoty. Hoci faktické skutočnosti správcom dane zistené v rámci kontroly na dani z pridanej hodnoty môžu byť užitočné a využiteľné aj v rámci kontroly na dani z príjmov (a naopak) neznamujú to však, že neuznanie uplatnenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty musí automaticky znamenať aj neuznanie uplatneného daňového výdavku (nákladu) na dani z príjmov.

44. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovanou daňou na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto

rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov.

Aplikácia na prípad sťažovateľky

45. Aplikujúc vyššie uvedené na prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že správca dane, žalovaný a správny súd zistené skutočnosti zarámcovali formálne nesprávne, keď spochybnili identitu skutočných dodávateľov služieb pre sťažovateľku, ktoré si táto neskôr uplatnila ako daňové výdavky. Deklarované spochybnenie identity dodávateľov bolo však v skutočnosti správcom dane a žalovaným využité na spochybnenie samotného vynaloženia daňového výdavku - deklarované dodanie služieb za protihodnotu v deklarovanom rozsahu pre sťažovateľku v rámci dodávateľsko-odberateľských vzťahov. Spochybnená tak bola (podľa príslušných orgánov) samotná preukázateľnosť vynaloženia daňových výdavkov.

46. Vyššie uvedený prístup finančných orgánov a správneho súdu však podľa názoru kasačného súdu neobstojí v konfrontácii s kasačnými námietkami sťažovateľky.

47. Kasačný súd dáva do pozornosti, že z dokazovania vykonaného správcom dane jednoznačne vyplýva, že sťažovateľka nemala dostatok zamestnancov, aby vykonala zazmluvnené upratovacie práce pre svojho odberateľa sama, ale musela ich vykonať prostredníctvom ďalších dodávateľov. Túto skutočnosť nepopiera ani žalovaný a ani správca dane. Sťažovateľka riadne označila svojich dodávateľov, ktorými boli spoločnosti KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o. Správca dane vypočul konateľa predmetných spoločností v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pána Ladislava Ryšavého, pričom tento vo výsluchu potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov, deklaroval zabezpečenie prác prostredníctvom ďalšieho dodávateľa (subdodávateľa) spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s r.o. Za tohto stavu, pokiaľ konateľ dotknutých dodávateľských spoločností deklaroval dodanie služieb subdodávateľsky, nepostačujú formálne pochybnosti správcu dane, založené na absencii personálnych podmienok na strane deklarovaných dodávateľských spoločností či nezapísaní upratovacích prác v predmete činnosti dotknutých dodávateľských spoločností, na vznesenie relevantných pochybností o uplatnených daňových výdavkoch sťažovateľky.

48. Pokiaľ správca dane, žalovaný aj správny súd spochybňujú výpoveď konateľa dodávateľských spoločností, pána Ryšavého, z dôvodu, že táto sa v čase menila (najprv bola ako subdodávateľská spoločnosť uvedená spoločnosť ESTAV v.o.s. a až neskôr spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o.), kasačný súd sa s týmto náhľadom nestotožňuje. Pán Ryšavý uvedenie spoločnosti ESTAV v.o.s. označil vo svojej neskoršej výpovedi za omyl, pričom správca dane v nadväznosti na jeho pozmenenú výpoveď rozšíril svoje zisťovanie aj na novooznačenú subdodávateľskú spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o. V rámci tohto zisťovania vypočul konateľa spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov, Ing. Pavla Devínskeho, ktorý potvrdil vzájomnú spoluprácu medzi subdodávateľskou spoločnosťou (TOP TRADE Investment, spol. s r.o.) a dodávateľskými spoločnosťami (KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o.) ako aj vykonanie upratovacích prác.

49. Za tohto stavu, keď pozmenený subdodávateľ potvrdil dodávky pre dodávateľov sťažovateľky, nemožno podľa názoru kasačného súdu považovať opravenú výpoveď pána Ladislava Ryšavého za nehodnovernú. A to práve preto, že ďalšie vykonané dokazovanie (v rozsahu, v akom bolo vykonané) nepotvrdovalo účelovosť zmeny výpovede. Kasačný súd dáva do pozornosti, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná účelovosť zmeny tvrdenia pána Ryšavého. Konkrétne neboli zistené a pomenované žiadne účtovné dokumenty či svedecké výpovede, ktoré by deklarovali inú subdodávateľskú spoločnosť ako TOP TRADE Investment, spol. s r.o., a teda vyvracali či aspoň relevantne spochybňovali neskoršiu výpoveď pána Ryšavého, potvrdenú svedeckou výpoveďou Ing. Pavla Devínskeho.

50. Kasačný súd neprehlíada zistenia správcu dane týkajúce sa deklarovanej subdodávateľskej spoločnosti TOP TRADE Investment, spol. s r.o., ktoré akcentoval aj žalovaný a správny súd. Konkrétne ide o zistenie o fiktívnom sídle, nekontaktnosti spoločnosti či absencii zamestnancov. V tomto smere je však potrebné zohľadniť, že spoločnosť TOP TRADE Investment, spol. s r.o. vystupuje vo vzťahu k sťažovateľke ako subdodávateľská spoločnosť (dodávateľ dodávateľských spoločností). Samotná skutočnosť, že deklarovaná subdodávateľská spoločnosť (TOP TRADE Investment, spol. s r.o.) je pochybná, nekontaktná a bez materiálnych či personálnych podmienok pre vykonávanie podnikateľskej činnosti neznamená, že deklarovaní dodávateľia (spoločnosti KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o.) nedodali deklarované služby sťažovateľke a že táto za predmetné služby nezaplatila. Teda inými slovami, pochybnosti o tom, či deklarované dodávateľské spoločnosti (spoločnosti KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o.) nadobudli tovar alebo službu z legálnych subdodávateľských zdrojov a legálnym

spôsobom nemajú relevanciu z pohľadu § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v tom smere, či má byť uznaný preukázaný, vynaložený a zaúčtovaný daňový výdavok (náklad) uplatnený sťažovateľkou (body 41 a 42 tohto rozsudku, obdobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 3/2021 zo dňa 25. júla 2023 či podobne v oblasti DPH napr. ZNSS 23/2022).

51. Tvrdenia sťažovateľky o uskutočnení sporných obchodov, z ktorých si uplatňuje daňové výdavky, nepriamo potvrdzuje aj výpoveď pána Dušana Gona, konateľa spoločností, ktoré vykonávali ekonomickú kontrolu uskutočnenia deklarovaných upratovacích prác ako aj miestne zisťovania a vyjadrenia predstaviťa konečného odberateľa upratovacích služieb - Univerzity Komenského v Bratislave. Pán Dušan Gona vo svojej výpovedi potvrdil, že služby boli uskutočnené, boli vykonané subdodávateľsky a podľa fakturácie spoločnosťami KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o.. Konečný odberateľ potvrdil tiež, že upratovacie práce boli sťažovateľkou v plnom rozsahu dodané.

52. Za tohto stavu kasačný súd konštatuje, že správca dane a žalovaný nevzniesli doposiaľ také relevantné pochybnosti v rámci daňovej kontroly a ani v nasledujúcom vyrubovacom konaní, ktoré by odôvodňovali záver o nesplnení podmienok z uplatnených daňových výdavkov zo sporných obchodov sťažovateľky.

53. Zistenia správcu dane pozostávajú v zásade len zo všeobecných indícií (vo svojej podstate ide len o zmenu výpovede konateľa spoločností KP-LAMI s. r. o. a R.O.Y.S. INVEST s.r.o. a všeobecné pochybnosti týkajúce sa zisteného subdodávateľa služieb), ktoré môžu odôvodňovať bližšie skúmanie obchodných prípadov sťažovateľky, ale nemôžu byť bez ďalšieho podkladom pre záver o dostatočnom zistení skutkového stavu odôvodňujúcim neuznanie daňových výdavkov sťažovateľky.

54. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že správca dane mal dostatok priestoru tak počas daňovej kontroly ako aj vo vyrubovacom konaní, aby indície podporil či vyvrátil ďalším relevantným dokazovaním. Mal priestor vyžiadať si od sťažovateľky, jej dodávateľa či odberateľa zoznam/dochádzku osôb, ktoré vykonávali upratovacie práce a tieto (alebo aspoň niektoré z nich) vypočítať. V prípade odberateľa pritom ide o univerzitu, u ktorej možno rozumne predpokladať, že bude evidovať vstup či pohyb osôb v rámci svojich budov. Rovnako z výpovede pána Ryšavého (konateľa dodávateľských spoločností v rozhodnom čase) vyplývalo, že uskutočňovanie vykonávania upratovacích prác mal organizovať podnikateľ N.. Ani v tomto smere správca dane nezisťoval, o akú osobu ide a ani sa nepokúsil o jej výsluch.

55. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu, rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia primeranosti miery dôkazného bremena, ktorým bola sťažovateľka v daňovom konaní zaťažená v nadväznosti na vyhodnotenie výsledkov vykonaného dokazovania a rovnako sú tieto rozhodnutia postavené na nedostatočne zistenom skutkovom stave. Kasačný súd pre úplnosť v súvislosti s ďalším postupom administratívnych orgánov v predmetnej veci ale zdôrazňuje, že jeho závery bez ďalšieho neznamenajú, že sťažovateľke musia byť uznané posudzované výdavky. Pre prijatie opätovného záveru o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby sťažovateľke by ale správne orgány museli doplniť dokazovanie a dostatočne ustáliť skutkový stav podľa vyššie uvedených pokynov kasačného súdu.

V.

Záver

56. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) a nedostatočne zisteným skutkovým stavom podľa zistení kasačného súdu, trpí rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c) a e) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a e), ods. 3 písm. a) a ods. 4 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutia a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

57. V ďalšom konaní budú správca dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (body 52 až 55 tohto rozsudku). Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

58. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

59. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.