

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sfk/71/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200250  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Trenčan  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5021200250.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): D. Z., narodený XX.XX.XXXX, bytom I.. R. XX/XX, XXX XX. Q., právne zastúpeného: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, IČO: 11 993 448, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100700554/2021 z 27. apríla 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 31S/102/2021 z 19. apríla 2022, ECLI:SK:KSZA:2022:5021200250.2, takto

### rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/102/2021 z 19. apríla 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100700554/2021 z 27. apríla 2021 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom.

### odôvodnenie:

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 100048799/2021 zo dňa 13.01.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) postupom podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 82.134,84 eur na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2015. Správca dane odkazujúc na ustanovenia § 17 ods. 1 písm. a), § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) konštatoval, že v rámci daňovej kontroly bolo zistené, že zaúčtovanie zdaniteľných obchodov za kontrolované obdobie podľa dodávateľských faktúr od spoločností PEGA Trenčín s. r. o., TRIPOSTAV, s. r. o., RCA Tech s. r. o. a BKB holding s. r. o. sa neuskutočnilo tak, ako je deklarovane v účtovných knihách a nepreukázalo sa, že dotknuté spoločnosti boli skutočnými dodávateľmi deklarovanych plnení (smrekovej guľatiny). Správca dane preto prijal záver, že nedošlo k uskutočneniu zdaniteľných obchodov označenými spoločnosťami, a teda deklarovane obchodné operácie neboli nimi vykonané.

2. Na základe zistení a vyhodnotenia dostupných dôkazov správca dane považoval výšku výdavkov (nákladov) z predložených faktúr za výdavky uplatnené v rozpore s ustanovením § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia v podrobnostiach poukázal na vykonané dokazovanie, konkrétne na skúmanie reálnosti deklarovanych obchodov, a to najmä šetrením v sídlach dotknutých spoločností, resp. u ich právnych nástupcov. Skonštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil žiadne nové skutočnosti preukazujúce, že zaevidovanie sporných faktúr vychádzalo z reálneho základu a že predmet fakturácie bol skutočne

dodaný. Pripomenul, že daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky daňovník účtoval, ani výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100700554/2021 zo dňa 27.04.2021 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ či „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom sa stotožnil so všetkými skutkovými aj právnymi závermi prvostupňového správneho orgánu.

4. V dôvodoch svojho rozhodnutia poukázal na obsah odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia a konštatoval, že správca dane v priebehu daňovej kontroly vykonal za účelom preverenia obchodných vzťahov medzi daňovým subjektom a deklarovateľmi tovaru rozsiahle dokazovanie, pri ktorom postupoval v zmysle ustanovení Daňového poriadku, avšak skutočnosti deklarované daňovým subjektom na predložených účtovných dokladoch sa mu z dôvodov na strane dodávateľských spoločností preveriť nepodarilo. Konštatoval, že v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané, že dodávateľské spoločnosti tovar žalobcovi skutočne aj dodali a že mu preukázateľne vznikli daňové výdavky. K námietke žalobcu, že na základe zistených skutočností mal správca dane vychádzať len z toho, že u dodávateľov nebolo možné preveriť dodanie tovaru a nie že daňový subjekt nepreukázal vynaloženie výdavkov, uviedol, že k dodaniu tovaru v zmysle predložených faktúr došlo na základe obchodného vzťahu medzi daňovým subjektom ako odberateľom a dodávateľskými spoločnosťami, čo znamená, že dodanie tovaru pre daňové účely musia viesť preukázať predložením vystavených účtovných dokladov a iných dôkazov obaja obchodní partneri. Predloženie dodávateľských faktúr, dokladov o úhrade, prípadne objednávok iba daňovým subjektom ako odberateľom nie je podľa žalovaného možné považovať za splnenie podmienky preukázateľnosti uplatnených daňových výdavkov. Pokiaľ žalobca poukazyval v odvolaní na obsah rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012, k tomu žalovaný uviedol, že každý prípad, ktorý je predmetom súdneho konania, je potrebné posudzovať individuálne, na základe konkrétnych zistených skutočností a vyslovené právne názory vyplývajúce z rozhodnutí súdov pri posudzovaní dôkazného bremena nie je možné zovšeobecňovať. Žalovaný osobitne zdôraznil, že správca dane pri rozhodovaní nevychádzal iba z vyjadrení a dokladov predložených daňovým subjektom, ale k prevereniu deklarovanych skutočností si v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zaobstaral konkrétne dôkazy, ktoré následne vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku.

## II. Konanie pred správnym súdom

5. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej požadujúc jeho zrušenie namietal najmä, že rozhodnutie žalovaného je založené na skutkových zisteniach bez opory vo vykonanom dokazovaní a že tento v rozpore s ustanovením § 24 ods. 1 Daňového poriadku svoje rozhodnutie založil výlučne na zisteniach, na ktoré žalobca nemal objektívne žiaden vplyv. Mal za to, že skutočnosť, že u dodávateľov nebolo možné preveriť, či tovar dodali, či tieto doklady boli zaúčtované a či daň bola odvedená, síce sťažuje pozíciu a dôkazné bremeno žalobcu, no z uvedeného nemožno prijať ničím nepodložený záver, že žiadnym iným dôkazom nie je možné preukázať dodanie deklarovaneho tovaru.

6. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 31S/102/2021 z 19. apríla 2022, ECLI:SK:KSZA:2022:5021200250.2 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“), žalobu zamietol. V odôvodnení napadnutého rozsudku objasnil podmienky uznania výdavkov ako daňových v zmysle zákona o dani z príjmov a aplikujúc uvedené na prejednávanej vec skonštatoval, že správca dane nie je povinný dokazovať existenciu daňového výdavku, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho skutočné vynaloženie. Formuloval záver, že postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybni tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvráti, pretože iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre uplatnenie daňového výdavku v zmysle zákona o dani z príjmov.

7. Správny súd konštatoval nespornú existenciu zásadných a dôvodných pochybností o tom, či daňové výdavky uplatnené žalobcom mali reálny základ, vychádzajúc pritom najmä z dokazovaním zistených dôvodov nekontaktnosti, resp. nedostatočnej vedomosti vypočutých svedkov o ekonomickej činnosti subjektov, ktoré mali dodať žalobcovi smrekovú guľatinu, ako aj spôsobu ich podnikania. Správny súd v danej súvislosti podotkol, že správca dane v súlade s ustanovením § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku umožnil daňovému subjektu predložiť dôkazy o tom, že k dodaniu smrekovej guľatiny zo strany obchodných partnerov došlo, na čo tento reagoval odkazom na predložené faktúry, objednávky a pokladničné doklady. Daňové orgány preto podľa správneho súdu náležite konštatovali, že dôkazné bremeno sa presunulo na žalobcu. Správny súd pritom v odôvodnení napadnutého rozsudku zdôraznil,

že existencia faktúr s označením dodávaného tovaru a ich zaúčtovanie nie je jediným dôkazom reálneho uskutočnenia deklarovaných obchodov.

8. Nad rámec už uvedeného správny súd podotkol, že pokiaľ žalobca deklaroval nákup smrekovej guľatiny, išlo o obchody, ktoré sú regulované osobitnými predpismi (vyhláška Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 232/2006 Z. z. o vyznačovaní ťažby dreva, označovaní vyťaženého dreva a dokladoch o pôvode dreva). V prípade žalobcu ide podľa správneho súdu o osobu deklarujúcu množstvo nákupov dreva od rôznych spoločností, preto je namieste očakávať primeranú dávku opatrnosti z hľadiska uchovania potrebnej evidencie či produkovania dôkazov o tom, že sporné výdavky na nákup smrekovej guľatiny boli skutočne vynaložené. Správny súd sa zhodol so žalovaným v konštatovaní, že aj napriek výzve správcu dane ostal žalobca vo fáze dokazovania úplne pasívny. Z uvedeného teda podľa správneho súdu vyplýva, že požiadavka na predloženie dôkazov smerujúca voči žalobcovi nemala abstraktnú, nesplniteľnú povahu, ale vyplývala z reálneho skutkového stavu. Zároveň za smerodajné považoval, že v priebehu daňovej kontroly sa správca dane oboznámil s výsledkami kontrol dane z pridanej hodnoty a podotkol, že nepreukázanie uskutočnenia zdaniteľných plnení bolo predmetom viacerých konaní na správnom súde, v ktorých žalobca nebol úspešný.

9. Pokiaľ žalobca tvrdil, že správca dane mal podľa pokladničných dokladov zistiť, kto ich vystavil, k tomu správny súd uviedol, že takéto dokazovanie by nemohlo potvrdiť zrealizovanie konkrétneho obchodu. K svedkovi E. poznamenal, že tento nemal žiadnu vedomosť o ekonomickej činnosti spoločnosti, kde bol konateľom, hoci v súvislosti s jeho výpoveďou žalovaný nesprávne uviedol, že svedok mal svoje tvrdenie o zrealizovaní obchodu preukázať. Správny súd uznal, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v časti požiadavky na predloženie dôkazov zo strany dodávateľov či svedkov bolo nesprávne, avšak akcentoval, že podstata argumentov správcu dane a žalovaného jasne smerovala k zásadnému spochybneniu reálnosti deklarovaných obchodov, pričom uvedené pochybnosti boli podporené dôkazmi. K výpovedi bývalej konateľky spoločnosti BKB holding, s. r. o. uviedol, že táto nemala pre rozhodnutie správcu dane žiaden zásadný význam, naopak skôr vyznela v neprospech žalobcu, keď svedkyňa fakticky potvrdzovala postavenie tzv. bieleho koňa.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

A/

10. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ (právo na spravodlivý súdny proces) a písm. g/ (nesprávne právne posúdenie) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmeniť tak, že kasačný súd rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

11. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- sťažovateľ namieta nejednoznačnosť vymedzenia charakteru pochybností vo vzťahu k deklarovaným obchodom (nemožnosť preverenia dodania tovaru vs. spochybnenie reálnosti deklarovaných obchodov), pričom nemá v tejto súvislosti za zrejmé, aký skutkový stav bol zistený správcou dane,
- pochybnosti správcu dane, či výdavky boli preukázateľne vynaložené, teda či vôbec vznikli, by boli plne oprávnené len za situácie, ak by tovar medzi žalobcom a dodávateľmi ani neexistoval. Sťažovateľ však vidí účelovú manipuláciu s kontrolnými zisteniami v konštatácii správneho súdu, že argumenty daňových orgánov smerovali k zásadnému spochybneniu reálnosti deklarovaných zdaniteľných obchodov. Žalobná námietka sťažovateľa, že zistenia správcu dane a žalovaného nevychádzali zo stavu zisteného v daňovom konaní, jednoznačne vykazovala relevanciu,
- ak správny súd podmienku preukázateľnosti výdavku podmieňuje faktúrou od konkrétneho dodávateľa (teda že faktúra má preukazný charakter len vo vzťahu ku konkrétnemu dodávateľovi), tak koná v rozpore s nálezom Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18.09.2008, ktorý za základný zákonný predpoklad uznania daňového výdavku považuje účel jeho vynaloženia. Preukázateľnosť výdavku sa preto vzťahuje k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov, nie k iným skutočnostiam, a teda ani k osobe dodávateľa,
- poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6Sžf/34/2015 z 22.02.2017, v zmysle ktorého len spochybnenie subjektu dodávateľa pri režime dane z príjmov samo osebe nepostačuje ako dôvod neuznania deklarovaného výdavku,
- z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je zrejmé, ktoré dôkazy boli smerodajné pri konštatácii, že u deklarovaných obchodov absentoval reálny základ. Skutkové zistenie, že u dodávateľov nebolo možné

preveriť dodanie tovaru a to, či doklady boli zaúčtované a či daň bola odvedená, nie je možné považovať za dôkaz o neuskutočnení obchodov,

- odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 so závermi týkajúcimi sa nemožnosti pričítania pochybností vo vzťahu k účtovníctvu dodávateľov na ľarchu daňových subjektov (v pozícii odberateľov) a zdôrazňuje jeho aplikovateľnosť na prejednávajúcu vec, keď u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodov na strane dodávateľa, na ktoré sťažovateľ nemal a nemohol mať vplyv,
- medzi dodaním tovaru a účtovnými prípadmi existuje vecná, časová a finančná súvislosť, čo predstavuje dôkaz vysokej hodnoty závažnosti nielen o tom, že tovar reálne existoval, ale aj o tom, že tovar dodali dodávatelia uvedení na faktúrach. Nebol dôvod pochybovať o hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj napriek tomu, že u dodávateľov sa nepodarilo daňové doklady zabezpečiť,
- ak daňové orgány spochybnili ekonomickú činnosť dodávateľov najmä na základe toho, že nepodávali daňové priznania k dani z príjmov a ani k dani z pridanej hodnoty, že neboli priznané a zdanené žiadne výnosy z deklarovaných obchodov, tak sťažovateľ má za to, že tieto zistenia nevyklúčujú reálnu ekonomickú činnosť dodávateľov,
- správny súd neuviedol, na základe čoho dospel k záveru, že preverenie vystaviteľov pokladničných blokov o úhrade sporných faktúr by nemohlo potvrdiť zrealizovanie konkrétneho obchodu. Je otázne, ako by mohol správca dane registrovať pokladne na subjekty, ktoré podľa daňových orgánov a správneho súdu reálnu ekonomickú činnosť nevykonávali,
- správny súd zhodnotil výpoveď svedka O.. E., ktorý potvrdil vystavenie faktúr a dodanie smrekovej guľatiny rovnako, ako keby dotknutý svedok poprel akúkoľvek obchodnú spoluprácu so sťažovateľom. Jeho výpoveď pritom korelovala s výpoveďou p. Z. a jeho dcéry O.. T., ako aj s dokladmi predloženými sťažovateľom,
- správny súd sa nevysporiadal so žalobnou námietkou, že ak tovar nedodali dodávatelia uvedení na faktúrach, potom ten istý tovar v rovnakých objemoch a v rovnakých termínoch dodal iný dodávateľ, ktorý za tovar nevyhotovil faktúry a nepožadoval ani platbu, čo popiera pravidlá formálnej a právnej logiky,
- ak správca dane zistil, že niektorý článok dodávateľského reťazca nespĺnil svoje daňové povinnosti, bol povinný preukázať a dostatočne odôvodniť, aké postavenie v tejto súvislosti mal daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane, a teda či vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnenia zaťaženého daňovým podvodom, k čomu v danom prípade nedošlo.

B/

12. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 26. júna 2024 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP.

14. 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.

15. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže len k preukázaniu týchto podmienok a k ich nespĺneniu majú smerovať aj prípadné správcovi dane zistené pochybnosti. Všetky uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky pre uplatnenie daňového výdavku preto buď objektívne sú, alebo nie sú dané.

16. Krajský súd aj žalovaný poukázali na nenaplnenie zákonnej podmienky preukázateľnosti zaúčtovaných daňových výdavkov na platbách za prijatý tovar, pričom správca dane mal pochybnosti o tom, že žalobca tovar nadobudol od deklarovaných dodávateľov, zatiaľ čo žalovaný i krajský súd mali za nepreukázané samotné dodanie tovaru. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia daňových výdavkov je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a prípadne aj inými dôkazmi) skutočné vynaloženie daňových výdavkov, pričom nestačí len realizácia platby. Daňové

doklady musia jednoznačne preukazovať reálne prijatie plnenia uvedeného v daňovom doklade, a to v rámci dojednaných dodávok jednotlivými dodávateľmi. Zároveň musí žalobca preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovar alebo služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím jeho príjmov (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/45/2015 zo dňa 26. januára 2017, sp. zn. 5Sžf/60/2015 zo dňa 28. februára 2017).

17. „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 spochybní 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.“ (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Dôvodom na prenos dôkazného bremena na daňový subjekt však nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť objektívne podložená a dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (tu pre uznanie uplatneného výdavku ako daňového) (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Až kvalifikovaným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery náležite osvedčiť a vecne zdôvodniť, prečo považuje plnenia za fiktívne (por. napr. rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS/627/2022 z 27. apríla 2023).

18. K predchádzajúcej judikatúre (I. ÚS 259/2022, IV. ÚS 601/2022) Ústavný súd SR v označenom rozhodnutí doplnil, že preukázateľné spochybnenie tvrdení daňového subjektu môže spočívať aj v tom, že dôkazy produkované daňovým subjektom (resp. dôkazy, ktoré majú byť v prospech skutkovej verzie daňového subjektu) sú natoľko vnútorné rozporné a protichodné (dôkazná inkonzistencia), že ako celok neposkytujú spoľahlivý a presvedčivý obraz o skutkovom dejí, z ktorého vyvodzuje daňový subjekt svoje nároky. V takom prípade postačuje, aby správca dane tieto rozpory kvalifikovaným spôsobom identifikoval a zdôvodnil a vytvoril daňovému subjektu procesný priestor na pôdoryse Daňového poriadku, aby sa k týmto rozporom mohol vyjadriť, resp. ich odstrániť. Rozpory, na ktoré poukazuje správca dane, však musia byť relevantné, t. j. musia spochybňovať rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa samotnej podstaty zdaniteľného plnenia v priamom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu daňového subjektu, pričom nestačia iba rozpory v nepodstatných detailoch.

19. V zmysle § 24 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje svoje tvrdenia predovšetkým účtovnými dokladmi a inými povinnými záznamami. Správca dane môže vyjadriť pochybnosti ohľadne vierohodnosti, preukázateľnosti, správnosti či úplnosti účtovných dokladov a iných povinných záznamov daňového subjektu, ako však bolo už uvedené, správcu dane tu zaťažuje dôkazná povinnosť vo vzťahu k skutočnostiam, o ktoré svoje pochybnosti opiera. Nie je povinnosťou správcu dane preukázať, že údaje zaznamenané v účtovných dokladoch daňového subjektu sú v rozpore so skutočnosťou, ale musí rozumne doložiť dôvody, ktoré robia predložené účtovné doklady nevierohodnými, neúplnými, nepreukázanými či nesprávnymi. Pokiaľ správca dane unesie v uvedenom rozsahu svoju dôkaznú povinnosť, je opäť na daňovom subjekte, aby preukázal pravdivosť, vierohodnosť a správnosť svojich účtovných dokladov vo vzťahu k spochybneným tvrdeniam. Daňový subjekt tieto skutočnosti preukazuje spravidla inými dôkaznými prostriedkami než už predloženými účtovnými dokladmi (porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs/37/2011 zo dňa 14.07.2011, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

20. Kasačný súd ďalej poukazuje aj na ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej daňový subjekt, ktorý o výdavku účtuje v účtovníctve a následne ho zahrnie aj do daňového priznania, je povinný v prípade dôvodných pochybností správcu dane preukázať, že ho skutočne vynaložil (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/32/2014 zo dňa 19.11.2015, sp. zn. 2Sžf/74/2016 zo dňa 22.11.2018, sp. zn. 8Sžf/20/2016 zo dňa 12.07.2018 a sp. zn. 6Sžf/34/2015 zo dňa 22.02.2017). Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré

zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/119/2013 zo dňa 06.05.2014).

21. Aplikujúc uvedené všeobecné východiská na prípad sťažovateľa kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia uvádza, že daňové orgány preukázateľne nezistili a nepomenovali skutočnosti, ktoré by zakladali dôvodné pochybnosti o skutočnom dodaní deklarovaného tovaru sťažovateľovi.

22. Kasačný súd konštatuje, že nekontaktnosť nástupníckych spoločností pôvodných dodávateľov (PEGA Trenčín s. r. o., TRIPOSTAV, s. r. o., RCA Tech s. r. o. a BKB holding s. r. o.) v čase daňovej kontroly, ktorá prebiehala cca 4 roky po uskutočnení predmetných zdaniteľných plnení, nie je dostatočným spochybnením podmienky preukázateľnosti, resp. skutočného vynaloženia daňového výdavku (nákup smrekovej guľatiny) sťažovateľom. Tu treba poukázať na to, že daňový subjekt nie je objektívne schopný pri uskutočnení obchodu, z ktorého si uplatňuje daňový výdavok, predvídať a ovplyvniť budúce podnikateľské správanie svojho dodávateľa ani rozhodnutia jeho spoločníka týkajúce sa zániku spoločnosti. Preto by len z dôvodu zániku spoločnosti dodávateľa či v dôsledku neskoršieho neplnenia jeho daňových povinností alebo nedostatku spolupráce so správcom dane v čase daňovej kontroly nemal daňový subjekt v súvislosti s preukazovaním výdavku utpieť ujmu. V súvislosti s nekontaktnosťou deklarovaného dodávateľa kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021, cit: „Senát kasačného súdu dospel k totožnému záveru, že konštatovanie finančných orgánov o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúce z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov.“ Kasačný súd preto prisvedčuje námietke sťažovateľa, že správca dane sformuloval pochybnosti o uskutočnení obchodov, z ktorých si sťažovateľ uplatňoval daňové výdavky pri dani z príjmov, predovšetkým zo skutočností a dôvodov, ktoré stáli na strane dodávateľov, nie na strane sťažovateľa.

23. Kasačný súd ďalej podotýka, že ani z časových súvislostí a údajov o podávaní daňových priznaní jednotlivými dodávateľmi v rozhodnom období alebo v obdobiach pred či po zdaňovacom období roku 2015 nevyplývajú také údaje, ktoré by spoľahlivo potvrdzovali pochybnosti správcu dane o reálnom vykonávaní ekonomickej činnosti zo strany dodávateľov.

24. Sťažovateľ sa pri preukazovaní sporných daňových výdavkov opieral o objednávky potvrdené sťažovateľom aj dotknutými dodávateľmi, faktúry s podrobným položkovým opisom druhu a ceny tovaru, hotovostné pokladničné bloky z registračnej pokladnice, bankové výpisy, nadväzná odberateľské faktúry, účtovný denník a záznamy o prevádzke motorových vozidiel preukazujúcich vykonávanie spracovateľských činností s tovarom, ako aj jeho prevoz z miesta dodania na miesto spracovania v prevádzke daňového subjektu, jeho následnú kontrolu a preváženie. Správca dane sťažovateľom označené doklady v rámci rozhodnutia ani nevyhodnotil; a to napriek skutočnosti, že išlo o relevantné podklady vyznievajúce v prospech tvrdení sťažovateľa. Kasačný súd tak dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že nebol objektívne podložený dôvod pochybovať o hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj napriek tomu, že u dodávateľov sa počas daňovej kontroly nepodarilo zodpovedajúce daňové doklady zabezpečiť.

25. Kasačný súd je toho názoru, že na rozdiel od právneho režimu preukazovania hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pri preukazovaní vynaloženia daňového výdavku pri dani z príjmov sa kladie dôraz najmä na jeho účel a súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov daňovníka (samozrejme pri splnení ostatných kvalifikačných podmienok). Kasačný súd sa stotožňuje s tvrdením sťažovateľa, že iba spochybnenie identity dodávateľa a jeho statusu nie je pre účely právneho režimu dane z príjmov rozhodujúce a samo osebe nie je dôvodom pre neuznanie deklarovaného výdavku (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015). Túto skutočnosť však zároveň nie je možné vykladať izolovane (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/22/2020 z 2. februára 2022).

26. Pre uznanie daňového výdavku z hľadiska podmienky preukázateľnosti jeho vynaloženia je podstatné, aby daňový subjekt preukázal, že určitý tovar alebo služba boli ním nadobudnuté v rámci obchodných vzťahov, v určitom množstve a cene. Kasačný súd má za to, že v predmetnom prípade bolo na základe sťažovateľom predložených účtovných dokladov identifikovateľné, v akom množstve a v akej sume nakúpil smrekovú guľatinu od všetkých deklarovaných dodávateľov a bolo tiež doložené, že kúpna cena bola uhradená (či už v hotovosti, alebo bankovým prevodom). Rovnako bol v dokladoch zaznamenaný pohyb tovaru z miesta odberu (Oravskej Jasenice) do prevádzkarne sťažovateľa v Krásnej Hôrke, ako aj nadväzujúce úkony (meranie, váženie dreva). Spochybnenie týchto zdokumentovaných

skutočností nemožnosťou preverenia dokladov u dodávateľov, resp. ich právnych nástupcov pre prenos dôkazného bremena o skutočnom vynaložení daňového výdavku a jeho výške na sťažovateľa nestačí.

27. Kasačný súd v súvislosti so sťažnostnou námietkou o potenciálnej nutnosti skúmania podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci pri zistení správcu dane o neplnení si daňovej povinnosti niektorým zo subjektov v reťazci 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. Kasačný súd preto vec neposudzoval v kontexte uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, ktoré tvorilo podstatnú argumentačnú časť pre posúdenie vecí sťažovateľa pri nárokoch na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, v ktorých kasačný súd preskúmané rozhodnutia vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/46/2022 zo dňa 24.08.2023, rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/122/2022 zo dňa 31.07.2023, rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/98/2022 zo dňa 24.08.2023). Zároveň z tohto dôvodu kasačný súd nevyhodnotil ako nesprávne právne posúdenie, ak správca dane nequalifikoval vec ako daňový podvod, keď tomuto sa primárne venuje judikatúra Súdneho dvora Európskej únie pri dani z pridanej hodnoty.

28. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu, ktorý rozhodnutia daňových orgánov považoval za vecne správne a súladné so zákonom, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

29. Konajúci senát kasačného súdu si je v zmysle § 464 ods. 1 SSP vedomý rozsudku senátu 4S kasačného súdu vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 4Sfk/93/2022 zo dňa 20.09.2023, týkajúcej sa daňovej kontroly vo vzťahu k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2017, kedy kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti. Tam prejednávaná vec sa síce týkala dodania druhovo rovnakého tovaru (smrekovej guľatiny), avšak iných deklarovaných dodávateľov tejto komodity (spoločností MESAX s.r.o. a PPKM, s.r.o.), ako aj iného zdaňovacieho obdobia (rok 2017) z odlišnej daňovej kontroly (t. j. nie je tu prítomná totožnosť protokolu z daňovej kontroly). Nie je teda na mieste hovoriť o odlišnom rozhodnutí kasačného súdu v skutkovo rovnakej veci.

30. V ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov v intenciách predostretých záverov kasačného súdu opätovne prehodnotiť výšku dane z príjmov u sťažovateľa za dotknuté zdaňovacie obdobie vo vzťahu k jednotlivým sporným daňovým výdavkom dodávateľov PEGA Trenčín s. r. o., TRIPOSTAV, s. r. o., RCA Tech s. r. o. a BKB holding s. r. o. V prípade, že o naplnení podmienky preukázateľnosti vynaloženia týchto výdavkov existujú kvalifikované pochybnosti, bude potrebné umožniť sťažovateľovi sa k týmto vyjadriť, prípadne zistené pochybnosti odstrániť. Zároveň je nutné ustáliť, či potenciálne formulované pochybnosti majú smerovať k spochybneniu identity skutočných dodávateľov tovarov alebo reálnosti deklarovaných obchodov, čo z napadnutého rozhodnutia nebolo bezpečne identifikovateľné. Pokiaľ ide o dodávateľa BKB holding s.r.o., vo vzťahu k opätovnému posúdeniu naplnenia podmienok uznania daňového výdavku bude potrebné vysporiadať sa s obsahom výpovede bývalej konateľky spoločnosti (resp. konateľky v rozhodnom zdaňovacom období), ktorá sťažovateľa nepoznala ani s ním nekomunikovala, faktúry nevystavovala, nevedela, čo bolo predmetom fakturácie, len chodila vyberať peniaze z bankového účtu za odmenu 50 eur.

31. Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, náležite odôvodnené úvahami správneho orgánu, ktoré ho viedli k jeho vydaniu. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

32. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu 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).

33. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Na rozdiel od právneho režimu preukazovania hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pri preukazovaní vynaloženia daňového výdavku pri dani z príjmov sa kladie dôraz najmä na jeho účel a súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov daňovníka

(samozrejme pri splnení ostatných kvalifikačných podmienok). Iba spochybnenie identity dodávateľa a jeho statusu nie je pre účely právneho režimu dane z príjmov rozhodujúce a samo osebe nie je dôvodom pre neuznanie deklarovaného výdavku.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.