

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/16/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6020200072  
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 12. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6020200072.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SAJTRANS s.r.o., so sídlom A. Škarvana 7, 971 01 Prievidza, IČO: 47 744 847, právne zastúpený: Ulianko & partners, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 37, 960 01 Zvolen, IČO: 36 856 517, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102875717/2019 zo dňa 13.12.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/48/2020 - 116 zo dňa 21.04.2021, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/48/2020 - 116 zo dňa 21.04.2021 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102875717/2019 zo dňa 13.12.2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

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

### o d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly vydal rozhodnutie č. 101531256/2019 zo dňa 24.06.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 41.678,42 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015 a určil rozdiel v sume kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou, ktorý možno započítať v nasledujúcich obdobiach 2.880,- eur a rozdiel v sume daňovej straty 26.488,35 eur.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102875717/2019 zo dňa 13.12.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

3. Daňové orgány žalobcovi neuznali uplatnené daňové výdavky, a to:

- daňové výdavky na pohonné látky predstavujúce nadspotrebu 11 073 litrov, čo pri kúpnej cene 0,984 eur/liter predstavuje 10.895,83 eur,
- daňové výdavky za kuriérské služby od dodávateľa YAKUZA, s.r.o. v sume 4.800,- eur,
- daňové výdavky za služby spočívajúce v triedení zásielok a upratovacie služby od dodávateľa Patrik Sajter - Patris v sume 212.303,50 eur,

- daňové výdavky na základe výdavkových pokladničných dokladov v celkovej sume 1.027,30 eur.

4. Neuznanie uplatnených daňových výdavkov odôvodnili daňové orgány tým, že tieto nie sú výdavkami na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Konštatovali, že deklarované plnenia neboli dodané dodávateľmi uvedenými na faktúrach, čím žalobca porušil ustanovenia § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“), podľa ktorých za daňové výdavky nemožno považovať také výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Daňové orgány zdôraznili, že je to práve daňový subjekt - žalobca, ktorý musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako deklaruje uplatnenými faktúrami. Tiež uviedli, že aj keď je možné v predmetnej veci usúdiť, že nejaké práce vykonané boli, z predložených dokladov a zistení nie je možné vyvodiť záver, že tieto práce vykonali dodávateľa, resp. subdodávateľa uvedení na sporných faktúrach.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane), vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

6. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/48/2020 - 116 zo dňa 21.04.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) a náhradu trov konania žalovanému nepriznal.

7. Krajský súd úvodom odôvodnenia rozsudku podotkol, že podmienky uvedené v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov sú hmotnoprávnej povahy a nárok na uznanie uplatnených daňových výdavkov sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Pokiaľ si daňovník uplatňuje nárok na uznanie uplatnených výdavkov na základe dodávateľskej faktúry, ktoré vynaložil na úhradu tovarov a služieb, musí byť schopný preukázať nielen vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov, ale tiež to, že tento tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou (dodávateľom) uvedenou na faktúre. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby boli na základe týchto dokladov uznané daňové výdavky, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia.

8. Krajský súd tiež poukázal na skutočnosť, že žalobné námietky smerovali len k zdaniteľným obchodom od dodávateľov YAKUZA, s.r.o. a Patrik Sajter - Patris. K neuznanej nadspotrebe pohonných látok žalobca uviedol len to, že nesúhlasí so záverom správcu dane a žalovaného, že v posudzovanom prípade nedošlo k presnému zisteniu, resp. k vyvráteniu pochybností o presnom počte najazdených kilometrov a presnej evidencii spotreby pohonných hmôt. K neuznaniu výdavkov na základe výdavkových pokladničných dokladov v sume 1.027,30 eur sa žalobca v správnej žalobe nevyjadril vôbec.

9. Záver správcu dane a žalovaného, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, že sporné plnenia boli žalobcovi dodané dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach, označil krajský súd za správny. Pochybnosti o reálnosti deklarovaných obchodov od dodávateľov YAKUZA, s.r.o. a Patrik Sajter - Patris sú aj podľa krajského súdu jednoznačne opodstatnené, z dôvodu, že:

- Spoločnosť YAKUZA, s.r.o. je nedôveryhodným subjektom, je nekontaktná, so správcom dane nespolupracuje a na adrese jej sídla sa nachádza obytný dom, na ktorom nie je žiadne označenie spoločnosti. Miloša Kucharíka, jej bývalého konateľa, sa nepodarilo predviesť. Spoločnosť YAKUZA, s.r.o. sa zlúčila so spoločnosťou Mergers and Acquisitions s.r.o., ktorej konateľ Michal Smolík na výzvy správcu dane nereaguje. Žiaden vo veci vypočutý svedok nepotvrdil spoluprácu žalobcu a YAKUZA, s.r.o.;

- Patrik Sajter - Patris a ani jeho subdodávateľa BAXLEY s.r.o. a Belluno s.r.o. nemali žiadne personálne a materiálne vybavenie na dodanie deklarovaných služieb. Menovaní subdodávateľa sú nedôveryhodnými subjektmi, spoločnosť BAXLEY s.r.o. má sídlo na adrese, kde sa nachádza polyfunkčný objekt, na ktorom nebolo žiadne označenie spoločnosti, so správcom dane nekomunikuje, je nekontaktná, v roku 2015 žiadnych zamestnancov nemala a nevlastnila žiaden dlhodobý majetok

ani motorové vozidlá. Spoločnosť RALEN J.V. s.r.o. (predtým Belluno s.r.o.) sa zlúčila so spoločnosťou Slavstav Paľa s.r.o., ktorá je nekontaktná, so správcom dane nespolupracuje, nemala nikdy zamestnancov ani nepoužívala na podnikanie žiadne motorové vozidlá. Dodanie služieb, ktoré mali pre žalobcu reálne vykonať subdodávateľa BAXLEY s.r.o. a Belluno s.r.o. nepotvrdil žiaden vo veci vypočutý svedok a ani konateľka žalobcu a ani Patrik Sajter nevedeli uviesť bližšie podrobnosti o sporných zdanieľných plneniach. Konateľka žalobcu dokonca ani spoločnosti BAXLEY s.r.o. a Belluno s.r.o. a ani jej konateľov nepozná. Bez významu nie je ani skutočnosť, že v rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, predmetom ktorého bola daň z príjmu fyzickej osoby Patrik Sajter - Patris za zdaňovacie obdobie roku 2015 správca dane vylúčil Patrikovi Sajterovi deklarované dodanie služieb (doručovanie, triedenie a upratovanie) od spoločností BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. (predtým Belluno s.r.o.), ktoré následne Patrik Sajter preúčtoval žalobcovi a Patrik Sajter sa voči tomuto rozhodnutiu neodvolal.

10. V nadväznosti na uvedené krajský súd konštatoval, že pri existencii takýchto pochybností možno ustáľiť, že v posudzovanom prípade išlo o zneužitie objektívneho daňového práva a takýto výkon práva na podnikanie nepožíva právnu ochranu. Žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, a preto nemohol byť nárok na uznanie uplatnených daňových výdavkov za zdaňovacie obdobie roku 2015 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky uvedené v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov pre uplatnenie daňových výdavkov.

11. Ako nedôvodnú vyhodnotil krajský súd aj žalobnú námietku, že správca dane a žalovaný nesprávne vyhodnotili svedecké výpovede svedkov. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že vo veci vypočutí svedkovia potvrdili dodanie kuriérskych služieb dodávateľom YAKUZA s.r.o. Za nedôvodnú označil krajský súd aj námietku, že správca dane mal opakovane predvolať a predviesť svedka I. Y.. Ako vyplýva z administratívneho spisu, správca dane predvolával I. Y. na výsluch, dokonca sa ho snažil i predviesť, avšak neúspešne. V tomto smere správcovi dane nemožno nič vyčítať.

12. Žalobca taktiež namietal postup správcu dane, ktorý nevypočul odberateľov, pre ktorých YAKUZA s.r.o. vykonávala kuriérské služby. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že uvedené by nepreukazovalo, že sporné kuriérské služby žalobcovi dodala spoločnosť YAKUZA s.r.o., a preto túto žalobnú námietku správny súd zamietol ako nedôvodnú.

13. K námietke žalobcu, že svedok N. W. potvrdil reálne dodanie upratovacích a triediacich prác krajský súd uviedol, že ide len o formálne potvrdenie. Svedok nedoložil svoje tvrdenie žiadnymi dokladmi, nevedel uviesť konkrétne služby a nevedel ani to, kto konkrétne služby vykonával, pri vykonávaní prác pre odberateľa Patrik Sajter - Patris osobne nebol a vykonanie prác nekontroloval. Krajský súd nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu, že vykonanie triediacich a upratovacích prác potvrdili i svedkovia N. Y. a I. I.. Títo svedkovia zhodne uviedli len to, že poznajú Patrika Sajtera, spoločnosti BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. (predtým Belluno s.r.o.) však nepoznajú, pričom I. I. nevedel uviesť, kto vykonával triedenie balíkov a upratovať nevidel nikoho a N. Y. uviedol, že na prevádzke v Bánovciach nad Bebravou videl partiu chlapov, ktorá triedila zásielky, ale ich mená si nepamätá. Z takýchto neurčitých výpovedí nemožno podľa krajského súdu prijať záver, že predmetné triediace a upratovacie služby vykonali práve subdodávateľa BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. (predtým Belluno s.r.o.).

14. K žalobnej námietke, že žalobca nemá povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov, prípadne ďalších subjektov zapojených v predmetných preverovaných transakciách a že za ich nedostatky nemôže zodpovedať, správny súd zdôraznil, že poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti. V posudzovanom prípade bolo jednoznačne preukázané, že dodávateľa a subdodávateľa žalobcu sú spoločnosťami nedôveryhodnými, nekontaktnými, bez personálneho a materiálneho vybavenia ako i bez funkčného konateľa. Za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne s takýmito subjektmi obchodovať, musí si byť vedomý toho, že pre preukázanie reálnosti dodávok od takýchto spoločností bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia. Takéto dôkazy však žalobca nepredložil.

III.

Konanie pred kasačným súdom

15. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP) a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd rozsudok krajského soudu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie alebo aby rozsudok krajského soudu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v prvom rade namietal, že v napadnutom rozsudku absentuje vlastné vysporiadanie sa s podstatnými žalobnými námietkami, v dôsledku čoho trpí napadnutý rozsudok deficitom nepreskúmateľnosti.

17. Vo vzťahu k právnemu posúdeniu sťažovateľ akcentoval, že závery krajského soudu a žalovaného, že sťažovateľ dostatočne nepreukázal dodanie služieb deklaroványmi dodávateľmi, nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní. Nie je zrejmé, prečo sťažovateľom predložené dôkazy považoval krajský súd za dôkazy, ktoré nepreukázali dostatočným spôsobom dodanie predmetných služieb.

18. K neuznaniu daňových výdavkov za kuriérske služby od YAKUZA, s.r.o. uviedol sťažovateľ nasledovné kasačné body:

- Okrem faktúr a zmluvy, čestných prehlásení kuriérov a výpisov úhrad z banky v prospech spoločnosti YAKUZA, s.r.o. vykonal správca dane aj výsluch svedkov - kuriérov M.. W., J.. Y., I.. D., N.. Y. a I.. I.;
- Svedok I.. D. potvrdil, že spoločnosť YAKUZA, s.r.o. pozná, že táto patrí I. Y., pričom tento mal vykonávať kuriérsku činnosť cez spoločnosť YAKUZA, s.r.o. Vykonávanie kuriérskej činnosti potvrdil aj svedok N.. Y. a I.. I.. Skutočnosť, že svedkovia nevedeli, či I.. Y. vykonával kuriérsku činnosť na živnosť alebo prostredníctvom spoločnosti YAKUZA, s.r.o., nie je podstatná (z titulu svojho pracovného zaradenia o tom nemuseli mať svedkovia vedomosť a nemuseli sa dostať k obchodným dokumentom týkajúcim sa vzťahu medzi sťažovateľom a YAKUZA, s.r.o.). Podstatné je, že svedkovia potvrdili, že fyzicky boli kuriérske služby vykonávané;
- Dispečer I.. D. a kuriéri N.. Y. a I.. I. potvrdili, že s I. Y. prichádzali denne do kontaktu, nakoľko tento vykonával kuriérsku činnosť pre sťažovateľa. Podľa sťažovateľa je neakceptovateľné, aby uvedené svedecké výpovede boli vyhodnotené ako nedostatočné. Navyše I.. Y. vykonával v období január - august 2015 aj dobierkové vklady v prospech účtu Slovak Parcel Service, s.r.o. (odberateľ sťažovateľa - pozn. kasačného soudu);
- Zásielku obsahujúcu predvolanie na výsluch svedka si Miloš Kucharík, konateľ YAKUZA, s.r.o. prevzal. Tento svedok teda bol kontaktný a dosiahnuteľný, správca dane sa však po neúspešnom predvedení svedka colným úradom o ďalšie predvedenie nepokúsil. Nemožno sa stotožniť s názorom, že správca dane využil všetky zákonné možnosti, aby svedka vypočul a ide o porušenie vyhľadávacej zásady zo strany správcu dane;
- Sťažovateľ preukázal existenciu zmluvy medzi ním a YAKUZA, s.r.o. a faktické dodanie služieb, čím svoje dôkazné bremeno splnil. Pochybnosti daňových orgánov sú nenáležité a tieto si nekriticky osvojil aj krajský súd;
- Sťažovateľ v priebehu konania pred správcou dane predložil aj zoznam najväčších odberateľov, pre ktorých YAKUZA, s.r.o. doručovala zásielky. Výsluchom zástupcov týchto odberateľov je možné bezpochyby preukázať obchodnú spoluprácu medzi sťažovateľom a YAKUZA, s.r.o. Sťažovateľ nesúhlasil s tým, že výsluch týchto osôb by do konania nepriniesol nové skutočnosti.

19. K neuznaniu daňových výdavkov za kuriérske služby od Patrik Sajter - Patris uviedol sťažovateľ nasledovné kasačné body:

- Krajský súd sa nesprávne stotožnil so závermi daňových orgánov o nepreukázaní zdaniteľných obchodov;
- Vypočutí svedkovia (C.. W. a I.. D.) potvrdili, že upratovacie a triediace práce boli skutočne vykonané. C.. W. potvrdil, že evidenciu dochádzky osôb vykonávajúcich tieto práce odovzdal p. W.. S existenciou rozporov medzi výpoveďami sa nemožno stotožniť, nakoľko svedok D. potvrdil vykonávanie triedenia pomocou skenov a svedok W. povedal, že nevie, či sa pracovalo so skenmi, avšak pracovníci vykonávajúci služby používajú termín čítačka čiarových kódov;
- Z výpovedí svedka I.. D. a kuriérov N.. Y. a I.. I. vyplýva, že títo boli v každodennom kontakte s osobami pracujúcimi pre BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. a vykonávajúcimi triediace a upratovacie služby. Od

svedkov nemožno vzhľadom na ich pracovné zaradenie očakávať, že budú mať vedomosť, pre aký subjekt tieto osoby pracovali;

- Správcovi dane boli predložené kamerové záznamy, resp. fotodokumentácia, čestné vyhlásenia kuriérov, zoznam zamestnancov a dohody o vykonaní prác, podľa ktorých subdodávateľ zamestnával osoby realizujúce predmetné služby, ktoré dostatočne preukazujú vykonanie sporných služieb. Tvrdenie daňových orgánov, že podľa fotodokumentácie nedochádzalo k znečisťovaniu priestorov, ktoré by odôvodňovalo ich upratovanie, označil sťažovateľ za nepodložené;

- Záver krajského súdu a žalovaného, že z predložených dôkazov nie je možné vyvodiť, že práce vykonávali dodávateľia, resp. subdodávateľia uvedení na faktúrach, je podľa sťažovateľa nesprávny.

20. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ argumentoval, že daňové orgány aplikovali jeho dôkazné bremeno príliš extenzívne. Prízvukoval, že nenesie zodpovednosť za neplnenie povinností iných subjektov, a to s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 a Súdneho dvora EÚ (napr. C-80/11 a C-142/11 Mahageben a Dávid).

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej v napadnutom rozhodnutí ako aj v jeho vyjadrení k žalobe. Napadnutý rozsudok navrhol potvrdiť ako vecne správny.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

22. Prejednávaná vec bola dňa 21.09.2021 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/16/2021.

23. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu 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. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutí orgánov finančnej správy, ktorými bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že uniesol dôkazné bremeno a preukázal oprávnenosť vynaložených daňových výdavkov, a to tak na (i) obstaranie kuriérskych služieb od dodávateľskej spoločnosti YAKUZA, s.r.o. ako aj na (ii) obstaranie služieb spočívajúcich v triedení zásielok a upratovacích služieb od dodávateľa Patrik Sajter - Patris.

25. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

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

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

28. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku: „Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.“

29. Podľa § 2 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.“

30. 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...“

31. Z ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov vyplývajú všeobecné podmienky daňovej uznateľnosti výdavkov. Tieto možno v zmysle rozhodovacej činnosti kasačného súdu zhrnúť tak, že tieto výdavky musia splniť (1) podmienku vecnosti (daňový výdavok musí byť vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov), (2) podmienku preukázateľnosti (daňový subjekt musí vedieť preukázať, že daňový výdavok skutočne vznikol, pričom nestačí len realizácia platby), (3) podmienku zaúčtovania (preukázateľný daňový výdavok musí byť zaúčtovaný) a (4) podmienku rozsahu (daňový výdavok musí byť uplatnený iba vo výške ustanovenej zákonom (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/45/2015 zo dňa 26.01.2017, rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/32/2021 zo dňa 28.04.2023 a sp. zn. 10Sžfk/77/2020 zo dňa 29.11.2022). Len v prípade, ak sú splnené tieto zákonné podmienky, potom sa výdavky uznajú za daňové výdavky (ak zákon neustanovuje inak).

32. Na proces daňovej kontroly, dokazovania, určovania a vyrubovania daňových povinností vrátane dane z príjmov sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - Daňový poriadok, pokiaľ zákon o dani z príjmov neupravuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Všeobecné podmienky daňovej uznateľnosti výdavkov preukazuje daňový subjekt, t. j. sťažovateľ (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/77/2020 zo dňa 29.11.2022). Sťažovateľ ako daňový subjekt má vo všeobecnosti dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v uplatnení určitého výdavku ako výdavku daňového a následne povinnosť preukázať svoje tvrdenie vyjadruje jeho dôkazné bremeno. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie 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 spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcovi 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 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).

33. Pochybnosti správcu dane a následné závery žalovaného v napadnutom rozhodnutí smerovali k tomu, že sťažovateľ nepreukázal, že zaúčtované výdavky skutočne vynaložil, a to na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Finančné orgány nadobudli pochybnosti o preukázateľne

vynaložených výdavkoch za prijaté sporné plnenia od deklarovaných dodávateľov, na základe ktorých si sťažovateľ uplatnil daňové výdavky znižujúce základ dane z príjmov za kontrolované zdaňovacie obdobie.

Ad. a) Daňové výdavky za služby od YAKUZA, s.r.o.

34. Na preukázanie oprávnenosti daňových výdavkov za dodanie kuriérskych služieb od dodávateľa YAKUZA, s.r.o. predložil sťažovateľ vyhotovenú faktúru, zmluvu uzatvorenú medzi ním a spoločnosťou YAKUZA, s.r.o. a doklad o bezhotovostnej úhrade ceny za dodané služby. Uvedené doklady správca dane spochybnil na tom základe, že spoločnosť YAKUZA, s.r.o. sa v roku 2017 zlúčila s inou obchodnou spoločnosťou, ktorá nepredložila správcovi dane požadované účtovné doklady, Miloša Kucharíka, konateľa spoločnosti v dotknutom čase (rok 2015), sa nepodarilo predvolať ani predviesť na výsluch svedka a obchody medzi sťažovateľom a spoločnosťou YAKUZA, s.r.o. sa tak nepodarilo preveriť. Sťažovateľ na odstránenie vzniknutých pochybností správcu dane navrhol vypočuť svedkov - kuriérov, ktorí v relevantnom čase pre sťažovateľa poskytovali kuriérské služby. Svedkovia I. D., N. Y. a I. I. zhodne vypovedali, že I. stretávali na prevádzke sťažovateľa v roku 2015 na dennej báze a potvrdili, že tento pre sťažovateľa vykonával kuriérské služby. Správca dane však uvedené výpovede neakceptoval s tým, že títo svedkovia nevedeli potvrdiť, či tieto služby dodával I. cez spoločnosť YAKUZA, s.r.o. alebo ako samostatný živnostník. Kasačný súd však dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že z titulu pracovnej pozície týchto svedkov im nemusela byť známa skutočnosť, či I. podpísal zmluvu a fakturoval služby sťažovateľovi vo vlastnom mene (ako živnostník) alebo v mene spoločnosti YAKUZA, s.r.o. (ako jej konateľ) a príslušná dokumentácia (zmluva a faktúry prislúchajúce k obchodnému vzťahu medzi sťažovateľom a spoločnosťou YAKUZA, s.r.o.) im nemusela byť ani prístupná. Títo svedkovia svedčili ku skutočnostiam, ktoré vnímali vlastnými zmyslami, a síce že videli, že M. Kucharík v roku 2015 reálne - fyzicky kuriérské služby sťažovateľovi dodával. O materiálnej podstate plnenia, ktoré poskytoval M. Kucharík pre sťažovateľa, svedčí aj ďalší objektívny dôkaz - vyjadrenie spoločnosti Slovak Parcel Service, s.r.o. a ňou predložená príloha k vyjadreniu, ktorá potvrdzuje, že M. Kucharík vykonával v priebehu roku 2015 na jej účet tzv. dobierkové vklady. Sťažovateľ na preukázanie svojho tvrdenia navyše navrhol vykonať aj dôkaz spočívajúci vo výsluchoch odberateľov sťažovateľa, ktorí by mohli potvrdiť reálne dodanie služieb I.. Tento správca dane odmietol s odôvodnením, že sa nimi nepreukáže, či služby dodal I. ako živnostník alebo ich dodala YAKUZA, s.r.o.

35. Kasačný súd považuje za potrebné podotknúť, že spoločnosť s ručením obmedzeným ako jedna z foriem obchodných spoločností je abstraktným právnym konštruktom a navonok nekoná inak ako cez konkrétne fyzické osoby. Aj ekonomickú činnosť vykonáva a služby poskytuje cez konkrétne fyzické osoby (buď cez svojich štatutárnych zástupcov, zamestnancov, ak ich zamestnáva, prípadne cez splnomocnené či poverené osoby). V hospodárskej realite nie sú výnimočné (a Obchodným zákonníkom sú upravené) aj tzv. jedno-osobové spoločnosti s ručením obmedzeným, v ktorých jedna fyzická osoba, ktorá je zároveň jej konateľom a spoločníkom, potom aj reálne vykonáva ekonomickú činnosť, a to v mene a na účet tejto spoločnosti.

36. Kasačný súd má z administratívneho spisu ako aj z výpisu z Obchodného registra SR za preukázané, že M. Kucharík bol v roku 2015 spoločníkom a konateľom spoločnosti YAKUZA, s.r.o. (jedným z dvoch) oprávneným na samostatné konanie v jej mene. Pokiaľ teda bolo v daňovom konaní preukázané, že (i) M. Kucharík kuriérské služby pre sťažovateľa v roku 2015 reálne poskytoval, (ii) M. Kucharík bol v tomto období konateľom spoločnosti YAKUZA, s.r.o., cez ktorého táto spoločnosť navonok konala a (iii) faktúry za dodané služby boli vyhotovené spoločnosťou YAKUZA, s.r.o., obchodná zmluva bola uzavretá medzi sťažovateľom a spoločnosťou YAKUZA, s.r.o. a cena za služby bola uhradená na účet spoločnosti YAKUZA, s.r.o., potom nie je relevantne spochybnený záver, že kuriérské služby dodala sťažovateľovi spoločnosť YAKUZA, s.r.o. Následne ani právny záver daňových orgánov, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a oprávnenosť daňových výdavkov za nákup kuriérskych služieb od YAKUZA, s.r.o. nepreukázal, nemá oporu vo vykonanom dokazovaní.

37. Kasačný súd teda súhlasí s krajským súdom v tom, že formálne doklady pre uplatnenie daňového výdavku musia byť odrazom reálneho plnenia. V uvedenom prípade však mal správca dane okrem formálnych dokladov k dispozícii aj dôkazy odrážajúce skutočné plnenie dodávateľom YAKUZA, s.r.o. (výpovede konkrétnych svedkov potvrdzujúce vykonanie kuriérskych činností, vyjadrenie Slovak Parcel Service, s.r.o.), avšak zistený skutkový stav nesprávne právne vyhodnotil.

Ad. b) Daňové výdavky za služby od Patrik Sajter - Sajtrans

38. Na preukázanie oprávnenosti daňových výdavkov za dodanie služieb triedenia zásielok a upratovacích služieb od dodávateľa Patrik Sajter - Sajtrans predložil sťažovateľ príslušné dodávateľské faktúry a zmluvy. Patrik Sajter - Sajtrans dodanie služieb správcovi dane formálne potvrdil. Rovnako aj konateľ subdodávateľských spoločností BAXLEY s.r.o. a Belluno s.r.o. formálne potvrdil vystavenie faktúr pre Patrik Sajter - Sajtrans.

39. Pochybnosti správcu dane spočívali v tom, že Patrik Sajter - Patris a ani jeho subdodávateľa BAXLEY s.r.o. a Belluno s.r.o. nemali potrebné personálne a materiálne vybavenie. Menovaní subdodávateľa sú nekontaktnými subjektmi, spoločnosť BAXLEY s.r.o. má virtuálne sídlo, v roku 2015 nevlastnila žiaden dlhodobý majetok ani motorové vozidlá. Spoločnosť RALEN J.V. s.r.o. (predtým Belluno s.r.o.) sa zlúčila so spoločnosťou Slavstav Paľa s.r.o., ktorá je nekontaktná. V rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane, predmetom ktorého bola daň z príjmu fyzickej osoby Patrik Sajter - Patris za zdaňovacie obdobie roku 2015 správca dane vylúčil Patrikovi Sajterovi deklarované dodanie služieb od spoločností BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. (predtým Belluno s.r.o.), ktoré následne Patrik Sajter preúčtoval žalobcovi. Nezrovnalosti boli aj v obsahu sporných faktúr, kedy na faktúrach boli uvedené služby doručovania, pričom podľa vyjadrení sťažovateľa malo ísť o služby spočívajúce v triedení zásielok a upratovacie služby. Upratovacie služby pritom neboli uvedené v subdodávateľských faktúrach, ktorými spoločnosti BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. fakturovali služby subjektu Patrik Sajter - Sajtrans. Kasačný súd konštatuje, že uvedené i ďalšie pochybnosti identifikované správcom dane vskutku sú relevantnými pochybnosťami odôvodňujúcimi prenos dôkazného bremena na sťažovateľa.

40. Po prenose dôkazného bremena na sťažovateľa sťažovateľ na vyvrátenie pochybností správcu dane predložil fotodokumentáciu z triedenia zásielok a navrhol vypočutie svedkov, pričom z výsluchu svedkov (C. W., I. D., N. Y. a I. I.) vyplýva, že triedenie zásielok bolo v ranných hodinách vykonávané nejakými ľuďmi aj že priestory prevádzky boli upratané. Uvedenému zodpovedá aj záver správcu dane, ktorý uznal, že nejaké práce boli vykonané, z predložených dokladov a zistení však nie je možné vyvodiť záver, že tieto práce vykonali dodávateľa, resp. subdodávateľa uvedení na sporných faktúrach.

41. Sťažovateľ tiež predložil zoznam zamestnancov a dohody o vykonaných prác, podľa ktorých subdodávateľa - spoločnosti BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. zamestnávali osoby realizujúce predmetné služby (v daňovom konaní sa sťažovateľ tiež domáhal výsluchu týchto osôb). K sťažnostnej námietke, že tieto dôkazy dostatočne preukazujú vykonanie sporných služieb kasačný súd konštatuje, že predložený zoznam zamestnancov a dohody o vykonaných prácach sú dôkazmi formálnej povahy, ktoré reálnosť dodaných služieb deklarovateľmi samé o sebe nepreukazujú. Na druhej strane, avšak práve výsluchom označených zamestnancov, mohol správca dane zistiť, či a aké práce, v akom rozsahu a pre aký subjekt tieto osoby vykonávali, ako aj to, ktoré osoby s nimi formálne uzavreli pracovné zmluvy a platili im odmenu za prácu a ktoré osoby im ukladali pracovné pokyny a ich výkon kontrolovali, a teda voči nim vystupovali ako zamestnávateľa. Správca dane uvedené dôkazy odmietol vykonať s poukazom na to, že spoločnosti BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. podľa odpovede Sociálnej poisťovne v roku 2015 nezamestnávali žiadne osoby. Kasačný súd však pre úplnosť uvádza, že skutočnosť, že subdodávateľské spoločnosti neprihlásili fyzické osoby do registra poisťencov Sociálnej poisťovne, automaticky neznamená, že tieto osoby aj reálne nezamestnávali. Neprihlásenie zamestnancov do registra poisťencov Sociálnej poisťovne zo strany zamestnávateľa je vo všeobecnosti nepochybne porušením povinností vyplývajúcich z osobitných predpisov na úseku nelegálnej práce a nelegálneho zamestnávania a sociálneho poistenia. V daňovom konaní na účely rozhodovania o uznaní daňových výdavkov a určenia dane z príjmov odberateľa služieb môže vzbudiť neprihlásenie zamestnancov zo strany subdodávateľa istú pochybnosť, či práce zo strany subdodávateľov boli naozaj týmito osobami vykonané, avšak nemôže viesť k tomuto záveru automaticky. V prejednávanej veci, skutočnosť, či spoločnosti BAXLEY s.r.o. a RALEN J.V. s.r.o. využívali v roku 2015 prácu označených fyzických osôb na poskytnutie služieb subjektu Patrik Sajter - Patris a následne sťažovateľovi v danom rozsahu, môže byť zistená doplnením dokazovania a to výsluchom daných zamestnancov.

42. Kasačný súd však pripomína, že dôkazné bremeno spočíva primárne na sťažovateľovi a pokiaľ ho tento v ďalšom konaní neunesie, bude na mieste oprávnenosť uplatnených daňových výdavkov za služby dodané Patrik Sajter - Sajtrans za existencie správcom dane identifikovaných pochybností neuznať.

43. Kasačný súd tak v súhrne zastáva názor, že rozhodnutie správcu dane a žalovaného vo vzťahu k uznaniu daňových výdavkov za služby dodané YAKUZA, s.r.o. vychádza z nesprávneho právneho

posúdenia veci a vo vzťahu k uznaniu daňových výdavkov za služby dodané Patrik Sajter - Sajtrans je predčasné a vychádza zo skutkového stavu, ktorý je nedostatočný pre právne posúdenie veci.

44. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu, ktorý rozhodnutia finančných orgánov považoval za vecne správne a súladné so zákonom, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného vadou nesprávneho právneho posúdenia veci ako aj nedostatočným zistením skutkového stavu (§ 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) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

45. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného a správcu dane doplniť dokazovanie vo vzťahu k uplatneným daňovým výdavkom za dodanie služieb od dodávateľa Patrik Sajter - Sajtrans výsluchom zamestnancov označených subdodávateľov a opätovne prehodnotiť výšku dane z príjmov právnickej osoby u sťažovateľa za dotknuté zdaňovacie obdobie vo vzťahu k uznaniu výdavkov za dodanie služieb od dodávateľov YAKUZA, s.r.o. ako aj Patrik Sajter - Sajtrans. Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené úvahami správneho orgánu, ktoré ho viedli k vydaniu rozhodnutia. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

46. 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).

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.