

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: KE-7S/93/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200797
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Radovan Turčík
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2026:7021200797.6

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z jeho predsedu JUDr. Radovana Turčíka (sudca spravodajca) a členiek Mgr. Jany Fandákovej, LL.M. a JUDr. Renáty Smajdovej, v právnej veci žalobcu: K +K servis, s.r.o., so sídlom: Družstevná 2483/10, 075 01 Trebišov, IČO: 36 692 689, právne zastúpeného: JUDr. Jurajom Fúzerom, advokátom, so sídlom: M. R. Štefánika 1256/22, 075 01 Trebišov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102413274/2021 zo dňa 29.11.2021, takto

rozhodol:

I. R u š í rozhodnutie žalovaného č. 102413274/2021 zo dňa 29.11.2021 a tiež rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov č. 101067739/2021 zo dňa 18.06.2021 a vec vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh konania pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov (ďalej ako „prvostupňový orgán verejnej správy,,“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 101067739/2021 zo dňa 18.06.2021 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 103 319,47 Eur, na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2016. V jeho odôvodnení prvostupňový orgán verejnej správy uviedol, že daňová kontrola u žalobcu (daňového subjektu) bola začatá dňa 30.09.2019, čo vyplynulo aj z Oznamenia o daňovej kontrole č. 102111551/2019 zo dňa 09.09.2019. Dňa 03.12.2020 zaslal správca dane žalobcovi písomné Oboznámenie č. 101884281/2020 (ďalej ako „Oboznámenie“), z dôvodov pochybností správcu dane o uskutočnení sa obchodných prípadov (služieb) podľa predmetu fakturácie dodávateľom RLT stav, s.r.o. a súčasne správca dane požiadal konateľa žalobcu o vysvetlenie a predloženie všetkých dôkazov, napr. podkladov k fakturácii, ďalších dokladov a vysvetlení, ktoré preukazujú uskutočnenie prác a služieb podľa fakturácie a vyjadrenie sa k okolnostiam ich prijatia, o predloženie preberacích protokolov vykonaných prác a služieb, predloženie zoznamu pracovníkov, ktorí ich vykonávali, alebo uvedenie dodávateľa, ktorý ich zabezpečil. Podľa zistení správcu dane dodávateľa, daňového subjektu RLT stav s.r.o. (spoločnosti Podháj s.r.o., PHARMADATE, s.r.o a Čekostav, s.r.o.), fakturovali tomuto v priebehu roku 2016 celkove náklady (základ dane pre DPH) vo výške 482 256,26 Eur, kedy tieto služby v roku 2016 boli spoločnosťou RLT stav s.r.o. fakturované žalobcovi pri celkových nákladoch (základ dane pre DPH) vo výške 487 107,66 Eur. Správca dane v zmysle ust. § 19 zákona o dani z príjmov v rámci kontroly vyhodnotil, že žalobca, ako kontrolovaný daňový subjekt, neodstránil pochybnosti správcu dane o oprávnenosti zaúčtovaných nákladov, nepreukázal ich vynaloženie v súvislosti s podnikateľskou činnosťou v zdaňovacom období roku 2016 a preto ich nepovažuje za daňové výdavky v zmysle ust. § 2 písm. i) zákona o dani z

príjmov a to v prípade prác a služieb celkovo vo výške 487 107,66 Eur (zaúčtované na nákladovom účte 518005,511005,501006) od dodávateľa RLT stav s.r.o. (v likvidácii od 23.08.2019), ktoré ako nákladové položky vstúpili do základu dane z príjmov právnickej osoby za rok 2016. Podľa správcu dane, výsledkom zistení z vykonaného dokazovania v daňovej kontrole dani z príjmov právnických osôb za rok 2016 je zvýšenie výsledku hospodárenia za rok 2016 o nepreukázanie daňových výdavkov, celkove vo výške 487 107,66 Eur a vyčíslenie rozdielu vyrubenej dane vo výške 107 163,70 Eur. Žalobca, slovami správcu dane, využil svoje právo na podanie vyjadrenia a v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm.f) zákona o správe daní podal dňa 23.12.2020 všeobecné podanie (vyjadrenie) k Oboznámeniu, na ktoré správca dane reagoval dňa 29.01.2021 spísaním úradného záznamu č. 100161209/2021, kde vyhodnotil dôkazy predložené spolu s vyjadrením. Podľa správcu dane žalobca zatiaľ nepredložil žiadne jednoznačné a preukázateľné dôkazy a tým neodstránil pochybnosti správcu dane o oprávnenosti zaúčtovaných nákladov, nepreukázal ich vynaloženie v súvislosti s podnikateľskou činnosťou v zdaňovacom období roku 2016 a preto ich nie je možné považovať za daňové výdavky v zmysle ust. § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Správca dane súčasne poukázal na to, že ďalšími predloženými dôkazmi žalobcu sa bude zaoberať vo vyrubovacom konaní. O výsledku kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 100189406/2021 zo dňa 03.02.2021 (ďalej ako „Protokol“), ktorý bol žalobcovi doručený dňa 08.02.2021 s výzvou na vyjadrenie sa k nemu. Po doručení Protokolu žalobca podal k nemu vyjadrenie a správcovi dane predložil ďalšie požadované doklady - súpis prác k jednotlivým faktúram, vyjadrenie žalobcu k prevedeným prácam a menný zoznam pracovníkov, ktorí uskutočnili fakturované práce a potvrdil, že „V danom roku 2016 bola spoločnosť RLT stav s.r.o. jedným so subdodávateľov spoločnosti K +K servis, s.r.o. Všetky obchodné prípady citované vo Vašom liste č. 101884281 zo dňa 03.12.2020 boli spoločnosťou RLT stav s.r.o. riadne v celom rozsahu realizované“. Podľa slov žalobcu činnosti ktoré spoločnosť RLT stav, s.r.o. pre neho v roku 2016 realizovala pozostávali najmä z búracích, montážnych, demontážnych a iných pomocných prác, napr. stráženie. Zápisnice, resp. úradné záznamy, spísané správcom dane s konateľom žalobcu (dňa 02.03.2021, dňa 22.03.2021) svedčia o predložení ďalších dokladov žalobcu k jeho vyjadreniu k zisteniam uvedeným v Protokole (napr. USB kľúč s fotodokumentáciou zákaziek, návrh na vypočítanie konkrétnych osôb ako svedkov vo vyrubovacom konaní, atď.). Zápisnice boli správcom dane spísané aj z jednotlivých výsluchov svedkov k činnostiam (prácam), ktoré mali títo svedkovia vykonať za spoločnosť RLT stav s.r.o., ktorá, ako dodávateľ, následne uskutočnila fakturáciu týchto prác pre žalobcu a žalobca následne pre spoločnosť Slovenský vodohospodársky podnik, š.p., OZ Košice, pre Správu ciest KSK, stredisko Moldava nad Bodvou, ako aj pre iných konečných odberateľov. Správca dane vyhodnotil dôkazy získané z výpovedí týchto svedkov ((A. B., (konateľa spoločnosti RLT stav sr.o.)), C. B., B. D., E. F., C. B., G. B. E., E. H. a G. C. I.) vo vyrubovacom konaní, o čom spísal dňa 10.06.2021 úradný záznam. Zo zistení z výpovede týchto osôb mal správca dane jednoznačne preukázané, že práce a služby celkovo vo výške 487 107,66 Eur (základ dane pre DPH) od dodávateľa RLT stav s.r.o. (v likvidácii od 23.08.2019), ktoré ako nákladové položky vstúpili do základu dane z príjmov právnických osôb za rok 2016, neboli vykonané len jeho zamestnancami a subdodávateľským dodaním spoločností Podháj s.r.o., PHARMADATE, s.r.o a Čekostav, s.r.o., ktorí fakturovali v priebehu roku 2016 daňovému subjektu RLT stav s.r.o., celkove náklady (základ dane pre DPH) vo výške 482 256,26 Eur, ale boli uskutočnené aj zamestnancami žalobcu a živnostníkmi pracujúcimi pre žalobcu. Správca dane, vychádzajúc zo zásady preferovania skutočného obsahu právneho úkonu pred jeho formálnym prejavom, dôvodil, že nebral do úvahy len žalobcom deklarované účtovanie daňových nákladov na základe predložených účtovných dokladov, ale považoval za potrebné získať čo najviac dôkazov za účelom zistenia a overenia skutočnosti, resp. zistenia skutkového stavu spôsobom, umožňujúcim objektívne rozhodnúť o veci. Žalobca podľa správcu dane neunesol dôkazné bremeno v tom, že doklady a dôkazy k skutočnostiam zisteným pri kontrole, ktoré sú uvedené v preukázaných kontrolných zisteniach, síce predložil, ale pravdivosť údajov uvedených k faktúram dodávateľa nebola v dokazovacom konaní v rámci vyrubovacieho konania riadne preukázaná. Správca dane uviedol, že nikdy nespochybnil uskutočnenie prác pre odberateľov žalobcu - Správu ciest KSK, stredisko Moldava nad Bodvou a Slovenský vodohospodársky podnik, š.p., OZ Košice, ktorí potvrdili ich uskutočnenie a dodanie, potvrdením prevzatia prác od žalobcu – dodávateľa. Zároveň, ale vysvetlil, že v jednotlivých zápisniciach o výpovediach svedkov sú špecifikované konkrétne práce, ktoré boli vykonané a kým, avšak zo všetkých dostupných informácií o pracovníkoch bolo správcom dane vyhodnotené, že podľa menného zoznamu osôb na montážnych listoch, tieto práce uskutočňovali zamestnanci žalobcu a živnostníci, ktorí na tieto práce boli aj odborne vybavení a v roku 2016 pracovali pre žalobcu, ktorý vlastnil a aj poskytol pracovné stroje a techniku potrebnú pre konkrétnu prácu. Podľa záverov správcu dane pracovníci, ktorí mali byť zamestnancami spoločnosti RLT stav s.r.o., vykonávajúci fakturované práce podľa predmetu fakturácie, sa na montážnych listoch v

zozname nenachádzali, iné listiny, evidencie o pracovníkoch neboli predložené ani konateľom žalobcu, ani žiadnym zo svedkov, ktorých predvolal správca dane. V súvislosti s deklarovanými subdodávateľmi spoločnosti RLT stav s.r.o. (Podháj s.r.o., PHARMADATE, s.r.o a Čekostav, s.r.o., ktorí faktúrovali v priebehu roku 2016 daňovému subjektu RLT stav s.r.o., celkove náklady (základ dane pre DPH) vo výške 482 256,26 Eur), ktorí mali tiež spoločne zabezpečovať uskutočňovanie služieb a prác, správca dane konštatoval, že títo neboli v celom rozsahu súčinní so správcom dane, nekontaktovali sa, prípadne zo zistení vyplynulo, že konateľ vyhlásil, že „bol na ňom spáchaný podvod“ z dôvodu vystavovania daňových dokladov, a pod. Z predložených dôkazov žalobcu vo vyrubovacom konaní bolo preukázané vykonanie služieb a prác a to konkrétne služieb stráženia a prác pri separácii zeminy, ktoré vykonali pracovníci spoločnosti RLT stav, s.r.o. p. B. C. a B. C.. Boli predložené pracovné výkazy / stasky / strojov, mobilného separátora CAT321, ktoré obsluhovali menovaní zamestnanci, v kalendárnych mesiacoch roku 2016, kedy aj skutočne boli zamestnancami RLT stav, s.r.o. aj podľa registrácie u zamestnávateľa v Sociálnej poisťovni, a.s., aj podľa podaného Hlásenia DP ZČ za rok 2016. Vykonávanie týchto prác potvrdili C. B. a C. B. pri výsluchu svedkov, kedy sa vyjadrili k predloženým dôkazom žalobcu. Obaja svedkovia pri výsluchu uviedli, že mali oprávnenie-strojnícky preukaz, „separovala sa hlina, čistili sme ju“. Na základe uvedených skutočností správca dane vo vyrubovacom konaní (oproti zisteniam uvedeným v Protokole) potvrdil oprávnenosť fakturácie za služby „stráženia“ a „práce na stavbe Pobrežná hrádza ONDAVA“ a zaúčtovanie nákladov od dodávateľa RLT stav s.r.o., vo výške základu dane spolu 17 473,70 Eur a zohľadnil /znížil/ výšku dorubu dani z príjmov právnických osôb o sumu vo výške 3 844,23 Eur. Správca dane zo svojich zistení aj po vyrubovacom konaní vyhodnotil, že žalobca, ako kontrolovaný daňový subjekt, neodstránil pochybnosti správcu dane o oprávnenosti zaúčtovaných nákladov, nepreukázal ich vynaloženie v súvislosti s podnikateľskou činnosťou v zdaňovacom období roku 2016 a preto ich nepovažuje za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a to v prípade :

- prác a služieb celkovo vo výške 469 633,96 Eur (zaúčtované na nákladovom účte 518005,511005,501006), od dodávateľa RLT stav s.r.o. (v likvidácii od 23.08.2019), ktoré ako nákladové položky vstúpili do základu dane z príjmov právnických osôb za rok 2016. Správca dane v zmysle ust. § 17 ods. 2 zákona o dani z príjmov vyhodnotil, že výsledkom zistení z vykonaného dokazovania v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní dane z príjmov právnických osôb za rok 2016, je, že žalobca v zmysle ust. § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmu nepreukázal súvislosť zaúčtovaných nákladov na zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, aj keď o týchto nákladoch účtoval tým, že nepreukázal, že predmet fakturácie uvedený na faktúrach bol dodaný dodávateľmi uvedenými na faktúrach.

2.O odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu konal žalovaný a ten rozhodnutím č. 102413274/2021 zo dňa 29.11.2021 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v rozhodnutí podal vlastné zhrnutie skutočností, z ktorých pri svojom rozhodovaní vychádzal prvostupňový orgán verejnej správy a uviedol, že spoločnosti Podháj s.r.o., PHARMADATE, s.r.o a Čekostav, s.r.o., faktúrovali práce a služby spoločnosti v RLT stav s.r.o. vo výške 482 256,26 Eur, kedy tieto práce a služby na uvedených faktúrach neboli preukázané a preto neboli uznané do daňových výdavkov spoločnosti RLT stav s.r.o. Spoločnosť RLT stav s.r.o. práce faktúrovala žalobcovi, ale vykonaným dokazovaním správcu dane bolo spochybnené ich vykonanie zamestnancami uvedenými v dôkazoch predložených žalobcom. Správcovi dane sa nepodarilo zabezpečiť účtovníctvo spoločnosti RLT stav s.r.o., ako dodávateľskej spoločnosti žalobcu. Jej bývalý konateľ - A. B., ako svedok tvrdil, že práce boli vykonané, potvrdil správcu dane k nahliadnutiu predkladané doklady, ale vyjadroval sa všeobecne, nekonkrétne a žiadne dôkazy nepredložil. A. B. predal svoj podiel v spoločnosti RLT stav s.r.o. v roku 2019 maďarskému občanovi, ktorý previedol podiel následne spoločnosti SILESIA ŠROT a.s., Ostrava, ktorá je odo dňa vstupu spoločnosti do likvidácie (23.08.2019) jej likvidátorom. Správca dane zaslal spoločnosti RLT stav s.r.o. v likvidácii výzvu na predloženie podkladov, dokladov, vysvetlení a dôkazov, ktoré by preukázali obchodné vzťahy so žalobcom, ale zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou, že spoločnosť je na adrese neznáma. Podľa žalovaného už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky a stav finančných prostriedkov nie je odzrkadlený v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení o reálnosti jeho dodávok. Tvrdeniu žalobcu, že vyčerpávajúcim spôsobom preukázal dodávateľsko-odberateľský vzťah, bez špecifikácie, čím uvedené preukázal, žalovaný oponuje, že v priebehu dokazovania predložil len faktúry vystavené konečným odberateľom, preberacie protokoly a správy, ktorých spojenie s dodávateľom RLT stav s.r.o. nebolo preukázané. Žalovaný potvrdil, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, vypočul žalobcom navrhnutých svedkov, vypočítania ktorých sa žalobca zúčastnil, mal možnosť klásť svedkom otázky, čo aj v niektorých

prípadoch využil. Správca dane svedkom predkladal žalobcom predložené dôkazy - dochádzky, montážne listy, faktúry, ku ktorým mali možnosť vyjadriť sa, doplniť ich a vysvetliť. Správca dane vykonal aj ďalšie preverovanie, zaslal Sociálnej poisťovni, a.s. výzvu na súčinnosť, ktorou žiadal o oznámenie registrovaných zamestnancov spoločnosti RLT stav s.r.o. a žalobcu, kedy doručené zoznamy využil pri preukázaní reálnej prítomnosti zamestnancov pri výkone prác v konkrétnych dňoch. Správca dane sa zaoberal všetkými predloženými dokladmi, evidenciami, fotodokumentáciou, vyjadreniami a všetkými predloženými dôkazmi a požiadavkami žalobcu v priebehu daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní po kontrole, výpoveďami svedkov, zamestnancov spoločnosti RLT stav s.r.o., zamestnancov žalobcu a tiež živnostníkmi vykonávajúcimi práce pre žalobcu. V prípade dvoch dodávateľských faktúr od dodávateľa RLT stav s.r.o., na základe predložených dôkazov a výpovedí svedkov vo vyrubovacom konaní (C. B. a C. B.) správca dane zohľadnil ako daňový výdavok. Podľa žalovaného žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno a nebol tiež dostatočne obozretný pri výbere svojich obchodných partnerov. V prípade daňovej kontroly je to daňový subjekt, ktorý musí vedieť preukázať oprávnenosť zahrnutia fakturovaných služieb do daňových výdavkov. Podľa žalovaného správca dane nespochybnil skutočnosť, že práce boli vykonané, ale spochybnil ich vykonanie dodávateľom uvedeným na faktúrach, ktoré žalobca predložil správcovi dane v priebehu daňovej kontroly. Pochybnosti správcu dane o dodaní prác a služieb neboli, slovami žalovaného, žalobcom v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania odstránené. Podľa žalovaného konateľ žalobcu na ústnych pojednávaníach mohol požiadať správcu dane, aby svedkom predložil fotografie, ktoré on predložil správcovi dane a požiadať svedkov, aby sa k nim vyjadrili, aby identifikovali - stavbu a pod., čo ale konateľ žalobcu neurobil a uvedenú skutočnosť navrhol až v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Žalovaný, ako nedôvodný vyhodnotil aj návrh žalobcu na vyjadrenie sa znalca k otázke, či mohol s počtom 14 zamestnancov vykonať práce, ktoré fakturoval odberateľom v roku 2016, z dôvodu, že správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že práce vykonali nielen zamestnanci žalobcu, ktorých mal tento v roku 2016, podľa zistení, registrovaných na pracovný pomer 10 a na dohodu 15, ale zo zistení správcu dane vyplýva, že pre žalobcu pracovali aj živnostníci a práce vykonávali tiež spoločnosti DAV PRESTAV, s.r.o. a MK Trade, s.r.o. V súvislosti s návrhom predloženým žalobcom v rámci doplnenia odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu, na vypočutie v ňom uvedených osôb ako svedkov, žalovaný dôvodil, že niektoré z navrhovaných osôb už správca dane vypočul (C. B., C. B. a B. D.) a zvyšné osoby (I. J., A. K., A. E., C. J., K.) neboli v roku 2016 registrované v evidencii zamestnancov spoločnosti RLT stav s.r.o. Snahy správcu dane o preverenie skutočnosti, kto pracoval za spoločnosť RLT stav s.r.o., cez likvidátora tejto spoločnosti, ostali bez odozvy, nakoľko uvedený likvidátor (SILESIA ŠROT a.s., Ostrava) je nekontaktný, rovnako ako sú nekontaktné spoločnosti Podháj s.r.o. a ČEKOSTAV, preto sa správcovi dane nepodarilo preveriť či vykonávali práce pre spoločnosť RLT stav s.r.o. Správca dane nespochybnil skutočnosť, že práce boli vykonané, ale spochybnil ich vykonanie dodávateľom uvedeným na faktúrach, ktoré žalobca predložil správcovi dane pri daňovej kontrole a vyrubovacom konaní. Z predloženého administratívneho spisu podľa žalovaného vyplynulo, že správca dane poskytol žalobcovi dostatok možností na predloženie relevantných dôkazov, ktorými by preukázal svoje tvrdenie, že práce a služby vykonal dodávateľ uvedený na faktúrach, na základe ktorých žalobca vynaložené náklady zaúčtoval vo svojom účtovníctve, pričom ale nepredložil správcovi dane relevantné doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali, že fakturované služby zahrnul do daňových výdavkov oprávnenne.

II. Správne súdne konanie

3. Správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Košiciach dňa 22.12.2021 sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a tiež aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil náhradu trov konania. Správnou žalobou žalobca odôvodnil tým, že aj keď správca dane a po ňom žalovaný správne skutkovo a právne ustálili, že nie sú pochybnosti o vykonaných prácach, vyvodili nesprávny záver, že jeho dodávateľ prác - spoločnosť RLT stav s.r.o. nevykonal uvedené práce a nevykonali ich ani poddodávateľia spoločnosti RLT stav s.r.o. - spoločnosti Podháj s.r.o., PHARMADATE, s.r.o. a ČEKOSTAV, s.r.o. Žalobca sa obhajuje tým, že on bol v právnom vzťahu len s dodávateľom RLT stav s.r.o. a nebol v právnom vzťahu s poddodávateľmi tohto dodávateľa, preto ani nemohol objektívne vedieť, že jeho dodávateľ RLT stav s.r.o. na výkon potrebných prác pouzatlával zmluvy s ďalšími spoločnosťami. Žalobca odmieta závery orgánov verejnej správy o preukázanej fiktívnosti prác, fiktívnosti fakturácií medzi spoločnosťou RLT stav s.r.o. a spoločnosťami Podháj s.r.o., PHARMADATE, s.r.o. a ČEKOSTAV, s.r.o., čo daňové orgány, podľa žalobcovej mienky, viedlo ku skutkovému a právnomu záveru, že bol súčasťou nejakého reťazca, ktorý fiktívne mohol vykonávať práce so záverom, že práce nevykonávala spoločnosť RLT stav s.r.o., ako

jeho dodávateľ, ale vykonal ich sám žalobca. Z tohto dôvodu preto žalobca zdôraznil, že bolo potrebné vykonať v celom rozsahu navrhované dokazovanie, aby sa objektívne zistilo, ktorí pracovníci spoločnosti RLT stav s.r.o. vykonali práce, o ktorých žalovaný tvrdí, že ich spoločnosť RLT stav s.r.o. nevykonala, ale ich vykonal ich žalobca. Z pohľadu žalobcu, správca dane a žalovaný rozhodli nezákonne, nakoľko nevykonali všetky navrhnuté dôkazy, nesprávne vyhodnotili dôkazy a nedostatočne, resp. nesprávne zistili skutkový stav. Podľa žalobcu daňové orgány svoje úvahy zamerali iba na poddodávateľov jeho dodávateľa - RLT stav s.r.o., kedy vychádzali len z toho, že medzi RLT stav s.r.o. a jeho poddodávateľmi nevznikli reálne dodávky, výkony prác, služby a len okrajovo sa zaoberali reálnymi výkonmi dodávateľa RLT stav s.r.o. Výsluchy svedkov o týchto skutočnostiach vykonané správcom dane, boli podľa žalobcu len formálne a všeobecné, kedy svedkovia neboli vypočúvaní jednotlivito ku každej sporne vystavenej faktúre RLT stav s.r.o. v roku 2016 pre žalobcu. Výsluchy mali podľa žalobcu smerovať k zisteniu, ktorý pracovník RLT stav s.r.o. vykonával práce, z čoho práce pozostávali a pod., nakoľko nie každý z pracovníkov RLT stav s.r.o. vykonával všetky práce, ktoré sú uvedené vo faktúrach. Žalobca vysvetlil, že niektorí pracovníci nemuseli vykonávať práce popísané v niektorých faktúrach, čo viedlo pri ich výsluchoch k tomu, že si nespomínali, že také práce vykonávali. Zároveň podotkol, že svedkovia boli vypočúaní v danej veci po uplynutí 6-tich rokov od realizácie prác a preto sa objektívne nemuseli pamätať v detailoch čo vlastne vykonávali a bolo potrebné preto podrobnejšie objasňovať miesto prác, konkrétne práce z čoho pozostávali a pod. Žalobca svoju dôkaznú núdzu v uvedenej veci odôvodňuje tým, že nemal zákonnú povinnosť podrobnejšie robiť zápisy o vykonaných prácach a službách, ani vyžadovať od svojich poddodávateľov zoznam ich pracovníkov a tiež tým, že písomnosti k faktúram v RLT stav s.r.o. sa nenašli a teda nemohol ovplyvniť ich predloženie. Podľa žalobcu úplný okruh a rozsah pracovníkov činných pre RLT stav s.r.o. a ich stotožnenie môže vykonať bývalý konateľ RLT stav, s.r.o. A. B., ktorý by mal predložiť mená a adresy týchto pracovníkov, ktorých je potom následne potrebné ako svedkov vypočuť. Žalobca v rámci doplnenia odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu žiadal vypočuť ako svedkov aj iné (špecifikované) osoby, ktoré pre neho pracovali a výsluchom ktorých by sa preukázalo, že výkony a práce žalobca v sporných faktúrach nevykonával, ale vykonávali ich iné spoločnosti a ich pracovníci. Žalobca ubezpečil, že práce fakturované spoločnosťou RLT stav s.r.o. v sporných faktúrach nevykonal a nemal ani kapacity na tak rozsiahle vykonávanie prác svojimi pracovníkmi a živnostníkmi, ktorí pre neho pracovali. Ak z listín a vykonaného výsluchu svedkov vyplývalo, že pracovníci žalobcu sú uvedení napr. v montážnom denníku, v súpise a pod. a pracovníci RLT stav s.r.o. tam uvedení nie sú, kedy táto skutočnosť viedla daňové orgány k záveru, že uvedené práce vykonali pracovníci žalobcu a nie pracovníci RLT stav, s.r.o., k tomu žalobca dôvodil, že uvedení jeho pracovníci vykonávali práce ako obsluhu strojov a pod. z dôvodu, že pracovníci RLT stav s.r.o. nemali odbornú spôsobilosť na výkon týchto prác. Žalobca zároveň uznal, že to nemuselo byť súčasťou dokladov k fakturácii a zväzda to k tomu, že len jeho pracovníci vykonávali práce v sporných faktúrach. Žalobca uviedol, že výkon prác bol kontrolovaný zamestnancami štátneho aparátu, starostami obcí, stavebným dozorom stavieb realizovaných pre SVP, š.p., preto žiadal vypočuť ako svedkov starostov predmetných obcí, nakoľko prichádzali osobne do kontaktu s pracovníkmi spoločnosti RLT stav s.r.o. a jej konateľom A. B. na jednotlivých stavbách. Žalobca tiež správcovi dane vytkol, že množstvo fotografií (potvrdzujúcich rozsah prác), ktoré mu ako dôkaz predložil, tento v potrebnom rozsahu nevykonal. Podľa žalobcu mali daňové orgány (správca dane a žalovaný) za účelom zistenia skutkového stavu, všetkým pracovníkom RLT stav s.r.o. prípadne pracovníkom jej poddodávateľov predložiť fotografie stavieb, zákaziek, montáží a títo pracovníci sa ako svedkovia mali vyjadriť, či pracovali na týchto montážach podľa jednotlivých fotiek, kde nie sú na fotkách osoby. Podľa žalobcu neobstojí ani argumentácia, že práce nemohli byť určitými, konkrétnymi osobami vykonané z dôvodu, že tieto osoby neboli v čase vykonania prác registrované v evidencii zamestnancov a neboli prihlásení do Sociálnej poisťovne. Žiaden predpis, povedané slovami žalobcu, mu neukladá, aby od svojho dodávateľa vyžadoval registráciu jeho pracovníkov v Sociálnej poisťovni. Na základe uvedených dôvodov žalobca považuje za oprávnené zaúčtovanie sporných faktúr do nákladov na zabezpečenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov za rok 2016, nakoľko nemal žiadne pochybnosti o ich neoprávnenosti a nevykonania prác a služieb dodávateľom RLT stav, s.r.o., prípadne jeho poddodávateľmi. Žalobca potvrdil, že predmet fakturácie tak, ako je uvedený na faktúrach bol dodaný dodávateľmi uvedenými na faktúrach, bol kontrolovaný štátnym dozorom, starostami obcí a ním samým.

4. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zo dňa 31.03.2022 reagoval slovami, že správca dane nespochybnil skutočnosť, že práce boli vykonané, ale spochybnil ich vykonanie dodávateľom uvedeným na faktúrach, ktoré žalobca predložil správcovi dane pri daňovej kontrole a vyrubovacím konaním. Podľa tvrdenia žalovaného faktúry od dodávateľa RLT stav s.r.o. vystavené pre žalobcu neobsahovali

konkrétne skutočnosti, ktoré by bolo možné preveriť. Žalobca k sporným faktúram nepredložil žiadne podklady, na základe ktorých boli fakturované práce dodávateľom RLT stav s.r.o., napr. zmluvy, objednávky, výkazy prác, z ktorých by bolo možné preveriť, napr. množstvo vykonaných prác, miesto výkonu prác uvedených na sporných faktúrach. Žiadne iné dôkazy (okrem faktúr a zmluvy), ktoré by reálne preukázali, že skutočne došlo k montážnym a opravárenským prácam, nepredložila správcovi dane ani spoločnosť RLT stav s.r.o. Žalovaný k tomu povedal, že samotné zaúčtovanie dokladov vystavených dodávateľom v účtovníctve nie je dostatočným preukázaním, že práce boli aj týmto dodávateľom realizované. Žalovaný ubezpečil, že správca dane sa zaoberal všetkými predloženými dokladmi, evidenciami, fotodokumentáciou, vyjadreniami a všetkými predloženými dôkazmi a požiadavkami žalobcu v priebehu daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní po kontrole, výpoveďami svedkov, zamestnancov spoločnosti RLT stav s.r.o., ako aj výpoveďami svedkov - zamestnancov žalobcu a svedkov - živnostníkov vykonávajúcich práce pre žalobcu. K návrhu žalobcu (uplatnenom v doplnení jeho odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu) na vypočítanie osôb uvedených v zozname predloženom bývalým konateľom RLT stav, s.r.o. žalovaný poukázal na stranu 18 jeho rozhodnutia - žalovaný z predloženého administratívneho spisu zistil, že navrhované osoby správca dane vypočul. Osoby - I. J., A. K., A. E., C. J., K. neboli registrované v evidencii zamestnancov spoločnosti RLT stav s.r.o. v roku 2016 podľa predloženej evidencie Sociálnej poisťovne, a.s.. U spoločností Podháj s.r.o. a ČEKOSTAV, s.r.o., ktoré bývalý konateľ RLT stav, s.r.o. tiež uviedol v zozname, sa správcovi dane z dôvodu ich nekontaktnosti a nesúčinnosti nepodarilo preveriť, či vykonávali práce pre spoločnosť RLT stav s.r.o. Preto podľa žalovaného ak žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti bol odberateľom prác a služieb, ktoré mali význam pri jeho daňovej povinnosti voči štátnemu rozpočtu (v danom prípade pri výpočte základu dane z príjmov právnickej osoby), mal byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby nielen faktúrami, ale aj inými dôkazmi vedel preukázať pred správcom dane správnosť vykázaného základu dane. Na základe uvedených dôvodov žalovaný považuje žalobné dôvody za neopodstatnené.

5. Žalobca v podaní zo dňa 26.06.2023 upozornil na judikatórny posun v daňových veciach pri posudzovaní splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“), kedy aktuálne závery možno podľa žalobcu použiť aj v konaní v jeho veci. Žalobca v tejto súvislosti špecifikoval, že ide o prípady, kedy subdodávatelia nemali žiadnych zamestnancov, o prípady práce na čierno, kedy predmetné plnenia fakticky existujú (nejde o fiktívne plnenia), kedy ide o skutočnosti ležiace mimo kontrolovaného daňového subjektu, atď.. V nadväznosti na to žalobca v ďalšom podaní datovanom ku dňu 02.11.2023 poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 627/2022, kde tento, slovami žalobcu, judikoval, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, pričom nárok na odpočet DPH má byť uznaný aj v prípade, keď je preukázané, že príslušné plnenie poskytol iný než deklarovaný subjekt, pokiaľ je tento skutočný (na doklade neuvedený) dodávateľ v postavení zdaniteľnej osoby. Žalobca uviedol, že aj v jeho veci boli rozhodnutia daňových orgánov vydané v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry t.j. u jeho subdodávateľa RLT stav s.r.o. a pod. a doplnil, že dielo, ktoré vykonal bolo odovzdané protokolom o odovzdaní a prevzatí pre objednávateľa bez závad, to znamená, že boli vykonané všetky práce a výkony na diele a teda sú aj tým spôsobom preukázané.

6. Podaním zo dňa 18.12.2023 žalobca dal do pozornosti jeho daňovú vec na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie v roku 2019, kde správca dane po zrušení jeho rozhodnutia žalovaným, začal zisťovať skutkový stav na preukázanie reálnosti výkonu prác, dodania služieb a pod. spoločnosťou RLT stav s.r.o., aj výsluchom svedkov a fotografiami, ktoré žalobca aj v tejto jeho preskúmvanej veci (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia roku 2016) predkladal ako dôkaz, čo však bolo daňovými orgánmi, podľa slov žalobcu, vyhodnotené ako nepotrebné a nepreukazujúce dodanie prác a služieb. Žalobca je presvedčený, že obidve veci sú identické pokiaľ ide o preukazovanie reálnosti vykonania fakturovaných služieb spoločnosťou RLT stav s.r.o. V rozsudku v trestnej veci vedenej na Okresnom súde Trebišov pod sp. zn. 3T/52/2022, na ktorý žalobca tiež poukazuje sa podľa neho konštatuje, že nebolo sporné, že dodania boli spoločnosťou RLT stav s.r.o. realizované pre žalobcu, ale sporné bolo to, či spoločnosť RLT stav s.r.o. vykonala pre žalobcu tieto práce a služby formou svojich subdodávok, pričom trestný súd právne uzavrel, že spoločnosť RLT stav, s.r.o. vykonala pre žalobcu sama tieto služby a nie cez svoje dodávateľské spoločnosti Podháj s.r.o., PHARMADATE s.r.o., ČEKOSTAV s.r.o. Na uvedené skutočnosti poukázal žalobca aj v liste zo dňa 08.01.2024

7. Listom zo dňa 16.04.2024 sa žalobca vrátil k zdaňovaciemu obdobiu roka 2019, kde mu správca dane v novom konaní (po vrátení veci žalovaným) vyrubil rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2019 v sume 0,00 Eur.

8. Podaním zo dňa 17.04.2024 žalobca oznámil správne mu súdu predloženie znaleckého posudku Ústavu súdneho inžinierstva Žilinskej univerzity v Žiline zo dňa 09.04.2024, č. 46/2024, ktorého záver je podľa žalobcu taký, že dielo bolo vykonané za primeranú cenu subdodávateľom - spoločnosťou RLT stav, s.r.o. a nebolo vykonávané výlučne len žalobcom tak, ako to uzavreli správne orgány. Podľa žalobcu znalec na základe jednoduchých prehliadok a vykonaných analýz konštatoval, že bolo fyzicky nemožné, aby vykonal stavebné činnosti na predmetných zákazkách s vlastnými zamestnancami. Na základe uvedeného žalobca konštatoval, že jeho námietky, návrhy na dokazovanie na riadne zistenie skutkového stavu, nemali byť odmietnuté resp. vyhodnotené ako nepotrebné a nepreukazujúce dodanie prác a služieb.

9. Žalovaný vyjadrením zo dňa 10.05.2024 predostrel svoj nesúhlas s názorom žalobcu, že judikatúra na ktorú poukázal v súvislosti s DPH je aplikovateľná aj na jeho prípad a dôvodil, že daň z príjmov nie je na európskej úrovni harmonizovaná daňou, pričom daň z príjmov a daň z pridanej hodnoty sa z hmotno-právneho hľadiska posudzujú osobitne. Ustanovenia príslušných zákonov vyjadrujúcich podmienky pre uplatnenia práva na odpočítanie DPH a podmienky preukázania vynaloženia daňových výdavkov (daň z príjmov) sa odlišujú. Dôkazy sa musia vyhodnocovať na základe tých podmienok, ktoré sú dané príslušným hmotno-právnym predpisom pre kontrolovanú daň. Z uvedených dôvodov nie je možné podľa žalovaného aplikovať judikatúru (vrátane judikatúry Súdneho dvora EU), ktorá sa týka DPH na daň z príjmov právnickej osoby. Na porovnanie rozdielov v súvislosti s postupom daňových orgánov pri dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rokov 2019 a 2016, žalovaný uviedol, že zatiaľ čo v prípade zdaňovacieho obdobia roka 2019 bolo potrebné zrušiť rozhodnutie správcu dane s odôvodnením, že „Pri vyvedení svojich záverov sa správca dane neriadil zásadou, že svoje závery musí dôsledne odôvodniť a vyhodnotiť, pričom vo svojich zisleniach musí mať istotu a musí objasniť všetky okolnosti, ktoré umožnia prijať závery o správnosti a opodstatnenosti uplatnených nákladov do daňových výdavkov. Povinnosťou správcu dane bolo posúdiť a vyhodnotiť všetky dôkazy a tvrdenia, lebo správca dane je povinný prihliadnuť na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, ako aj na to, čo uvedie daňový subjekt“, v zdaňovacom období roka 2016 žalovaný postup správcu dane obhajoval a v tejto súvislosti uviedol, že „Správca dane v odvolaní napadnutom rozhodnutí dostatočne objasnil dôvody, na základe ktorých dospel k záveru o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom, pričom dbal na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie.“ K predmetu znaleckého skúmania žalovaný odcitoval časť svojho rozhodnutia (rozhodnutie žalovaného, str. 18) „Finančné riaditeľstvo SR vyhodnotilo návrh daňového subjektu osloviť znalca, ktorý by sa vyjadril, či mohol daňový subjekt s počtom 14 zamestnancov vykonať práce, ktoré fakturoval odberateľom v roku 2016 ako neopodstatnený, pretože správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že práce vykonali nielen zamestnanci daňového subjektu, ktorých mal daňový subjekt v roku 2016 v Sociálnej poisťovni, a.s. registrovaných na pracovný pomer 10 a na dohodu 15 zamestnancov. Zo zistení správcu dane tiež vyplýva, že pre daňový subjekt pracovali aj živnostníci, napr. G. C. I., ktorého správca dane vypočul ako svedka a ďalší. Žalovaný vo vyjadrení nespochybnil závery znaleckého posudku, avšak z vyššie uvedených dôvodov tieto nemajú vplyv na výrok jeho rozhodnutia.

10. Žalobca v reakcii zo dňa 11.06.2024 dal do pozornosti vyjadrenie Krajskej prokuratúry v Košiciach podané k odvolaniu v trestnej veci vedenej na Okresnom súde Trebišov pod sp. zn. 3T/52/2022, z ktorého podľa žalobcu vyplýva, že obžalovanej spoločnosti RLT stav, s.r.o. vznikla daňová povinnosť na dani z príjmov právnickej osoby a na DPH z dodaní realizovaných pre žalobcu, kedy realizácia dodaní nebola spochybnená a ani sporná.

11. Ďalšie písomné vyjadrenia už v tomto konaní jeho účastníci správne mu súdu neposkytli.

12. Aj keď konanie o správnej žalobe sa začalo na Krajskom súde v Košiciach, s účinnosťou od 01.06.2023 je v zmysle znenia § 10 a § 13 Správneho súdneho poriadku (ďalej ako „SSP“), na konanie a rozhodnutie o nej príslušný Správny súd v Košiciach (ďalej ako „správny súd“), ktorý zároveň v tento deň (01.06.2023) začal svoju činnosť. Ku dňu 01.06.2023 došlo k prechodu výkonu súdnictva z krajských súdov na správne súdy (okrem iných z Krajského súdu v Košiciach na Správny súd v Košiciach) vo

všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, vrátane prerokovanej veci.

13. Vzhľadom na existenciu ust. § 493e SSP, procesný postup správneho súdu v tomto konaní sa musí riadiť ustanoveniami SSP v jeho znení účinnom do 30. júna 2023.

14. Správny súd vzhľadom na návrhy obidvoch účastníkov nariadil vo veci pojednávanie na deň 16.12.2025 so začiatkom o 11.30 hod. v pojednávacej miestnosti P1 v budove správneho súdu. Na tomto pojednávaní prítomní, zvolený zástupca žalobcu a tiež aj zástupkyňa žalovaného argumentovali zhodne s obsahom svojich doterajších podaní. Správny súd na tomto pojednávaní rozhodnutie nevyhlásil, ale zvoliac postup podľa ust. 116 SSP, účastníkom konania, resp. ich právnym zástupcom oznámil, že rozsudok v tejto veci bude vyhlásený dňa 13.01.2026 o 11.00 hod. Dňa 13.01.2026 v určenom čase bol v preskúmvanej veci vyhlásený rozsudok.

15. Správny súd v konaní podľa ust. § 177 a nasl. SSP, po preskúmaní rozhodnutia žalovaného a tiež prvostupňového rozhodnutia v právnych medziach vznesených žalobných námietok (ust. § 134 ods. 1 SSP) a oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu dospel k záveru o dôvodnosti správnej žaloby a potrebe zrušenia oboch uvedených rozhodnutí.

16. Na oboznámenie sa s podkladmi rozhodnutí daňových orgánov, mal správny súd k dispozícii administratívny spis, z obsahu ktorého vyplýva, že žalobca, ako daňovník, v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb za rok 2016 datovanom ku dňu 30.06.2017, vypočítal základ dane v sume 73 968,92 Eur, vykázal daň na úhradu 8 345, 74 Eur a súčet výnosov (2 152 071,51 Eur), nákladov (2 126 312,66 Eur) s výsledkom hospodárenia 25 758,85 Eur. Listom zo dňa 09.09.2019 oznámil správca dane žalobcovi, že dňom 30.09.2019 u neho začne s výkonom daňovej kontroly, predmetom ktorej bude daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2016 (ďalej ako „daňová kontrola“). Podaním (Oboznámením) zo dňa 03.12.2020 informoval žalobcu správca dane o jeho zisteniach pri výkone daňovej kontroly, ako aj so spôsobom, ako k nim dospel a poučil ho zároveň o možnosti vyjadriť sa k týmto skutočnostiam v prípade, ak navrhuje, aby jeho vyjadrenia boli uvedené v Protokole. Žalobca na Oboznámenie reagoval vyjadrením zo dňa 31.12.2020, s ktorým súčasne predložil aj osobné karty za zverené predmety (ďalej ako „osobné karty“) vystavené na mená: I. J., C. B. a E. L. a tiež pracovné výkazy za mesiace apríl, máj a jún 2016 u osôb: C. B., I. J.. V úradnom zázname (č. 100161209/2021) zo dňa 29.01.2021 správca dane reagoval na uvedené, žalobcom predložené doklady a potvrdil, že ďalšími dôkazmi, k predloženiu ktorých sa žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 03.12.2020 zaviazal (fotografický materiál, iné dokumenty), sa bude venovať vo vyrubovacom konaní. Dňa 03.02.2021 vyhotovil správca dane z daňovej kontroly Protokol. Úradným záznamom (č. 100356760/2021) zo dňa 02.03.2021 a (č. 100465833/2021) zo dňa 22.03.2021 správca dane potvrdil prijatie listín/dokumentov (čestné prehlásenie, objednávka, preberací a odovzdávací protokol, faktúry, zmluvy o dielo, záznamy o prevádzke vozidla/stroja, montážne denníky a iné) od žalobcu, k jeho vyjadreniu k Protokolu. Správca dane súčasne uviedol, že tieto predložené doklady budú predmetom jeho preverovania vo vyrubovacom konaní. Na základe žiadosti správcu dane mu bolo oznámené, aké osoby v priebehu roka 2016 evidovala Sociálna poisťovňa, ako zamestnancov v registri poistencov u spoločnosti RLT stav, s.r.o. a tiež u žalobcu. Uvedené skutočnosti deklaroval správca dane aj úradným záznamom č. 100827188/2021 na základe podaného daňového priznania zo závislej činnosti za rok 2016 u spoločnosti RLT stav, s.r.o. Ešte pred uvedenou žiadosťou Sociálnej poisťovni správca dane postupne predvolal na výsluch osoby : A. B., C. B., B. D., ktoré mali podať svedeckú výpoveď vo veci fakturovaných služieb a prác v roku 2016 spoločnosťou RLT stav, s r.o., pričom žalobcu o konaní uvedených svedeckých vypočutí upovedomil. Dňa 04.05.2021 boli správcem dane vypočutý A. B. (zápisnica č. 100741356/2021) a C. B. (zápisnica č. 100741356/2021) a dňa 18.05.2021 B. D. (zápisnica č. 100848682/2021). Dňa 04.05.2021 s konateľom žalobcu G. C. D. uskutočnil správca dane ústne pojednávanie vo veci priebehu a výsledkov dokazovania vo vyrubovacom konaní (zápisnica č. 100741389/2021), kedy následne konateľ žalobcu navrhol vypočutie ďalších osôb : E. F., G. B. E., G. C. I., E. H.. Tieto osoby následne správca dane predvolal za účelom podania ich svedeckej výpovede a žalobcu o tejto skutočnosti upovedomil. Dňa 18.05.2021 boli správcem dane vypočutý E. F. (zápisnica č. 100848609/2021), dňa 02.06.2021 C. B. (zápisnica č. 100951448/2021) a G. B. E. (zápisnica č. 100951512/2021), dňa 08.06.2021 E. H. (zápisnica č. 100992522/2021) a G. C. I. (zápisnica č. 100992475/2021). Listom zo dňa 21.06.2020 žalobca požiadal správcu dane o doplnenie výsluchu svedka D., o vypočutie ďalších osôb, ktorých mená odzneli vo výpovedi svedka H. a tiež o vypočutie „strážnikov“, pri ktorých žalobca uviedol, že na

nich nemá kontakt. Na uvedené skutočnosti reagoval správca dane v odpovedi zo dňa 24.06.2021 (č. 101101280/2021). Prvostupňové rozhodnutie napadol žalobca odvolaním, ktoré doplnil podaním zo dňa 27.07.2021.

17.Podľa ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. (o dani z príjmov), sa na účely tohto zákona 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.

18.Podľa ust. § 2 písm. j/ o dani z príjmov, sa na účely tohto zákona rozumie základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

19.Podľa ust. § 21 ods. 1, základná veta zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval a výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

20.Podľa ust. § 2, písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. (Daňový poriadok) sa na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov,

21.Podľa ust. § 3 ods. 2 a ods. 3 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

22.Podľa ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

23.Podľa ust. 24 ods. 2 až 4 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. 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. 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.

24.Podľa ust. § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

25.Podľa ust. § 2 ods. 1 a ods. 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

26. Základ žalobcovej argumentácie je založený na jeho obhajobe, že služby (práce), ktoré mu fakturoval jeho dodávateľ (RLT stav, s.r.o, ďalej ako „dodávateľ“) a ktorými žalobca realizoval zákazky (plnenia) pre konečných odberateľov (Slovenský vodohospodársky podnik, š.p., Odštepny závod Košice, Správa ciest Košického samosprávneho kraja, stredisko Moldava nad Bodvou a iní, ďalej ako „koneční odberatelia“) boli dodávateľom aj fakticky uskutočnené a z toho titulu sú preto náklady, ktoré žalobca v tejto súvislosti účtoval oprávnené a majú byť daňovo uznané.

27. Právna úprava zákona o dani z príjmov umožňuje daňovému subjektu znížiť si svoju daňovú povinnosť o investície (náklady), ktoré vynaloží na svoje podnikanie s cieľom udržať alebo zvýšiť si svoje príjmy. Vychádzajúc z ust. § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú vecnosť, preukázateľnosť vynaloženia a zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. od 01.01.2016 zdaniteľných príjmov. Rozhodujúca je pritom materiálna existencia výdavku. 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. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu služby deklarovanej v daňovom doklade reálne došlo. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii daňovníka.

28. Z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „najvyšší súd“) a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „najvyšší správny súd“) vo vzťahu k problematike daní vyplýva, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem inej povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane. Nie je ale úlohou finančných orgánov preukazovať, že údaje deklarované na daňových dokladoch sú v rozpore so skutočnosťou, ale sú povinné preukázať, že o tvrdeniach daňového subjektu existujú natoľko závažné pochybnosti, ktoré ich činia nedôveryhodnými, nesprávnymi alebo neúplnými.

29. Aj keď, ako už bolo povedané, dôkazné bremeno na preukázanie zákonných podmienok daňových oprávnení na úseku dani z príjmov (vrátane uplatnených daňových výdavkov) prioritne ťaží daňový subjekt, neznamená to, že toto je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). 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 prejednacej (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12. 2009).

30. 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 správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení

zákonnych podmienok pre priznanie daňového oprávnenia. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe, 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). Úlohou finančných orgánov v rámci realizácie inštitútov zameraných na zistenie dane z príjmov (ust. § 2 písm. i) v spojení s ust. § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov), je na základe riadne zisteného skutkového stavu ustáliť a vyhodnotiť splnenie podmienok spočívajúcich v zistení realizácie spochybnených plnení, v zaplatení za deklarované plnenia a účelnosti preverovaných výdavkov.

31. Súčasťou žalobcom uplatnených výdavkov (nákladov) v zdaňovacom období roka 2016 boli aj výdavky z titulu fakturovaných služieb (montážne práce, búracie práce, stráženie, opravy čerpadiel, atď.) od dodávateľa (RLT stav, s.r.o., v počte faktúr 60, v sume základu dane 487 107,66 Eur). Z rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že dôvodom neuznania časti týchto výdavkov (v sume 469 633,96 Eur) bolo neunesenie dôkazného bremena žalobcu vo vzťahu k dodávateľovi, pričom správca dane a po ňom ani žalovaný nespochybňovali samotnú realizáciu deklarovaných služieb (prác), alebo skutočnosť, či sporné práce slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov žalobcu a ani nevykonali v tomto smere žiadne dokazovanie. Rovnako tak nebolo sporné ani zaúčtovanie uplatnených výdavkov.

31. Prvé kolo pochybností o skutočnom vynaložení uvedených nákladov žalobcu, v rámci začatej daňovej kontroly (Oboznámenie zo dňa 03.12.2020), založil správca dane na nekontaktnosti a z toho vyplývajúcej nekomunikácie spoločností PHARMADATE, s.r.o., ČEKOSTAV, s.r.o., Podháj s.r.o. (ďalej ako „subdodávateľa“), ktoré podľa správcu dane faktúrovali v roku 2016 dodávateľovi služby v podobe prác, ktoré dodávateľ následne v tom istom roku faktúroval žalobcovi pri celkových nákladoch vo výške 487 107,66 Eur a tiež na nekontaktnosti dodávateľa (od 23.08.2019 v likvidácii), od ktorých správca dane neúspešne žiadal podklady a vysvetlenia k uvedeným obchodným prípadom. Správca dane poukázal aj na informácie z ukončenej daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie mesiaca december 2016 u žalobcu a daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie 1. až 4. štvrtrok roka 2016 u dodávateľa. Zistenia správcu dane nasvedčovali umelo vytvoreným obchodným vzťahom, kedy správca dane v danom momente konštatoval, že žalobca neodstránil pochybnosti o oprávnenosti zaúčtovaných nákladov.

32. Vo vzťahu k takto definovaným skutočnostiam týkajúcim sa subdodávateľov, správny súd poukazuje na závery najvyššieho správneho súdu sformulované v jeho rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/16/2021 zo dňa 27.09.2023, kde tento dôvodil „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 vzťahujú na obchodný 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 zákonnych podmienok pre uplatnenie daňového výdavku. Jednoduché zistenia, že subdodávateľ nedisponuje výrobnými kapacitami, personálnym substrátom alebo porušuje svoje daňové povinnosti bez ďalšieho neznamenajú, že tovar/služba neboli daňovému subjektu jeho priamym dodávateľom dodané a v tomto smere tiež neznamenajú, že daňové výdavky na časti reťazca dodávateľ a daňový subjekt nespĺňajú podmienku preukázateľnosti, vecnosti a zaúčtovania.“ Bez významu je preto vyhodnotenie (pochybnosti) správcu dane, ktorý v istom momente za neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu realizácie dodávky prác (služieb) medzi dodávateľom a žalobcom považoval to, že neboli preukázané dodávky služieb medzi dodávateľom a subdodávateľmi. Správny súd preto obchodnú spoluprácu subdodávateľov, ako subjektov, s ktorými žalobca žiadny obchodný vzťah neuzatváral, s dodávateľom nepovažoval za relevantnú v tejto veci a aj ďalší priebeh úkonov počas daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní a z nich vyplývajúcich skutočností svedčil o správcom dane preukazovanej samotnej realizácii jednotlivých fakturovaných služieb medzi dodávateľom a žalobcom. Za nesúrodé v tejto otázke považuje správny súd navyše aj závery daňových orgánov, kedy správca dane vo svojom rozhodnutí konštatoval, že preukázal, že práce a služby celkovo vo výške 487 107,66 Eur od dodávateľa, ktoré ako nákladové položky vstúpili do základu dane z príjmov právnických osôb za rok 2016, „neboli vykonané len jeho zamestnancami a subdodávateľmi, ktorí faktúrovali v priebehu roku 2016 dodávateľovi“,, zatiaľ čo žalovaný už prijal záver, podľa

ktorého sa „správcomi dane z dôvodu nekontaktnosti a nesúčinnosti subdodávateľov nepodarilo preveriť, či vykonávali práce pre dodávateľa“.

33. Pochybnosti správcu dane o oprávnenosti žalobcom zaúčtovaných nákladoch pretrvali aj po tom, ako žalobca na obranu svojich záujmov potvrdil dodávky služieb dodávateľom (Vyjadrenie zo dňa 23.12.2020) a súčasne predložil správcomi dane príslušné listiny.

34. Ako už bolo povedané skôr, správca dane a konzistentne žalovaný nikdy nespochybnili uskutočnenie prác na zákazkách pre konečných odberateľov, na ktorých sa žalobca podieľal, či už ako ich priamy dodávateľ alebo jeho subdodávateľskou účasťou, kedy koneční odberatelia uvedené realizácie potvrdili prevzatím prác. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že väčšina zákazok (formálne ošetrených príslušnými zmluvami o dielo), ktoré žalobca pre konečných odberateľov zhotovoval boli vysoko špecializované a svojim charakterom ojedinelé operácie, súvisiace s vodohospodárskymi stavbami. Uvedenému nasvedčuje aj označenie uvedených zákazok (diel) napr. „Oprava dnovej výpuste Vodnej nádrže Slovenská Volová“, „ČS Jenkovce - odstránenie poruchy čerpadla VSK5 počas vyhl. II st.PA, povodňový úsek XIII“, „ČS Bežovce - odstránenie poruchy 2 ks čerpadla VSK4 počas vyhl. II st.PA, povodňový úsek XIII“, „ČS Stretávka -odstránenie havárie- poruchy 3 ks čistiacich strojov, počas vyhlásenia II st.PA, povodňový úsek XII“. Z obsahu listinného materiálu, vzťahujúceho sa k jednotlivým zákazkam tohto druhu, možno vyčítať, že každá z nich sa skladala z väčšieho množstva dielčích činností, kedy úspešné vykonanie každej z týchto činností bolo predpokladom na začatie nasledujúcej. Len tak mohlo byť to ktoré dielo plnohodnotne odovzdané do užívania konečnému odberateľovi. O náročnosti realizácie zákazok pre jednotlivých konečných odberateľov svedčí aj čas ich realizácie, v rozsahu niekoľko týždňov až mesiacov. Uvedené skutočnosti boli potvrdené aj výsluchmi svedkov vo vyrubovacom konaní.

35. Žalobca, po opakovanom spochybnení deklarováných dodávok prác, predložil správcomi dane ďalší listinný a fotografický materiál, ktorého špecifikácia je uvedená v bode 16 tohto rozsudku. Za kľúčový základ svojho definitívneho spochybnenia uskutočnenia fakturovaných prác dodávateľom vzal správca dane porovnanie záznamov v žalobcom predložených montážnych denníkoch a údajov týkajúcich sa zamestnancov dodávateľa (RLT stav, s.r.o.) a tiež zamestnancov žalobcu v roku 2016. Na základe tohto porovnania potom správca dane uzavrel, ktorá osoba nachádzajúca sa v montážnych denníkoch bola súčasne registrovaným zamestnancom dodávateľa a v ktorom období roku 2016 a teda či mohla dodávateľom fakturované práce naozaj aj vykonať. Týmto záverom prispôsobil správca dane aj vedenie výsluchov svedkov. Uvedené vyhodnotenie však podľa názoru správneho súdu nie je, aj v nadväznosti na ďalšie listinné a iné dôkazy, dôkladné. Evidencia osôb, na ktorú sa daňové orgány odvolávajú len preukazuje, ktoré z týchto osôb boli v určitom čase registrovanými zamestnancami dodávateľa, resp. žalobcu, avšak neobstojí ako dôkaz vo vzťahu k tomu, ktoré osoby, zabezpečené dodávateľom, na zákazkách žalobcu pre konečných odberateľov skutočne pracovali. Z rozsahu a spôsobu vykonania výsluchov svedkov (menovite uvedených v bode 16 rozsudku) vyplýva, že na realizácii dielčích prác/činností na uvedených technologických dielach sa podieľali pracovníci, ktorých na tento účel zabezpečoval bývalý konateľ dodávateľa a ktorých organizáciu pri týchto prácach zabezpečovali riadiaci pracovníci žalobcu (Jurko, Obrin). Z výsluchov tiež vyplynulo, že v prípade pracovníkov poskytnutých dodávateľom sa jednalo častokrát o práce takého charakteru (napr. práce vykonávané v dielni), že ich evidencia v montážnych denníkoch nebola vedená vôbec, prípadne nebola vedená detailne presne, čo je podľa názoru správneho súdu, v okolnostiach realizácie technologicky náročných zákazok pre konečných odberateľov, možný jav.

36. Daňový subjekt unesie dôkazné bremeno v prípade, ak správcomi dane prednesie relevantné skutočnosti. Vo vzťahu k opätovnému spochybneniu dodávateľom deklarováných dodávok služieb, tak podľa názoru správneho súdu žalobca v uvedenom smere uniesol dôkazné bremeno, keď daňovým orgánom predložil relevantné doklady; objednávku, ktorá je aj súčasťou administratívneho spisu a podľa znenia ktorej sa dodávateľ zaviazal pre žalobcu vykonávať technologické, stavebné a opravárenské práce a služby, kedy uvedenej charakteristike zodpovedajú aj práce faktúrované dodávateľom, zápisy o odovzdaní a prebratí diel, svedčiace o existencii materiálneho plnenia, čo nebolo daňovými orgánmi spochybnené, kedy tieto skutočnosti boli potvrdené aj výsluchmi svedkov.

37. Vadou nesprávneho právneho posúdenia trpí podľa správneho súdu záver žalovaného, kedy tento nevyhovел žalobcovmu návrhu na vykonanie dokazovania formou vyjadrovania sa svedkov k

predloženému fotografickému materiálu, čo žalovaný vo svojom rozhodnutí odôvodnil tým, že uvedenú skutočnosť žalobca navrhol až v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Správny súd žalovanému pripomína, že koncentračná zásada uplatňovaná v niektorých typoch administratívnych procesov nie je vlastná daňovej kontrole a na ňu nadväzujúcemu vyrubovaciemu konaniu podľa Daňového poriadku. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na ust. § 72 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku, podľa ktorého je povinnou súčasťou odvolania proti rozhodnutiu správcu dane aj označenie dôkazov preukazujúcich odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Túto povinnosť si žalobca splnil a preto nebolo možné jeho dôkazné návrhy odbiť konštatáciou, že boli predložené až v odvolaní, bez toho, aby sa žalovaný vecne zaoberal ich obsahom. Absencia tzv. koncentračnej zásady ide ruka v ruke s apelačným princípom, na ktorom je vybudované odvolacie konanie podľa daňového poriadku. Tento princíp našiel svoje normatívne vyjadrenie v ust. § 74 ods. 2 až ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní (rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/34/2021 zo dňa 14.12.2023).

38.Z rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé ako sa vysporiadal s návrhom žalobcu na vypočutie ako svedkov - starostov obcí, ktorí podľa žalobcu kontrolovali výkon prác a prichádzali do styku s bývalým konateľom dodávateľa a z rozhodnutia žalovaného nie je možné vyčítať dôvody, pre ktoré nebol akceptovaný návrh žalobcu na vypočutie v odvolaní (a jeho doplnení) špecifikovaných osôb (pracovníkov žalobcu). Aj v prípade, že konajúci orgán nepovažuje určité návrhy na vykonanie dôkazov za schopné objasniť relevantné skutočnosti, je potrebné, aby sa k nim v rozhodnutí kvalifikovane vyjadril.

39.K poznámke žalovaného o nedostatočnej obozretnosti žalobcu pri výbere jeho obchodných partnerov, správny súd poukazuje na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/16/2021 zo dňa 27.09.2023, kde tento predniesol „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“.

40.Na základe uvedených skutočností sa preto správny súd nestotožnil s názorom žalovaného i správcu dane, že z výsledkov vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca nepreukázal, že náklady, ktoré deklaroval v daňovom priznaní na základe faktúr vystavených dodávateľom, predložených k daňovej kontrole (okrem tých ktoré daňové orgány vyhodnotili ako preukázateľne vynaložené), možno považovať za výdavky v zmysle ust. § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Rozhodnutia daňových orgánov nie sú založené na takých skutočnostiach, ktoré objektívne vyvolávajú pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre priznanie daňového oprávnenia.

41.Správny súd preto rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c/ a e/ SSP zrušil a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie (ust. § 191 ods. 3 a 4 SSP). V ďalšom konaní u správcu dane bude potrebné odstrániť nedostatky identifikované správnym súdom vo vzťahu k uplatneným výdavkom za dodanie služieb (prác) od dodávateľa (RLT stav, s.r.o.) a podľa potreby doplniť vykonané dokazovanie.

42.O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa ust. § 167 ods.1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči neúspešnému žalovanému. O výške tejto náhrady rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (ust. § 175 ods.2 SSP).

43.Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť. Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený

advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť sprísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak a/ má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, b/ ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/, c/ je žalovaným Centrum právnej pomoci.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

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

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP). Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas. Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a/ na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správne mu súdnictve,
- b/ ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c/ účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správne mu súdom v plne m rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d/ v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e/ vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f/ nesprávne mu procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g/ rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h/ sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i/ nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j/ podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správne mu súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávne mu tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správne mu súdom.