

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 3Sfk/13/2021  
Identifikačné číslo spisu: 5018200349  
Dátum vydania rozhodnutia: 11. novembra 2024  
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5018200349.1

## UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): FBS, s. r. o., IČO: 36 759 431, so sídlom Liptovský Ján 2067, 032 03, právne zastúpený: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS s. r. o., IČO: 36 861 251, so sídlom Hurbanova 1243/18, 031 01 Liptovský Mikuláš, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101334155/2018 z 11. júla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30 S 118/2018-84 z 9. marca 2021, takto

### rozhodol:

Senát č. 8 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky postupuje vec vedenú pod sp. zn. 3 Sfk 13/2021 veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

### Odôvodnenie

#### I. Vymedzenie predkladanej otázky

1. Senát č. 8 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „predkladajúci senát“) rozhodol v zmysle § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) o postúpení predmetnej veci veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „veľký senát“) po tom, čo pri posudzovaní kasačnej sťažnosti žalobcu dospel k právnemu názoru odlišnému od právnych názorov v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023.

2. Právnou otázkou, pri riešení ktorej sa chce predkladajúci senát odchýliť od vyššie spomenutých rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je, či na účely uplatnenia a oprávnenosti daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) pri dani z príjmov je daňový subjekt (odberateľ) povinný pri vynaložení výdavku preukázať, že plnenie mu dodal subjekt uvedený na daňovom doklade (deklarovaný dodávateľ), resp. či daňový subjekt (odberateľ) je vôbec povinný pri vynaložení výdavku

v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov preukazovať identitu, resp. postavenie dodávateľa predmetného plnenia.

## II. Opis preskúmvanej veci

3. Z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 103704144/2016 z 11. augusta 2016. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 100651297/2018 z 3. apríla 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým žalobcovi v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 14 564,83 eur na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2013.

4. Správca dane okrem iného neuznal žalobcovi výdavky (náklady) v celkovej zaúčtovanej sume 59 810,00 eur, z faktúr od dodávateľskej spoločnosti LPL Trade, s.r.o., IČO: 36 612 570, predmetom ktorých bolo:

- vypracovanie návrhu grafického podkladu pre inzerciu v časopise Život - reklama a inzercia v sume 2 000,00 eur,
- provízia za sprostredkovanie inzercie v časopise Život - provízia a sprostredkovanie v sume 4 000,00 eur,
- reklamná propagácia akcie „Veľká noc“ - reklama a inzercia v sume 4 180,00 eur,
- grafický návrh a príprava reklamnej akcie „Veľká noc“ - reklama a inzercia v sume 3 990,00 eur,
- celoročná reklamná propagácia akcie „Darčekový poukaz“ - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur,
- celoročná reklamná propagácia akcie „Kongres pobyty pre firmy“ - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur,
- propagácia akcie „Pochovávanie ciagľa“ - reprografia a tlač, reklama v sume 1 000,00 eur,
- reklamná propagácia akcie „Dovolenka v Tatrách“ - reklama a inzercia v sume 4 000,00 eur,
- reklamná propagácia akcie „Leto s rodinou“ - reklama a inzercia v sume 4 000,00 eur
- prevedenie čistiacich a upratovacích prác (vrátane tepovania) na prevádzke Strachanovka - Jánska koliba, 1. poschodie - ostatné služby v sume 10 000,00 eur,
- prevedenie čistiacich a upratovacích prác (vrátane tepovania) na prevádzke Strachanovka - Jánska koliba, 2. poschodie - ostatné služby v sume 6 640,00 eur,
- reklamná propagácia akcie „Kačacie a husacie hody“ - reklama a inzercia v sume 4 000,00 eur,
- reklamná propagácia akcie „Jesenná pohoda“ - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur,
- reklamná propagácia akcie „Vianoce na Strachanovke - reprografia a tlač, reklama v sume 4 000,00 eur.

5. V odôvodnení správca dane uviedol, že z dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní vyplynulo, že nebolo preukázané reálne dodanie vyfakturovaných služieb a prác dodávateľskou spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. v roku 2013. Správca dane nespochybňuje, že služby a práce boli skutočne vykonané, dokazovaním však nebolo preukázané, že boli vykonané dodávateľskou spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. tak, ako je to deklarované na predmetných faktúrach.

6. Správca dane k dodávateľskej spoločnosti LPL Trade, s.r.o. zistil, že táto spoločnosť nepodala za zdaňovacie obdobie roka 2013 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby (naposledy bolo daňové priznanie podané za rok 2009), za rok 2013 nepodala ani mesačné prehľady k dani zo závislej činnosti a ani ročné hlásenie o vyúčtovaní dane zo závislej činnosti.

7. Zistenia správcu dane vychádzali tiež z ústneho pojednávania s p. Milanom Fáberom, konateľom žalobcu, ktorý za účelom objasnenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov so spoločnosťou LPL Trade s.r.o. uviedol nasledovné skutočnosti:

- dodávateľskú spoločnosť LPL Trade, s.r.o. oslovil na vzájomnú spoluprácu na základe odporúčania p. Q. B., ktorý žalobcovi prenájíma Jánsku kolibu - Strachanovka. Ten mu zároveň dohodol stretnutie s p. Rastislavom Szudárom, konateľom LPL Trade, s.r.o., asi na jar v roku 2013 v hoteli Strachanovka, Jánska koliba, na ktorom komunikovali o možnostiach služieb, ktoré by im mohla dodávateľská spoločnosť LPL Trade, s.r.o. poskytnúť.

- pred každou kampaňou, ktorá bola predmetom fakturácie sa s p. Rastislavom Szudárom osobne stretli na prevádzke Strachanovka a riešili ako bude kampaň prebiehať, čo od nich p. Rastislav Szudár potrebuje na to, aby vedel kampaň zrealizovať.

- vypracované návrhy kampaní odsúhlasoval priamo on a vyhodnocoval ich spolu so zamestnancami k tomu určenými (p. Strachanová z marketingu a recepčné).
  - s p. Rastislavom Szudárom nikdy nejednal v sídle spoločnosti LPL Trade, s.r.o. a nevie ani, kde sa konkrétne jej sídlo nachádza.
  - na spoločných stretnutiach, ktoré sa týkali jednotlivých reklamných kampaní, prekonzultoval s p. Rastislavom Szudárom aj čistiace a upratovacie práce, ktoré následne v zmysle dodávateľských faktúr od spoločnosti LPL Trade, s.r.o. objednal.
  - čistiace a upratovacie práce vykonávali zamestnanci dodávateľskej spoločnosti LPL Trade, s.r.o., žiadnu evidenciu o týchto osobách a vykonávaných prácach nemá, pretože ju nevedli. Jednalo sa o dve, tri ženy, niekedy prišiel na pomocné práce aj muž, počet týchto osôb sa menil a žalobca ich dopravu nezabezpečoval. Niekedy ich doviezol p. Rastislav Szudár, niekedy prišli sami autom, nesledoval to, nevenoval tomu pozornosť. Technické zabezpečenie, ako aj čistiace prostriedky a pomôcky si dodávateľská spoločnosť LPL Trade, s.r.o. zabezpečovala sama.
  - nedisponuje žiadnou písomnou korešpondenciou s dodávateľskou spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. za rok 2013.
  - peňažné sumy na výdavkových pokladničných dokladoch osobne vyplácal p. Rastislavovi Szudárovi na prevádzke Strachanovka.
  - spolupráca s dodávateľskou spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. už v roku 2014 nepokračovala, nevie uviesť, kedy bola ukončená. Reklamu začali realizovať cez iné spoločnosti.
  - s dodávateľskou spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. a ani s jej konateľom p. Rastislavom Szudárom nie je v kontakte, nespomína si, kedy a kde sa s ním naposledy stretol.
8. Rovnako tak zistenia správcu dane vychádzali aj z ústneho pojednávania s p. Rastislavom Szudárom, konateľom dodávateľskej spoločnosti LPL Trade, s.r.o., ktorý za účelom objasnenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov so žalobcom uviedol nasledovné skutočnosti:
- obchodná spoločnosť LPL Trade, s.r.o. vykonávala v roku 2013 obchodnú činnosť, reklamnú činnosť a sprostredkovateľskú činnosť.
  - účtovníctvo obchodnej spoločnosti LPL Trade, s.r.o. viedol on a používal program ALFA, avšak nie je si istý. Účtovníctvo spoločnosti LPL Trade, s.r.o. za rok 2013 predložiť nevie, ani nevie zabezpečiť jeho predloženie z dôvodu, že sa t. č. nachádza vo výkone trestu odňatia slobody.
  - so žalobcom sa skontaktoval prostredníctvom p. Q. B. v Jánskej kolibe Strachanovka a ten ho zoznámil s konateľom žalobcu p. Milanom Fáberom. Objednávky mu väčšinou zadával konateľ žalobcu, prípadne mu ich nechal na prevádzke Strachanovka, kde si ich vyzdvihol.
  - faktúry (pozn. bližšie spomínané v bode 4 tohto uznesenia) vystavil a podpísal on. Práce a služby uvedené na faktúrach boli skutočne vykonané, avšak nevie, či mali uzatvorenú zmluvu na výkon uvedených prác a služieb, pretože nemá k dispozícii účtovníctvo, podľa ktorého by to mohol overiť.
  - návrh grafického podkladu pre inzerciu v časopise Život vypracoval on osobne a sprostredkovanie zabezpečil takým spôsobom, že jednal priamo so zástupcom redakcie Život, ktorého meno si nepamätá. Osobne si s ním dohodol stretnutie, na ktorom si dohodli podmienky inzercie, podklady na inzerciu mu odovzdal na niektorom z ďalších stretnutí. Komunikovali spolu telefonicky aj prostredníctvom emailu, keďže sa ale nachádza vo výkone trestu odňatia slobody, emailovú komunikáciu správcovi dane predložiť nevie, rovnako ani žiadne iné dôkazy.
  - grafický návrh reklamnej kampane „Veľká noc“ vypracoval on osobne, spôsob realizácie prípravy však uviesť nevie, pretože nemá pri sebe podklady. Z rovnakého dôvodu nevie preto uviesť ani spôsob realizácie reklamných kampaní „Pochovávanie ciagľa, Darčekový poukaz, Kongres pobyty pre firmy, Dovolenka v Tatrách, Leto s rodinou, Kačacie a husacie hody, Jesenná pohoda, Vianoce na Strachanovke“.
  - čistiace a upratovacie práce na prevádzke Strachanovka boli uskutočnené spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. a bol pri nich osobne prítomný. Časť z nich vykonával on sám spolu s osobami, ktoré pri práci usmerňoval a ktoré neboli v pracovnoprávnom vzťahu so spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. Ich mená uviesť nevie, na miesto výkonu práce ich doviezol na svojom vozidle, počet osôb bol tri až päť podľa potreby. Spoločnosť LPL Trade, s.r.o. v roku 2013 nikoho nezamestnávala. Evidenciu o vykonaných prácach podľa jednotlivých dní, vrátane údajov o osobách, ktoré tieto práce vykonávali nevedol. Spoločnosť LPL Trade, s.r.o. vlastnila tepovače, paročistice a vysávače značky Kärcher, evidenciu majetku spoločnosti predložiť a ani zabezpečiť jej predloženie nevie. Čistiace a upratovacie práce boli vyfakturované po poschodiach tak, ako je to uvedené na faktúrach.

- faktúry (pozn. bližšie spomínané v bode 4 tohto uznesenia) boli zaplatené v hotovosti, peniaze mu vyplatil konateľ žalobcu, po predložení faktúr. Doklady o úhrade predmetných faktúr predložiť nevie, pretože sa t. č. nachádza vo výkone trestu odňatia slobody.

9. Správca dane zhrnul, že vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, vykonanie fakturovaných služieb a prác deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. nebolo jednoznačne preukázané, čím sa spochybnila preukázateľnosť nákladov v sume 59 810,00 eur. Ak si žalobca uplatnil náklady na predmetné služby a práce ako daňové výdavky podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, musí preukázať, že dodávateľská spoločnosť LPL Trade, s.r.o. fakturované služby a práce skutočne vykonala. Žalobca musí teda preukázať, že skutočne došlo k vykonaniu služieb a prác dodávateľom, ktorý je uvedený na dodávateľských faktúrach a v súvislosti s tým musí byť nepochybné, že údaje na faktúrach odrážajú skutočnosť. Faktúra je relevantným dokladom, ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. Faktúry od dodávateľa a zaúčtovanie týchto faktúr ešte nie je dôkazom reálneho dodania prác a služieb dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o tejto skutočnosti. Daňový subjekt je z dôvodu akceptovania výdavku na daňové účely zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia, a to nielen vystavenými dokladmi (t. j. po formálnej stránke), ale aj skutočnosťami, ktoré viedli k vystaveniu predmetných dokladov (t. j. po stránke obsahovej). Ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť a dôkazné bremeno neunesie, ako ho v predmetnej veci neunesol žalobca, keď nepreukázal, že deklarovaná dodávateľská spoločnosť LPL Trade, s.r.o. uskutočnila služby a práce uvedené na faktúrach.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101334155/2018 z 11. júla 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o nesplnení zákonných podmienok pre uplatnenie nákladov ako daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v súvislosti s fakturovanými službami a prácami vyššie spomínanými v bode 4 tohto uznesenia. Podľa žalovaného z dokazovania, ktoré správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, vyplynulo, že nebolo preukázané reálne dodanie vyfakturovaných služieb a prác podnikateľským subjektom LPL Trade, s.r.o. v roku 2013. Žalovaný uzavrel, že postup správcu dane bol správny, keď zvýšil základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013 o sumu 59 810,00 eur, ktorá predstavuje neuznané náklady v súvislosti s fakturovanými službami a prácami spoločnosťou LPL Trade, s.r.o.

11. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, v ktorej namietal, že práce a služby vyfakturované v roku 2013 spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. boli skutočne vykonané. Podľa žalobcu to znamená, že ak žalobca faktúry, ktorými boli tieto práce a služby vyfakturované riadne zaplatil, išlo o oprávnený výdavok, a teda náklad na dosiahnutie príjmov, ktoré si mohol zahrnúť do základu dane. Správca dane kvalifikovaným spôsobom nepochybnil a následne nedôvodne preniesol dôkazné bremeno na žalobcu vo vzťahu k preukázaniu skutočnosti, či práce a služby boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre. Za situácie, keď správca dane mal za preukázané skutočné dodanie prác a služieb, nie sú skutočnosti ohľadne dodávateľskej spoločnosti LPL Trade, s.r.o. rozhodné. Žalobca zastáva názor, že je potrebné si uvedomiť, že v prejednávanej veci ide o daň z príjmu a nie daň z pridanej hodnoty. Už len z tohto dôvodu je podľa neho dorubenie dane z príjmov nezákonné.

12. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 30 S 118/2018-84 z 9. marca 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol. Na úvod správny súd zadefinoval podmienky pre uznanie výdavkov v zmysle zákona o dani z príjmov, ktorými sú: i) vecnosť, ii) preukázateľnosť a iii) zaúčtovanie.

13. Ďalej správny súd pokračoval, že má za preukázané, že žalovaný a aj správca dane pri vydaní svojich rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné plnenia boli označeným dodávateľom LPL Trade, s.r.o. reálne uskutočnené a či jednotlivé náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu, t. j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného i správcu dane, že z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplynulo, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že výdavky, ktoré

deklaroval v daňovom priznaní na základe faktúr vystavených dodávateľom LPL Trade, s.r.o. predložených k daňovej kontrole, možno považovať za výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Pritom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom žalobcu v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

14. Správny súd skonštatoval, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach uviedli, ktoré dôkazy boli vykonané, vyhodnotili ich jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach, uviedli skutkové závery, ku ktorým dospeli a aj právne posúdenie veci. Žalobca žiadal vypočítať ďalších svedkov, ktorí sa podľa žalobcu mali podieľať na tvorbe ponuky a môžu potvrdiť, že čistiace a upratovacie práce ako aj propagačné projekty v rôznych akciách počas roka 2013 prebiehali a namietal, že nevykonanie ním navrhnutých dôkazov je vadou konania, ktorá spôsobila nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správca dane však žalobcovi písomne oznámil, že ním navrhnuté výsluchy svedkov ako dôkaz neakceptuje, nakoľko ich vykonanie by nevedlo k preukázaniu skutočného vykonania prác daňovým subjektom LPL Trade, s.r.o. Správny súd navyše poukázal na skutočnosť, že ani konateľ žalobcu a ani konateľ LPL Trade, s.r.o. p. Rastislav Szudár neuviedli žiadne konkrétne mená osôb, ktoré mali tieto práce vykonávať, a pokiaľ by im boli známe, nič im nebránilo, aby ich správcovi dane označili. Správny súd znova zdôraznil, že správca dane nespochybnil, že čistiace a upratovacie práce ako aj propagačné projekty v rôznych akciách počas roka 2013 prebiehali tak, ako to tvrdil žalobca vo svojom vyjadrení, nebolo však preukázané, že fakturované práce a služby vykonal práve dodávateľ LPL Trade, s.r.o.

15. Správny súd zhrnul, že pri vysporiadavaní sa s námietkami žalobcu zohľadňoval závery, opakovane uvádzané v judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a pri preskúmaní rozhodnutí daňových orgánov nezistil také skutočnosti, ktoré by odklon od jeho záverov odôvodňovali. Správny súd konkrétne poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 60/2015 z 28. februára 2017, sp. zn. 2 Sžf 74/2016 a sp. zn. 8 Sžf 56/2016 obe zhodne z 22. novembra 2018.

16. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zmeniť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Alternatívne žiadal zrušiť tento rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie. Zopakoval argumentáciu zo správnej žaloby a dodal, že je opätovne potrebné pripomenúť, že správca dane mal za preukázané, že služby a práce vyfakturované sťažovateľovi v roku 2013 boli skutočne vykonané. Znamená to, že ak sťažovateľ faktúry, ktorými boli tieto práce a služby vyfakturované, riadne zaplatil, išlo o oprávnený výdavok, a teda náklad na dosiahnutie príjmov, ktoré si mohol zahrnúť do základu dane. Navyše má sťažovateľ za to, že preukázal, že práce a služby mu dodala spoločnosť LPL Trade s.r.o. Práve táto spoločnosť mu ich dodala (čo podľa neho správca dane nespochybnil) a vyfakturovala a tejto spoločnosti za tieto práce a služby sťažovateľ zaplatil. Sťažovateľ má za to, že tento obchodný prípad riadne zadokumentoval a predložil všetky dôkazy (daňové doklady), ktoré má mať podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a ostatných všeobecne záväzných predpisov (faktúry, dodacie listy, doklady o úhrade, vyhotovené reklamné a iné materiály). Správca dane podľa neho ním predložené dôkazy nespochybnil kvalifikovaným spôsobom a následne nedôvodne preniesol dôkazné bremeno na sťažovateľa vo vzťahu k preukázaniu skutočnosti, či práce a služby boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach, teda LPH Trade s.r.o.

17. Žalovaný poukázal na svoje predchádzajúce vyjadrenia a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Stotožnil sa s rozsudkom správneho súdu a zdôraznil, že ak by žalobca preukázal uplatnenie nákladov v základe dane z príjmov tak, aby spĺňali podmienku preukázateľnosti podľa ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z., správca dane by nemal pochybnosti o ich uplatnení.

### III. Argumentácia predkladajúceho senátu

18. Vec bola predložená Najvyššiemu správne mu súdu Slovenskej republiky 10. septembra 2021. Vec bola náhodným spôsobom pridelená senátu č. 3 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a v tomto senáte bola pridelená sudkyni spravodajkyni Mgr. Kristíne Babiakovej. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do senátu č. 8 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a v tomto senáte pridelená sudcovi spravodajcovi JUDr. Rastislavovi Dlužošovi, PhD.

19. Predkladajúci senát zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP).

20. Pri skúmaní podanej kasačnej sťažnosti predkladajúci senát, vychádzajúc z konania pred správnym súdom, ako aj z jeho rozhodnutia a námietok žalobcu uplatnených v kasačnej sťažnosti, zistil, že pre jeho rozhodnutie bude podstatné zodpovedanie otázky, či na účely oprávnenosti uplatnenia daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov je daňový subjekt (odberateľ) bezpodmienečne povinný preukázať totožnosť identity deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade so skutočným, resp. faktickým dodávateľom. Kasačný súd pritom identifikoval rôzne prístupy k riešeniu nastolenej otázky na škále od (i) striktnej nevyhnutnosti preukázania súladu identity deklarovaného a skutočného dodávateľa plnenia pri uplatňovaní daňového výdavku na účely dani z príjmov, (ii) cez pripustenie uznania daňového výdavku aj v prípade nesúladu identity deklarovaného dodávateľa so skutočným dodávateľom za podmienky preukázania identity skutočného dodávateľa plnenia, (iii) až po absolútnu irelevanciu súladu identity deklarovaného a skutočného dodávateľa pri uplatňovaní daňového výdavku na účely dani z príjmov.

21. V rámci rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky predkladajúci senát identifikoval rozhodnutie tunajšieho súdu sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022, v ktorom senát v skutkovo obdobnej veci vo vzťahu k právnej otázke riešenej v tomto uznesení sformuloval nasledujúci právny názor:

„42. Kasačný súd uvádza, že správny súd sa v napadnutom rozsudku nedostatočne vysporiadal s otázkou, či daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno a preukázal, že všetky náklady zaúčtované v účtovníctve majú charakter výdavkov podľa § 19 Zákona o dani z príjmov, pričom podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Podľa názoru kasačného súdu nepreukázal, že dodané služby - stavebné práce boli dodané osobou uvedenou na faktúre. Správny súd uviedol v odseku 12 odôvodnenia napadnutého rozsudku, ktoré skutočnosti je nevyhnutné zo strany správcu dane doplniť, avšak tieto vychádzajú len z prevzatia argumentácie žalobcu, pričom nedošlo k vlastnej aplikácii skutkového stavu správnym súdom na nastolené právne otázky. Správca dane netvrdil, že stavebné práce neboli vykonané vôbec, ale nebolo preukázané, že tieto služby vykonala osoba uvedená na predložených faktúrach - spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. Sťažovateľ sa stotožnil s postupom správcu dane a s jeho záverom, keď tieto náklady nepovažoval za výdavky v zmysle Zákona o dani z príjmov.

44. (...) Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je samozrejme viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľom uvedeným na faktúrach a sťažovateľ svoje tvrdenie nepreukázal.

46. Ako už bolo vyššie uvedené, v prípade predmetných dodávateľských faktúr sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na týchto faktúrach bolo obchodnou spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. reálne dodané. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok na nezapočítanie daňových výdavkov do základu dane. Faktúry síce vyhotovené boli, ale nie je preukázané, že práce na nich uvedené vykonal vystaviteľ faktúry. Podľa Daňového poriadku môže a má viesť správca dane táto skutočnosť k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom.“

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo vyššie cit. rozhodnutí na podporu svojich záverov zároveň odkázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 60/2015 z 28. februára 2017, z ktorého vyabstrahoval nasledovné: „Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“

23. Obdobný záver vo vzťahu k otázke posudzovanej v tomto uznesení prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky aj v rozhodnutí sp. zn. 6 Sžfk 45/2021 z 24. mája 2022, v ktorom uviedol nasledovné:

„46. Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je samozrejme viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených žalobcom v prejednávanej veci bola skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie subdodávateľom dodávateľa žalobcu.“

24. Z novších rozhodnutí predkladajúci senát poukazuje napr. na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 4 Sfk 12/2022 z 24. mája 2023, v ktorom uviedol, že:

„41. (...) Napriek sťažovateľom namietanému, podľa judikatúry vzťahujúcej sa k dani z príjmov právnických osôb, žalobca musí uniesť dôkazné bremeno, že služby boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané, že k dodaniu služby deklarovanej v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok služby jednotlivými dodávateľmi (tzn. dodaný práve osobou uvedenou na faktúre).“ Na podporu svojich tvrdení senát tunajšieho súdu odkázal na rovnakú pasáž z už vyššie spomenutého rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžf 60/2015 z 28. februára 2017 a taktiež na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 46/2019 z 10. septembra 2020 a jeho nasledovnú časť: „Ak je nárok na uznanie výdavku podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky preukaznosti výdavku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom deklarovaným vo faktúre“.

25. Predkladajúci senát však naproti tomu identifikoval rozhodnutie iného senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022, ktorý vo vzťahu k právnej otázke riešenej v tomto uznesení sformuloval nasledovný právny názor:

44. Kasačný súd je však toho názoru, že na rozdiel od právneho režimu dane z pridanej hodnoty, v ktorom daňový subjekt musí uniesť dôkazné bremeno aj vo vzťahu ku konkrétnemu deklarovanému dodávateľovi; režim preukazovania práva na uznanie vynaloženého daňového výdavku pri dani z príjmov determinuje skúmanie a preverovanie potreby ich vynaloženia za účelom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov daňovníka (samozrejme pri splnení ostatných kvalifikačných podmienok; bod 39. tohto rozsudku).

45. Iba spochybnenie subjektu dodávateľa nie je pre účely právneho režimu dani z príjmov smerodajné a samo o sebe nie je dôvodom pre neuznanie deklarovaného výdavku (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015).

46. Túto skutočnosť však nie je podľa mienky kasačného súdu možné vykladať izolovane. Ako kasačný súd konštatoval, pre účely uznania daňového výdavku nie je rozhodujúcim subjekt deklarovaný na predloženej faktúre. Ak sú však údaje na faktúre spochybnené do tej miery, že nie je zrejmé, kto skutočne deklarované plnenie dodal, daňový subjekt musí dostať príležitosť, aby odstránil rozpor v jeho tvrdeniach a preukázal jednoznačným spôsobom, ktorý subjekt bol dodávateľom deklarovaného plnenia, za ktorý daňový subjekt poskytol úhradu, ktorú si následne uplatňuje ako daňový výdavok; pričom môže ísť o subjekt odlišný od subjektu uvedeného na predloženej faktúre.

51. Totiž, z rozhodnutí finančných orgánov vyplýva, že dôvodom neuznania daňového výdavku bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi; správca dane (a konzekventne ani žalovaný) v rámci daňovej kontroly nespochybňovali samotnú realizáciu deklarovaných obchodov, alebo skutočnosť, či sporné štúdie mohli slúžiť na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sťažovateľa a ani nevykonali v tomto smere žiadne dokazovanie.

42. Ak teda správca dane videl pochybnosti v subjekte deklarovaného dodávateľa služieb, tak podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ v uvedenom smere uniesol dôkazné bremeno, keď finančným orgánom predložil relevantné doklady; zmluvu o sprostredkovaní, odovzdávacie protokoly aj

materiálne plnenie vyplývajúce z deklarovaného obchodu. Údaje vyplývajúce z predložených dokladov následne legitimizoval aj konateľ spoločnosti KAP MEDIA.

43. Správca dane v načrtnutom smere sťažovateľom predložené doklady žiadnym spôsobom nespochybnil, a v rámci rozhodnutia ani nevyhodnotil; a to napriek skutočnosti, že išlo o relevantné podklady, ktoré boli určite na prospech sťažovateľa. Navyše, existenciu deklarovaného plnenia v daňovom konaní ani nespochybňoval.

26. Na vyššie zmienené rozhodnutie sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022 odkázal iný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v neskoršom rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023, ktorý však posunul svoju argumentáciu a sformuloval nasledovný právny názor:

„27. V súvislosti s vyššie uvedeným je potrebné dať to pozornosti, že jednou z odlišností medzi podmienkami uznania daňového výdavku (nákladu) a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu, na rozdiel od práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty. V prípade uplatnenia daňových výdavkov (nákladov) v oblasti dane z príjmu nie je zákonnou povinnosťou daňového subjektu preukázanie identity či postavenia dodávateľa služby alebo tovaru, preto prípadné pochybnosti správcu dane vznesené len proti identite či postaveniu dodávateľa (v porovnaní s označením dodávateľa uvedeným na faktúre) nie sú samé o sebe spôsobilé odôvodniť nepriznanie daňových výdavkov (nákladov) v oblasti dane z príjmu (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/22/2020 zo dňa 2. februára 2022, body 44 - 46, či rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015 zo dňa 22. februára 2017).“ Totožným spôsobom rovnaký senát odkázal na rozhodnutie 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022 aj v ďalšom svojom rozhodnutí sp. zn. 3 Sfk 90/2022 z 27. septembra 2023, v ktorom navyše ešte v bode 20 dodal, že „daňové orgány a správny súd spochybnili osobu dodávateľa, čo je však v prípade neuznania daňového výdavku právne irelevantné. Zároveň následne dospeli k záveru, že služba bola sťažovateľovi dodaná (...) Správca dane, žalovaný a aj správny súd viedli dokazovanie viacerými smermi, avšak v konečnom dôsledku si neustálili dôvod, pre ktorý sťažovateľovi nemal byť uznaný daňový výdavok.“

27. Komparáciou vyššie uvedených odlišných záverov senátov Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, prípadne Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, na otázku riešenú v tomto uznesení, predkladajúci senát dospel k záveru, že je potrebné sa odchyliť od právnych názorov vyjadrených v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023 a na ne nadväzujúcich rozhodnutí (body 21 až 24 a bod 26 tohto uznesenia).

28. V zmysle ustanovenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov sa daňovým výdavkom rozumie 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 cit. zák., 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) cit. zák., v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak cit. zákon neustanovuje inak. V zmysle ustanovenia § 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 ďalšie bližšie špecifikované pod písm. a) až l) ods. 1 a a) až m) ods. 2 cit. zák.

29. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. od 1. januára 2016 zdaniteľných príjmov. 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 (nestačí pritom len realizácia platby). Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že



k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne došlo. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii daňovníka (v tomto smere napr. novšie rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 29/2022 z 30. júla 2024).

30. Predkladajúci senát zdôrazňuje svoj právny názor vyjadrený v rozhodnutiach sp. zn. 3 Sfk 49/2022 a sp. zn. 3 Sfk 21/2021 obe z 25. júla 2023, že v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) „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.“ Predkladajúci senát má za to, že z hľadiska podmienok vecnosti a preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku sa tieto vzťahujú na obchodný vzťah medzi daňovým subjektom - dodávateľom a odberateľom, avšak na preukazovanie uplatňovania daňového výdavku nie je z materiálneho hľadiska (na rozdiel od procesného) možné siahnuť po podmienkach preukazovania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, pretože dokazovanie splnenia podmienok pri týchto rôznych typoch daní sleduje odlišné ciele. Zásadný rozdiel medzi podmienkami uznania daňového výdavku a podmienkami priznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku v oblasti dane z príjmu nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa dane z pridanej hodnoty [postavenie zdaniteľnej osoby - § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, v tomto smere napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo 14. decembra 2022, body 52 a 53; rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 25, a tiež aj Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26 a 27].

31. Preto je podľa predkladajúceho senátu potrebné poukázať aj na systémové rozdiely medzi odpočítaním dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH a uznaním daňového výdavku podľa zákona o dani z príjmov, ktoré sa pretavujú do rozdielov pri akcente a význame, ktorý je kladený na preukázanie identity deklarovaného dodávateľa a jej súladu s identitou faktického dodávateľa plnenia.

32. Predkladajúci senát dáva do pozornosti, že daň z pridanej hodnoty je nepriamou daňou zo spotreby. Jej systém je postavený na priznávaní, odvádzaní a odpočítavaní daňovej povinnosti - teda na prenose daňovej povinnosti z pôvodného výrobcu/spracovateľa tovaru, resp. služby tak, aby daň bola na konci dňa zaplatená konečným užívateľom (spravidla nepodnikateľským subjektom), ktorému nie je priznané právo odpočítať si túto daňovú povinnosť (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 25/2023 z 28. marca 2024). Z takejto povahy dane z pridanej hodnoty a z jej správania v rámci obchodného reťazca (od výrobcu až po konečného odberateľa) je zrejмый význam či už identity skutočného dodávateľa ako formálnej podmienky odpočítania dane, resp. statusu platiteľa dane ako materiálnej podmienky odpočítania dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 25, a tiež aj Ferimet z 11. novembra 2021, C-281/20, body 26 a 27). Identita a status skutočného dodávateľa nám totiž umožňuje preskúmať, či daňová povinnosť, ktorá je odpočítavaná na neskorších článkoch obchodného reťazca bola na jeho predchádzajúcich článkoch skutočne odvedená, či je obchodný reťazec skutočne daňovo neutrálny a daň z pridanej hodnoty v ňom na konci reťazca zaťažila až konečného odberateľa.

33. Koncept dane z príjmu je však od dane z pridanej hodnoty odlišný. Daň z príjmu nie je postavená na daňovom zaťažení spotreby, ide o priamu daň s tým, že nie je postavená na prenose daňovej povinnosti v obchodnom reťazci. Podstata daňového výdavku, ako daňovo uznateľného nákladu, je taktiež odlišná od dane z pridanej hodnoty. Daňou z príjmu zaťažuje zákonodarca príjem podnikateľa. Na základe svojho autonómneho rozhodnutia však zákonodarca umožňuje daňovému subjektu znížiť si svoju daňovú povinnosť o investície (náklady), ktoré vynaloží na svoje podnikanie s cieľom udržať alebo zvýšiť si svoje príjmy. Daňový náklad - daňovo uznateľný výdavok, tak predstavuje benefit pre podnikateľa (možnosť znížiť si daňovú povinnosť o to, čo reálne pre potreby svojho podnikania vynaložil) ako aj pre štát (udržiavanie podnikania a zvyšovanie príjmov podnikateľa predstavuje pre štát potenciál vyššej daňovej povinnosti podnikateľa v budúcnosti). Z tohto odlišného konceptu, správania a významu dane z príjmu a uznateľného daňového výdavku vychádzajú aj podmienky podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmu pre jeho uznanie, ktoré predkladajúci senát zdefinoval v bode 29.

34. Predkladajúci senát zastáva názor, že tak z podstaty a významu daňového výdavku ako bol vymedzený vyššie, ako aj z vyjadrenia zákonných podmienok pre jeho uznanie vyplýva, že pokiaľ spĺňa podmienku vecnosti, je preukázané jeho konkrétne vynaloženie a zaúčtovanie, súlad medzi deklaroványm a skutočným dodávateľom tovaru, nie je výslovnou zákonnou podmienkou pre uznanie daňového výdavku.

35. Na druhej strane však predkladajúci senát jedným dychom dodáva, že daňový výdavok možno uplatniť len vtedy, ak bol preukázateľne vynaložený. Pokiaľ plnenie nebolo reálne a preukázateľne zakúpené, dodané (vykonal ich daňový subjekt sám, nevynaložil na nich žiadne finančné prostriedky a pod.), nemožno si takéto fiktívne náklady uplatniť ako daňovo uznateľné výdavky, keďže nespĺňajú podmienku preukázateľnosti vynaloženia. To, že nejde o fiktívny výdavok, bude daňový subjekt pritom spravidla preukazovať práve prostredníctvom svojho dodávateľa, pričom pochybnosti o tom, že deklarováný (na faktúre uvedený) dodávateľ nie je skutočným dodávateľom môžu vo svojej podstate, s ohľadom na všetky okolnosti prípadu, viesť k pochybnostiam o tom, či vôbec bolo niečo dodané za odplatu, za akú výšku odplaty a v akom rozsahu. Takto pomenované pochybnosti, pri neschopnosti daňového subjektu ich vysvetliť (osobitne bez súčinnosti svojho priameho skutočného dodávateľa), môžu viesť aj podľa predkladajúceho senátu k záveru o nedodržaní podmienky daňového výdavku - preukázateľnosti vynaloženia.

36. Na základe vyššie uvedenej argumentácie predkladajúci senát zastáva názor, že daňový subjekt pre účely uznania daňového výdavku je povinný v rámci podmienky preukázateľnosti vynaloženia preukázať faktické vynaloženie daňového výdavku (napr. zakúpenie tovaru/služby za protihodnotu, teda či k dodaniu/vynaloženiu nákladu došlo). Nejde pritom o abstraktné vydanie peňazí, ale výdavok je vždy realizovaný k nejakej osobe (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 171/2017 z 31. augusta 2017, bod 26). Hoci toto vynaloženie výdavku bude daňový subjekt spravidla preukazovať prostredníctvom dodávateľa uvedeného na faktúre, neznamená to, že odhalenie nesúladu medzi na faktúre deklaroványm a skutočným dodávateľom môže byť sankcionované neuznaním daňového výdavku za splnenia podmienky, že daňový subjekt preukáže skutočné vynaloženie daňového výdavku iným spôsobom, resp. k inej osobe. Tento iný spôsob môže spočívať jednak v označení identity iného ako na faktúre deklarovaneho dodávateľa (ak sa pri ňom preukáže reálne dodanie plnenia za protihodnotu), ale výnimočne aj predložením iných dôkazov, ktoré umožnia prijať preukázaný a nesporný záver, že k dodaniu plnenia došlo vo vzťahu k inej osobe a za toto plnenie bolo skutočne inému subjektu zaplatená protihodnota.

37. Predkladajúci senát si, vzhľadom na podobnosť právnych kultúr a podobnosť ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov a zákona České národnej rady č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, dovoľuje odkázať na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 9 Afs 30/2007 z 31. mája 2007, v ktorom Najvyšší správny súd Českej republiky uviedol nasledovný právny názor: „Pokiaľ daňový subjekt jednoznačne preukáže, že deklarováný výdavok skutočne nastal, hoci za iných okolností, než je uvedené na daňovom doklade, je možné ho v súlade so zásadou materiálnej pravdy uznať za výdavok vynaložený v súlade s § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov (pozn. predkladajúceho senátu, ide o zákon České národnej rady č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov). Je však nutné si uvedomiť, že sa jedná o situáciu krajnú, kedy štandardný zákonom predpokladaný spôsob uplatnenia výdavku nebol daňovým subjektom dodržaný. Ak daňový subjekt chce eliminovať dôsledky svojho pochybenia, musí vynaloženie výdavku preukázať jednoznačným, transparentným spôsobom, teda uviesť a dokázať všetky skutočné okolnosti týkajúce sa predmetného výdavku, ktoré budú v súlade s ostatnými zistenými údajmi a budú vytvárať prehľadný a dôveryhodný obraz o celej transakcii. Súčasťou takého objasnenia skutočného stavu veci je aj logické vysvetlenie, z akých dôvodov došlo k mylnému uvedeniu niektorej z podstatných náležitostí účtovného dokladu. Povinnosťou správcu dane je dať priestor daňovému subjektu k tomuto prejavu a nezamedzovať jeho aktivitám smerujúcim k preukázaniu všetkých relevantných skutočností. Vzhľadom na predchádzajúce zistenie nezrovnalostí v účtovných dokladoch daňového subjektu však leží dôkazné bremeno práve na jeho strane, správca dane je povinný nestranne vyhodnotiť ním predložené dôkazy a tvrdenia ohľadom predmetného nedostatku v účtovníctve. Pokiaľ aj dodatočne poskytnuté dôkazy v sebe zahŕňajú ďalšie rozpory, je zrejme, že nie sú schopné zhojiť predchádzajúce nedostatky. Inými slovami správca dane má v popísanom prípade právo požadovať od daňového subjektu kvalitnú a perfektnú nápravu pôvodne uvedených nesprávností.“ V tomto smere tiež napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu

Českej republiky sp. zn. 2 Afs 160/2006 z 5. apríla 2007, sp. zn. 4 Afs 381/2019 z 26. februára 2020, sp. zn. 1 Afs 171/2017 z 31. augusta 2017 a iné.

38. Okrem vyššie uvedeného rozhodnutia judikatúra Najvyššieho správneho súdu Českej republiky vo vzťahu k otázke uplatnenia daňových nákladov podľa § 24 ods. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov a podmienke preukázania skutočného dodávateľa vychádza aj zo záverov obsiahnutých v rozhodnutí Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 664/04 z 18. apríla 2006, v ktorom Ústavný súd Českej republiky vyslovil, že pri výbere daní nemožno vychádzať iba z fiškálneho záujmu štátu, cieľom musí byť vybranie dane vo výške správne stanovenej. Ako dôkazné prostriedky môžu prakticky slúžiť akékoľvek prostriedky, ktorými možno doložiť skutočnosť rozhodné pre určenie daňovej povinnosti, a teda aj daňové náklady, okrem tých, ktoré boli získané v rozpore s právnymi predpismi. Aj za situácie, keď skutočným dodávateľom bol iný subjekt než uvedený na dokladoch, je v zmysle zákona č. 337/1992 Zb. nevyhnutné umožniť daňovému subjektu preukázať skutočné výdavky inými prostriedkami. Opačným postupom správcu dane i súdov, ktorým neboli rešpektované práva a právom chránené záujmy daňového subjektu, došlo k porušeniu čl. 36 Listiny základných práv a slobôd a v konečnom dôsledku by mohlo dôjsť aj k zásahu do práva chráneného čl. 11 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd Českej republiky tak vychádzal z premisy, že pri daňových nákladoch je podstatné, kto je skutočným dodávateľom a tým nemusí byť nutne vždy len osoba uvedená na daňových dokladoch. V prípade pochybností o tejto skutočnosti však musí mať daňový subjekt priestor na preukázanie okolností uplatňovania nákladov inými prostriedkami (zhodne tiež napr. rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV. ÚS 48/05 zo 6. decembra 2006).

39. Predkladajúci senát si dovoľuje upriamiť pozornosť aj na nedávne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 3 Afs 330/2022 z 8. augusta 2024, v ktorom Najvyšší správny súd Českej republiky rozvinul svoj právny názor ohľadne nesúladu deklarovaného dodávateľa so skutočným dodávateľom plnenia pri uplatňovaní daňových výdavkov daňovým subjektom. Najvyšší správny súd Českej republiky v prejednávanej veci, v zmysle ustálenej judikatúry, pripustil, že plnenie - reklamnú službu mohol potenciálne dodať subdodávateľ odberateľa, teda osoba odlišná od dodávateľa deklarovaného na účtovných dokladoch, avšak v prejednávanej veci bolo zistené, že protihodnota za plnenie bola uhradená dodávateľom, a preto Najvyšší správny súd Českej republiky vyslovil názor, že je nevyhnutné, aby odberateľ ako daňový subjekt, ktorý si uplatňuje daňový výdavok, jednoznačne preukázal vzťah medzi dodávateľom a subdodávateľom. Len za takých okolností daňový subjekt preukáže, že výdavok za reklamné služby, ktorý bol uhradený dodávateľovi bol vynaložený v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím zdaniteľných príjmov.

40. Zároveň je dôležité zdôrazniť, že predkladajúci senát si je vedomý, ako uviedol v bode 29, že jednou z podmienok pre uplatnenie daňového výdavku je aj podmienka zaúčtovania. Tu však dáva predkladajúci senát do pozornosti, že táto formálna podmienka, nie je samoúčelná, ale jej zmyslom je zabezpečiť prehľad o existencii výdavkov za plnenia používané na účel ďalších zdaniteľných príjmov (mutatis mutandis napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 13/2023 z 1. júna 2023, body 22 až 24) a tým umožniť efektívnu kontrolu daňových výdavkov (obdobne v prípade formálnych podmienok v oblasti dane z pridanej hodnoty napr. rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, C-516/14 z 15. septembra 2016, bod 30). Pokiaľ však bol výdavok voči štátu v rámci účtovníctva priznaný a v súvislosti s vykonaným dokazovaním je aj vecne preukázaný, prípadné formálne vady účtovného dokumentu (napr. v podobe nesprávnej identity dodávateľa oproti skutočne zistenému dodávateľovi), ktoré nemajú vplyv na podstatu daňového výdavku (napr. jeho charakter, výšku a pod.), a sú kedykoľvek v rámci účtovníctva odstrániteľné (§ 34 ods. 1 až 5 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov), nemôžu odôvodniť jeho neuznanie (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 13/2023 z 1. júna 2023, body 25 a 26, v prípade DPH obdobne rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci *Kemwater ProChemie s.r.o.*, C-154/20 z 9. decembra 2021, bod 29; vo veci *Senatex GmbH*, C-518/14 z 15. septembra 2016, bod 38, vo veci *Shortcut*, C-690/22 z 24. mája 2023, body 48 a 52, vo veci *Raiffeisen Leasing*, C-235/21 z 29. septembra 2022, body 38 a 41). Formálne vady účtovného dokumentu môžu byť však sankcionované napr. v režime zákona o účtovníctve v nadväznosti na vyvodenie zodpovednosti za nesprávne vedenie účtovníctva.

41. Pre úplnosť je potrebné dodať, že daňový princíp, v zmysle ktorého materiálna realita obchodu má prednosť pred formálne (faktúrou/účtovným dokladom) deklarovaným obchodom (vo všetkých

prvkoch), má svoje pozitívne zákonné vyjadrenie. To nachádzame v § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého je pre daňové orgány relevantný skutočný obsah právneho úkonu a inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Tento princíp má pritom objektívny charakter. Platí tak v neprospech daňového subjektu (preukázanie skutočného obsahu právneho úkonu či inej rozhodujúcej skutočnosti vyvracajúcej podmienku uplatnenia daňového oprávnenia, napr. aj identity dodávateľa), ako aj v prospech daňového subjektu (preukázanie skutočného obsahu právneho úkonu či inej rozhodujúcej skutočnosti v rozpore s deklaráciou obsiahnutou vo faktúre, avšak preukazujúcej splnenie podmienok pre uznanie daňového oprávnenia).

42. Aj vzhľadom na § 3 ods. 6 Daňového poriadku zastáva predkladajúci senát názor, že formálne nedostatky na predložených daňových dokladoch (napr. v subjekte deklarovaného dodávateľa), nemôžu automaticky bez ďalšieho viesť k neuznaniu daňového výdavku. V prípade zistených formálnych nedostatkov dôkazné bremeno zaťažuje opäť daňový subjekt a je na ňom ako pochybnosti daňových orgánov vyvráti. Predkladajúci senát však zdôrazňuje, že na preukázanie skutočného dodávateľa plnenia nemožno pri preukazovaní daňových výdavkov úplne resignovať. Daňové orgány tak musia daňovému subjektu umožniť, aby inými hodnovernými dôkazmi odstránil rozpory vo svojich tvrdeniach, prípadne tieto tvrdenia upravil a jednoznačným spôsobom preukázal, ktorý subjekt bol dodávateľom deklarovaného plnenia, za ktorý daňový subjekt poskytol finančné plnenie, ktoré si daňový subjekt následne uplatňuje ako daňový výdavok (pričom môže ísť o subjekt odlišný od subjektu uvedeného na účtovnom doklade). Pokiaľ však daňový subjekt nepreukáže, že plnenie v rozsahu uplatnených výdavkov poskytol deklarovaný subjekt uvedený na daňovom doklade a zároveň nepreukáže, prípadne ani netvrdí, ktorý iný subjekt mal plnenie v skutočnosti dodať, nemožno hovoriť o tom, že daňový subjekt dôkazné bremeno uniesol. V takomto prípade tak správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a neuznanie daňových výdavkov by za takýchto okolností bolo podľa predkladajúceho senátu dôvodné.

43. Na základe vyššie uvedeného zastáva predkladajúci senát názor, že na položenú otázku je potrebné odpovedať tak, že pre uplatnenie daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, nie je zákonnou podmienkou preukázanie súladu identity deklarovaného dodávateľa uvedeného na faktúre so skutočným dodávateľom. Ak však dôjde k spochybneniu súladu dodávateľa uvedeného na faktúre so skutočným dodávateľom, je správca dane povinný daňovému subjektu umožniť tento rozpor odstrániť a preukázať vynaloženie daňového výdavku vo vzťahu ku konkrétnej osobe. Neunesenie dôkazného bremena zo strany daňového subjektu vo vzťahu k preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku, po poskytnutí priestoru zo strany správcu dane, je tak dôvodom pre neuznanie daňového výdavku z dôvodu neunesenia dôkazného bremena daňovým subjektom.

#### IV. Záver

44. Z uvedených dôvodov predkladajúci senát dospel k záveru, že je potrebné sa odchýliť od názorov vyjadrených v rozhodnutiach Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 zo 7. septembra 2023. Predkladajúci senát preto vec predkladá veľkému senátu na rozhodnutie o tom, ktorý z vyššie uvedených právnych názorov (zastávaný predkladajúcim senátom a vyjadrený aj v rozhodnutí sp. zn. 6 Sžfk 22/2020 z 2. februára 2022 alebo konkurujúce právne názory vyjadrené v rozhodnutiach sp. zn. 6 Sžfk 34/2020 z 2. februára 2022 a sp. zn. 1 Sžfk 16/2021 z 27. septembra 2023) sa má aplikovať v ďalšej rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Keďže na spornú otázku riešenú v tomto uznesení boli v rozhodovacej praxi senátov Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vyslovené rôzne právne názory, predkladajúci senát by sa akýmkoľvek rozhodnutím vo veci odklonil minimálne od jedného z nich. Predkladajúci senát má tak za to, že sú splnené podmienky, aby bola táto vec postúpená veľkému senátu v zmysle § 22 ods. 1 písm. a) SSP, ktorého úlohou je zabezpečovať jednotnosť judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

45. Toto uznesenie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

#### **Poučenie :**

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.

