

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 19SVs/10/2024  
Identifikačné číslo spisu: 9624200116  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. marca 2026  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:9624200116.1

## UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo veľkom senáte v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): FBS, s. r. o., IČO: 36 759 431, so sídlom Liptovský Ján 2067, 032 03 Liptovský Ján, právne zastúpeného: 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, na základe postúpenia veci veľkému senátu uznesením tunajšieho súdu sp. zn. 3Sfk/13/2021 z 11. novembra 2024, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/118/2018-84 z 9. marca 2021, takto

### rozhodol:

Uznaniu zaúčtovaného výdavku spojeného s nadobudnutím tovarov alebo služieb súvisiacich so zdaniteľným príjmom daňovníka za daňový výdavok na účely zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov bez ďalšieho nebráni, ak sa v daňovom konaní ukáže, že dodávateľom tovarov alebo služieb je iný subjekt ako ten, ktorý je uvedený v účtovných dokladoch. Podmienkou pre uznanie takého výdavku za daňový výdavok je však preukázanie, komu daňovník tento výdavok vynaložil a aké je vecné prepojenie medzi osobou dodávateľa a nadobudnutým tovarom alebo službou, za ktoré bol výdavok zaúčtovaný. Dôkazné bremeno tu zaťažuje daňovníka. Vec sa postupuje senátu 8S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

### Odôvodnenie

#### I. Dôvody postúpenia veci veľkému senátu

1. K postúpeniu veci veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „veľký senát“) podľa § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „SSP“) pristúpil senát 8S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „predkladajúci senát“) po tom, čo pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti žalobcu identifikoval celkom tri rôzne právne názory na jednu zo sporných právnych otázok, ktoré bolo v rámci kasačného konania potrebné zodpovedať a priklonením sa k jednému z nich by sa odchýlil od názorov vyjadrených v rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) sp. zn. 6Sžfk/34/2020 z 2. februára 2022 a sp. zn. 1Sžfk/16/2021 zo 7. septembra 2023.

2. Právnu otázkou, pri ktorej riešení sa chcel predkladajúci senát odchýliť od odlišného rozsudku, 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“ alebo „zákon č. 595/2003 Z. z.“) pri dani z príjmov je daňovník (odberateľ) povinný pri vynaložení výdavku preukázať, že plnenie mu dodal subjekt uvedený na daňovom doklade (deklarovaný dodávateľ), resp. či daňovník (odberateľ) je vôbec povinný pri vynaložení výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov preukazovať identitu, resp. postavenie dodávateľa predmetného plnenia.

3. Vec bola postúpená veľkému senátu uznesením sp. zn. 3Sfk/13/2021 z 11. novembra 2024.

## II. Opis preskúmvanej veci

4. 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.

5. 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 grafického podkladu pre inzerciu v časopise Život, sprostredkovanie inzercie v časopise Život, opakovane dodávané služby súvisiace s reklamnými propagáciami rôznych akcií žalobcu v priebehu roka 2013, vykonanie čistiacych a upratovacích prác na prevádzke Strachanovka - Jánska dolina.

6. Správca dane ním vykonané dokazovanie vyhodnotil tak, že nebolo preukázané reálne dodanie vyfakturovaných služieb a prác žalobcovi dodávateľskou spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. v roku 2013 tak, ako je to deklarované na preverovaných faktúrach. Správca dane pritom nespochybnil skutočné dodanie služieb a vykonanie prác.

7. 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.

8. Zistenia správcu dane vychádzali tiež z ústneho pojednávania s Milanom Fáberom, konateľom žalobcu, ktorý uviedol, že dodávateľskú spoločnosť LPL Trade, s.r.o. oslovil na vzájomnú spoluprácu na základe odporúčania od E. R., ktorý žalobcovi prenajíma Jánsku kolibu - Strachanovka. Ten mu zároveň dohodol stretnutie s K., konateľom LPL Trade, s.r.o. Na stretnutí - asi na jar roku 2013 v hoteli Strachanovka - spolu komunikovali a dohodli sa o možnostiach služieb, ktoré by žalobcovi mohla spoločnosť LPL Trade, s.r.o. poskytnúť. S K. nikdy nejednal v sídle spoločnosti LPL Trade, s.r.o. Pred každou reklamnou kampaňou, ktorá bola predmetom fakturácie, sa s K. osobne stretli na prevádzke Strachanovka a riešili, ako bude kampaň prebiehať, čo od nich K. bude potrebovať na to, aby vedel kampaň zrealizovať. Vypracované návrhy kampaní odsúhlasoval priamo Milan Fáber a vyhodnocoval ich spolu so zamestnancami na to určenými. Na jednom zo spoločných stretnutí prekonzultovali aj čistiace a upratovacie práce, ktoré si následne žalobca tiež objednal. Čistiace a upratovacie práce vykonávali zamestnanci spoločnosti LPL Trade, s.r.o., žiadnu evidenciu o týchto osobách a vykonávaných prácach nemá, pretože ju nevedli. Jednalo sa o dve či tri ženy, niekedy prišiel na pomocné práce aj muž, počet osôb sa menil a žalobca ich dopravu nezabezpečoval. Technické zabezpečenie, čistiace prostriedky a iné pomôcky si spoločnosť LPL Trade, s.r.o. zabezpečovala sama. Milan Fáber ďalej uviedol, že peňažné sumy uvedené na výdavkových pokladničných dokladoch osobne vyplácal K. na prevádzke Strachanovka. Nedisponuje žiadnou písomnou korešpondenciou so spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. za rok 2013. Spolupráca s LPL Trade, s.r.o. po roku 2013 nepokračovala, nevie, kedy bola ukončená.

9. Z ústneho pojednávania s K., konateľom spoločnosti LPL Trade, s.r.o., vyplynulo, že táto spoločnosť vykonávala v roku 2013 obchodnú činnosť, reklamnú činnosť a sprostredkovateľskú činnosť. Jej účtovníctvo viedol K., správcovi dane ho však predložiť nevedel, ani zabezpečiť jeho predloženie, nakoľko bol vo výkone trestu odňatia slobody. Z rovnakého dôvodu nevedel predložiť dôkazy k žiadnemu zo svojich tvrdení. Potvrdil spôsob nakontaktovania sa na konateľa žalobcu, ktorý

mu väčšinou zadával objednávky osobne, prípadne mu ich nechal na prevádzke Strachanovka, kde si ich vyzdvihol. Preverované faktúry vystavil a podpísal. Práce a služby uvedené na faktúrach boli skutočne vykonané, avšak nevie, či so žalobcom na to mali uzatvorenú zmluvu. Návrh grafického podkladu pre inzerciu v časopise Život vypracoval K. osobne, následne jednal priamo so zástupcom redakcie Život, ktorého meno si nepamätá. Osobne si dohodli podmienky inzercie, podklady na inzerciu mu odovzdal tiež osobne. Podrobnosti o ostatných kampaniach uviesť nevedel. 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, ani o osobách tieto práce vykonávajúcich nevedol. Spoločnosť LPL Trade, s.r.o. vlastnila tepovače, paročističe a vysávače značky Kärcher. Faktúry boli zaplatené v hotovosti, peniaze mu vyplácal konateľ žalobcu po predložení faktúr.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101334155/2018 z 11. júla 2018 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku ako vecne správne potvrdil. Stotožnil sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcou 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. Podľa žalovaného z dokazovania, ktoré správca dane vykonal, vyplynulo, že nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaných služieb a prác podnikateľským subjektom LPL Trade, s.r.o. v roku 2013.

11. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Zotrvával na tom, že práce a služby vyfakturované v roku 2013 spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. boli skutočne aj vykonané (dodané) touto spoločnosťou. Správca dane uvedenú skutočnosť kvalifikovaným spôsobom nespochybnil, pričom 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, keďže v prejednávanej veci ide o daň z príjmu a nie daň z pridanej hodnoty.

12. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 30 S 118/2018-84 z 9. marca 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného i správcu dane, že z výsledkov dokazovania vykonaného 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.

13. K námietke nevypočutia ďalších svedkov, ktorí sa podľa žalobcu mali spolupodieľať na tvorbe ponuky a môžu potvrdiť, že čistiace a upratovacie práce ako aj propagačné projekty v rôznych akciách počas roka 2013 prebiehali, sa správny súd stotožnil s názorom správcu dane, že navrhnuté výsluchy svedkov by nevedli k preukázaniu skutočného vykonania prác spoločnosťou LPL Trade, s.r.o. Správny súd navyše poukázal na skutočnosť, že ani konateľ žalobcu a ani konateľ LPL Trade, s.r.o. K. pri komunikácii so správcou dane neuviedli žiadne konkrétne mená osôb, ktoré mali tieto práce vykonávať, a pokiaľ by im boli známe, nič im nebránilo, aby ich správcovi dane označili.

14. Správny súd zhrnul, že pri vysporiadavaní sa s námietkami žalobcu vychádzal z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozhodnutia sp. zn. 5Sžf/60/2015 z 28. februára 2017, sp. zn. 2Sžf/74/2016 a sp. zn. 8Sžf/56/2016 obe zhodne z 22. novembra 2018) a pri preskúmaní rozhodnutí daňových orgánov nezistil také skutočnosti, ktoré by odklon od jeho rozhodovacej činnosti odôvodňovali.

15. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku kasačnú sťažnosť, požadujúc jeho zmenu 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 napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie. Zopakoval argumentáciu zo správnej žaloby (viď bod 11. tohto uznesenia) a pripomenul, že správca dane mal za preukázané, že služby a práce vyfakturované sťažovateľovi v roku 2013 boli skutočne vykonané. Bola to spoločnosť LPL Trade s.r.o., ktorá ich dodala, vyfakturovala a tejto spoločnosti za tieto práce a

služby sťažovateľ aj zaplatil. Obchody s dodávateľskou spoločnosťou 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).

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tiež namietol nedostatky odôvodnenia napadnutého rozsudku v miere porušujúcej jeho právo na spravodlivý proces. Nesprávne právne posúdenie sťažovateľ videl aj v tom, že správny súd neidentifikoval pochybenia správcu dane, na ktoré sťažovateľ poukázal v správnej žalobe, ale iba formalisticky prevzal argumentáciu daňových orgánov.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na svoje predchádzajúce vyjadrenia a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

### III. Argumentácia predkladajúceho senátu

18. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu 10. septembra 2021 a náhodným spôsobom pridelená senátu č. 3S Najvyššieho správneho súdu. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do senátu č. 8S Najvyššieho správneho súdu.

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 sťažovateľa uplatnených v kasačnej sťažnosti, zistil, že pre jeho rozhodnutie bude podstatné aj zodpovedanie otázky, či na účely oprávnenosti uplatnenia daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov je daňovník (odberateľ) bezpodmienečne povinný preukázať totožnosť identity dodávateľa označeného na daňovom doklade so skutočným dodávateľom tovaru alebo služby. Predkladajúci senát pritom zo skoršej rozhodovacej činnosti senátov kasačného súdu identifikoval celkom tri rôzne prístupy k riešeniu nastolenej otázky, a to na škále od (i) striktnej nevyhnutnosti preukázania súladu identity z účtovného dokladu vyplývajúceho a skutočného dodávateľa plnenia pri uplatňovaní daňového výdavku na účely dane z príjmov, (ii) cez pripustenie uznania daňového výdavku aj v prípade nesúladu identity z účtovného dokladu vyplývajúceho dodávateľa so skutočným dodávateľom za podmienky dodatočného preukázania identity skutočného dodávateľa tovaru alebo služby, (iii) až po irelevanciu súladu identity na účtovnom doklade označeného a skutočného dodávateľa pri uplatňovaní daňového výdavku na účely dane z príjmov.

21. V rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu predkladajúci senát identifikoval rozhodnutie sp. zn. 6Sžfk/34/2020 z 2. februára 2022, v ktorom v skutkovo obdobnej veci vo vzťahu k právnej otázke uvedenej v bode 2. tohto uznesenia sformuloval kasačný súd 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. (...) 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 preukázateľnosti 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. (...) 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 vo vyššie citovanom rozsudku vychádzal z ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorá v predmetnej otázke dlhodobo potvrdzovala, že (aj) pre účely dane z príjmu je pre uznanie určitého výdavku potrebné preukázať dodanie tovaru alebo služby osobou uvedenou na účtovnom doklade - napr. 5Sžf/45/2015 z 26.01.2017 a najmä sp. zn. 5Sžf/60/2015 z 28. februára 2017, podľa ktorého „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 formulovanej v bode 2. tohto uznesenia - opäť vychádzajúc zo skorších názorov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky - prijal senát Najvyššieho správneho súdu aj v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk/45/2021 z 24. mája 2022, v ktorom uviedol nasledovné:

„46. (...) 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. Kasačný súd v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/45/2021 z 24. mája 2022 poukázal aj na iné rozhodnutie kasačného súdu vo veci dani z príjmu „[...] Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov jednotlivými dodávateľmi. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane z príjmov." (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 45/2015 z 26.01.2017)."

25. Z novších rozhodnutí predkladajúci senát poukázal napr. na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/12/2022 z 24. mája 2023, ktorý rovnako vychádzal z vtedy ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (najmä sp. zn. 5Sžf/60/2015 zo dňa 28.02.2017, sp. zn. 6Sžfk/46/2019 zo dňa 10.09.2020, sp. zn. 10Sžfk/16/2018 zo dňa 30.04.2019 a sp. zn. 10Sžfk/19/2018 zo dňa 22.05.2019 - a v ktorom kasačný súd v bode 41 uviedol:

„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)."

26. Ako je uvedené vyššie, na podporu svojich tvrdení senát kasačného súdu odkázal - okrem iných - na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/46/2019 z 10. septembra 2020, podľa ktorého „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."

27. Popri početnej skupine rozhodnutí deklarujúcich nevyhnutnosť preukázania súladu identity deklarovaného a skutočného dodávateľa plnenia pri uplatňovaní daňového výdavku na účely dane z príjmov (k tomu pozri body 21 až 26 - vrátane odkazov na rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky). identifikoval predkladajúci rozhodnutie iného senátu Najvyššieho správneho súdu, a to rozsudok sp. zn. 6Sžfk/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."

28. Predkladajúci senát napokon v rozhodovacej činnosti kasačného súdu identifikoval k otázke uvedenej v bode 2. tohto uznesenia tretí názorový prúd, prezentovaný v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/16/2021 z 27. septembra 2023:

„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)."

29. Rovnaký senát kasačného súdu v ďalšom svojom rozhodnutí sp. zn. 3Sfk90/2022 z 27. septembra 2023 svoj názor potvrdil, keď uviedol, 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."

30. Komparáciou vyššie uvedených odlišných záverov senátov Najvyššieho správneho súdu, prípadne Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vo vzťahu k otázke kladenej v bode 2. tohto uznesenia, dospel predkladajúci senát k záveru o stotožnení sa s argumentačným prístupom vyjadreným v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/22/2020 z 2. februára 2022 s tým, že je potrebné sa odchyliť od právnych názorov vyjadrených v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/34/2020 z 2. februára 2022 a súčasne aj v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/16/2021 z 27. septembra 2023.

31. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno podľa predkladajúceho senátu v súlade s doterajšou judikatúrou konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. 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 správcu 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." (rozsudky sp. zn. 3Sfk/49/2022 a sp. zn. 3Sfk/21/2021 oba z 25. júla 2023).

32. Predkladajúci senát poukázal na systémové rozdiely medzi odpočítaním dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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 skutočného dodávateľa plnenia. Tak z podstaty a významu daňového výdavku, ako aj z vyjadrenia zákonných podmienok pre jeho uznanie vyplýva, že pokiaľ spĺňa podmienku vecnosti, je preukázané jeho konkrétne vynaloženie a zaúčtovanie, súlad medzi na daňovom doklade uvedeným (označeným) a skutočným dodávateľom tovaru alebo služby nie je výslovnou zákonnou podmienkou pre uznanie daňového výdavku.

33. Na druhej strane však predkladajúci senát zdôraznil, že daňový výdavok možno uplatniť len vtedy, ak bol preukázateľne vynaložený. Pokiaľ plnenie nebolo reálne a preukázateľne zakúpené či dodané (napr. práce vykonal daňovník sám, teda nevynaložil na to vo vzťahu k inému podnikateľskému subjektu 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 daňovník pritom spravidla preukazovať práve prostredníctvom svojho dodávateľa, pričom pochybnosti o tom, že deklarovaný (na účtovnom doklade uvedený) dodávateľ nie je skutočným dodávateľom tovaru alebo služby, 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 daňovníka ich vysvetliť (osobitne bez súčinnosti svojho priameho skutočného dodávateľa), môžu viesť aj podľa predkladajúceho senátu k záveru o nedodržaní jednej z podmienok daňového výdavku - preukázateľnosti vynaloženia.

34. Na základe vyššie uvedenej argumentácie predkladajúci senát vyjadril názor, že daňovník 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 daňovník spravidla preukazovať prostredníctvom dodávateľa uvedeného na účtovnom doklade, neznamená to, že odhalenie nesúladu medzi na účtovnom doklade označeným a skutočným dodávateľom môže byť sankcionované neuznaním daňového výdavku za splnenia podmienky, že daňovník preukáže skutočné vynaloženie daňového výdavku iným spôsobom, resp. vo vzťahu k inej osobe.

35. Podľa predkladajúceho senátu vychádza napr. 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 k podmienke preukázania skutočného dodávateľa aj zo záverov obsiahnutých v rozhodnutí Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. II. ÚS 664/04 z 18. apríla 2006, v ktorom 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).

36. Predkladajúci senát záverom svojej argumentácie zdôraznil tiež to, že si je vedomý existencie podmienky zaúčtovania ako jednej z podmienok pre uplatnenie daňového výdavku. Dal do pozornosti, že táto 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. 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 skutočnému dodávateľovi), ktoré nemajú vplyv na podstatu daňového výdavku (napr. jeho charakter, výšku a pod.), a sú kedykoľvek v rámci účtovníctva odstrániteľné podľa § 34 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), 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). Formálne vady účtovného dokumentu môžu byť však sankcionované napr. v právnom režime zákona o účtovníctve v nadväznosti na vyvodenie zodpovednosti za nesprávne vedenie účtovníctva.

37. Na základe vyššie uvedeného dospel predkladajúci senát v zhode so závermi rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/22/2020 z 2. februára 2022 k názoru, 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 dospeje v tejto otázke k relevantným pochybnostiam, je povinný daňovníkovi umožniť tento rozpor odstrániť a preukázať vynaloženie daňového výdavku vo vzťahu ku konkrétnej osobe. Neunesenie dôkazného bremena zo strany daňovníka 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 daňovníkom.

#### IV. Právne posúdenie a rozhodnutie veľkého senátu

38. Veľký senát Najvyššieho správneho súdu sa oboznámil so spisovým materiálom tunajšieho súdu v tejto i vo vyššie popísaných veciach a po starostlivom uvážení všetkých do úvahy prichádzajúcich aspektov posudzovanej problematiky dospel na svojom neverejnom zasadnutí konanom dňa 19. marca 2026 jednomyselne k záverom uvedeným nižšie.

39. Nadväzujúc na právne názory predkladajúceho senátu (body 31. až 34. tohto uznesenia) a držiac sa kontextu aktuálnej právnej úpravy veľký senát pripomína, že 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 citovaného zákona. 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.

40. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno v súlade ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie, resp. zaevidovanie (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/27/2023 z 27. júna 2024).

41. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú uplatňované výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmov, resp. od 1. januára 2016 zdaniteľných príjmov, t. j. či je tu priama väzba medzi výdavkom a podnikateľskou činnosťou daňovníka, ktorý si jeho uznanie ako daňového výdavku uplatňuje (pozn. na účely tohto rozhodnutia sa veľký senát zaoberal iba situáciou takého daňového subjektu, ktorý je v pozícii dodávateľa poskytujúceho tovaru alebo služby). Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia je potrebné skúmať, či daňovník preukázal (listinne a v prípade vznesených dôvodných pochybností aj inými dôkazmi) vynaloženie/vznik daňových výdavkov, resp. či takýto výdavok skutočne vznikol a nejde len o fikciu (nestačí pritom len realizácia platby). Účtovné doklady, spĺňajúce kritériá podľa osobitného predpisu (§ 10 zákona o účtovníctve) musia jednoznačne preukazovať prijatie tovaru alebo služby a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovarov alebo služieb označených v účtovnom doklade reálne došlo. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii, ak ide o daňovníka - fyzickú osobu, ktorá nie je účtovnou jednotkou (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/29/2022 z 30. júla 2024).

42. Veľký senát sa stotožňuje s predkladajúcim senátom v názore, že z hľadiska podmienok vecnosti a preukázateľnosti vynaloženia daňového výdavku sa tieto vzťahujú na obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom, avšak na preukázovanie uplatňovania daňového výdavku nie je z

materiálneho hľadiska (na rozdiel od procesného) možné siahnuť po podmienkach preukazovania práva na odpočet DPH, pretože dokazovanie splnenia podmienok na priznanie daňových oprávnení pri DPH sleduje odlišné ciele ako pri dani z príjmov. To platí napriek skutočnosti, že správa aj vyrubovanie oboch druhov daní sa riadia tým istým procesným predpisom - daňovým poriadkom, ktorý vychádza z rovnakých princípov daňového konania pre všetky druhy daní, a ak osobitný predpis neustanovuje inak, upravuje jednotne práva a povinnosti daňových subjektov (daňovníkov) tak pokiaľ ide o daňovú kontrolu, rozsah dôkaznej povinnosti, ako aj o vytýkacie a vyrubovacie konanie. Zásadný rozdiel medzi podmienkami uznania určitého vynaloženého nákladu ako daňového výdavku na účely dane z príjmov a podmienkami priznania práva na odpočet DPH je skutočnosť, že materiálnou zákonnou podmienkou pre uplatnenie daňového výdavku v oblasti dane z príjmu nie je postavenie dodávateľa tovaru/služby ako platiteľa DPH.

43. Na rozdiel od dane z pridanej hodnoty je koncept dane z príjmu odlišný. Ide o priamu daň zaťažujúcu vždy bezprostredne konkrétneho daňovníka, ktorý nemusí byť nevyhnutne platiteľom DPH. Nezaťažuje spotrebu, pričom z jej povahy nedochádza k prenosu daňovej povinnosti v obchodnom reťazci. Podstata vynaloženého nákladu ako daňovo uznateľného výdavku je taktiež iná. Daňou z príjmu zaťažuje zákonodarca príjem (tržby) podnikateľa. Na základe svojho autonómneho rozhodnutia však umožňuje daňovníkovi znížiť si svoju daňovú povinnosť voči štátu o investície (náklady), ktoré vynaloží na svoje podnikanie s cieľom dosiahnuť / zabezpečiť si príjmy alebo si ich aspoň udržať. Náklad ako 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 podnikateľa na trhu a s tým spojené zvyšovanie jeho príjmov predstavuje pre štát potenciál vyšších fiskálnych príjmov z očakávanej vyššej daňovej povinnosti podnikateľa v budúcnosti). Z tohto odlišného konceptu, povahy 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.

44. Veľký senát zastáva názor, že esenciálnym zákonným predpokladom uznania určitého nákladu ako daňového výdavku je účel, teda aby výdavok bol daňovníkom (podnikateľským subjektom) vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmov, ktoré sa následne stávajú predmetom zdanenia (nález I. ÚS 241/07-44 z 18. septembra 2008, body 19. a 20.). Uvedená podmienka pri existencii a zaúčtovaní výdavku sa teda primárne viaže k účelu výdavku, pričom v uvedenom kontexte len spochybnenie subjektu dodávateľa, ktorý je uvedený na účtovnom doklade, bez ďalšieho nie je pre účely právneho režimu dane z príjmov smerodajné a samo osebe nie je dôvodom neuznania reálne vynaloženého výdavku.

45. Uvedený záver vychádza podľa veľkého senátu z jedného z princípov, na ktorých spočíva daňové konanie. Jeho podstatou je prednosť materiálnej reality konkrétneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom a jeho odberateľom pred formálne (účtovným dokladom) vykázaným obchodom. Tento princíp má svoje pozitívne zákonné vyjadrenie, konkrétne 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 (nález I. ÚS 241/07-44 z 18. septembra 2008, bod 14.). Uvedený princíp má pritom objektívny charakter. Platí tak v neprospech daňovníka (preukázanie skutočného obsahu právneho úkonu či inej rozhodujúcej skutočnosti vyvracajúcej podmienku uplatnenia daňového oprávnenia, napr. aj identity dodávateľa tovaru alebo služby), ako aj v prospech daňovníka (preukázanie skutočného obsahu právneho úkonu či inej rozhodujúcej skutočnosti v rozpore s deklaráciou obsiahnutou v účtovnom doklade, avšak preukazujúcej splnenie podmienok pre uznanie daňového oprávnenia).

46. Aj s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 daňového poriadku zastáva veľký senát názor, že formálne nedostatky na preverovanom účtovnom doklade (napr. v subjekte označeného dodávateľa / vystaviteľa účtovného dokladu) nemôžu automaticky (bez ďalšieho) viesť k neuznaniu vynaloženého nákladu ako daňového výdavku. V prípade zistených formálnych nedostatkov dôkazné bremeno zaťažuje opäť daňovníka a je na ňom, ako pochybnosti daňových orgánov vyvráti.

47. Keďže medzi základné zásady daňového konania aj pri dani z príjmu patrí povinnosť daňovníka daňovú povinnosť si sám ustáliť (vypočítať) a daň priznať (bremeno tvrdenia) a s tým súvisiaca povinnosť toto tvrdenie preukázať, resp. doložiť dôkazmi (dôkazné bremeno), aj veľký senát zdôrazňuje, že na preukázanie skutočného dodávateľa tovaru alebo služby nemožno pri preukazovaní podnikateľských nákladov ako daňových výdavkov úplne rezignovať, pretože identita poskytovateľa

služby alebo dodávateľa tovaru je imanentnou súčasťou každého účtovného dokladu a požiadavka správcu dane, aby v daňovom konaní bol objasnený priebeh celej transakcie nielen čo do vecného substrátu, ale aj vo vzťahu k subjektom - účastníkom účtovného prípadu, má oporu v daňovom poriadku. Ak správca dane predloží daňovníkovi skutočnosti objektívne spochybňujúce vierohodnosť, vecnú správnosť, či úplnosť predkladaného účtovného dokladu, na podklade ktorého si daňovník za účelom zníženia základu dane uplatňuje určitý daňový výdavok, bude v prvom rade na daňovníkovi, aby osvedčil súlad účtovného dokladu so skutočnosťou, t. j. aby dodatočne argumentačne podporil svoje pôvodné tvrdenia a preukázal, že napriek počiatočným pochybnostiam správcu dane sa účtovný prípad udial tak, ako o ňom vypovedá obsah účtovného dokladu.

48. Veľký senát si je vedomý, že hoci vynaloženie daňového výdavku bude daňovník spravidla preukazovať prostredníctvom vystaviteľa účtovného dokladu (napr. faktúry, dodacieho listu, pokladničného dokladu z elektronickej registračnej pokladnice, výdavkového pokladničného dokladu), neznamena to, že pretrvávajúce pochybnosti správcu dane v otázke nesúladu medzi z účtovného dokladu vyplývajúcim a skutočným dodávateľom tovaru alebo služby počas daňovej kontroly by malo nevyhnutne viesť k neuznaniu vynaloženého nákladu ako daňového výdavku. Uvedené platí za predpokladu, že daňovník pochybnosti správcu dane odstráni korekciou svojich pôvodných tvrdení či ponukou nových dôkazov a preukáže skutočné vynaloženie daňového výdavku vo vzťahu k inej osobe, resp. za iných okolností. Preukázanie iných okolností môže tak výnimočne spočívať napr. v označení identity iného ako z účtovného dokladu vyplývajúceho dodávateľa, ktorému v preukázanej výške zaplatil za dodanie tovaru alebo služby uvedenej na účtovnom doklade, alebo aj predložením iných dôkazov, ktoré umožnia prijať preukázaný a nesporný záver, že k dodaniu tovaru alebo služby došlo, avšak inou osobou, pričom dodávateľ uvedený na účtovnom doklade je vecne prepojený s nadobudnutým tovarom alebo službou, samozrejme vždy za splnenia základnej podmienky, že na strane daňovníka ide o výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmov.

49. Judikatórnu inšpiráciu pre vyššie uvedené úvahy našiel veľký senát, vzhľadom na podobnosť právnych kultúr a podobnosť ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. a zákona České národnej rady č. 586/1992 Sb. o daních z príjmov, v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 9 Afs 30/2007 z 31. mája 2007: „Pokiaľ daňový subjekt jednoznačne preukáže, že deklarovaný 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. 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 nestranné vyhodnotiť ním predložené dôkazy a tvrdenia ohľadom predmetného nedostatku v účtovníctve. Pokiaľ aj dodatočne poskytnuté dôkazy v sebe zahŕňajú ďalšie rozpory, je zrejmé, 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.

50. Daňové orgány teda musia daňovníkovi ešte v priebehu daňového konania umožniť, ak to daňovník tvrdí, aby inými hodnovernými dôkazmi odstránil rozpory vo svojich skorších tvrdeniach, prípadne tieto tvrdenia upravil a jednoznačným spôsobom preukázal, ktorý subjekt bol dodávateľom tovarov alebo služieb označených na účtovnom doklade, za ktoré daňovník poskytol finančné plnenie, ktoré si následne uplatňuje ako daňový výdavok (pričom môže ísť o podnikateľský subjekt odlišný od subjektu uvedeného na účtovnom doklade).

51. Veľký senát, vedomý si ekonomickej prepojenosti peňažných tokov v hospodárstve a vychádzajúc z logiky dane z príjmov, pripomína, že finančná úhrada (platba) poskytnutá jedným daňovníkom (odberateľom), uplatňovaná ako daňový výdavok, je súčasne príjmom iného daňovníka (dodávateľa). Pre účely správneho zistenia a určenia výšky daňovej povinnosti je preto namieste skúmať, ak taká situácia nastane, ktorému subjektu odlišnému od dodávateľa uvedeného v účtovnom doklade skutočne vznikol príjem, ktorý u neho môže tvoriť základ dane z príjmov (por. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 171/2017 z 31. augusta 2017). Aj z tohto dôvodu je potrebné trvať na objasnení priebehu celej obchodnej transakcie, keďže správca dane nemôže úplne resignovať na požiadavku zistenia, resp. riadneho preukázania identity dodávateľa (hoci aj iného ako je dodávateľ uvedený v príslušnom doklade), nakoľko by tým stratil účinné kontrolné mechanizmy vo vzťahu k zisťovaniu príjmov iných daňovníkov.

52. Tak ako pri DPH aj v prípade dane z príjmov je žiaduce, aby vyššie naznačený procesný postup správcu dane, spočívajúci v poskytnutí dodatočného procesného priestoru daňovníkovi na preukázanie doterajších tvrdení alebo na ich účinnú revíziu, zodpovedal ustanoveniu § 46 ods. 5 daňového poriadku a podliehal kritériám vyplývajúcim z tohto ustanovenia, najmä pokiaľ ide o určitosť, zrozumiteľnosť, konkrétnosť a relevanciu dôvodov, na ktorých správca dane založí svoje pochybnosti a tieto následne preukázateľne notifikuje daňovníkovi (rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 z 24. februára 2022 publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu pod č. 18/2022).

53. Pokiaľ však daňovník nepreukáže, že plnenie v rozsahu uplatnených výdavkov poskytol subjekt uvedený na účtovnom doklade a zároveň po oznámení mu pochybností zo strany správcu dane vo vzťahu k nesúladu medzi identitou na účtovnom doklade uvedeného a skutočného dodávateľa nepreukáže, prípadne ani netvrdí, že tu je iný subjekt, ktorý mu plnenie (tovar alebo službu) v skutočnosti dodal, nemožno hovoriť o tom, že daňovník dôkazné bremeno uniesol. V takomto prípade správca dane tým, že postupom podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku poskytol daňovníkovi primeraný procesný priestor na dodatočné preukázanie (verifikáciu) spornej obchodnej transakcie, resp. prípadnú revíziu jeho tvrdení ohľadne identity skutočného dodávateľa, splnil svoju dôkaznú povinnosť a neuznanie vynaložených nákladov ako daňových výdavkov by za takýchto okolností bolo aj podľa veľkého senátu dôvodné.

54. Vzhľadom na doterajšie úvahy považoval veľký senát za dôvodné odkloniť sa od prevažujúcej dlhodobej praxe kasačného súdu, sumarizovanej Najvyšším správnym súdom napr. v rozsudku sp. zn. 5Sfk/59/2022 zo dňa 25.04.2024 (poukaz na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 4Sžf/71/2012, 6Sžf/57/2013, 8Sžf/32/2014 a Najvyššieho správneho súdu vo veciach sp. zn. 6Sžfk/45/2021, 4Sfk/12/2022). Táto v rámci kritérií pre uznanie vynaloženého nákladu ako daňového výdavku pre účely dane z príjmov vyžadovala preukázanie, že služba bola poskytnutá alebo tovar bol dodaný subjektom uvedeným na účtovnom doklade, avšak v prípade vznesených pochybností správcu dane neponechávala daňovníkovi priestor na dodatočné preukázanie, že na účtovnom doklade zachytený účtovný prípad skutočne nastal, hoci aj za iných okolností (vo vzťahu k inému subjektu), než je uvedené na účtovnom doklade (pozri bod 48).

55. Vychádzajúc z doposiaľ uvedeného zastáva veľký senát názor, že na otázku položenú predkladajúcim senátom v bode 2. tohto uznesenia je potrebné odpovedať tak, že uznaniu zaúčtovaného výdavku spojeného s nadobudnutím tovarov alebo služieb súvisiacich so zdaniteľným príjmom daňovníka za daňový výdavok na účely zákona č. 595/2003 Z. z. bez ďalšieho nebráni, ak sa v daňovom konaní ukáže, že dodávateľom tovarov alebo služieb je iný subjekt ako ten, ktorý je uvedený v účtovných dokladoch. Podmienkou pre uznanie takého výdavku za daňový výdavok je však preukázanie, komu daňovník tento výdavok vynaložil a aké je vecné prepojenie medzi osobou dodávateľa a nadobudnutým tovarom alebo službou, za ktoré bol výdavok zaúčtovaný. Dôkazné bremeno tu zaťažuje daňovníka.

V. Záver

56. Z prezentovaných dôvodov dospel veľký senát k vyššie vyjadrenému právnemu názoru na otázku významu súladu identity dodávateľa uvedeného na účtovnom doklade so skutočným dodávateľom tovaru alebo služby z hľadiska možnosti uplatnenia vynaloženého nákladu ako daňového výdavku v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

57. Veľký senát považoval za dostatočné rozhodnúť podľa § 466 ods. 5 písm. b) SSP len o samotnej právnej otázke, ktorá je rozhodujúca pre posúdenie veci a postúpil vec senátu 8S, ktorý mu vec pôvodne postúpil. Tento senát následne rozhodne o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (§ 466 ods. 6 SSP).  
58. Toto uznesenie bolo prijaté pomerom hlasov 7 : 0 (jednomyseľne).

**Poučenie :**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.