

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sfk/6/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3023200044  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:3023200044.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: (sťažovateľa): Zlatá huta spol. s r.o., so sídlom: Bernolákova 11/3040, 911 01 Trenčín, IČO: 31 426 964, právne zastúpený: JUDr. Bohumil Novák, advokát, so sídlom: Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 31 426 964, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 947 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 502173/2022 zo dňa 24. novembra 2022 a č. 502262/2022 zo dňa 24. novembra 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. TN-11S/17/2023 zo dňa 9. októbra 2024, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nepriznáva právo na náhradu trov kasačného konania.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín ako správca dane (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2008 - apríl 2008 a jún 2008 - november 2008, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 645/320/83873/2010/Vask zo dňa 09.09.2010 a Dodatok zo dňa 08.10.2010, ktoré boli so žalobcom prerokované a podpísané dňa 08.10.2010.

2. Na základe výsledkov z daňovej kontroly a Protokolu č. 645/320/83873/2010/Vask zo dňa 09.09.2010 a Dodatku zo dňa 08.10.2010 vydal správca dane rozhodnutia č. 645/230/91042/10/Feč zo dňa 12.10.2010 a č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008.

3. Uvedené rozhodnutia Daňové riaditeľstvo SR (právny predchodca žalovaného), v rámci odvolacieho konania, rozhodnutím č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 zmenil rozhodnutie správcu dane č. 645/230/91042/10/Feč zo dňa 12.10.2010 tak, že znížil sumu vyrubeneho rozdielu dane z pridanej hodnoty o sumu 9.535,95 Eur, a to na sumu 345.871,00 Eur, a rozhodnutím č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12.10.2010.

4. Na základe žalôb žalobcu Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 podané žaloby zamietol. Na základe odvolania žalobcu voči uvedenému rozsudku krajského súdu Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26.07.2017 rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 potvrdil.

5. Na základe ústavnej sťažnosti žalobcu Ústavný súd Slovenskej republiky, nálezom č. k. I. ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019 zrušil rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26.07.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Ústavný súd Slovenskej republiky vytykal predovšetkým absenciu prvostupňového daňového (vyrubovacieho) konania a nezákonné prihladenie na dôkazy získané z medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej ako „MVDI“).

6. Následne Najvyšší súd Slovenskej republiky, rozsudkom sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021 (právoplatným dňa 11.08.2021) zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ako aj rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91042/10/Feč zo dňa 12.10.2010, zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

7. Správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie požiadal o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, čomu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky vyhovel a predĺžilo lehotu na vydanie rozhodnutia o 180 dní, o čom bol žalobca upovedomený. V nadväznosti na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021 správca dane z dôvodu zachovania procesných práv žalobcu zaslal žalobcovi Oboznámenie so zisteniami vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008 č. 102005375/2021 zo dňa 22.10.2021, pričom prílohami zaslaného oboznámenia boli odpovede na správcom dane zaslané žiadosti o MVI č. 635/320/2030/2009 a č. 645/320/16059/2010/Vask, vrátane príloh, pričom určil žalobcovi lehotu 15 dní na vyjadrenie a navrhnutie ďalšieho dokazovania. Žalobca dňa 23.11.2021 doručil správcovi dane Vyjadrenie k oboznámeniu správcu dane zo dňa 22.10.2021, v ktorom žalobca namietal uplynutie prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane podľa ustanovenia § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“), pričom uviedol, že až po vysporiadaní sa správcu dane s touto skutočnosťou sa k predmetnej veci vyjadří. Správca dane sa v odpovedi žalobcovi na jeho Vyjadrenie k oboznámeniu zo dňa 25.11.2021 vysporiadal s predmetnou námietkou žalobcu a Výzvou zo dňa 13.01.2022 vyzval žalobcu na navrhnutie doplnenia dokazovania. Dňa 23.02.2022 žalobca doručil správcovi dane vyjadrenie k predmetnej výzve zo dňa 13.01.2022.

8. Správca dane následne rozhodnutím č. 138115/2022 zo dňa 06.04.2022 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 345.871,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2008 a rozhodnutím č. 138319/2022 zo dňa 06.04.2022 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku rozdiel dane v sume 353.175,06 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2008 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia správcu dane“). Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočet DPH za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008, pretože vykonanou kontrolou dospel k záveru, že žalobca v týchto zdaňovacích obdobiach porušil § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z nákupu rýdzeho zlata 999,9/1000 vo forme zlatých pásov, t. j. investičného zlata, od dodávateľov - spoločnosti A Energie s.r.o., Priemyselná 1, Trnava, IČO: 36 244 155 (spoločnosť od 21.02.2015 zrušená a dňom 16.02.2016 vymazaná z obchodného registra; ďalej len „A Energie s.r.o.“) a spoločnosti A. J. Secret Consulting, s.r.o., Svetlá 1, Bratislava, IČO: 36 829 382 (ďalej len „A. J. Secret Consulting, s.r.o.“), pričom rozsiahlym preverovaním zistil, že dodané zlato malo všetky atribúty zodpovedajúce investičnému zlatu v zmysle § 67 ods. 1 zákona o DPH a keďže podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH je dodanie investičného zlata oslobodené od dane, pri ktorom nevzniká dodávateľovi daňová povinnosť, žalobcovi ako jeho odberateľovi tiež nevzniklo právo na odpočítanie dane.

9. Správca dane v predmetných prvostupňových rozhodnutiach konštatoval, že v priebehu administratívneho konania na základe vykonaného dokazovania zistil, že predmetná komodita „zlato s rýdzosťou 999,9 tisícín“ bola v skutočnosti investičným zlatom a bola dodávaná na Slovensko z Rakúska prostredníctvom dvoch obchodných reťazcov, a to:

a) Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) - Excelent gold plus s.r.o. (Česká republika) - LAZZA s.r.o. Poriadie - A. Energie s.r.o. Trnava - Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca)

b) Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) - HiB Trade s.r.o. Spišská Nová Ves - A. J. Secret Consulting, s.r.o. Bratislava - Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca).

10. Správca dane nespochybnil reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení, ale spochybnil uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata deklarovaného ako „priemyselné zlato“. Zo skutkových zistení v danej veci správca dane

dospel k záveru, že dodávateľské spoločnosti v rámci vyššie uvedených obchodných reťazcov dodali žalobcovi nie zlato priemyselné ako deklarovali na sporných faktúrach, ale zlato investičné. Predmetná komodita „zlato s rýdzosťou 999,9 tisícín“ bola nakupovaná výlučne od rakúskeho dodávateľa Schoeller Münzhandel GmbH, a tento je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata. Údaj o dodávanom tovare uvedený na faktúrach „zlaté pásy“ vyznieva podľa správcu dane účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata 999,9 tisícín parametre investičného zlata spĺňa. Z prepravných dokladov je zrejmé, že odosielateľom tovaru bola rakúska spoločnosť Schoeller Münzhandel GmbH a príjemcom bol žalobca. Medzičlánky v rámci vyššie uvedených obchodných reťazcov žiadnym spôsobom zlato nespracovávali, neprepracovali, nepretvárali, nevykonali na ňom žiadne úpravy a vo forme ako ho nakúpili, ho predali svojim odberateľom, t. j. v nezmenenom stave, v rovnakej rýdzosti a v rovnakom tvare. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobcovi na základe sporných faktúr nebol dodaný tovar uvedený na týchto faktúrach, ale bolo mu dodané investičné zlato. Pri dodaní zlata v rámci popísaných obchodných reťazcov mohol žalobca dosiahnuť na Slovensku nárok na odpočet DPH len tak, že zlato nebude kvalifikované ako „investičné“ (ktoré je podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH oslobodené od DPH a teda žalobca si nemôže pri nákupe tejto komodity účtovať DPH na vstupe), ale len ako „priemyselné zlato“. Preto bol na sporných faktúrach tovar účelovo uvádzaný ako „zlaté pásy“ tak, aby uvádzaná forma nespĺňala charakteristiku investičného zlata podľa § 67 zákona o DPH. Keďže však zlato pochádzalo od spoločnosti, ktorá obchodovala len s investičným zlatom (Schoeller Münzhandel GmbH) a toto zlato bolo bez akejkoľvek zmeny dodané žalobcovi, je zrejmé, že žalobca nadobudol investičné zlato, z ktorého si nemohol uplatniť odpočet DPH. Pokiaľ si teda žalobca napriek uvedenému odpočet DPH zo sporných faktúr uplatnil, dopustil sa neoprávneného uplatnenia a týmto postupom porušil zákonné podmienky pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

11. Na základe žalobcom podaných odvolaní voči prvostupňovým rozhodnutiam, žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutiami č. 502173/2022 zo dňa 24. novembra 2022 a č. 502262/2022 zo dňa 24. novembra 2022 (ďalej aj len „druhostupňové rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutia“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutia.

## II. Konanie na správnom súde

12. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej ako „správny súd“) napadnutým rozsudkom sp. zn. TN-11S/17/2023 zamietol správnu žalobu žalobcu podľa § 190 SSP, ako nedôvodnú. Právne posúdenie veci správnym súdom možno v podstatných častiach zhrnúť nasledovne:

- Žalobca v správnej žalobe v prvom rade namietal, že uplynula objektívna prekluzívna lehota na vyrubenie dane podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku. Správny súd poukázal na časové súvzťažnosti, zohľadnil obdobia vedenia konaní na Krajskom súde v Trenčíne a na Najvyššom súde Slovenskej republiky a dospel s odkazom na ustanovenie § 246d druhá veta zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „OSP“) (v súčasnosti ustanovenie § 71 ods. 1 SSP) k záveru, že prekluzívna lehota na vyrubenie dane bola zachovaná. Správny súd poznamenal, že správca dane uvedené skutočnosti ohľadom plynutia prekluzívnej lehoty uviedol a vysporiadal sa s nimi vo Vyjadrení zo dňa 25.11.2021, doručenom žalobcovi dňa 14.12.2021, čím splnil povinnosť uloženú Najvyšším súdom SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021.

- Žalobca tiež namietal tvrdenie správcu dane a žalovaného o nespĺnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a administratívnych spisov týkajúcich sa veci konštatoval, že správca dane správne vyhodnotil nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH. Správny súd pritom poukázal na ustálenú rozhodovaciu prax Súdneho dvora Európskej únie (vo veci Senatex zo dňa 15.09.2016, C-518/14, bod. 28.; vo veci Vikingo Fővállalkozó zo dňa 03.09.2020, C-610/19, bod 43.; vo veci Kemwater Prochemie zo dňa 09.12.2021, C-154/20, bod 24., 26. a 27.) a uviedol vzťah medzi nespĺnením hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane a účasťou na daňovom podvode, resp. zneužitím práva.

- Správny súd následne vysvetlil dôkaznú povinnosť daňového subjektu a otázku prenosu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane, pričom poukázal i na rozhodovaciu prax Ústavného súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018). Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu a rozhodnutí žalovaného a správcu dane dospel k záveru, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by boli schopné vyvrátiť pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH uplatnený z predmetných faktúr od dodávateľov A. J. Secret Consulting, s.r.o. a A. Energie s.r.o.

· Správny súd ďalej uviedol, že predmetná komodita, ktorou je v danom prípade „zlato s rýdzosťou 999,9 tisícín“, bola nakupovaná výlučne od rakúskeho dodávateľa Schoeller Münzhandel GmbH, a tento je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata. Z prepravných dokladov je zrejmé, že odosielateľom tovaru bola jedine rakúska spoločnosť Schoeller Münzhandel GmbH, ktorá obchodovala len s investičným zlatom, a príjemcom bol žalobca. Z administratívneho spisu vyplýva, že spoločnosti v rámci obchodných reťazcov (uvedených v bode 9. tohto rozsudku) žiadnym spôsobom toto zlato nespracovávali, neprepracovali, nepretvárali, nevykonali na ňom žiadne úpravy a vo forme ako ho nakúpili, ho predali svojim odberateľom, t. j. v nezmenenom stave, v rovnakej rýdzosti a v rovnakom tvare. Navyše dodávateľ - spoločnosť Schoeller Münzhandel GmbH na faktúrach pre spoločnosť Excelent Gold Plus, s.r.o. tam uvedené zlaté tehly označil aj ako investičné zlato oslobodené od dane s odkazom na tamojšiu právnu úpravu („Anlagegold laut § 6 Abs. Z 8 lit. J Umsatzsteuergesetz 1994 steuerbefreit“). Keďže podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH je nadobudnutie investičného zlata v prípade tuzemských dodávok oslobodené od dane, nemohla a ani nevznikla dodávateľom (A. J. Secret Consulting, s.r.o. a A. Energie s.r.o.) povinnosť odvieť za takéto investičné zlato daň a žalobcovi tak v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH nemohlo a ani nevzniklo právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok tovaru.

· Správny súd poukázal na to, že k rovnakému záveru dospel aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/9/2021 zo dňa 28. apríla 2023, týkajúci sa žalobcu v identickej veci, avšak za zdaňovacie obdobie december 2008, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/3/2020 zo dňa 08.07.2020 o zamietnutí žaloby. Pre úplnosť uviedol, že ústavná sťažnosť žalobcu voči uvedenému rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/9/2021 zo dňa 28. apríla 2023 bola uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 49/2024-16 zo dňa 25.01.2024 odmietnutá.

· Podľa správneho súdu z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol oboznámený s dôkazmi vykonanými správcom dane. Pokiaľ žalobca tvrdil, že správca dane sa ho snaží oboznámiť s vykonaným dokazovaním až po viac ako 12 rokoch, tak toto tvrdenie žalobcu nemá oporu v administratívnom spise. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že protokol z daňovej kontroly a jeho Dodatok č. 1 bol so žalobcom prerokovaný dňa 08.10.2010 a obaja prítomní konatelia žalobcu protokol aj Dodatok č. 1 podpísali, pričom súčasne do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 645/320/90278/2010/Vask zo dňa 08.10.2010 uviedli, že nesúhlasia s výsledkami daňovej kontroly a trvajú na svojich vyjadreniach, ktoré uviedli vo svojom stanovisku k prerokovávanému protokolu.

· Správny súd tiež poukázal na skutočnosť, že správca dane zaslal žalobcovi Oboznámenie so zisteniami vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008 zo dňa 22.10.2021, pričom prílohami zaslaného oboznámenia boli odpovede na správcom dane zaslané žiadosti o MVI č. 635/320/2030/2009 a č. 645/320/16059/2010/Vask, vrátane príloh, a to v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30. júna 2021 (vydaný po zrušujúcom náleze Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019), čím správca dane splnil povinnosti, na ktoré bol predmetným rozsudkom zaviazaný, za účelom zachovania procesných práv žalobcu a dostatočného zistenia skutkového stavu danej veci.

· Žalobná námietka týkajúca sa nezákonnosti vykonanej daňovej kontroly a nezákonnosti predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly nie je podľa správneho súdu dôvodná. Predmetná daňová kontrola začala dňa 08.10.2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 08.10.2010, teda v zákonnej jednoročnej lehote predĺženej v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.

· Rovnako žalobnú námietku o nezákonnosti vykonaných dôkazov pri miestnych zisťovaniach, počas ktorých boli vykonané výsluchy svedkov a konateľov dodávateľov žalobcu považuje správny súd za neopodstatnenú. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, na základe dožiadaní vykonali miestne príslušní správcovia dane miestne zisťovania a ústne pojednávania s konateľmi dodávateľov žalobcu, pričom nešlo o výsluchy svedkov a správca dane správne na tieto dôkazy prihliadal v zmysle § 16, § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb.

· Ohľadom námietky žalobcu, že mu neboli doručené žiadne písomnosti s dátumom 11., 12. a 17.03.2010, ktoré by oznamovali akékoľvek skutočnosti, správny súd uviedol, že z administratívnych spisov zistil, že ide o úradné záznamy, podľa ktorých sa správca dane v dňoch 11., 12. a 17.03.2010 pokúšal telefonicky skontaktovať s konateľkou žalobcu za účelom informovať žalobcu o stave daňovej kontroly a o dovtedajších zisteniach, čo uviedol aj v napadnutých rozhodnutiach.

### III. Konanie na kasačnom súde

13. Žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol

na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP). Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zrušiť a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť nasledovne:

- Správny súd nesprávne posúdil námietku uplynutia objektívnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane. Sťažovateľ poukázal na ustanovenie § 69 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorého malo dôjsť k uplynutiu objektívnej 10 ročnej lehoty. Na plynutie objektívnej lehoty nemá, podľa mienky sťažovateľa, vplyv konanie pred súdmi, pretože ide o objektívnu lehotu, začatie jej plynutia je stanovené objektívnou skutočnosťou - koncom roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

- Správny súd sa nevysporiadal s námietkou nezákonnosti daňovej kontroly, ktorej závery boli nezákonne použité ako podklad pre vydanie rozhodnutia. Podľa názoru sťažovateľa, nezákonnosť daňovej kontroly nie je možné napraviť vo vyrubovacom konaní, pretože účel vyrubovacieho konania nie je rovnaký ako účel daňovej kontroly.

- Nezákonnosť daňovej kontroly spočívala v tom, že správca dane so sťažovateľom nespolupracoval, sťažovateľ nevedel aké úkony správca dane vykonáva, nebolo možné sa k nim a spôsobu ich získania vyjadriť, nebolo možné predkladať žiadne dôkazy a dôkazné návrhy. Sťažovateľovi neboli oznámené pochybnosti správcu dane, ani dôvody týchto pochybností a nebol vyzvaný na ich odstránenie.

- Sťažovateľ namieta nezákonnosť dôkazov získaných správcou dane a ich nesprávne hodnotenie. Informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú charakter informácií, ktorými sa preveruje skutkový stav veci, ktorý má byť následne potvrdený vykonaným dokazovaním. V tejto súvislosti poukázal na záväznú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, a to rozsudok vo veci C - 184/05, Twoh International BV z 27.9.2007, body 35 a 36 a rozsudok vo veci C - 55/98, Vestergaard z 28.10.1999, body 26 a 28.

- Sťažovateľ uvádza, že správca dane nevykonával žiaden z dôkazov ním navrhovaných. Správca dane vykonával vlastné zisťovania, bez akejkoľvek vedomosti a spolupráce so sťažovateľom, o ktorých tvrdí, že mu ich oznámil v protokole z daňovej kontroly. Tieto zistenia sa týkajú subjektov, s ktorými sťažovateľ neobchodoval. Konateľka sťažovateľovho dodávateľa potvrdila dodanie v plnom rozsahu tak, ako je uvedené na predložených dokladoch, tieto skutočnosti však správny súd vôbec ani nespomenul v odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

- Podľa názoru sťažovateľa boli splnené všetky hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočítanie DPH. Poukázal pritom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s. r. o. Postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby je v prejednávanej veci nespochybniteľné, rovnako ako nebola vyslovená pochybnosť o existencii tovaru uvedeného na faktúrach a jeho použitie na zdaniteľné plnenie. Tvrdenie o nesplnení hmotnoprávných podmienok z dôvodu uvedenia tovaru na faktúre ako „priemyselné zlato“, pričom v skutočnosti malo byť nakupované zlato investičné, je iba prevzatím argumentácie finančných orgánov zo strany správneho súdu v rozpore so zisteným skutkovým stavom veci. Podľa názoru sťažovateľa bolo dodanie priemyselného zlata usvedčené výpoveďami osôb H., X. a N. Správny súd v napadnutom rozhodnutí, v bode 81, uvádza, že dôkazy získané pri miestnych zisťovaniach správcu dane sú zákonnými dôkazmi, lebo dožiadaní správcovia dane vykonali ústne pojednávania s konateľmi sťažovateľových dodávateľov a nešlo pritom o výsluch svedkov. Sťažovateľ sa s uvedeným názorom nestotožňuje, pričom poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/6/2012 z 30. januára 2013 a uvádza, že aj dožiadaný daňový úrad musí zachovávať všetky procesné postupy a rešpektovať procesné práva daňovníkov, ktoré sú stanovené zákonom. V rámci všetkých dožiadaní, ktoré sa v tejto veci uskutočnili, vykonal dožiadaný správca dane aj ústne pojednávania, o ktorých sťažovateľ nevedel a vykonával na nich výsluchy svedkov. Tým malo byť porušené sťažovateľovo základné právo byť prítomný pri výsluchu svedkov a klásť im otázky.

- Sťažovateľ tvrdí, že skutkové závery sú v rozpore so skutkovým stavom veci, pretože u dodávateľov A. Energie s. r. o. Trnava a A. J. Secret Consulting s. r. o. Bratislava vykonali príslušné finančné orgány daňovú kontrolu s vydaním právoplatných rozhodnutí so záverom, že tieto spoločnosti dodali sťažovateľovi priemyselné zlato.

15. Žalovaný vo vyjadrení zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutých rozhodnutiach a k obsahu kasačnej sťažnosti sa nevyjadril. Zároveň navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu, ako vecne správny potvrdil.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je

prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

17. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

18. Námietka sťažovateľa o uplynutí prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane nie je dôvodná. Správny súd vhodne, poukazujúc na ustanovenie § 246d druhá veta zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „OSP“) (v súčasnosti ustanovenie § 71 ods. 1 SSP), uviedol časové súvzťažnosti prebiehajúceho administratívneho konania, ako aj súdnych konaní a dospel k správne právnemu záveru, že objektívna prekluzívna lehota bola v čase rozhodnutia žalovaného zachovaná. Nemožno prisvedčiť argumentu sťažovateľa, že objektívna lehota nemôže spočívať. Účelom zakotvenia prekluzívnej lehoty na rozhodnutie správcu dane ustanovenej v § 69 ods. 2 Daňového poriadku (predtým § 45 ods. 2 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb.) je zabezpečiť, aby správca dane konal hospodárne a efektívne tak, aby rozhodol o povinnosti daňového subjektu v primeranej lehote s cieľom zachovania právnej istoty v právnych vzťahoch. Do dĺžky prekluzívnej lehoty nemožno započítavať čas prieskumného konania pred súdom, pretože v tomto čase administratívne konanie už neprebíha (je právoplatne skončené). Správca dane si splnil svoju povinnosť rozhodnúť v zákonom stanovenej lehote, predĺženej o čas súdneho konania.

19. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa týkajúcu sa nezákonnosti daňovej kontroly, možno uviesť, že správca dane oboznámil sťažovateľa s výsledkami daňovej kontroly, umožnil sa mu vyjadriť sa k nim, čo sťažovateľ aj využil. Daňová kontrola bola skončená v príslušnej lehote, protokol z daňovej kontroly a jeho dodatok č. 1 bol prerokovaný so sťažovateľom za prítomnosti oboch konateľov sťažovateľa. Kasačný súd neidentifikoval v postupe správcu dane počas daňovej kontroly nezákonnosť, a preto uvedená kasačná námietka nie je dôvodná.

20. V súvislosti s namietanou nezákonnosťou daňového konania ako celku, možno uviesť nasledovné. Najvyšší súd Slovenskej republiky v odôvodnení rozsudku sp. zn. 2Sžf/1/2019, v súlade s právnym názorom vyplývajúcim z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. I. ÚS 30/2018-41 uviedol, že v posudzovanej veci vyrubovacie konanie prebehlo v zásade len na úrovni odvolacieho konania, keď žalovaný ako odvolací orgán preskúmal odvolania žalobcu a rozhodol o nich. Z uvedeného rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplynulo, že za účelom zachovania procesných práv daňového subjektu a dodržiavania zásad daňového konania je dôležité uskutočniť riadne vyrubovacie konanie, v rámci ktorého má daňový subjekt priestor zistenia vyplývajúce z MVDI vyvrátiť a za týmto účelom navrhnúť ďalšie dokazovanie.

21. Správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie doručil sťažovateľovi list („Oboznámenie so zisteniami vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008 u daňového subjektu Zlatá huta, spol. s r. o. zo dňa 22.10.2021“), kde podrobne uviedol zistenia z daňovej kontroly s poukazom na vykonané dôkazy a informácie získané na základe MVDI. Správca dane súčasne vyzval sťažovateľa na vyjadrenie a umožnil mu navrhnúť ďalšie dokazovanie tak, aby boli zachované zásady daňového konania a aby bolo zabezpečené objektívne zistenie skutkového stavu veci. Týmto spôsobom dal správca dane sťažovateľovi možnosť konfrontovať informácie zistené prostredníctvom MVDI. Sťažovateľ svoje právo využil a zaslal správcovi dane dve vyjadrenia, v rámci ktorých navrhol tiež vykonanie dôkazov. Správca dane sa následne s vyjadreniami a návrhmi sťažovateľa vysporiadal v rámci odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia.

22. Samotná skutočnosť, že správca dane nevykonal sťažovateľom navrhované dôkazy (návrhy na výsluchy svedkov) nemôže zakladať nezákonnosť jeho konania a rozhodnutia, pretože v odôvodnení rozhodnutia dostatočne vysvetlil, prečo nepovažuje navrhované dôkazy za spôsobilé spochybniť jeho záver o dodaní investičného zlata. Poukázal pritom na informácie získané v rámci MVDI (faktúry s pripojenými medzinárodnými nákladnými listami rakúskeho dodávateľa na začiatku obchodného reťazca), ako aj skutočnosť, že v účtovníctve slovenských dodávateľov absentovali doklady o vnútroštátnej preprave tovaru, z čoho v sumáre vyplynulo, že bolo dodávané zlato investičné, pričom bolo prepravené priamo od rakúskeho dodávateľa na začiatku reťazca ku sťažovateľovi. Kasačný súd uvádza, že uvedeným procesným postupom boli zachované procesné práva sťažovateľa a vyrubovacie konanie bolo riadne uskutočnené.

23. Správny súd sa dostatočne vysporiadal i s otázkou nesplnenia hmotnoprávných podmienok pre vznik práva na odpočítanie DPH. V prípade preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, dôkazné bremeno nesie daňový subjekt, ktorého úlohou je správcovi dane uviesť relevantné tvrdenia a v nadväznosti na ne predložiť dôkazy potvrdzujúce opodstatnenosť vzniku práva na odpočítanie dane (pozri § 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné).

24. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

25. Kasačný súd považuje argumentáciu žalovaného a správcu dane za presvedčivú a podporenú relevantnými podkladmi. Výpovede sťažovateľom navrhovaných svedkov neboli, podľa názoru žalovaného, spôsobilé spochybniť záver správcu dane a žalovaného o dodaní investičného zlata. Uvedené totiž bolo jednoznačne preukázané faktúrami rakúskeho dodávateľa na začiatku obchodného reťazca, spoločnosti Schoeller Münzhandel GmbH, ktorý sa zaoberá výlučne predajom investičného zlata (nie priemyselného). V konaní bolo preukázané, že investičné zlato bolo prepravené priamo od rakúskeho dodávateľa sťažovateľovi. Okrem toho, spoločnosti v rámci reťazca (dodávateľa sťažovateľa) nemajú oprávnenie na spracovanie investičného zlata (čo malo byť zrejme sťažovateľovi z obchodného registra). Sťažovateľ v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania neunesol svoje dôkazné bremeno, keď nedokázal hodnoverne preukázať, v ktorej fáze obchodného reťazca, kedy a akým spôsobom malo dôjsť k premene investičného zlata na zlato priemyselné. V tejto súvislosti správny súd vhodne poukázal i na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. z. 8Sžfk/9/2021 zo dňa 28. apríla 2023, týkajúci sa sťažovateľa v identickej veci, za iné zdaňovacie obdobie (december 2008), kde kasačný súd dospel k rovnakému záveru.

26. Kasačný súd k námietke sťažovateľa týkajúcej sa nezákonnosti dôkazov získaných pri miestnych zisťovaniach správcu dane (zápisnice z ústnych pojednávaní s konateľmi dodávateľa sťažovateľa) uvádza, že v názorovej zhode so správnym súdom, žalovaným a správcom dane považuje tieto dôkazy za získané a vykonané zákonným spôsobom. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že V. Q. vypovedal do zápisnice o ústnom pojednávaní v postavení vtedajšieho konateľa spoločnosti HiB Trade s.r.o. v súvislosti s výkonom daňovej kontroly uvedenej spoločnosti. U. X. vypovedala do zápisnice o ústnom pojednávaní v postavení konateľky spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o. v súvislosti s výkonom daňovej kontroly v tejto spoločnosti. Správca dane teda v konaní so sťažovateľom použil ako listinný dôkaz zápisnice z ústnych pojednávaní z daňových kontrol dodávateľa, s obsahom ktorých sťažovateľa oboznámil a umožnil sa mu k nim vyjadriť.

27. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol skutočnosti vyplývajúce z vyjadrení uvedených osôb a vyhodnotil ich vo vzájomných súvislostiach s ďalším vykonaným dokazovaním. Vyjadrenia U. X. (konateľky spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o.) a H. (konateľa sťažovateľa) žalovaný nepovažoval za hodnoverné, pretože neboli podložené žiadnymi relevantnými podkladmi (zhodovali sa len s údajmi uvedenými na faktúrach) a boli v rozpore s vyjadreniami V. Q. (konateľ spoločnosti HiB Trade s.r.o.).

28. Sťažovateľova námietka týkajúca sa rozporu skutkových záverov správcu dane so skutkovým stavom veci z dôvodu vydania odlišných rozhodnutí vo vzťahu k sťažovateľovým dodávateľom nie je dostatočne konkrétna, a preto nie je relevantná. Sťažovateľ žiadnym spôsobom neoznačil tieto rozhodnutia, neuviedol kedy mali byť vydané, nepoukázal na ich obsah. Ak sú sťažovateľovi známe právoplatné rozhodnutia vydané vo vzťahu k jeho dodávateľom, v ktorých mal byť vyslovený opačný záver o povahe obchodovaného tovaru, nestačí sa, pre účinné spochybnenie argumentácie žalovaného, obmedziť len na všeobecné konštatovanie o ich existencii.

29. Kasačný súd, na základe vyššie uvedeného, dospel k záveru, že kasačné námietky neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, a preto rozhodol v súlade s § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, keďže v konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.