

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sfk/53/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200416  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 11. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8021200416.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: ICE DREAM s.r.o. „v likvidácii“, so sídlom Teplická 2185/34, 058 01 Poprad, IČO: 36 475 939, právne zastúpená advokátkou: JUDr. Alena Rudohradská, so sídlom Rázusova 1, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100958522/2021 zo dňa 2. júna 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. PO- 6S/45/2021-159 zo dňa 25. marca 2025, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 101789731/2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 392.234,88 EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2015.

2. Správca dane neuznal žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľmi Slovakia Food Trading, s.r.o., S Trade Group s.r.o. a RODYS Slovakia, s.r.o. za dodanie kuracieho mäsa v rôznej forme.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100958522/2021 zo dňa 2. júna 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

4. Žalovaný dal do pozornosti skutkové zistenia správcu dane. K spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. poukázal na to, že táto bola v dôsledku zlúčenia vymazaná v roku 2016 z obchodného registra a jej právny nástupca bol tiež vymazaný ex offo. Konateľ predmetnej spoločnosti v čase uskutočnenia dotknutých obchodov, pán Róbert Pišta, počas výsluchu potvrdil uskutočnenie obchodov a vystavenie faktúr, jeho spoločnosť začala s kuracím mäsom obchodovať v roku 2014, nevedel si spomenúť na nadviazanie kontaktu so žalobkyňou, obchody vykonával z auta a na obchodných stretnutiach, nepamätal si na svojich dodávateľov, doprava bola realizovaná od jeho dodávateľov až k odberateľovi, keďže dopravu nezabezpečoval, tak k nej nevedel uviesť podrobnosti (EČV vozidiel, mená vodičov a pod.). Pri nakládkach tovaru nebol, pri vykládkach niekedy.

5. Správca dane vychádzal pri daňovej kontrole tiež z protokolov z daňových kontrol vykonaných u deklarovaného dodávateľa za zdaňovacie obdobia január, február a apríl až júl 2015 - č. 103222723/2016 zo dňa 26. mája 2016 a č. 103857635/2016 zo dňa 8. septembra 2016. Z nich dal žalovaný do pozornosti zistenia, že dodávateľom spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. bola spoločnosť PROCON s.r.o.,

ktorá sa zlúčila s inou spoločnosťou, pričom právnym nástupcom po početných zlúčeníach je spoločnosť MARFITSCH s.r.o. Za 2.Q.2015 predmetná spoločnosť podala nulové daňové priznanie, posledné daňové priznanie podala za júl 2015. Právny nástupca spoločnosti PROCON, s.r.o. bol nekontaktný. Konateľka predmetnej spoločnosti v čase uskutočnenia obchodov, pani Gabriela Holíčková, pri výsluchu uviedla, že konateľkou sa stala na základe dohody s pánom T., tomu aj dala splnomocnenie na zastupovanie. O obchodoch nič nevedela, podpis na faktúrach bol jej, ale osobne faktúry nepodpísala (bola vytvorená pečiatka s jej podpisom, ktorú mal pán T.).

6. Konateľ žalobkyne na ústnom pojednávaní k predmetným obchodom uviedol, že spolupráca bola nadviazaná zo strany dodávateľa. Za dodávateľa komunikovali s pánom Pištom alebo s pánom H. D. (zástupca). Preprava bola súčasťou ceny tovaru, žalobkyňa ju neobjednávala. Nevedel uviesť, komu patrili prepravné vozidlá, aké mali EČV. Prepravné doklady pri vykládke tovaru neboli odovzdané. Pri nakládke tovaru sa nezúčastňovala žalobkyňa, pri vykládke tovaru sa nezúčastňovali osoby za dodávateľa. Žalobkyňa nemala k dispozícii doklady preukazujúce pôvod tovaru a certifikáty o pôvode a kvalite tovaru. Pri vykládkach tovaru bol prítomný W. G. (vedúci skladu) a skladovú evidenciu viedla pani P. D. alebo pán Z.. T. R..

7. Správca dane si vyžiadal tiež doklady z trestného konania vedeného Národnou kriminálnou agentúrou (NAKA), Národná jednotka finančnej polície v Nitre v súvislosti s daňovou trestnou činnosťou, z ktorej boli obvinení pán H. D. ako aj pán Róbert Pišta. Pani Gabriela Holíčková na výsluchoch dňa 25. mája 2017 a 23. augusta 2017 uviedla, že pán J. T. J.. bol jej priateľ, konateľkou sa stala za finančnú odmenu, podnikateľskú činnosť nevykonávala, poprela aktívne konanie za spoločnosť PROCON s.r.o. Pán Róbert Pišta uviedol, že spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. sa zaoberala obchodnou činnosťou a nemala zamestnancov. Konateľom sa stal za finančnú odmenu na základe ponuky pána H. D.. Ten aj fakticky riadil celú spoločnosť a dojednával, realizoval obchody. Rovnako zabezpečoval aj prepravu tovaru. Na jednom stretnutí sa videl aj s konateľom žalobkyne, ale išlo v podstate len o zoznámenie.

8. Žalovaný upriamil pozornosť tiež na zistenie správcu dane, že z kontrolných výkazov bolo zistené, že v spornom období boli dodávateľské spoločnosti pre PROCON s.r.o. poľská spoločnosť PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ Tomasz Giec (ďalej len „spoločnosť ZUZANEX“), česká spoločnosť MADE GROUP, a.s. a česká spoločnosť Diva equilibrium s.r.o. Prostredníctvom MVI zistil, že tovar prepravoval priamo predávajúci a nie je k dispozícii adresa doručenia tovaru. Spoločnosť ZUZANEX nespolupracovala, preto nemohli príslušné orgány overiť pôvod tovaru. Dodávateľmi predmetnej spoločnosti sú CORAL, spol. s r.o., POZANA MASO s.r.o., ICE DREAM s.r.o., MAROŠ spol. s r.o. a iné spoločnosti. Z dôvodu chýbajúcich záznamov týkajúcich sa registračných čísiel vozidiel na väčšine CMR súvisiacich s prepravou tovaru pre spoločnosť PROCON s.r.o. nebolo možné overiť prepravu tovaru. K spoločnosti Diva equilibrium, s.r.o. bolo cez MVI zistené, že jej konateľ nedoednával žiadne obchody, boli predložené skladové doklady nasvedčujúce existencii tovaru. K spoločnosti MADE GROUP, a.s. bolo cez MVI zistené, že jej obchodný zástupca si nepamätal, ktorý konateľ zastupoval ktorú spoločnosť. Menom si spomenul na pani Gabrielu Holíčkovú a niekedy konal aj s pánom T. na základe plnej moci, ktorú videl. K obchodu mala byť uzatvorená rámcová zmluva, dopravu pre odberateľa mal organizovať pán A. X., zamestnanec spoločnosti MADE GROUP, a.s., za pomoci externých prepravcov.

9. K dodávateľskej spoločnosti S Trade Group, s.r.o. poukázal žalovaný na zistenia správcu dane, že podľa kontrolných výkazov bola pre dotknutú spoločnosť v zdaňovacom období júl 2015 dodávateľskou spoločnosťou len spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. Prostredníctvom miestne príslušného správcu dane (dožiadanim) zabezpečil správca dane výsluch Ing. Slavomíra Fečka, konateľa spoločnosti S Trade Group, s.r.o. Ten uviedol, že spoločnosť sa zaoberala predajom mrazených potravín, potvrdil vystavenie faktúr a uskutočnenie obchodu. Konal s konateľom žalobkyne a za dodávateľa s pánom D. a Pištom. Preprava tovaru bola zahrnutá v cene, keďže ju neobjednával, nevedel sa vyjadriť k dopravným prostriedkom, ich evidenčným číslam či vodičom. Pri nakládke tovaru nebol, pri vykládke v priestoroch alebo podľa určenia žalobkyne len občas. Tovar mal byť priamo prepravovaný k žalobkyňi alebo jej odberateľom.

10. Konateľ žalobkyne na ústnom pojednávaní k predmetným obchodom uviedol, že spolupráca bola nadviazaná zo strany dodávateľa. Za dodávateľa komunikovali s jeho konateľom. Preprava bola súčasťou ceny tovaru, žalobkyňa ju neobjednávala. Nevedel uviesť, komu patrili prepravné vozidlá, aké mali EČV. Pri nakládke tovaru sa nezúčastňovala žalobkyňa, pri vykládke tovaru sa nezúčastňovali osoby za dodávateľa. Prepravné doklady pri vykládke tovaru neboli odovzdané.

11. K spoločnosti RODYS Slovakia, s.r.o. žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, že dožiadanim miestne príslušného správcu dane požiadal o preverenie uskutočnenia fakturovaných obchodov. Nepodarilo sa pritom telefonicky kontaktovať štatutárny orgán, pokusy o miestne zisťovanie boli

neúspešné (v mieste sídla sa nenachádzal štatutárny orgán ani iná osoba), výzvu na predloženie dokladov si dotknutý subjekt prevzal, ale nereagoval. Podľa kontrolných výkazov bola dodávateľskou spoločnosťou pre RODYS Slovakia, s.r.o. v júli 2015 spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. Konateľ žalobkyne na ústnom pojednávaní k predmetným obchodom uviedol, že za dodávateľa komunikoval s obchodným zástupcom pánom H. D.. Preprava bola súčasťou ceny tovaru, žalobkyňa ju neobjednávala. Nevedel uviesť, komu patrili prepravné vozidlá, aké mali EČV. Prepravné doklady pri vykládke tovaru neboli odovzdané. Pri nakládke tovaru sa žalobkyňa nezúčastňovala. Žalobkyňa nemala k dispozícii doklady preukazujúce pôvod tovaru a certifikáty o pôvode a kvalite tovaru.

12. Bolo tiež zistené, že žalobkyňa si uplatnila v zdaňovacom období júl 2015 oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní pre spoločnosť ZUZANEX. Správca dane nahliadol do spisu z vybavenia poľskej žiadosti o MVI, kde poľská daňová správa uviedla, že poľský daňový subjekt podáva neúplné informácie, so značným oneskorením a nepredkladá všetky doklady. Následne poľská daňová správa uviedla, že tovar, ktorý bol žalobkyňou dodaný, bol následne spoločnosťou ZUZANEX fakturovaný okrem iného spoločnosťami PROCON s.r.o. a S Trade Group, s.r.o. Za účelom preverenia prepravy tovaru do Poľska správca dane požiadal Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s. o poskytnutie výpisov mýtnych transakcií. Správca dane z poskytnutých údajov o mýtnych transakciách uzavrel, že deklarovaná preprava sa neuskutočnila tak, ako je uvedené na prepravných dokladoch - vozidlá prekročili hranicu iba v niektorých prípadoch.

13. Vychádzajúc z vyššie uvedených zistení sa žalovaný stotožnil so správcom dane v tom, že v predmetnej veci nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti na strane deklarovaných dodávateľov z dôvodu, že nebolo preukázané, že uvedené dodávateľské spoločnosti nadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci. Zo strany deklarovaných dodávateľov podľa názoru žalovaného neboli predložené dôkazy preukazujúce ich tvrdenia, nebola preukázaná preprava tovaru, pôvod tovaru ako dôkaz reálneho obstarania a nadobudnutia zo strany jednotlivých dodávateľov. Medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca dochádzalo len k vystavovaniu faktúr, bez reálnej dodávky tovaru. Preverovaní obchodníci nepreukázali prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníci, nepreukázalo sa, kto v skutočnosti tovar objednal, zabezpečoval prepravu, kto v skutočnosti znášal náklady na prepravu. Žalobkyňa si uplatňuje nárok na odpočítanie dane zo strany sporných dodávateľov, zároveň tovar dodáva do zahraničia s oslobodením od dane, aby bol tento tovar poľským odberateľom dodaný slovenským subdodávateľom na začiatku reťazca.

14. Pokiaľ ide o dôkazné návrhy na vykonanie výsluchu svedkov - Z., R., P. D., W. G., J. T. a Z.. Y. A., podľa názoru žalovaného skutočnosti, ktoré by mohli byť zistené ich vypočutím, by v žiadnom prípade nemohli byť rozhodujúce pre posúdenie a rozhodnutie veci s ohľadom na zistený skutkový stav a vykonané dôkazy.

15. Ak žalobkyňa namietala použitie odpovedí na MVI ako dôkaz, použitý bez súčinnosti žalobkyne, žalovaný poukázal na to, že zistenia z MVI nie sú jediným podkladom rozhodnutia. A ďalšie podstatné dôkazy boli vykonané so súčinnosťou žalobkyne. Ak žalobkyňa namietala použitie dôkazov - výpovedí zabezpečených v trestnom konaní, aj túto námietku považoval žalovaný s odkazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku za nedôvodnú.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

16. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu požadujúc zrušenie rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie.

17. Žalobkyňa namietala, že:

i) rozhodnutie žalovaného je v rozpore s rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14, C-354/03, C-355/03 či rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011,

ii) žalovaný a správca dane nedôvodne odmietli vykonať jej dôkazné návrhy predložené vo vyrubovacom konaní - návrhy na výsluch svedkov, išlo pritom o svedkov, ktorí bezprostredne fyzicky prichádzali do kontaktu s dodávaným tovarom, viedli skladovú evidenciu, manipulovali s tovarom, objednávali tovar,

iii) procesne neprípustné sú zistenia týkajúce sa spoločnosti PROCON, s.r.o., vychádzajúce z protokolov z iných daňových kontrol, ktorých žalobkyňa nebola účastníka a svedkom nemohla klásť otázky,

iv) žalovaný a správca dane použili neprípustné dôkazy - výsluchy a vyjadrenia svedkov v iných konaniach, kde žalobkyne nebolo umožnené klásť svedkom otázky. O nezákonnosť má ísť najmä v prípade použitia zápisníc o výsluchoch svedkov z trestných konaní,

v) neprípustnosť použitia výsledkov MVI ako dôkazov v daňovom konaní (najmä vo vzťahu k spoločnosti ZUZANEX),

vi) správca dane porušil § 68 ods. 3 Daňového poriadku, keď so žalobkyňou a z jej iniciatívy nebol dohodnutý deň prerokovania pripomienok a dôkazov,

vii) zamestnanci správcu dane sami, iniciatívne nepredložili pri začatí daňovej kontroly poverenia na jej výkon,

viii) výsluch pána Pištu bol nesprávne hodnotený, keď tento potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov a vystavenie faktúr. Svedka sa správca dane pýtal otázky, ktoré svedok nemohol vedieť (napr. o splnení registračnej a oznamovacej povinnosti voči regionálnej potravinovej a veterinárnej správe, ktorá sa na dodávateľa podľa názoru žalobkyne nevzťahovala). Ak svedok nemal informácie o preprave tovaru, toto je pochopiteľné, keďže prepravu nezabezpečoval. Navyše v čase uskutočnenia výsluchu išlo už o dvojročný časový odstup od uskutočnenia dotknutých obchodov,

ix) preukázala všetky rozhodujúce skutočnosti pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, predložila požadované listinné doklady a uskutočnenie obchodov potvrdzujú aj vypočítaní konatelia jej priamych obchodných partnerov. Týmto žalobkyňa podľa jej názoru uniesla svoje dôkazné bremeno. Nemožno od žalobkyne požadovať, aby preukazovala skutočnosti na strane jej dodávateľov a subdodávateľov, pričom zmeny ktoré nastali v subdodávateľských a dodávateľských spoločnostiach po uskutočnení jednotlivých obchodov, nemožno zohľadňovať na úkor žalobkyne,

x) porušenie maximálnej dĺžky daňovej kontroly z dôvodu dĺžky výkonu MVI a s tým súvisiaceho prerušenia daňovej kontroly.

18. Správny súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. PO-6S/45/2021-159 zo dňa 25. marca 2025 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.

19. Správny súd preskúmajúc rozhodnutie žalovaného konštatoval, že toto nepovažuje za nepreskúmateľné. Zopakoval, že dôvodom neuznania daňových oprávnení bolo, že na strane deklarovaných dodávateľov žalobkyne nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti a nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník. S odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-186/2020 zo dňa 30. septembra 2021 považoval správny súd za nedôvodnú aj námietku neprímeranosti dĺžky daňovej kontroly v tejto veci, keď európske právo neupravuje prekluzívne lehoty na vykonanie MVI.

20. Ak žalobkyňa namietala použitie nezákonných dôkazov získaných bez súčinnosti s daňovým subjektom v iných konaniach, v trestnom konaní či použitie odpovedí z MVI v daňovom konaní, správny súd poukázal na § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Aj s odkazom na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/47/2018 zo dňa 27. októbra 2021 považoval takéto dôkazy a ich použitie za zákonné. Žalobkyňa mala možnosť sa v daňovom konaní oboznámiť s obsahom týchto dôkazov, mala tiež možnosť sa k nim vyjadriť. Mala priestor realizovať svoje procesné návrhy, čo však neurobila.

21. Správny súd poukázal na skutočnosť, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane prioritne na daňovom subjekte a nepostačuje svoj nárok, v prípade vznesených pochybností, preukázať len listinne. Dôkazné bremeno, ktorým bola zaťažená žalobkyňa v tejto veci, preto správny súd nepovažoval za neprímerané.

22. K námietke žalobkyne, že správca dane vo vyrubovacom konaní nevykonal výsluch svedkov (Z. T. R., Z. Y. A., P. D., W. G., J. T. a konateľa spoločnosti RODYS, s.r.o.), ktorých navrhol vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole, správny súd konštatoval jej nedôvodnosť. Správny súd zdôraznil, že relevantné pochybnosti boli žalobkyňi oznámené na ústnom pojednávaní dňa 21. novembra 2017 (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Tu mala žalobkyňa podľa § 45 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku predniesť dôkazné návrhy. S odkazom na § 46 ods. 8 Daňového poriadku považoval správny súd dôkazné návrhy žalobkyne za oneskorene predložené, keďže ich mohla predložiť už počas daňovej kontroly.

23. Rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 nepovažoval správny súd na predmetnú vec aplikovateľné, keďže sa v tejto veci nejednalo o prípad daňového reťazca poznačeného daňovým podvodom.

24. Podľa názoru správneho súdu pre záver o splnení zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH nepostačuje len reálna existencia tovaru, ale aj fakturačná, listinná prítomnosť toho istého (identického) tovaru. Bez splynutia fakturačnej a reálnej existencie tovaru nie je možné hovoriť o existencii tovaru v zmysle zákona o DPH. Správny súd poukázal na to, že v prípade troch spochybnených dodávateľov je spoločnosť Slovakia Food Trading, s.r.o. zároveň aj dodávateľom pre S Trade Group, s.r.o. a RODYS Slovakia, s.r.o. Konateľ spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. však nevedel objasniť pôvod tovaru, jeho prepravu a nemal ani k dispozícii účtovné doklady. Tieto sa nepodarilo ani v daňovom konaní získať. Nepreukázaním skutočných dodávateľov tovaru nebol objasnený ani pôvod tovaru. Vystavenie faktúr a dodanie tovaru deklarovanými dodávateľmi síce bolo ich konateľmi v dotknutom období potvrdené, avšak nebolo podporené ďalšími dôkazmi. Bolo pritom dôkazným bremenom žalobkyne, aby v prípade, že správca dane pomenuje relevantné pochybnosti, preukázala reálnosť dodania tovaru od deklarovaných dodávateľov. Žalobkyňa v tomto

smere nepredložila podľa správneho súdu žiadne relevantné dôkazy. Bola pritom priamo účastná na dotknutom obchodnom vzťahu, preto sa nemôže obhajovať nemožnosťou dosahu na zabezpečenie relevantných dôkazov.

### III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

25. Proti napadnutému rozsudku podala kasačnú sťažnosť žalobkyňa - sťažovateľka z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľka v podanej kasačnej sťažnosti obšírne zhŕňa priebeh konania, najmä však rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktoré komentuje svojimi výhradami, ktoré formulovala či už v podanom odvolaní alebo v správnej žalobe.

27. Z kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka v administratívnom konaní namietala závery správcu dane a tvrdila, že tovar riadne objednala, prevzala a zaplatila. Boli to správca dane a žalovaný, ktorí nesprávne vyhodnotili skutkový stav a nevykonali riadne navrhnuté dôkazy vo vyrubovacom konaní. Tieto dôkazy mali byť podľa sťažovateľky vykonané, keďže nimi mohli byť odstránené prípadné pochybnosti správcu dane vo veci uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Vyjadrenia a závery žalovaného v tomto smere nie sú správne. Išlo o návrhy na výsluch osôb, ktoré bezprostredne fyzicky prichádzali do kontaktu s dodávaným tovarom, viedli skladovú evidenciu, manipulovali s tovarom, objednávali tovar.

28. S odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14 sťažovateľka uviedla, že v daňovom konaní upozornila, vo vzťahu k námietke správcu dane, že neexistujúci dodávateľ nemohol realizovať dodanie a preto nemohlo dôjsť k dodaniu, táto v kontexte judikatúry neobstojí. Podľa rozhodovacej činnosti európske právo nepodmieňuje uplatnenie práva na odpočítanie dane existenciou dodávateľa tovaru alebo jeho právo vystavovať faktúry, dodávateľ len musí byť zdaniteľnou osobou. Pojem zdaniteľná osoba je pritom v kontexte rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie pomerne široký. Nemožno požadovať od daňového subjektu, aby preukazoval, že dodávateľ disponoval daným tovarom, bol schopný ho dodať, že si splnil povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH. Pojem dodanie tovaru neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými vnútroštátnym právom, ale zahŕňa akýkoľvek faktický prevod práva nakladať s majetkom. Rozhodnutie žalovaného s týmto nie je v súlade. Sťažovateľka zastáva názor, že názor správcu dane a žalovaného je nesprávny a v daňovom konaní uniesla svoje dôkazné bremeno.

29. Pokiaľ správca dane používal ako dôkazy v daňovom konaní výsluchy svedkov zabezpečené v iných konaniach, kde nebolo umožnené sťažovateľke klásť svedkom otázky, ide o nezákonný postup. Správca dane a žalovaný sa tiež nedostatočne vysporiadali s jej argumentáciou.

30. V kasačnej sťažnosti tiež sťažovateľka poukazuje na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 a nadväzujúce rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sfk/52/2021 zo dňa 28. septembra 2023 a sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022 v zmysle ktorých namietá, že tvrdenia správcu dane a žalovaného o tom, že neuniesla dôkazné bremeno neobstoja. Sú nesprávne, keďže orgány finančnej správy pripísali sťažovateľke dôkaznú núdzu vo vzťahu k skutočnostiam na strane subdodávateľov, ktoré sťažovateľka nemôže dokazovať. Poukázala tiež na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 627/2022 a sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, z ktorých vyvodzuje povinnosť orgánov finančnej správy preukázať svoje pochybnosti.

31. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril aj žalovaný, ktorý sa stotožnil s napadnutým rozsudkom a kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

### IV. Posúdenie kasačného súdu

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo kasačný súd“), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 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 nie je dôvodná.

33. Kasačný súd dáva v prvom rade do pozornosti, že kasačná sťažnosť sťažovateľky je písaná všeobecne až vágne. Sťažovateľka nekonkretizuje svoje právne výhrady, uvádza len všeobecné formulácie, pričom polemiku vedie len s argumentáciou správcu dane a žalovaného. Žiadnym spôsobom však nerefektuje na argumentáciu správneho súdu, teda na napadnutý rozsudok, ktorý svojou kasačnou sťažnosťou spochybňuje. Kasačný súd preto s ohľadom na právny princíp rímskeho práva vigilanti bus iura scripta sunt (právo patrí bdelym) dodáva, že všeobecnosť kasačných námietok a absencia reflexie na argumentáciu správneho súdu predurčuje aj mieru konkrétosti odpovedí, ktoré kasačný súd môže na argumentáciu sťažovateľky poskytnúť.

34. V súvislosti s predmetným prípadom dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

35. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokuje si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“), § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

36. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 zákona o DPH). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty (§ 4 zákona o DPH). Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejmá aj z § 49 ods. 2 zákona o DPH.

37. Kasačný súd dodáva, že podmienka uplatneného práva na odpočítanie dane - status odberateľa a dodávateľa ako platiteľov dane predstavuje jednu z kľúčových podmienok, ktoré umožňujú zabezpečiť princíp neutrality DPH. Predstavuje totiž garanciu prenosu daňovej povinnosti v rámci obchodného reťazca na ďalší subjekt s daňovou povinnosťou, s čím je spojená refundácia splnenej daňovej povinnosti na strane daňového subjektu uplatňujúceho si právo na odpočítanie dane.

38. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd konštatujú, že sťažovateľka nepreukázala dodanie tovaru od deklarovaných dodávateľov a že reálne existujúci tovar nekorešponduje s fakturačným tokom vystaveným deklarovanými dodávateľmi, ako dôvod tohto nepriznania odpočítania dane vymedzili neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo vzťahu k preukázaniu identity skutočných dodávateľov nespochybných tovarov.

39. Pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd teda argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej boli tovary dodané deklarovanými dodávateľmi (resp. dodanie od deklarovaných dodávateľov bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru/služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH. Takto vymedzeným dôvodom nepriznania odpočítania dane bol pritom tak správny súd ako aj kasačný súd viazaný.

40. Vychádzajúc z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie dáva kasačný súd do pozornosti, že členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

41. Ľahká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na

odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 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). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. 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).

42. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (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). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pod č. 71/2017).

43. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022).

44. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, aj v prospech daňového subjektu (§ 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku).

45. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Práve z tohto dôvodu „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 15/2020 zo dňa 30. júna 2022,

publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

46. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

47. V predmetnej veci kasačný súd, v zhode so správnym súdom konštatuje, že správca dane a žalovaný vykonaným dokazovaním vzniesli relevantné pochybnosti o tom, že tovar bol dodaný deklaroványmi dodávateľmi. Tieto v podstatnom stoja na tom, že (i) žalobkyňa nevedela predložiť žiadne doklady a ani informácie o preprave tovaru (ako bol tovar prepravený, kde bol naložený, a teda komu možno pričítať jeho dodanie), (ii) túto dôkaznú núdzu nie sú spôsobilí odstrániť ani jej dodávatelia a zistení subdodávateľa, ktorí sú nekontaktní a nepredložili orgánom finančnej správy žiadne doklady, (iii) vypočítaní konatelia deklarováných dodávateľov v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov napriek formálnym potvrdeniam obchodu majú len všeobecné informácie, nevedia uviesť svojich subdodávateľov, neboli pri nakládke a ani vykládke tovaru, nevedia označiť spôsob, akým bola zabezpečená preprava tovaru, označiť vozidlá či vodičov (ide pritom o obchody týkajúce sa veľkého množstva tovaru). Možno konštatovať, že obchod sťažovateľky s deklaroványmi dodávateľmi preukazujú v zásade len vystavené faktúry, pričom výsledky vykonaného dokazovania tieto faktúry spochybňujú.

48. Kasačný súd tiež konštatuje, že v nadväznosti na zistené a pomenované pochybnosti sťažovateľka nepredložila žiadny dôkazný návrh, ktorým by zistené pochybnosti vyvrátila. Pokiaľ sťažovateľka poukazuje na jej dôkazné návrhy na výsluch svedkov, kasačný súd dáva do pozornosti, že správny súd sa stotožnil s ich nevykonaním z dôvodu oneskoreného predloženia týchto návrhov (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Sťažovateľka túto argumentáciu správneho súdu žiadnym spôsobom vecne nespochybnila.

49. Kasačný súd však aj nad rámec toho dopĺňa, že ani po obsahovej stránke nešlo o relevantné dôkazné návrhy. Samotná sťažovateľka argumentuje, že v prípade návrhu svedkov (Z.. T. R. - osoba zodpovedná za objednávanie tovaru, P. D. - viedla skladovú evidenciu, W. G. - vedúci skladu) ide o osoby, ktoré prichádzali fyzicky do kontaktu s tovarom. Kasačný súd nespochybňuje, že ide o svedkov s potenciálne relevantnými informáciami k existencii tovaru, tá však v predmetnej veci nebola sporná. S ohľadom na pracovné zaradenie predmetných osôb však nie je zjavné, akým spôsobom by títo svedkovia vedeli objasniť spochybnenú identitu dodávateľa tovaru či relevantné skutočnosti o preprave tovaru. Čo sa týka návrhu na výsluch Z.. Y. A., tento výsluch bol v daňovom konaní realizovaný a v prípade návrhu na výsluch pána J. T., ide o partnera konateľky subdodávateľskej spoločnosti PROCON, s.r.o., pričom ani konateľ dodávateľskej spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. a ani konateľ žalobkyne neuvádzali, že by s touto osobou akýmkoľvek spôsobom komunikovali alebo by sa podieľala na predmetných obchodoch.

50. Kasačný súd tiež konštatuje, že dôkazné bremeno, ktorým bola sťažovateľka zaťažená v daňovom konaní, nepovažuje za neprimerané. Správca dane a žalovaný požadovali od sťažovateľky, aby preukázala dodanie tovaru deklaroványm dodávateľom, a to najmä preukázaním prepravy tovaru. Vyčítali pritom sťažovateľke absenciu relevantných informácií o uskutočnených obchodoch tak na strane sťažovateľky ako aj konateľov jej deklarováných dodávateľov. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľky možno spravodlivo požadovať, aby preukázala akým spôsobom jej bol tovar dodaný. Ide o okolnosti v priamej dispozičnej sfére sťažovateľky, týkajúce sa jej priameho vzťahu s dodávateľom. Správca dane pritom rozšíril vykonávané dokazovanie aj na subdodávateľov sťažovateľky, v snahe odstrániť dôkaznú núdzu na strane sťažovateľky a jej priamych dodávateľov. Skutočnosti zistené na strane subdodávateľov neboli sťažovateľke kladené na zodpovednosť. Avšak logickým dôsledkom toho, že ani subdodávatelia nevedeli predloženými dôkazmi potvrdiť realizáciu obchodov sťažovateľky s deklaroványmi dodávateľmi, pri dôkaznej núdzi samotnej sťažovateľky a jej dodávateľov, je záver o neunesení dôkazného bremena na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane.

51. Odkaz sťažovateľky na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19, nadväzujúce rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sfk/52/2021 zo dňa 28. septembra 2023 a sp. zn. 3Sžf/15/2020 zo dňa 30. júna 2022 ako aj rozhodnutia sp. zn. I. ÚS 627/2022 a sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, je v tomto prípade nerelevantný. Ako už kasačný súd uviedol vyššie, pochybnosti orgánov finančnej správy v predmetnej veci neboli postavené len na

hypotézach týkajúcich sa subdodávateľov sťažovateľky, ale na skutočnostiach týkajúcich sa priameho vzťahu sťažovateľky s jej dodávateľmi.

52. Pokiaľ sťažovateľka namietala nepoužiteľnosť protokolov z iných daňových kontrol a výsluchov svedkov v trestnom konaní v tejto veci, kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/22/2023 zo dňa 25. apríla 2024, body 111 až 113):

„111. V zhode so správnym súdom aj kasačný súd nespochybňuje, že ako dôkaz v daňovom konaní možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). V daňovom konaní tak možno využívať aj dôkazy získané v iných daňových či odlišných konaniach alebo v prebiehajúcich trestných konaniach, ktorých účastníkom nevyhnutne nebol daňový subjekt - žalobkyňa (mutatis mutandis rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci WebMindLicenses Kft., C-419/14 zo dňa 17. decembra 2015, bod 90).

112. Aj toto použitie však má svoje limity, (i) dotknutá osoba má právo byť oboznámená s dôkazmi, ktoré sa voči nej použijú a má právo sa k nim účinne vyjadriť, (ii) na žiadosť má tiež dotknutá osoba právo sa oboznámiť v celosti s dôkazmi získanými v súvisiacich konaniach, na ktorých správca dane plánuje založiť svoje rozhodnutie (ak nie sú dané dôvody pre obmedzenie tohto prístupu) a (iii) orgány konajúce v hlavnom konaní (poľažmo súd) musia mať možnosť overiť zákonnosť získania a použitia takýchto dôkazov z iných konaní ako aj prípadných zistení v správnych rozhodnutiach vydaných proti dodávateľom daňového subjektu a kľúčových pre rozhodnutie veci daňového subjektu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Glencore Agriculture Hungary Kft., C-189/18 zo dňa 19. októbra 2019).

113. Kasačný súd dáva do pozornosti, že aj dôkaz získaný z iného konania, má stále povahu dôkazu, ktorý aj z hľadiska svojho obsahu podlieha hodnoteniu dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Hoci je hodnotenie dôkazov primárne na úvahe správcu dane a sťažovateľa, aj títo sa musia pri hodnotení dôkazov vyvarovať svojvoľe (bod 79 tohto rozsudku).“

53. V súlade s už uvedeným kasačný súd konštatuje, že dôkazy a vyjadrenia z iných daňových konaní sú v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku relevantným dôkazom, ktorý je použiteľný v daňovom konaní a podlieha hodnoteniu dôkazov. Keďže sťažovateľka okrem procesnej neprípustnosti takéhoto dokazovania nevzniesla žiadne ďalšie relevantné námietky (napr. neumožnenie oboznámenia sa s takouto informáciou z iného daňového konania v tomto konaní, nevyhovenie jej žiadosti na oboznámenie sa s informáciou z iného daňového konania v celom rozsahu bez relevantných dôvodov a pod.), kasačný súd aj túto jej námietku posúdil ako nedôvodnú.

54. Za nedôvodnú považoval kasačný súd aj námietku sťažovateľky, že výsledky z MVI nemohli byť použité v tomto konaní ako dôkaz z dôvodu, že sťažovateľka v zahraničí neparticipovala na ich získaní a nemohla klásť svedkom otázky. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/68/2021 zo dňa 31. marca 2023, bod 48, obdobne tiež sp. zn. 8Sfk/11/2024 zo dňa 27. novembra 2024, bod 76):

„48. Pokiaľ sa týka výpovede p. X, táto bola správcovi dane poskytnutá v súvislosti s jeho žiadosťou o MVI. So sťažovateľom možno súhlasiť v tom, že nemal možnosť aktívne spolupôsobiť na tomto procese. V tomto prípade však ide o výmenu informácií medzi žiadajúcim a dožiadaným orgánom iného štátu, na ktorého priebeh pochopiteľne správca dane nemá priamy dosah. Už z povahy tohto procesného inštitútu vyplýva, že nejde o dokazovanie v pravom slova zmysle, t.j. také, v rámci ktorého by musel byť o výsluchu osoby (realizovaného prostredníctvom MVI) kontrolovaný daňový subjekt upovedomený správcom dane (žiadajúceho štátu) za účelom umožniť mu účasť na tomto úkone. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na právny názor vyslovený v uznesení Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 607/2021 zo dňa 30. novembra 2021, v ktorom okrem iného konštatoval, že: „Správca dane je pri výkone svojich právomoci v zásade limitovaný územným prvkom, t. j. neprináleží mu realizovať svoju právomoc vykonávať dôkazy v zahraničí (s výnimkou, ak to umožňuje medzinárodná norma) - nie je preto pochybením slovenského správcu dane, ak sa daňový subjekt nemohol zúčastniť úkonu pred zahraničným daňovým orgánom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že je v plnej kompetencii dožiadaného zahraničného orgánu, akým procesným spôsobom v zmysle svojich vnútroštátnych postupov zabezpečí administratívne vyšetrovanie potrebné na získanie požadovaných informácií na účely odpovede na žiadosť v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktorá sa realizuje v režime nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „nariadenie v oblasti DPH“) ... Navyše ani nariadenie v oblasti DPH neupravuje možnosť daňového subjektu zúčastniť sa výsluchu svedka, resp. iného úkonu pred zahraničným dožiadaným orgánom. V oblasti medzinárodnej spolupráce v administratívnych veciach

absentuje obdobná norma, ako je napríklad nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2020/1783 z 25. novembra 2020 o spolupráci medzi súdmi členských štátov pri vykonávaní dôkazov v občianskych a obchodných veciach, ktoré upravuje možnosť, aby v zahraničí dožiadaný súd vykonal dokazovanie v prítomnosti účastníkov konania a umožnil im podieľať sa na vykonaní dôkazu... Neupovedomenie daňového subjektu o výsluchu svedka dožiadaným zahraničným daňovým orgánom nemožno pričítať na ľarchu správcu dane, pretože upovedomenie sa vzťahuje len na postup podľa daňového poriadku, t. j. na výsluch svedkov uskutočňovaných v procesnej dispozícii slovenských daňových orgánov realizovaných podľa vnútroštátnych procesných noriem ... informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií možno považovať za zákonne získané a procesne použiteľný dôkaz. To, akú dôkaznú relevanciu prizná konkrétnemu dôkazu, je už vecou hodnotenia dôkazov, pri ktorom správca dane hodnotí dôkazy z hľadiska ich pravdivosti a dôležitosti pre rozhodnutie, avšak v každom prípade možno informácie získané týmto mechanizmom považovať za dôkaz na účely správy daní. Samozrejme nemožno opomenúť ústavné právo vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom (čl. 48 ods. 2 ústavy). Kasačný súd zastáva názor, že správcovi dane nemožno vytýkať porušenie práv sťažovateľa, ku ktorému by malo dôjsť tým, že nemal možnosť byť prítomný, resp. nebol upovedomený o výsluchu osoby, ktorý výsluch bol realizovaný v rámci MVI. V tomto smere kasačný súd mal za to, že na naplnenie požiadavky zachovania práv kontrolovaného daňového subjektu je potrebné umožniť mu predovšetkým s takto obstaranými informáciami sa oboznámiť (ktoré právo sťažovateľovi nebolo upreté a napokon túto skutočnosť ani nenamietal)..“.

#### V. Záver

55. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a dostatočne odôvodnený. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

56. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov konania nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

57. 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.