

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/53/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200734
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:7020200734.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): VISK, s.r.o., so sídlom Národná trieda 39, 040 01 Košice, IČO: 366 00 881, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, IČO: 11 993 448, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 352687/2020 zo dňa 29.07.2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach, č. k. KE-7S/185/2020-81 zo dňa 18.06.2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2007, z ktorej vyhotovil Protokol č. 695/321/89580/2008/Šál zo dňa 02.11.2008. Správca dane preveroval dodanie rýdzeho zlata žalobcovi od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. Na základe zistení uvedených v protokole vydal správca dane rozhodnutie č. 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 05.12.2008, ktorým podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systéme územných finančných orgánov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet DPH o 3.777.088 Sk a priznal nadmerný odpočet v sume 151.421 Sk. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.03.2009 prvostupňové rozhodnutie potvrdilo. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 6S/70/2009-90 zo dňa 11.02.2010 žalobu proti rozhodnutiu Daňového riaditeľstva SR zamietol. Následne Najvyšší súd SR uznesením sp. zn. 6Sžf/15/2010 zo dňa 30.03.2011 rozsudok Krajského súdu v Košiciach zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nepreskúmateľnosti uvedeného rozsudku. Krajský súd v Košiciach následne rozsudkom č. k. 6S/70/2009-132 zo dňa 19.05.2011 rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Predmetný rozsudok potvrdil Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 6Sžf/39/2011 zo dňa 20.06.2012.

2. Správca dane rozhodnutím č. 623614/2015 zo dňa 29.05.2015 podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 125.376,35 EUR. Žalovaný rozhodnutím č. 1319399/2015 zo dňa 21.08.2015 rozhodnutie správcu dane potvrdil. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č. k. 6S/108/2015-126 zo dňa 12.05.2016 žalobu proti rozhodnutiu žalovaného zamietol. Následne Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/9/2016 zo dňa

5.12.2017 rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd SR dospel k záveru, že (I) je potrebné vypočítať svedka V. M., (II) žalovaný musí uviesť, ako zistil, že zlato predložené k obhliadke nepochádzalo od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o. alebo od dodávateľa UNION STEEL, s.r.o., ale pochádzalo od iného dodávateľa, (III) je potrebné sa vysporiadať s rozpormi vo výpovediach svedka W. H. a návrhom žalobcu na podanie prejudiciálnych otázok k aplikácii Smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES.

3. Správca dane rozhodnutím č. 416246/2018 zo dňa 19.07.2018 opätovne vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 125.376,35 EUR. Žalovaný rozhodnutím č. 102050456/2018 zo dňa 16.10.2018 rozhodnutie správca dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nedoplnenia dôkazov v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/9/2016 zo dňa 5.12.2017. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 100721186/2019 zo dňa 25.03.2019, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 125.376,35 EUR za zdaňovacie obdobie máj 2007. Uvedené rozhodnutie bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101720666/2019 zo dňa 12.07.2019 a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie.

4. Rozhodnutím č. 102127976/2019 zo dňa 10.09.2019 správca dane zastavil konanie vo veci určenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007 z dôvodu, že dňa 06.08.2019 odpadol dôvod daňového konania. Rozhodnutím č. 100476119/2020 zo dňa 20.02.2020 žalovaný rozhodnutie správca dane zrušil. Žalovaný zistil, že správca dane pri svojom rozhodnutí nezohľadnil skutočnosť, že počas vyrubovacieho konania bol vedený súdny spor proti nečinnosti orgánu verejnej správy, na základe čoho lehota od 13.02.2014 do 30.09.2014 vo vyrubovacom a následne súdnom konaní spočívala. Lehota neplynula ani v období od podania žaloby dňa 25.05.2009 do 18.07.2012 a od podania ďalšej žaloby dňa 23.09.2015 do 05.03.2018.

5. Správca dane rozhodnutím č. 159593/2020 zo dňa 01.04.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu v sume 125.376,35 EUR. Správca dane dospel k záveru, že (I) zdaniteľné plnenie nebolo žalobcom vôbec prijaté, (II) žalobca nepreukázal, že spĺňa podmienky na získanie odpočtu DPH a (III) v preverovaných zdaniteľných plneniach sa nejednalo o reálne vykonávanú ekonomickú činnosť.

6. Žalovaný rozhodnutím č. 352687/2020 zo dňa 29.07.2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný poukázal na to, akým spôsobom sa po zrušujúcom rozsudku Najvyššieho súdu SR správca dane vysporiadal s výpoveďou svedka W. H.. Skutočnosť, že tieto výpovede tohto svedka neboli v prospech žalobcu, ešte neznamená, že na tento dôkaz nemohol správca dane prihliadnuť. Žalovaný tiež vychádzal zo zistení správca dane týkajúcich sa dodania zlata spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r. o. Bolo zistené, že táto spoločnosť obchodovala v období január - november 2007 so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. (ďalej aj „dodávateľ žalobcu“), ktorá zlato predala práve tejto spoločnosti a nie žalobcovi, čo potvrdzuje aj výpoveď svedka W. H.. Vo vzťahu k svedkovi V. M. žalovaný uviedol, že napriek tomu, že potvrdil, že obchod so zlatom prebiehal v jeho priestoroch, nevedel sa vyjadriť ku konkrétnym množstvám zlata, jeho odovzdávaniu, kto zlato odtiaľ odniesol, a k postaveniu ďalších osôb. Tento svedok zároveň nebol konateľom a ani spoločníkom žiadnej zo spoločností zapojených do obchodu so zlatom. Tvrdenie, že videl zlato, nie je takým dôkazom, ktorý by mohol vyvrátiť ostatné dôkazy, a neznamená ani jednoznačné potvrdenie reálneho obchodovania s touto komoditou. K požiadavke Najvyššieho súdu SR na uvedenie, ako správca dane zistil, že zlato predložené k obhliadke nepochádzalo od deklarovaného dodávateľa, žalovaný poukázal na Úradný záznam zo dňa 09.08.2007, z ktorého vyplýva, že konateľ žalobcu sa bez ohlásenia dostavil k správcovi dane a ukázal mu tehličku, ku ktorej však nepredložil žiaden certifikát a ani dôkaz o tom, že ju mal kúpiť od deklarovaného dodávateľa.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“), ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Zároveň požadoval priznanie nároku na náhradu trov konania.

8. Žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Podľa žalobcu žalovaný odignoroval právny názor Najvyššieho súdu SR v zrušujúcom rozhodnutí tým, že výpovedi svedka H. prisúdil vyššiu hodnotu pravdivosti, ako ostatným výpovediam. Žalovaný tiež neuviedol úvahu, ako by bolo možné deliť nevrátené nadmerné odpočty. Najvyšší súd SR podľa žalobcu ustálil, že preberacie protokoly pre spoločnosť ZLATOKOV, s.r.o. nie sú v súlade s jeho evidenciou, čo spochybnilo hodnovernosť výpovede svedka. Žalobca zdôraznil, že nákup zlata prebiehal v priestoroch v Košiciach a predaj prebiehal aj v Bratislave. Svedok O. M. vo všetkých troch výpovediach potvrdil nákup zlata od žalobcu, uviedol s kým jednal a že tovar predstavoval zliatky v tvare tehál, na ktoré sa nezvyknú

vystavovať certifikáty. Žalobca tiež navrhol, aby správny súd za nerešpektovanie názoru Najvyššieho súdu SR uložil žalovanému pokutu.

9. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe navrhol, aby krajský súd žalobu zamietol. Zdôraznil, že neodignoroval právny názor Najvyššieho súdu SR. Zistenia správcu dane smerovali k tomu, že v dodávateľskom reťazci nemohli jednotlivé články disponovať 38 kg zlata. Rovnako sám svedok uviedol, že zlato, ktoré mal k dispozícii, predal spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r.o., a nie žalobcovi. Vo vzťahu k svedkovi M. žalovaný opakovane uviedol, že tento ani nepriamo nepotvrdil, že sa v jeho priestoroch nachádzal O. M., ktorého ani neidentifikoval. Medzi výpoveďami týchto svedkov je viac nezrovnalostí. Žalovaný uzavrel, že reálne dodávky zlata neboli preukázané.

10. Žalobca v replike nesúhlasil s vyjadrením žalovaného a zotrval na svojej argumentácii.

11. Žalovaný v duplike zotrval na svojich vyjadreniach.

12. Správny súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. KE-7S/185/2020-81 zo dňa 18.06.2024 správnu žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol. Druhým výrokom zamietol návrh žalobcu na uloženie pokuty žalovanému.

13. Správny súd dospel k záveru, že k reálnemu dodaniu tovaru podľa toho, ako bol fakturovaný, nedošlo. K námietke žalobcu, týkajúcej sa dodávok zlata pre ZLATOKOV, s.r.o., správny súd uviedol, že zo zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 17.09.2014, vyplynulo, že táto spoločnosť v roku 2007 neobchodovala so spoločnosťou UNION STEEL, s.r.o., ale obchodovala s dodávateľom žalobcu s komoditou „Rýdze zlato Au“ rýdzosť 999/1000“ v zmysle došlých faktúr, pričom certifikáty od výrobcu zlata doložené neboli. Správca dane z predložených protokolov o odovzdaní a prevzatí tovaru a vykonaní kontroly rýdzosti a množstva dodaného tovaru medzi spoločnosťami ZLATOKOV, spol. s r. o. a dodávateľom žalobcu a predložených faktúr zistil, že spoločnosť ZLATOKOV, spol. s r.o. deklarovala nadobudnutie tovaru v množstve 4.000 g. Uvedená skutočnosť potvrdzuje aj tvrdenia svedka W. H., že zlato, ktoré dodávateľ žalobcu nadobudol od spoločnosti Schoeller Münzhandel GmbH predal spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r. o. a nie žalobcovi. Skutočnosť, že v spise správcu dane sa nachádza prvý preberací protokol až z apríla 2007, nespochybňuje samotnú fakturáciu a dodávku tovaru. Z podkladov spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r.o. tiež vyplynulo, že uvedená spoločnosť má zaúčtované faktúry od dodávateľa žalobcu za obdobie máj 2007. Skutočnosť, na ktoré poukázal žalobca ohľadom rozdielného počtu faktúr a preberacích protokolov v podkladoch spoločností ZLATOKOV, spol. s r.o. a jeho dodávateľom, nemajú vplyv na zistenia a závery správcu dane, týkajúce sa vzťahov medzi dodávateľom a žalobcom v zdaňovacom období máj 2007, pretože dodávateľ žalobcu reálne nedisponoval takým množstvom zlata, aby ho skutočne mohol dodať aj žalobcovi a aj spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r.o. Správny súd poukázal aj na uznesenie polície ČPS PPZ-203/BOK-VY-2011 zo dňa 20.05.2012, z ktorého okrem iného vyplýva, že W. H. za účelom realizácie zdaniteľných plnení zabezpečil skutočne existujúci tovar a do reťazca medzi Tatra Trade Corporation, s. r. o., EUROPA GOLD, s.r.o. a EURO AD, s. r. o. vložil žalobcu.

14. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou, že daňové orgány pri hodnotení vykonaného dokazovania nepostupovali v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Správne orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí, vyhodnotili dôkazy, a teda aj doplňujúcu výpoveď svedka V. M. zo dňa 11.12.2018 v intenciách rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/9/2016 zo dňa 18.12.2017 a nielen jednotlivo, ale aj vo vzájomných súvislostiach s ďalšími dôkazmi, už skôr uskutočnenými výpoveďami svedkov o pôvode, množstve a pohybe zlata, ktoré malo byť predmetom obchodovania.

15. Podľa názoru správneho súdu správca dane výsluchom tohto svedka ozrejmil spornú otázku, že obchody so zlatom medzi žalobcom a jeho dodávateľom mali prebiehať zdaňovacom období máj 2007. Svedok síce potvrdil, že sa v jeho priestoroch stretával konateľ žalobcu s ďalšími ľuďmi, ktorých nepoznal, rovnako potvrdil, že videl zlato, ktoré priniesol dodávateľ, videl, ako podpisovali doklady, ale nevedel sa vyjadriť ku konkrétnym množstvám zlata, k jeho odovzdávaniu, k tomu kto zlato z priestorov odniesol, k postaveniu ďalších osôb, ktoré mali byť prítomné v priestoroch jeho firmy. Všeobecné vyjadrenia uvedeného svedka bez bližšej špecifikácie a konkretizácie osôb a podrobností obchodov preto nie sú relevantným dôkazom k otázke preukázania reálnej existencie zlata fakturovaného v zistenom reťazci spoločností. Z vyjadrení uvedeného svedka nemožno dospieť k jednoznačnému záveru, že svedok potvrdil obchody so zlatom v takom rozsahu a medzi tými konkrétnymi spoločnosťami, ktoré boli predmetom preverovania správcu dane, pretože jeho výpoveď nemôže potvrdiť konkrétne dodanie zlata v konkrétnych dňoch, množstvách, kvalite, od konkrétnych spoločností, ani konkrétnym spoločnostiam, a preto nemôže byť rozhodujúcim dôkazom preukazujúcim obchodovanie so zlatom. Svedok nemohol pri obchodných jednaniach v mesiaci máj 2007 v priestoroch svojej firmy vidieť fakturované množstvo zlata (38.000 g), pretože podľa zistení správcu dane O. X. zabezpečil iba 10 kg

zlata a dodávka 8 kg zlata pre UNION STEEL, s.r.o. bola zo strany dodávateľa Schoeller Münzhandel GmbH stornovaná.

16. Správny súd ďalej uviedol, že z výpovede svedka O.. M. nevyplýva, že žalobca mal prediť zlato spoločnosti EURO AD s.r.o. Svedok V.. M. nepotvrdil, že v priestoroch sa nachádzal O.. M., pretože český hovoriaceho muža nijako neidentifikoval. Medzi výpoveďami týchto svedkov nie sú rozpory z pohľadu, že ani jeden z nich nepotvrdil, že žalobca predával zlato spoločnosti EURO AD s.r.o. na Hroncovej 5 v Košiciach.

17. K námietke, že správca dane ani žalovaný nerešpektovali právny názor Najvyššieho súdu SR uvedený v rozsudku NS SR sp. zn. 4Sžfk/9/2016 zo dňa 18.12.2017, správny súd uviedol, že správca dane doplnil dokazovanie a po získaní ďalších dôkazov zistil ďalšie skutočnosti ohľadom fakturačného reťazca spoločností a o samotnom predmete fakturácie. Zo zistení správcu dane ohľadom preverovaného zdaňovacieho obdobia vyplynulo, že zlato, ktorého pôvod nebol zistený, nemohla spoločnosť UNION STEEL, s.r.o. nadobudnúť ani od spoločnosti Schoeller Münzhandel GmbH, keďže dodávka 8 kg zlata v máji 2007 bola v tom istom mesiaci stornovaná. Spoločnosť UNION STEEL, s.r.o. v podanom daňovom priznaní za máj 2007 nedeklarovala nadobudnutie zlata z iného členského štátu. Z uvedeného dôvodu bolo neopodstatnené aj poukazovanie žalobcu na výpoveď M.. Z..

XX. Správny súd tiež uviedol, že nepovažoval rozhodnutie žalovaného za nezrozumiteľné, keďže je možné z neho vyvodiť správnu úvahu a právny záver, ku ktorému žalovaný dospel. K námietke týkajúcej sa porušenia ustanovení v konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, táto nebola dôvodom pre zrušenie napadnutého rozhodnutia ani rozhodnutia správcu dane, nakoľko z administratívneho spisu je zrejmé, že tak správca dane ako aj žalovaný v konaní postupovali v súlade s Daňovým poriadkom. Z administratívneho spisu bolo zrejmé, že správca dane umožnil žalobcovi uplatnenie jeho procesných práv a tak bola dodržaná zásada úzkej súčinnosti s účastníkmi konania, keď žalobcovi bolo umožnené vyjadriť sa k veci a navrhovať dôkazy. Správca dane oznámil žalobcovi zabezpečenie dôkazov do konania. Napokon bola dodržaná aj zásada materiálnej pravdy v tomto konaní, keď bol dostatočne zistený skutkový stav. Nakoľko nebolo súdom zistené porušenie žiadnych takých ustanovení administratívneho konania, ktoré by mohli mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, ani túto námietku žalobcu súd nepovažoval za dôvodnú. Podľa správneho súdu ide o dostatočný sumár okolností, ktoré súhrnne dokazujú, že dodávateľ žalobcu reálne nedisponoval takým množstvom zlata, aby ho skutočne mohol dodať žalobcovi.

19. K návrhu žalobcu, aby správny súd za nerešpektovanie právneho názoru správneho súdu vysloveného v zrušujúcom rozsudku podľa § 80 ods. 1 písm. c) SSP uznesením uložil žalovanému pokutu, správny súd dodal, že tomuto nebolo možné vyhovieť, keďže žalovaný ako aj správca dane sa v odôvodneniach svojich rozhodnutí dostatočným spôsobom vysporiadali s právnym názorom Najvyššieho súdu SR uvedeným v rozsudku pod sp. zn. 4Sžfk/9/2016 zo dňa 18.12.2017, ktorého závermi boli viazaní.

III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

20. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a i) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň požadoval vydanie rozhodnutia o náhrade trov konania.

21. Sťažovateľ v rámci kasačnej sťažnosti poukázal na závery napadnutého rozsudku, ako aj na závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/9/2016. Mal za to, že správny súd neakceptoval právny názor uvedený v uvedenom rozhodnutí Najvyššieho súdu. Vzhľadom na to bol správny súd povinný uviesť, k akým zmenám skutkových okolností v daňovom konaní, ktoré boli odlišné od pôvodných výsledkov dokazovania, došlo, alebo či došlo k zásadnému judikatórnemu posunu. Všetky skutočnosti, na ktoré poukazoval správny súd, boli Najvyššiemu súdu SR v čase jeho rozhodovania známe, a teda nedošlo k zmene skutkových okolností. Sťažovateľovi nie je preto zrejmé, aké ďalšie dôkazy boli v konaní zabezpečené, keďže po doručení rozsudku Najvyššieho súdu SR bola vykonaná len svedecká výpoveď V.. M. dňa 11.12.2018, v rámci ktorej potvrdil svoje doterajšie výpovede.

22. Sťažovateľ opätovne poukázal na rozpory vo výpoveďiach W.. H.. Osobitne namietal, že žalovaný neuviedol, ako bolo možné deliť si medzi sebou nevyplatené odpočty. Rovnako mal správca dane vysvetliť, ako svedok nemohol mať peniaze na nákup zlata, ktoré vôbec neexistovalo. Správca dane mal tiež vysvetliť, z akého dôvodu sa tento svedok viackrát nachádzal v spoločnosti MIKADO, s.r.o., ak by v rámci obchodného vzťahu so sťažovateľom zlato neexistovalo. Rovnako správca dane nevysvetlil, že ak bol svedok M. zainteresovaný do týchto obchodov, prečo bolo potrebné pred ním predstierať realnosť jednotlivých obchodov. Týmito rozpormi sa správny súd nezaoberal.

23. Vo vzťahu k dodávkam zlata pre ZLATOKOV, s.r.o. Najvyšší súd SR podľa sťažovateľa ustálil, že ak preberacie protokoly pre ZLATOKOV, s. r. o. nie sú v súlade s jeho evidenciou, potom táto skutočnosť spochybňuje samotnú výpoveď W.. H.. Ak prvý preberací protokol je až z apríla 2007, to nespochybňuje samotnú fakturáciu a dodávku tovaru a ani obrovské rozdiely medzi množstvom zlata fakturovaným medzi dodávateľom žalobcu (55 kg) pre ZLATOKOV, s.r.o. a preberacími protokolmi (25 kg). Ak 17.9.2014 bolo v spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o. vykonané miestne zisťovanie za rok 2007, potom je možné dedukovať, že kontroly za zdaňovacie obdobia r. 2007 vykonané neboli. U sťažovateľa bolo dodanie zlata preverované počas rozsiahlych kontrol za zdaňovacie obdobia marec až august 2007. Ani jeden z 11 kontrolórov počas 7 rokov vykonávania kontrol nepostrehol, že zlato, ktoré deklarovali investičným zlatom, nikdy neexistovalo a oči im otvoril až svedok W.. H. po tom, čo bol obvinený zo závažnej trestnej činnosti. Sťažovateľ pripomenul, že správca dane mu rozhodnutím z roku 2014 určil rozdiel dane z dôvodu, že išlo o nákup investičného zlata. Ak teda Najvyšší súd ustálil, že preberacie protokoly nie sú v súlade s jeho evidenciou, a ak spochybnil výpoveď svedka, tak spochybnil aj dodávky zlata pre ZLATOKOV s.r.o.

24. Správny súd ďalej uviedol, že pôvod zlata nebol zistený, a na druhej strane existenciu zlata odvíja len od dodávateľa Schoeller Munzhandel GmbH, čo v podstate znamená, že súd sám určil, že zlato bolo od tohto dodávateľa a vylúčil, že by mohlo pochádzať aj od iných dodávateľov. Svedok W.. H. vo svojej pôvodnej výpovedi uviedol, že obchod so sťažovateľom dojednal a išlo o zliatky nepravidelných tvarov, ktoré boli určené na priemyselné využitie. Sťažovateľ uvádza, že ak išlo o zliatky nepravidelných tvarov, nemohlo sa jednať o zlato od dodávateľa Schoeller Munzhandel GmbH, pretože táto spoločnosť zliatky nepredáva, predáva len investičné zlato. Z uvedeného vyplýva, že pôvod zlata vo forme zliatkov nebol zistený. Sťažovateľ ukázal správcovi dane zlatú tehličku a sám žalovaný v rozhodnutí deklaroval, že išlo o názornú ukážku. Sťažovateľ v žalobe poukazyval na to, že tovar nakupoval len od deklarovaného dodávateľa a od spoločnosti UNION STEEL, s.r.o. Žalovaný, ako mu vytkol Najvyšší súd SR, nikde neuvádza, ako zistil, že zlato nepochádzalo od deklarovaného dodávateľa, ale pochádzalo od iného dodávateľa. Toto konštatovanie ostalo mimo pozornosti správneho súdu. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že ak by zlato neexistovalo, potom nedáva zmysel výpoveď O.. Z. v tom zmysle, že načo by ho O.. Z. upozorňoval, aby sa konateľ sťažovateľa nedozvedel, že zlato je od neho.

25. Sťažovateľ poukázal aj na závery Najvyššieho súdu SR v zmysle ktorých je otázne, z akého dôvodu by sa svedok W.. H. nachádzal v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o., ak by zlato nikdy neexistovalo. Podľa Najvyššieho súdu SR výpoveď tohto svedka nie je pravdivá a nemá žiadnu hodnotu záväznosti pre posúdenie veci. Sťažovateľ ďalej spochybnil záver správneho súdu o tom, že tovar nebol ďalej dodaný O.. M., ktorý jeho dodanie potvrdil vo svojich výpovediach. Mimo pozornosti správneho súdu zostal aj ďalší záver Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorého existujú rozpory v tvrdeniach svedka H., že s O.. M. bolo dohodnuté, že za odmenu prizná svoju účasť na karuselovom podvode. Sťažovateľ zdôraznil, že ani jeden zo svedkov, okrem W.. H. nepotvrdil, že predstieral reálnosť dodania tovaru. Všetci svedkovia dodanie tovaru potvrdili. Správny súd nevyhodnotil pravdivosť tvrdení W.. H. a jeho výpovedi prisúdil vyššiu hodnotu, ako výpovediam ostatných svedkov.

26. Sťažovateľ ďalej namietal, že napadnuté rozhodnutia daňových orgánov vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona na to oprávnený. Zákon č. 511/1992 Zb. ako aj Daňový poriadok v súvislosti s vyrubení dane rozlišujú 5- a 10-ročnú prekluzívnu lehotu na vyrubenie dane. V rámci 5-ročnej lehoty zákon ukladá správcovi dane povinnosť začať konanie, pričom ak bol pred uplynutím tejto lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane plynie 5-ročná lehota znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrozmeneý. Účelom 10-ročnej lehoty je stanoviť maximálne časové obdobie, kedy je možné vyrubiť daň. Z oboch zákonov vyplýva, že vyrubiť daň je možné najneskôr do 10-rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. Obe tieto lehoty začínajú plynúť rovnako, pričom 5-ročná lehota nemôže skončiť neskôr, ako 10-ročná lehota.

27. Sťažovateľ tiež poukázal na § 71 ods. 1 SSP z výkladu ktorého možno prijať záver, že neplynutie lehôt počas prerušenia daňového konania alebo súdneho konania sa rovnako vzťahuje na 5-ročnú, ako aj na 10-ročnú lehotu na vyrubenie dane. Pri takomto výklade ustanovenie § 69 ods. 2 Daňového poriadku nie je možné nikdy aplikovať. Takýto výklad § 61 ods. 5 Daňového poriadku a § 71 ods. 1 SSP popiera samotný účel a význam § 69 ods. 2 Daňového poriadku, ktorým je požiadavka ukončiť daňové konanie najneskôr do 10 rokov. Inak povedané, 10-ročná lehota na vyrubenie dane sa stane objektívnou lehotou len vtedy, ak na jej plynutie budú vylúčené akékoľvek subjektívne vplyvy. V danom prípade úkon smerujúci na vyrubenie dane bol vykonaný doručením protokolu dňa 20.11.2008, od 01.01.2009 začala plynúť 10-ročná lehota na vyrubenie DPH a k 31.12.2018 uplynula.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v podstatnom zotrval na svojej doterajšej argumentácii v tom zmysle, že tovar sťažovateľovi nebol dodaný. Vo vzťahu k uplynutiu lehoty na vyrubenie dane

uviedol, že táto (subjektívna ako aj objektívna) bola dodržaná. Z uvedených dôvodov navrhol kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť zamietol.

IV. Posúdenie kasačného súdu

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), 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 v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

30. Sťažovateľ svoju kasačnú sťažnosť v zásade opiera o dva sťažnostné body, a síce že (I) rozhodnutia neboli vydané v zákonom stanovenej lehote a tým pádom ich vydali neoprávnené orgány a (II) správny súd nerešpektoval závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/9/2016 zo dňa 5.12.2017.

31. Kasačný súd sa v prvom rade zameril na posúdenie otázky, týkajúcej sa vydania rozhodnutia deklarovaným neoprávneným orgánom. Uvedený kasačný dôvod je kasačný súd povinný skúmať skôr, ako pristúpi k preskúmaniu ďalších sťažnostných dôvodov. K namietanému uplynutiu lehoty na vyrubenie dane kasačný súd poukazuje na závery zbierkového rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/9/2018 zo dňa 9. mája 2019 (R 69/2019):

„110. ...ustanovenie § 246d Občianskeho súdneho poriadku o spočívání lehôt sa v podstate recipovalo do Správneho súdneho poriadku (§ 71 ods. 1), a preto argumentácia sťažovateľa, že za prechádzajúcej procesnej úpravy lehoty na vyrubenie dane v prípade súdneho prieskumu nespočívajú, je zavádzajúca a právne irelevantná, a rovnako je nedôvodná aj námietka sťažovateľa o preklúzii 5-ročnej lehoty na vyrubenie dane z dôvodu, že správca dane nezohľadnil „nespočívání lehoty“ už v rámci skoršieho súdneho prieskumu podľa Občianskeho súdneho poriadku. Takáto obrana sťažovateľa nemá oporu ani v predchádzajúcej procesnej právnej úprave a ani v súčasnej procesnej úprave zakotvanej v Správnom súdnom poriadku a je účelová...“

112. ... Je potrebné zdôrazniť, že vyrubovacie konanie nezačalo odznova, ale už začaté konanie pokračovalo po zrušení a vrátení rozhodnutí daňových orgánov krajským súdom z dôvodu už spomínaných procesných pochybení. Daňové orgány viazané právnym názorom krajského súdu za účelom odstránenia väd konania len doplnili vyrubovacie konanie (možnosť žalobcu vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a možnosť predložiť dôkazy na podporu svojich tvrdení) a následne vydali rozhodnutia, ktoré sú predmetom súdneho prieskumu v prejednávanvej veci. Ani samotný zákon (v danom prípade v tom čase účinný zákon č. 563/2009 Z. z. - daňový poriadok) neobsahuje ustanovenie, od kedy, resp. od vykonania akého konkrétneho úkonu plynie lehota na pokračujúce vyrubovacie konanie v prípade zrušenia a vrátenia rozhodnutí daňových orgánov.“

32. Kasačný súd na základe vyššie citovaného rozhodnutia Najvyššieho súdu SR konštatuje, že lehotu na vyrubenie dane nie je možné vykladať izolovane tak, ako to naznačuje sťažovateľ. Ani v tomto prípade po viacnásobnom zrušení a vrátení veci správcovi dane vyrubovacie konanie nezačalo plynúť odznova. Kasačný súd preto námietku, že rozhodnutia vydali neoprávnené orgány, považoval za nedôvodnú. Je možné sťažovateľovi prisvedčiť, že opakované vyrubovanie dane vo vzťahu k jednému zdaňovaciemu konaniu je možné chápať ako vyčerpávajúce čakanie na spravodlivosť. No na druhej strane je potrebné zdôrazniť to, že v týchto konaniach bola poskytovaná právna ochrana právam a právom chráneným záujmom sťažovateľa. Samotná dĺžka konania tak nezakladá právo sťažovateľa na ním želaný výsledok.

33. Kasačný súd neprisvedčil ani námietke, týkajúcej sa nerešpektovania záverov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/9/2016 zo dňa 5.12.2017 správnym súdom. Najvyšší súd SR v predmetnom rozhodnutí poukázal na spornosť (I) vyhodnotenia svedeckých výpovedí správcom dane, (II) vyhodnotenia sťažovateľom predloženej zlatej tehličky, (III) vyhodnotenia záverov správcu dane vo vzťahu k zisteniam týkajúcim sa spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o. a (IV) od daňových orgánov požadoval, aby sa vysporiadali s návrhom sťažovateľa na podanie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ. Najvyšší súd SR však neuviedol, že by jednotlivé dôkazy, získané z dôkazných prostriedkov v rámci daňového konania, mali povahu nezákonných dôkazov. Rovnako vo svojom rozhodnutí a priori nevyklúčil, že pokiaľ daňové orgány doplnia dokazovanie a svoje rozhodnutia riadne odôvodnia, nebudú ich závery použiteľné.

34. Kasačný súd v súvislosti s namietaným nerešpektovaním záverov Najvyššieho súdu SR preskúmal, či sa jeho závery premietli do rozhodnutí daňových orgánov a či ich vzal do úvahy aj správny súd. Daňové orgány a následne správny súd v tu prejednávanvej veci spochybnili dodanie tovaru (zlata) sťažovateľovi od ním deklarovaného dodávateľa. V zásade tvrdili, že žiaden tovar sťažovateľovi dodaný nebol, keďže dodávateľ sťažovateľa nemohol disponovať konkrétnym množstvom zlata. K samotnému dôvodu neuznania nároku na odpočet DPH kasačný súd v rámci svojej rozhodovacej činnosti opakovane

poukazuje ustálenú rozhodovaciu činnosť (viď napr. uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 329/2024), v zmysle ktorej: „Hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet dane možno definovať ako požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci 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 o DPH, § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Senatex GmbH, C-518/14 z 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 z 9. decembra 2021, bod 24]. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry, čo znamená vlastníctvo faktúry vystavenej v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice [čl. 178 písm. a) smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH].“

35. Z rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že sa podrobne zaoberal vytykanými rozporami v svedeckých výpovediach a že opätovne vykonal výsluch svedka V.. M.. Výpoveď tohto svedka bola tak daňovými orgánmi, ako aj správnym súdom vyhodnotená tak, že svedok síce potvrdil, že k obchodovaniu so zlatom malo dôjsť v obchodných priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o, ale k detailom konkrétneho obchodu sa nevedel vyjadriť. Kasačný súd súhlasí s tým, že hoci tento svedok mohol vnímať priebeh obchodov sťažovateľa, jeho samotná výpoveď však bez ďalšieho nepotvrzuje, že konkrétny tovar od konkrétneho dodávateľa za konkrétne zdaňovacie obdobie bol sťažovateľovi skutočne dodaný. V tomto smere je preto pre posúdenie predmetnej veci irelevantné, či sa pred týmto svedkom predstierala reálnosť jednotlivých obchodov, alebo nie, pokiaľ sa on sám ku konkrétnemu obchodu nevedel vyjadriť.

36. Pokiaľ ide o rozpory vo výpovediach svedka W.. H., kasačný súd súhlasí so závermi žalovaného, že výpoveď tohto svedka tvorila iba jeden z množstva ďalších zabezpečených dôkazov, ktoré spochybnili reálne dodanie tovaru sťažovateľovi. Svedok v rámci svojej výpovede zo dňa 19.09.2014 uviedol, že tovar uvedený na faktúrach nikdy reálne neexistoval a nebol reálne dodaný. Jediným spôsobom, ktorým sťažovateľ výpoveď tohto svedka spochybňuje, je v zásade to, že svedok bol trestne stíhaný. Avšak táto skutočnosť sama o sebe nie je dôvodom, ktorý by preukazoval materiálnu existenciu tovaru ako takého. V tejto súvislosti preto nebolo potrebné, aby správca dane akokoľvek sťažovateľovi odôvodňoval spôsob akéhosi delenia nadmerného odpočtu, odkiaľ mal svedok prostriedky na nákup tovaru a prečo sa nachádzal v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. Nie správca dane má preukazovať daňovému subjektu priebeh obchodu, ale daňový subjekt, zaťažený dôkazným bremenom v prípade splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet/oslobodenie od dane, má správcovi dane preukázať, že k dodaniu tovaru skutočne došlo.

37. K vyhodnoteniu dôkazu (Odpoveď na dožiadanie miestne príslušného správcu dane z 18.09.2014), týkajúceho sa dodania zlata spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o. je potrebné uviesť, že tento bol vyhodnotený správcou dane samostatne, ako aj vo vzájomných súvislostiach, konkrétne s výpoveďou svedka W.. H.. Tak daňové orgány, ako aj následne správny súd dospeli k záveru, že dodávateľ sťažovateľa disponoval len investičným zlatom, ktoré v deklarovanom množstve mohol dodať len spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o. a nie sťažovateľovi. Tak daňové orgány, ako aj správny súd pri vyhodnotení tohto dôkazu vychádzali z množstva a povahy zlata, s ktorým dodávateľ žalobcu disponoval. Kasačný súd sa s ich právnym posúdením v plnej miere stotožňuje a s poukazom na svoje rozhodnutie sp. zn. 10Sžfk/19/2021 zo dňa 28.02.2023 opätovne pripomína, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

38. K samotnej povahe deklarovaneho tovaru (zlata) sám sťažovateľ na jednej strane tvrdí, že obchodoval s tehličkami zlata (vzorku ktorej predložil), na druhej strane uvádza, že správny súd sa nevysporiadal s tým, či mohlo ísť o dodanie zliatkov. S uvedeným súvisí aj skutočnosť, že konateľ sťažovateľa sa dostavil pred správcu dane a predložil mu zlatú tehličku. K tejto zlatej tehličke sa však sám konateľ sťažovateľa vyjadril tak, že ide o názornú ukážku tovaru, s ktorým obchoduje. K tehličke však nebol predložený žiaden certifikát alebo doklad, ktorý by preukazoval, že ide o tovar, ktorý mal byť sťažovateľovi dodaný od jeho deklarovaneho dodávateľa v preskúmanom zdaňovacom období. Kasačný súd preto súhlasí so žalovaným, že predloženie tejto zlatej tehličky nepotvrzovalo priebeh deklarovaneho obchodu. Kasačný súd dodáva, že vyjadrenia sťažovateľa vo vzťahu k povahe, resp. forme tovaru považuje za sporné. Správca dane spochybnil, že tovar mu bol dodaný. Keďže na sťažovateľovi leží dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienky pre odpočet dane, bolo v jeho plnej dispozícii, aby správcovi dane preukázal, že mu bol dodaný konkrétny tovar a nie „názorná ukážka tehličky“. Sťažovateľ však v rámci konania samotnú existenciu a ani povahu zlata nepreukazoval, a teda

neuvádzal, či malo zlato povahu tehličiek s konkrétnym označením (čo by mohlo preukazovať dodanie napr. investičného zlata, ktoré je oslobodené od DPH), alebo či mu malo byť dodané zlato vo forme zliatkov. Sťažovateľova procesná obrana tak smerovala len k spochybňovaniu svedeckých výpovedí a dôkazov bez toho, aby v rámci daňového konania sám predkladal alebo navrhoval dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Kasačný súd sa preto stotožnil so závermi daňových orgánov a správneho súdu, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno.

V. Záver

39. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že dôvody, ktorými sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe, a s ktorými sa správny súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Správny súd sa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.