Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	8Sfk/26/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	5022200004
Dátum vydania rozhodnutia:	29. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Anita Filová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200004.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobkyne: JUNIUM, s.r.o., so sídlom Záhradnícka 70, 821 08 Bratislava, IČO: 44 277 977, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102040481/2021 zo dňa 25. októbra 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/2/2022-262 zo dňa 14. decembra 2023, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/2/2022-262 zo dňa 14. decembra 2023 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2018, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100745156/2020 zo dňa 2. apríla 2020 (ďalej len „protokol“).
2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutie č. 100550053/2021 zo dňa 9. apríla 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 157.860,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 102040481/2021 zo dňa 25. októbra 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
4. Správca dane a žalovaný v predmetnej veci neuznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie DPH z dodania výrobnej linky na výrobu a balenie servítok (ďalej len „strojné zariadenia“) od spoločnosti XO corp, s.r.o, za dodanie odborného poradenstva a súvisiacich služieb v zmysle zmluvy od spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. a za dodanie montáže, zaškolenia pracovníkov a inštaláciu slovenského jazykového rozhrania od spoločnosti ADEONA, s.r.o.
5. K obchodom so spoločnosťou XO corp, s.r.o. žalovaný uviedol, že v predmetnej veci nebolo preukázané ekonomické vlastníctvo k tovaru u spoločnosti XO corp, s.r.o. Zo svedeckej výpovede konateľa predmetnej spoločnosti (Ing. Olivera Matulániho) zistil, že dodávateľom zariadenia bola spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o. Toto sa však nepotvrdilo. Konateľ spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o. (Pavol Radič) nevedel, že je konateľom predmetnej spoločnosti, nepoznal predmet fakturácie a nevystavoval ani príslušné doklady. Konateľ spoločnosti XO corp, s.r.o. uviedol, že subdodávateľská spoločnosti GCL, s.r.o. dovážala stroj priamo zo Srbska, preclievala predmetný tovar a zabezpečovala úpravu softvéru na strojovom zariadení. Spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o. deklarovala dodanie úpravy softvéru spoločnosťou Baricante Slovakia, s.r.o., čo sa však tiež nepreukázalo. Spoločnosť Baricante Slovakia s.r.o. je neznáma, nepreberá písomnosti, nespolupracuje so správcom dane a má daňové nedoplatky. Spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o. a Baricante Slovakia, s.r.o. boli začlenené do obchodného reťazca

len z dôvodu navýšenia ceny preverovaného tovaru a z dôvodu optimalizácie daňovej povinnosti na výstupe. Konateľ spoločnosti XO corp, s.r.o. tiež ohľadom dodania uviedol, že komunikoval priamo s konateľom spoločnosti GCL, s.r.o., ktorý je jeho otcom, pričom spoločnosť GCL, s.r.o. mala zabezpečiť celkovú komunikáciu so spoločnosťou KOBA PNEU, s.r.o. Tovar bol priamo prepravovaný zo Srbska konečnej odberateľskej spoločnosti CS print, s.r.o. (odberateľovi žalobkyne), ktorá strojové zariadenie aj prebrala s upraveným softvérom. Na základe požiadaviek od žalobkyne s otcom preveroval ponuky dodávok tovaru zo Srbska, vybrali nakoniec spoločnosť 9. SEPTEMBAR. Podľa názoru správcu dane a žalovaného vyjadrenia konateľa spoločnosti XO corp, s.r.o. potvrdzujú, že spoločnosť XO corp, s.r.o. nebola dodávateľom strojových zariadení pre žalobkyňu, ale skutočným dodávateľom bola spoločnosť GCL, s.r.o. a táto ho dodala priamo konečnému odberateľovi. Spoločnosť XO corp, s.r.o. tak prijatím faktúry od spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o. za dodanie tovaru nezískala dispozičné právo k tovaru, nestala sa jeho vlastníkom a nemohla ho následne predať žalobkyni. Vedomosť o tom, že spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o. nebola dodávateľom tovaru, potvrdil aj konateľ spoločnosti XO corp, s.r.o., ktorý faktúru za tovar neuhradil na účet predmetnej spoločnosti, ale na účet spoločnosti GCL, s.r.o., ktorej konateľom bol jeho otec.

6. Bol teda zistený obchodný reťazec spojený s daňovým únikom na viacerých stupňoch s tým, že nebola spochybnená existencia tovaru a jeho dodanie konečnému odberateľovi. Existencia daňového úniku je pritom pojmovým znakom daňového podvodu. O tejto skutočnosti mala vedomosť aj žalobkyňa, keďže konateľ spoločnosti, ktorá nadobudla tovar zo Srbska, bol otec konateľa žalobkyne. Preto žalobkyňa mala poskytnúť správcovi dane také dôkazy, ktorými by preukázala splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane, teda, že skutočne nadobudla reálne existujúci tovar - strojové zariadenia. Žalobkyňa neuniesla dôkazné bremeno svojich tvrdení, pretože neodstránila dôvodnú pochybnosť správcu dane, v zmysle ktorej faktúra od deklarovaného dodávateľa XO corp, s.r.o. nemá ekonomické opodstatnenie a bola vystavená bez riadneho podnikateľského dôvodu. Preukazovanie ekonomického vlastníctva a jeho prechodu je pri odpočítaní dane dôležité s odkazom na § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2018 (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa názoru žalovaného mala žalobkyňa zisťovať údaje o jej subdodávateľoch aj na základe zmluvy uzatvorenej so svojím odberateľom - spoločnosťou CS print, s.r.o. (Kúpna zmluva č. 01/2017/EU), kde sa k tomu zaviazala.

7. Vo vzťahu k spoločnostiam ADEONA, s.r.o. a AUTO ZEIT, s.r.o. nebolo preukázané dodanie fakturovaných služieb. Konateľmi neboli identifikované osoby, ktoré mali služby realizovať, z predloženého protokolu o zaškolení obsluhy zo dňa 29. mája 2018 nevyplýva, na aké činnosti, na akom zariadení boli pracovníci školení a tiež, že zaškolenie vykonala spoločnosť ADEONA, s.r.o. Na základe zmluvy o predaji 082311/17 bolo zistené, že školenie kompetentných pracovníkov vykonávajúcich obsluhu strojových zariadení vykonal výrobca a výrobnú linku mohli obsluhovať iba pracovníci, ktorí absolvovali školenie poskytované servisnými technikmi výrobcu, ktorí získali osvedčenie o spôsobilosti. Taktiež okrem faktúry a ponukových listov (z ktorých nie je zrejmé, že ich vypracovala spoločnosť AUTO ZEIT, s.r.o.) žalobkyňa a ani dodávateľ poradenských služieb v rámci verejného obstarávania - spoločnosť AUTO ZEIT, s.r.o. - nepredložili iné dôkazy. Ak konateľ spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. uviedol, že kompletná vypracovaná dokumentácia k verejnému obstarávaniu je na Ministerstve hospodárstva Slovenskej republiky, nebolo preukázané, že autorom tejto dokumentácie je spoločnosť AUTO ZEIT, s.r.o.

8. Z vykonaného dokazovania podľa názoru žalovaného vyplýva, že predmetný tovar nedodali dodávatelia uvedení na faktúrach - spoločnosti XO corp, s.r.o., AUTO ZEIT, s.r.o. a ADEONA, s.r.o. V tomto smere žalobkyňa neuniesla svoje dôkazné bremeno. Záver správcu dane, že žalobkyňa nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od fakturačne deklarovaných dodávateľov, ktorým nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH (ale len z titulu uvedenia na faktúre) s následnou možnosťou žalobkyne uplatniť si právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, bol podľa žalovaného správny.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

9. Proti rozhodnutiam žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) a žiadala zrušiť tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

10. K obchodným prípadom so spoločnosťou XO corp, s.r.o. uviedla, že rozhodnutie žalovaného je postavené v podstatnom na tom, že žalobkyňa nenadobudla vlastnícke právo k dodávanému tovaru od deklarovaného dodávateľa. Vzťahy medzi spoločnosťou XO corp, s.r.o. a žalobkyňou boli pritom vzťahmi podľa § 261 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), pričom podľa § 446 Obchodného zákonníka žalobkyňa mohla nadobudnúť

vlastnícke právo k tovaru aj od nevlastníka. Ak by aj v reťazci spoločností realizujúcich kúpu a predaj strojového zariadenia nastala trhlina (u subdodávateľskej spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o.), táto skutočnosť nemá vplyv na nadobudnutie vlastníctva žalobkyňou od spoločnosti XO corp, s.r.o. Spoločnosť XO corp, s.r.o. pritom prostredníctvom konateľa odovzdala tovar žalobkyni, o čom bol spísaný a predložený preberací protokol. Správca dane a žalovaný nie sú oprávnení posudzovať, či žalobkyňa nadobudla vlastnícke právo alebo nie, to môže len civilný súd. Ak došlo k nadobudnutiu vlastníckeho práva od nevlastníka podľa civilného práva, muselo dôjsť aj k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH.

11. Pokiaľ je žalobkyni vytýkaná neopatrnosť jej konateľa, v rozhodnutí žalovaného nie je odôvodnené, aké opatrenia mala žalobkyňa vykonať, aby predchádzala daňovému podvodu. V tomto smere rozhodnutie žalovaného nie je náležite a preskúmateľne odôvodnené. Konateľ žalobkyne si svojho obchodného partnera preveril z verejne dostupných zdrojov, bez podozrivých výsledkov. Ing. Matuláni bol konateľom dodávateľa a žalobkyňa si nemala dôvod preverovať subdodávateľov spoločnosti XO corp, s.r.o. Žalobkyňa konala s priamymi obchodnými partnermi - konateľmi dodávateľa a odberateľa. Medzi objednávateľom a subdodávateľom nevzniká žiadny právny vzťah, v prípade využitia subdodávateľa dodávateľom na realizáciu diela zodpovedá za plnenie samotný dodávateľ. Konateľ žalobkyne tak nemusel vedieť, kto dovezie strojné zariadenie, kto ho vyloží a prevezme, kto je subdodávateľ, kto je dovozca a prepravca. Konateľ žalobkyne sa na mieste aj s konateľom spoločnosti ADEONA, s.r.o. zúčastnil kompletizácie stroja, o čom predložil správcovi dane fotodokumentáciu, vlastnoručne vyhotovenú. Žalobkyni je tak kladené za vinu porušenie povinností, ktoré podľa zákona nemá a sú nesplniteľné. Žalobkyni tiež nemôže byť pričítané ani to, že spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o. neodviedla daň.

12. Žalobkyňa uviedla rad dôkazov, ktorými preukazovala nárok a zastávala názor, že žalovaný a správca dane ich náležite nespochybnili, vykonané dokazovanie riadne nevyhodnotili a preto riadne nezistili skutkový stav.

13. K dodaniu od spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. žalobkyňa namietala, že správca dane poukázal na zistenú skutočnosť, že obstaraná dokumentácia (označená dodávateľom) vypracovaná v rámci verejného obstarávania je k dispozícii na Ministerstve hospodárstva Slovenskej republiky (OPVal - MH/DP/2016/1.2.2.-02), ktoré kontrolovalo dodanie stroja. Správca dane si však túto dokumentáciu nevyžiadal (i keď ide o verejne a na internete dostupné dokumenty) a tvrdenie ani nepreveril s odôvodnením, že nebolo jednoznačne preukázané autorstvo tejto dokumentácie v spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. Ak však predmetná spoločnosť nevypracovala predmetnú dokumentáciu k verejnému obstarávaniu pre žalobkyňu, ktorá ju dodala spoločnosti CS print, s.r.o., otázne je, prečo by žalobkyňa uhrádzala faktúru, keď by nebol jej odberateľ úspešný vo verejnom obstarávaní. Boli tiež predložené podania (ponuky) od troch firiem, ktoré boli oslovené konateľom spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. Túto skutočnosť správca dane a žalovaný nezohľadnili a nevykonali ani navrhovaný výsluch konateľa spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. V daňovej kontrole pán Gulas bol vypovedať len raz, na začiatku. Svedok sa nemohol na druhý výsluch dostaviť z objektívnych dôvodov - núdzový stav a zákaz vychádzania na celom území Slovenskej republiky. Nie je zrejmé, prečo nebol tento svedok vypočutý. Celkovo žalobkyňa vo vzťahu k dodaniu od spoločnosti AUTO ZEIT, s.r.o. dospela k názoru, že žalovaný nezistil riadne skutkový stav a z obmedzeného dokazovania dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam.

14. K dodaniu služieb od spoločnosti ADEONA, s.r.o. žalobkyňa uviedla, že nevylučuje, že školenia mohla urobiť aj srbská spoločnosť, avšak žalobkyňa nemohla poznať zmluvu spoločnosti GCL, s.r.o. so srbskou spoločnosťou. Záväzok vykonať školenia vyplýval žalobkyni z jej zmluvy so spoločnosťou CS print, s.r.o. Tento záväzok si žalobkyňa splnila. Realizáciu školení potvrdil aj konateľ spoločnosti CS print, s.r.o. aj zamestnanec predmetnej spoločnosti pán U.. Ak si zamestnanec po troch rokoch nepamätal meno školiteľa, nemôže to byť vykladané na ťarchu žalobkyne. Pokiaľ správca dane spochybňoval, že spoločnosť ADEONA, s.r.o. nepreukázala dodanie prekladu dokumentácie k strojovému zariadeniu do slovenského jazyka, žalobkyňa zdôraznila, že Úrad pre verejné obstarávanie nemal výhrady ani k tejto časti služieb. Závery správcu dane o nedodaní týchto služieb sú tak neopodstatnené a nedôvodne boli z hodnotenia správcu dane a žalovaného vylúčené dôkazy svedčiace v prospech žalobkyne.

15. Pokiaľ ide o preklady, povinnosť dodať preklady dokumentov v slovenskom jazyku vyplýva z procesu verejného obstarávania. Aj napriek výsluchu K.. R. C., T.., ktorý za spoločnosť ADEONA, s.r.o. mal vykonať preklad z anglického jazyka, má štátnu skúšku z anglického jazyka a potvrdil preklad a aj jeho dodanie, správca dane neuznal toto dodanie s odôvodnením, že manuály k stroju boli v srbskom jazyku (jazyk krajiny pôvodu stroja), avšak nevzal do úvahy, že manuály boli aj v anglickom jazyku. Pôvodné manuály si pritom správca dane nevyžiadal.

16. Žalobkyňa tiež poukázala na skutočnosť, že dodania tovarov a služieb boli naviazané na poskytnutie nenávratného finančného príspevku. Kontrola subdodávateľov bola realizovaná v pôsobnosti Úradu pre verejné obstarávanie bez zistenia pochybení (rozhodnutie č. 15746-7000/2017-ODII/4 zo dňa 12. decembra 2017) a aj po ukončení zákazky Slovenskou inovačnou agentúrou (oznámenie o výkone finančnej kontroly na mieste).
17. V predmetnej veci tiež ide o viacnásobnú úhradu daňovej povinnosti, keď v spornom obchodnom reťazci bola daňová povinnosť vyrubená tak spoločnosti XO corp, s.r.o., ako aj žalobkyni.
18. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. ZA-30S/2/2022-262 zo dňa 14. decembra 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol. Skonštatoval, že správca dane riadne a podrobne zistil skutkový stav a uviedol (spolu so žalovaným) dôvody, ktoré ich viedli k nepriznaniu daňových oprávnení. Keďže žalobkyňa nenamietala nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu zmiešania viacerých dôvodov pre nepriznanie daňových oprávnení, správny súd autonómne ustálil, že primárnym dôvodom nepriznania odpočítania dane bola účasť žalobkyne na podvodnom konaní (i keď sa správca dane a žalovaný vyjadrovali aj k nesplneniu hmotnoprávnych podmienok). Tento záver považoval správny súd za správny.
19. Podľa názoru správneho súdu správca dane preukázal, že dve spoločnosti - KOBA PNEU, s.r.o. a XO corp, s.r.o. boli účelovo začlenené do obchodného reťazca z dôvodu navýšenia ceny preverovaného tovaru a z dôvodu optimalizácie dane na výstupe - znižovania daňovej povinnosti prostredníctvom uplatňovania dane z fiktívnej fakturácie dodania služieb na strojovom zariadení. Konateľ spoločnosti XO corp, s.r.o. komunikoval priamo so spoločnosťou GLC, s.r.o., ktorej konateľom bol jeho otec a zabezpečoval komunikáciu so spoločnosťou KOBA PNEU, s.r.o. Tovar bol prepravený priamo zo Srbska spoločnosti CS print, s.r.o. Spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o. nevykonávala ekonomickú činnosť, jej konateľ nepoznal spoločnosť XO corp, s.r.o., nevedel, že je konateľom spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o., nevedel o predmete fakturácie a nepotvrdil ani fakturáciu. Spoločnosť XO corp, s.r.o. vykonávala úhradu faktúr na účet vlastnený spoločnosťou GLC, s.r.o. Predmetný tovar teda nedodala spoločnosť XO corp, s.r.o., ale spoločnosť GLC, s.r.o., a to priamo konečnému odberateľovi - spoločnosti CS print, s.r.o. Žalobkyňa bola do obchodných operácií zaradená len z dôvodu navýšenia ceny preverovaného tovaru a daňovej optimalizácie. Zo strany žalobkyne nebolo dostatočne preukázané prijatie a ani dodanie tovarov a služieb od dodávateľov uvedených na faktúrach.
20. Zo strany žalobkyne nebolo v daňovom konaní dodatočne preukázané, kto mal byť vlastníkom predmetného tovaru v čase vystavenia faktúry spoločnosťou XO corp, s.r.o. Zásada nemo plus iuris nie je podľa správneho súdu aplikovateľná v daňovom konaní, kde musí byť nad akúkoľvek pochybnosť preukázané, že daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane mal právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.
21. Rozhodnutia orgánov verejnej správy považoval správny súd za dostatočne odôvodnené a vychádzajúce zo správneho právneho posúdenia veci.
22. K žalobným námietkam týkajúcim sa dodaní od spoločností AUTO ZEIT, s.r.o. a ADEONA, s.r.o. správny súd uviedol, že správca dane a žalovaný zaujali správny záver, že nebolo bez pochybností preukázané dodanie deklarovaných služieb. Naviac dodal, že by bolo nelogické zabezpečovať akékoľvek služby k dodanému strojovému zariadeniu, keď bolo v daňovom konaní preukázané, že žalobkyňa nebola vlastníkom predmetnej linky, a teda jej žiadne takéto povinnosti s následným deklarovaným dodaním nemohli vzniknúť.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde
23. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“) prostredníctvom konateľa s druhým stupňom vysokoškolského vzdelania v odbore právo, kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a podľa obsahu aj písm. f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.
24. Sťažovateľka namietala, že v správnej žalobe rozsiahlo argumentovala proti spochybňovaniu nadobudnutia vlastníckeho/dispozičného práva k strojovému zariadeniu. Správny súd však argumentáciu sťažovateľky nezohľadnil a nevysvetlil, prečo je nesprávna. Posúdenie nadobudnutia vlastníctva k strojovému zariadeniu bolo pritom v predmetnej veci rozhodujúce, žalovaným spochybňované, a správny súd sa so súvisiacou argumentáciou sťažovateľky nevysporiadal, s odkazom na rôzne nesúvisiace finančné a dodávateľské operácie.
25. Pokiaľ sa správny súd venoval vzťahom medzi spoločnosťami GCL, s.r.o., KOBA PNEU, s.r.o. a XO corp, s.r.o., ktoré s výnimkou ostatne menovanej sťažovateľka nepozná a neobchodovala s nimi, ide o nesúvisiace a nepravdivé tvrdenia. Ak správny súd vychádzal z vyjadrení konateľa spoločnosti KOBA

PNEU, s.r.o., tak tieto podľa sťažovateľky nič nemenia na tom, že bol v obchodnom registri zapísaný ako konateľ. Jeho vyjadrenia sú navyše v rozpore s výpoveďou svedka R. T., ktorý uviedol, že disponoval plnou mocou od predmetného konateľa a bol aj na mieste montáže.
26. Správny súd tiež nepredstavil úvahu, na základe ktorej konštatuje, že spoločnosť GCL, s.r.o. mala dodať tovar spoločnosti CS print, s.r.o. Rovnako správny súd neuviedol, kto mal vedieť o tom, že spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o. nemala participovať na dodaniach tovaru spoločnosti XO corp, s.r.o., či o finančných tokoch medzi spoločnosťou XO corp, s.r.o, a GCL, s.r.o. Sťažovateľka o týchto skutočnostiach vedieť nemohla. Nadobudnutie vlastníckeho práva nie je viazané na zaplatenie kúpnej ceny, ak nie je dojednaná výhrada vlastníctva. Vlastnícke právo sa nadobúda odovzdaním veci. Dôvody, prečo XO corp, s.r.o. uhradila platbu spoločnosti GCL, s.r.o., mohla spočívať tiež v dojednaniach medzi spoločnosťami XO corp, s.r.o. a KOBA PNEU, s.r.o. Spoločnosť GCL, s.r.o. nemohla dodať tovar spoločnosti CS print, s.r.o., keďže preprava tovaru do miesta určenia a prípadná montáž nie je dodaním tovaru.
27. Sťažovateľka tiež namietala, že skutočnosti, ktoré nastali medzi spoločnosťou GLC, s.r.o., KOBA PNEU, s.r.o. a XO corp, s.r.o., nemajú na sťažovateľku žiadny vplyv, neznamenajú, že sťažovateľke nebol tovar dodaný a ani to, že vlastníctvo k tovaru nadobudla priamo spoločnosť CS print, s.r.o. Sťažovateľka bola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom, keďže nemá povinnosť preukazovať, či bol dodávateľ alebo niekto iný v nejakom čase vlastníkom tovaru, má preukazovať iba dodanie tovaru, čo preukázané bolo. Sťažovateľka mohla tovar nadobudnúť aj od nevlastníka, keďže vo vzťahu k spoločnosti XO corp, s.r.o. bola v postavení dobromyseľného kupujúceho (§ 446 Obchodného zákonníka). To, že sťažovateľka mohla disponovať s tovarom ako vlastník, bolo preukázané riadne vystavenou faktúrou od spoločnosti XO corp, s.r.o., existenciou plnenia, odovzdaním tovaru na mieste určenia a vystaveným preberacím protokolom, resp. aj záznamom o vykonaní skúšobnej prevádzky na mieste.
28. Pokiaľ správny súd poukazuje na daňový podvod, tohto sa mala dopustiť spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o., ktorá však nebola dodávateľom sťažovateľky. Sťažovateľka preto nemohla vedieť o daňovom podvode v predmetnej veci. Konala s konateľom priameho dodávateľa, ten vystavil faktúru so všetkými náležitosťami. Keďže sťažovateľka neobchodovala so spoločnosťou KOBA PNEU, s.r.o. nemohla voči nej ani uplatniť žiadne preventívne opatrenia z hľadiska daňového podvodu. V súlade s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie nemožno od sťažovateľky požadovať vykonávanie akýchkoľvek preventívnych opatrení voči subdodávateľom jej dodávateľa. Správny súd sa navyše nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľky v tom smere, či ňou prijaté opatrenia boli dostatočné. Aj tvrdenia o navýšení ceny sú nedôvodné, keďže sťažovateľka nenavyšovala cenu tovaru, táto vyplynula z výsledku elektronickej aukcie v rámci verejného obstarávania, ktorého sa sťažovateľka zúčastnila.
29. K obchodom so spoločnosťami ADEONA, s.r.o. a AUTO ZEIT, s.r.o. sťažovateľka uviedla, že správny súd sa nevysporiadal s jej argumentáciou, len prevzal závery žalovaného. Keďže správny súd nezodpovedal otázku, či sťažovateľka nadobudla dodaním strojového zariadenia vlastnícke, resp. dispozičné právo k nemu, potom nie je možné správne posúdiť a preukázať dodanie služieb, ktoré sú viazané na dodanie strojového zariadenia.
30. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný, ktorý sa s napadnutým rozsudkom stotožnil a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Žalovaný zastáva názor, že sa dostatočne vysporiadal s otázkou vlastníctva tovaru v čase vystavenia faktúry spoločnosťou XO corp, s.r.o. Rovnako sa stotožnil s názorom, že v daňovom konaní musí byť nad akúkoľvek pochybnosť preukázané, že daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane mal právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník - ekonomické vlastníctvo k tovaru.
31. Sťažovateľka doručila doplnenie kasačnej sťažnosti, kde poukázala na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky „ÚS 259/2022“ zo dňa 12. októbra 2022, z ktorého rozsiahlo citovala.
IV. Posúdenie kasačného súdu
32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky 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 dôvodná.
33. Kasačný súd dáva do pozornosti, že sťažovateľka svoje výhrady formálne rámcovala ako nesprávne právne posúdenie správneho súdu (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Svojou kasačnou sťažnosťou však obsahovo rozsiahlo spochybňuje tiež nedostatočné odôvodnenie a nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, keď správny súd nedal podľa názoru sťažovateľky kvalifikované odpovede na jej žalobné námietky. Posudzujúc podanú kasačnú sťažnosť podľa obsahu (§ 55 ods. 3 SSP), súc viazaný rozsahom

a obsahom sťažnostnej argumentácie sťažovateľky (§ 453 ods. 1 a 2 SSP), kasačný súd posudzoval tiež, či nedostatočným odôvodnením napadnutého rozsudku sa správny súd nedopustil nesprávneho procesného postupu v miere zasahujúcej do práva sťažovateľky na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP).
34. Kasačný súd konštatuje, že posúdenie otázok právnych vád napadnutého rozsudku správneho súdu (§ 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP) je subsidiárne a nasleduje až vtedy, ak kasačný súd nezistí existenciu vád zmätočnosti (§ 440 ods. 1 písm. a) až f) SSP), ktoré odôvodňujú zrušenie napadnutého rozsudku bez ďalšieho. Kasačný súd osobitne zdôrazňuje, že nemôže preskúmať správnosť právneho posúdenia správneho súdu v prípade, ak toto právne posúdenie v napadnutom rozsudku nie je vôbec obsiahnuté, resp. nie je riadne vyargumentované, odôvodnené. Aplikujúc tieto východiská sa preto kasačný súd v predmetnej veci zaoberal prioritne sťažovateľkou namietanou vadou zmätočnosti napadnutého rozsudku - nedostatkom odôvodnenia napadnutého rozsudku.
35. V súvislosti so vznesenou námietkou nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku dáva kasačný súd do pozornosti, že súčasťou práva na spravodlivý proces je aj právo na náležité odôvodnenie rozsudku správneho súdu. Už notorietou v tomto smere je, že právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia negarantuje účastníkom konania právo na odpoveď súdu na akýkoľvek (aj celkom zjavne nerelevantný) argument účastníkov konania. Na druhej strane je však súd povinný riadne odôvodniť všetky skutočnosti podstatné pre jeho rozhodnutie a dať odpoveď na všetky podstatné námietky účastníkov konania. Exces v tomto smere je kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.
36. Čo sa týka sťažovateľkou namietanej nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku vo vzťahu k spochybneným obchodom sťažovateľky so spoločnosťou ADEONA, s.r.o. a AUTO ZEIT, s.r.o., kasačný súd dáva sťažovateľke v plnom rozsahu za pravdu. Žalovaný a správca dane odmietli uznať sťažovateľkou uplatnené právo na odpočítanie dane z obchodov s týmito spoločnosťami z dôvodu, že bola spochybnená materiálna existencia plnenia a identita skutočného dodávateľa (hmotnoprávne podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane). Sťažovateľka v tejto súvislosti predostrela kvalifikovanú žalobnú argumentáciu, keď argumentovala vykonaným dokazovaním (a aj jeho nedostatkami napr. v podobe nezabezpečenia a nevyhodnotenia dodávanej dokumentácie vo verejnom obstarávaní), tvrdila preukázanie samotných služieb (radom dôkazov - preberacími protokolmi, svedeckými výpoveďami konateľov dodávateľských spoločností a hmotne zachyteným výsledkom dodania služieb vo forme dokumentácie do označeného verejného obstarávania) a nedostatok (nerelevantnosť) vznesených pochybností správcu dane a žalovaného.
37. V napadnutom rozsudku absentuje vysporiadanie sa správneho súdu so žalobnou argumentáciou sťažovateľky. Správny súd neobjasnil, ktoré zistenia považuje za relevantný základ pre dôvodné pochybnosti správcu dane a žalovaného a ani to, prečo sa sťažovateľka vo svojej argumentácii mýli. Pokiaľ správny súd poukazuje na pochybnosti o prechode vlastníckeho práva k strojovému zariadeniu (z dôvodov týkajúcich sa iného dodávateľského reťazca, s predmetom dodania tovaru a nie služieb), kasačný súd (v zhode so sťažovateľkou) môže len dodať, že mu nie je jasné, ako z tejto skutočnosti majú vyplývať pochybnosti o tom, že sťažovateľka mala zabezpečovať podklady do verejného obstarávania, hľadať dodávateľa strojového zariadenia v zahraničí či zabezpečovať školenia zamestnancov k práci so strojovým zariadením a preklad manuálu, resp. návodu na použitie (deklarované služby dodávané spoločnosťami ADEONA, s.r.o. a AUTO ZEIT, s.r.o).
38. Rovnako má kasačný súd výhrady k odôvodneniu napadnutého rozsudku aj v časti týkajúcej sa dodania tovaru medzi spoločnosťou XO corp, s.r.o. a sťažovateľkou. Kasačný súd sa zhoduje so správnym súdom v tom, že správca dane a žalovaný zistili dodávateľský reťazec dodania strojového zariadenia od srbského dodávateľa, cez spoločnosť GCL, s.r.o. (prvý subdodávateľ na území Slovenskej republiky), KOBA PNEU, s.r.o., XO corp, s.r.o., sťažovateľku až po spoločnosť CS print, s.r.o. Rovnako, ako to naznačil aj správny súd, kasačný súd identifikoval zmätočnosť rozhodnutia žalovaného v tom smere, že kombinuje viaceré, vzájomne nezlúčiteľné dôvody pre nepriznanie uplatneného práva na odpočítanie dane z dodania tovaru od spoločnosti XO corp, s.r.o. pre sťažovateľku. A to konkrétne jej účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (z dôvodu identifikovaného daňového úniku na strane spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o.) a nepreukázanie materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (spochybnenie skutočného dodávateľa, keď týmto nemala byť spoločnosť XO corp, s.r.o., ale spoločnosť GCL, s.r.o. a samotného dodania tovaru (prechodu ekonomického vlastníctva), keď podľa názoru žalovaného spoločnosť XO corp, s.r.o. nemohla previesť ekonomické vlastníctvo k dodanému strojovému zariadeniu na sťažovateľku z dôvodu, že konateľ spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o. poprel svoju účasť na obchode, a teda spoločnosť XO corp, s.r.o. nemohla nadobudnúť vlastníctvo k strojovému zariadeniu od spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o.). Keďže však sťažovateľka neuplatnila v tomto smere relevantnú žalobnú námietku, bolo úlohou správneho súdu identifikovať

hlavný/kľúčový dôvod, ktorý k rozhodnutiu žalovaného viedol a v intenciách žalobných námietok preskúmať jeho udržateľnosť.
39. Správny súd v tomto smere uzavrel, že kľúčovým dôvodom žalovaného vo vzťahu k obchodom sťažovateľky so spoločnosťou XO corp, s.r.o. a neuznaniu práva na odpočítanie dane mala byť účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S týmto názorom správneho súdu, spochybneným sťažovateľkou, sa kasačný súd nemôže stotožniť. Kasačný súd dáva do pozornosti, že orgány finančnej správy síce identifikovali daňový únik na strane spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o., vo svojich rozhodnutiach však neponúkajú žiadnu ucelenú a vykonaným dokazovaním podporenú úvahu o tom, že by sťažovateľka mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Ich popis mechanizmu daňového úniku sa týka totiž okolností mimo dispozície sťažovateľky (neúčasť spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o. na dodaní, personálne prepojenie medzi spoločnosťami XO corp, s.r.o. a GCL, s.r.o., navýšenie ceny dodania tovaru medzi subdodávateľmi) a jasne neargumentujú, ako o týchto skutočnostiach mala a mohla sťažovateľka vedieť. Podľa ustálenej rozhodovacej činnosti je pritom vedomosť (mala alebo mohla sťažovateľka vedieť s ohľadom na konkrétne okolnosti) o daňovom úniku jednou zo základných podmienok, aby mohlo byť z dôvodu účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom sťažovateľke nepriznané právo na odpočítanie dane (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024, body 72 až 80).
40. Kasačný súd, v zhode so sťažovateľkou, konštatuje, že hlavným dôvodom, prečo nebolo sťažovateľke priznané zo strany žalovaného a správcu dane právo na odpočítanie dane z obchodu so spoločnosťou XO corp, s.r.o., bolo, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dodania tovaru v intenciách § 8 ods. 1 zákona o DPH. Teda, že sťažovateľka nepreukázala, že nadobudla ekonomické vlastníctvo k tovaru a túto skutočnosť aj správca dane a žalovaný relevantne spochybnili. Jej obchod so spoločnosťou XO corp, s.r.o. preto podliehal daňovej povinnosti len z dôvodu uvedenia dane na faktúre a nemožno si z neho uplatniť odpočítanie dane (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Základné pochybnosti správcu dane a žalovaného preto spochybňovali hmotnoprávne podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane a spočívali v tom, že subdodávateľská spoločnosť KOBA PNEU, s.r.o. sa obchodu nezúčastnila (jej konateľ poprel účasť na obchode), a preto nemohla od spoločnosti KOBA PNEU, s.r.o. nadobudnúť ekonomické vlastníctvo k tovaru spoločnosť XO corp, s.r.o. a od spoločnosti XO corp, s.r.o. ani sťažovateľka. Sťažovateľka tieto podstatné závery žalovaného a správcu dane spochybnila relevantnou žalobnou argumentáciou, keď namietala, že pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej spoločnosti a jej vzťahov s dodávateľskou spoločnosťou jej nemôžu byť zohľadnené na ťarchu v rámci spochybňovania hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane, ekonomické vlastníctvo mohla nadobudnúť aj od „právneho“ nevlastníka spoločnosti XO corp, s.r.o. a produkovala (označovala) dôkazy, ktoré majú preukazovať jej nadobudnutie ekonomického vlastníctva k tovaru (medzi inými preberací protokol). Bolo úlohou správneho súdu posúdiť túto žalobnú argumentáciu, pričom aj v tomto smere kasačný súd konštatuje, že správny súd neposkytol žiadne relevantné odpovede. Uspokojil sa len s prevzatím záverov žalovaného a správcu dane, bez toho, aby ich konfrontoval so žalobnými námietkami sťažovateľky, a tieto navyše aj nesprávne právne kvalifikoval ako účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
41. Za tohto stavu musí preto kasačný súd uznať, že napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený a vychádza aj z čiastočne nesprávneho právneho posúdenia veci vo vzťahu k obchodnému prípadu sťažovateľky so spoločnosťou XO corp, s.r.o.
42. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude, aby sa vecou opätovne riadne zaoberal a posúdil celú žalobnú argumentáciu sťažovateľky. Vo vzťahu k obchodom sťažovateľky so spoločnosťou XO corp, s.r.o. bude správny súd posudzovať, či správca dane a žalovaný vzniesli relevantné pochybnosti o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (či relevantne spochybnili, že sťažovateľke bol spoločnosťou XO corp, s.r.o. dodaný tovar v intenciách § 8 ods. 1 zákona o DPH) a či sťažovateľka v tomto smere uniesla svoje dôkazné bremeno. Správny súd pritom uplatní judikatúru kasačného súdu ako aj Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa nadobúdania ekonomického vlastníctva, ako aj limitov dôkazného bremena a charakteru pochybností, ktoré môže správca dane a žalovaný vznášať v intenciách skúmania materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/113/2022 zo dňa 27. októbra 2023, body 42 až 63, ale aj ZNSS 23/2022 a iné). V rovnakých intenciách (materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane a limitov dôkazného bremena) správny súd posúdi aj žalobné námietky sťažovateľky týkajúce sa jej obchodov so spoločnosťami ADEONA, s.r.o. a AUTO ZEIT, s.r.o.

43. Kasačný súd pre úplnosť dodáva, že jeho vyššie uvedené závery nemajú za cieľ prejudikovať rezultát predmetného súdneho konania. Je úlohou správneho súdu rozhodnutia správnych orgánov v intenciách žalobnej argumentácie náležite preskúmať a svoje závery zrozumiteľne a kvalifikovane odôvodniť.

V. Záver

44. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je nedostatočne odôvodnený v miere porušujúcej právo sťažovateľky na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) a v niektorých čiastkových otázkach vychádza aj z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

45. V ďalšom konaní bude správny súd postupovať tak, ako mu naznačil kasačný súd v bodoch 43 a 44 tohto rozsudku. Vyjadrenými právnymi názormi kasačného súdu je správny súd viazaný (§ 469 SSP).

46. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

47. 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.