

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/7/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200127
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8022200127.1

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 Dlugoša, PhD. v právnej veci žalobcu: KOREX networks, s.r.o. so sídlom Fučíková 371, 087 01 Giraltovec, IČO: 36 683 710, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou: Vojčík & Partners, s.r.o., Rázusova 13, 040 01 Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100333998/2018 zo dňa 9. februára 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/12/2022-34 zo dňa 8. septembra 2022, 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 (ďalej len „správca dane“) dňa 2. mája 2016 doručil daňovému subjektu KOREX networks, s.r.o. (ďalej len „žalobca“) oznámenie č. 103021330/2016 o daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Daňová kontrola za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014 bola začatá dňa 31. mája 2016, pričom dňa 7. apríla 2017 správca dane vydal protokol č. 100583558/2017, v ktorom konštatoval rozdiel dane oproti vyrubenej dani za zdaňovacie obdobia január až december 2014 vo výške 58.495,27 €. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 102132913/2017 zo dňa 9. októbra 2017 o vyrubení rozdielu dane vo výške 5.350 € za zdaňovacie obdobie máj 2014 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“).

2. Správca dane mal za preukázané, že žalobca v rozhodnom období vykonával prevažne činnosti spočívajúce v dodaní služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie a zabezpečoval realizáciu projektu Vedeckotechnického parku Milovice (ďalej aj ako „VTP Milovice“), Česká republika na základe zmluvy o dielo zo dňa 6. marca 2014.

3. Čo sa týka projektu digitalizácie obce Lietava a okolie, žalobca si v roku 2014 uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX, IČO: 35249773 za dodanie inštaláčnych prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny a za nájom automobilov. Žalobca v kontrolovaných obdobiach roka 2014 tiež vystavil pre daňový subjekt Peter Imre KOREX faktúry za dodanie služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie. Z vysvetlenia žalobcu vyplýva, že sa jednalo o rôzne čiastkové práce v zmysle Sekcie M a Sekcie N klasifikácie ekonomických činností. Žalobca uviedol, že vybudoval prístupovú optickú sieť pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX. Žalobca využil voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov Peter Imre KOREX, ktorí vykonávali v prevažnej miere práce na tomto projekte. Za vykonané práce pre žalobcu boli vystavené faktúry subjektom Peter Imre KOREX. V menšom rozsahu

žalobca mal aj iných subdodávateľov, napr. na prenájom bagra. Materiál na vykonanie uvedeného projektu nakúpil žalobca v roku 2013. Medzi žalobcom a Peter Imre KOREX nebola uzatvorená písomná zmluva, ale práce sa vykonávali na základe písomných alebo ústnych objednávok. Žalobca dňa 11. novembra 2016 doložil správcovi dane doklady o úhrade faktúr.

4. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane vec právne posúdil tak, že napriek skutočnosti, že došlo k vykonaniu prác daňovým subjektom Peter Imre KOREX, nedošlo k dodaniu týchto prác žalobcovi, keďže práce boli vykonané zamestnancami objednávateľa diela (Peter Imre KOREX) a zároveň aj jeho pracovnými prostriedkami. Čiže odberateľ vykonal časť výkonov vlastnými zamestnancami a vlastnými prostriedkami, v dôsledku čoho žalobca nemal dôvod fakturovať predmetné práce. Z uvedeného správca dane uzavrel, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 a § 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len "zákon o DPH"), a teda nedošlo k dodaniu služby ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, t. j. Peter Imre KOREX. Fakturáciu za práce vykonané Peter Imre KOREX pre žalobcu považoval správca dane za službu bez ekonomickej opodstatnenosti, teda jej chýbal hospodársky dôvod, ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty a skutočného obsahu daňovej transakcie.

5. Čo sa týka tvrdenia žalobcu, že právo na odpočítanie dane mu vzniklo v zmysle § 49 a 51 zákona o DPH, správca dane uviedol, že daňovému subjektu Peter Imre KOREX nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH za práce a služby, ktoré uskutočnil sám prostredníctvom svojich zamestnancov a svojimi prostriedkami, teda ani žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane. Nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH a k dodaniu ako takému. Faktúry dodávateľa Peter Imre KOREX boli ekonomicky neodopodstatnené. Zároveň správca dane poukázal na ustanovenie § 9 ods. 4 zákona o DPH, v zmysle ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama ju aj dodala. Čo sa týka prenájmu zamestnancov subjektu Peter Imre KOREX správca dane k predmetnej námietke uviedol, že prenájom zamestnancov, prípadne dočasné užívanie podľa §58a ods. 3 Zákonníka práce predstavuje odplátnú službu, ktorá podlieha dani a odpočítanie dane za tento prenájom by bolo v súlade so zákonom o DPH. Žalobca mal za to, že správca dane nie je oprávnený spochybňovať plnenia vykonané a fakturované žalobcovi zo strany subjektu Peter Imre KOREX, keďže právna forma a skutočný obsah plnení subjektu Peter Imre KOREX nie sú vo vzájomnom rozpore a nastavenie odberateľsko-dodávateľských vzťahov nemalo za cieľ a ani ich výsledkom nebolo obchádzanie daňovej povinnosti ani získanie daňového zvýhodnenia. Správca dane sa s uvedenými námietkami vysporiadal tak, že zotrval na svojom stanovisku, že nedošlo k dodaniu služby žalobcovi podľa § 2 a 9 zákona o DPH v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, teda takáto služba je bez ekonomickej opodstatnenosti, ide o transakciu, ktorej chýba hospodársky dôvod.

6. Na základe uvedeného správca dane skonštatoval, že žalobca porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, keďže dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Zároveň daňová povinnosť nevznikla ani podľa § 19 ods. 6 v spojení s § 9 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

7. Čo sa týka odpočítania dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za práce vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika, správca dane mal za preukázané, že žalobca na základe zmluvy o združení zo dňa 5. septembra 2013 vstúpil do združenia s českým partnerom PROMINECOM CZ a.s. z dôvodu vypracovania a predloženia spoločnej ponuky na dielo „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ a realizácie diela. Na realizácii uvedeného diela sa subdodávateľsky podieľal aj daňový subjekt Peter Imre KOREX. Správca dane vyhodnotil služby poskytnuté žalobcovi daňovým subjektom Peter Imre KOREX za služby, ktoré úzko súvisia so stavbou tohto parku, a keďže predmetné dielo je realizované na území Českej republiky, miestom dodania služieb vzťahujúcich sa k predmetnej nehnuteľnosti ako k dielu je Česká republika.

8. Na základe uvedeného správca dane rozhodol, že poskytnuté práce a služby nepodliehajú dani v Slovenskej republike a daňovému subjektu Peter Imre KOREX nevznikla povinnosť podľa § 19 zákona o DPH v Slovenskej republike, teda žalobca nemá právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených týmto daňovým subjektom. Námietkou žalobcu bolo, že subjekt Peter Imre KOREX nevykonával časť diela, iba vykonával dielčie administratívne a podobné služby generického charakteru, ktoré netvorili kompaktnú časť diela realizovaného v Českej republike, a preto bolo rozhodujúce technické zadanie diela a nie geografické umiestnenie nehnuteľností. K tejto správca dane uviedol, že má za to, že žalobcom uvedené práce úzko súvisia so stavbou určenou v zmluve o dielo, keďže tieto bolo nevyhnutné vykonať z dôvodu realizácie diela, a teda sa nejedná o všeobecné služby, ale o služby spojené so stavbou nachádzajúcou

sa v Českej republike. Žalobca tiež poukázal, že subjekt Peter Imre KOREX fakturoval služby zo svojho slovenského identifikačného čísla pre DPH na slovenské IČ DPH, teda mal za to, že miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je Slovenská republika.

9. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, v ktorom namietal nedostatočne zistený skutkový stav, nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie veci. Uviedol, že medzi daňovým subjektom Peter Imre KOREX a žalobcom išlo o vzťah dvoch subjektov s právnou subjektivitou. Pojmové znaky zdaniteľného dodania na účely DPH boli naplnené, inštalačné práce pre subjekt Peter Imre KOREX boli vykonané a dodané. Keďže žalobca nemal oprávnenia na vykonanie predmetných prác, ich vykonanie si musel objednať u iného dodávateľa. Právne, technické a ekonomické dôvody pre vytvorenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov medzi žalobcom a daňovým subjektom Peter Imre KOREX žalobca zdôvodnil totožne ako uvádzal vo svojich vyjadreniach počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Čo sa týka služieb poskytnutých v súvislosti s projektom VTP Milovice, žalobca namietal tú skutočnosť, že služby poskytnuté daňovým subjektom Peter Imre KOREX boli administratívneho charakteru, nešlo o dodanie služieb spojených s nehnuteľnosťou a šlo o služby univerzálneho charakteru.

10. Žalovaný rozhodnutím č. 100333998/2018 zo dňa 9. februára 2018 potvrdil rozhodnutie správcu dane. Stotožnil sa so záverom správcu dane, že plnenie žalobcu fakturované objednávateľovi bolo bez ekonomického opodstatnenia. Žalovaný sa stotožnil s konštatovaním správcu dane, že nemožno spochybníť vykonanie čiastkových prác žalobcu na projekte digitalizácie obcí Lietava a okolie, avšak dodanie týchto prác zo strany objednávateľa nie je predmetom dane v zmysle § 2 zákona o DPH. Objednávateľovi diela a zároveň aj dodávateľovi prác a prostriedkov potrebných na vykonanie diela nevznikla daňová povinnosť za ich vykonanie v zmysle § 19 zákona o DPH a daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 až 51 zákona o DPH. Čo sa týka projektu VTP Milovice žalovaný uviedol, že služby poskytované daňovým subjektom Peter Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, pričom poukázal na skutočnosť, že konateľom žalobcu ako aj dodávateľom je Peter Imre, teda tento mal nespornú vedomosť o skutočnosti, že predmetná stavba sa realizuje na území Českej republiky. Dospel k záveru, že služby vykonané k projektu VTP Milovice mali dostatočne priamu súvislosť s predmetnou nehnuteľnosťou, teda ide o služby dodané do Českej republiky.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

11. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“). Uviedol, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné a sú dané dôvody na jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. b), c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "SSP").

12. Správny súd rozsudkom č. k. 6S/45/2018-80 zo dňa 14. marca 2019 najprv rozhodol tak, že s poukazom na § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného a súčasne rozhodnutie správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

13. Tento rozsudok správneho súdu kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16. decembra 2021 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom poukázal na skoršie rozhodnutia v obdobnej veci (sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2019, sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19. novembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 8. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/47/2019 zo dňa 8. decembra 2020, sp. zn. 10Sžfk/47/2019 zo dňa 17. júna 2021, sp. zn. 6Sžfk/10/2020 zo dňa 20. októbra 2021 a 2Sžfk/43/2019 zo dňa 20. októbra 2021), s ktorých odôvodnením sa v plnom rozsahu stotožnil.

14. Správny súd následne rozsudkom č. k. 1S/12/2022-34 zo dňa 8. septembra 2022 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) v súlade s pokynmi kasačného súdu žalobu žalobcu zamietol a odkazujúc na ustanovenie § 140 SSP poukázal na rozsudky správneho súdu sp. zn. 1S/70/2020 a sp. zn. 5S/44/2018. Rovnako odkázal na odôvodnenie kasačného súdu v zrušujúcom rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16. decembra 2021.

15. Uzavrel, že daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonával fakturované práce sám pre seba, pre vlastný projekt, nie pre žalobcu. Nedošlo k dodaniu služby ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela. Fakturácia za vykonané práce daňovým subjektom Peter Imre KOREX pre žalobcu bola preto bez ekonomickej opodstatnenosti. Daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonal čiastkové práce na vlastnom projekte sám vlastnými zamestnancami, nedošlo teda k dodaniu služby žalobcovi.

16. K projektu VTP Milovice správny súd v súlade s rozhodnutím kasačného súdu uviedol, že poskytnuté služby dostatočne úzko súviseli s nehnuteľným majetkom, aj na základe predmetu plnenia opísaného vo faktúre, boli uskutočnené vo vzťahu ku konkrétnemu projektu, ktorý bol realizovaný na nehnuteľnostiach, nachádzajúcich sa na území Českej republiky, a preto je aj miestom dodania služieb Česká republika,

pretože miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť v zmysle § 16 ods. 1 zákona o DPH je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

17. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Žiadal napadnutý rozsudok správneho súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne zmeniť napadnutý rozsudok tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec bude vrátená na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v súvislosti s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie namietal, že vzťahy medzi dodávateľom a sťažovateľom sa nevyučujú a ich súbežná existencia je ekonomicky opodstatnená a právne prípustná. Poukázal na to, že optická sieť je špecifické dielo, ktoré môže zhotoviť len subjekt disponujúci špeciálnymi oprávneniami a Peter Imre KOREX ako telekomunikačný operátor ním nie je. Sťažovateľ mohol inštalovať optickú sieť na podperné body, keďže disponuje oprávnením udeleným Technickou inšpekciou a Krajským prezídiom Policajného zboru na vykonanie prác v blízkosti elektrického vedenia. Uviedol, že služby dodávateľa Peter Imre KOREX si obstaral z toho dôvodu, že tento mal k dispozícii pracovnú silu - zamestnancov. Ak by si neobjednal tieto služby od Peter Imre KOREX, musel by si ich objednať od iného subjektu. Bez sťažovateľa by Peter Imre KOREX nemohol optickú sieť zrealizovať sám, sťažovať dodával celý koncept aj s realizáciou. Spolupráca medzi subjektmi bola v rámci možností, existujúcich oprávnení a potrieb, pričom nedošlo k strate na príjmoch štátneho rozpočtu, keďže DPH bola odvedená. Podľa sťažovateľa mal ich vzájomný vzťah znaky zdaniteľného dodania na účely DPH, keď na jednej strane existovalo plnenie, na druhej strane existovala protihodnota.

19. Reagoval tiež na závery správcu dane, že si mal od Peter Imre KOREX prenajať zamestnancov, keď podľa jeho názoru je voľba právnej formy spolupráce na zúčastnených stranách, pričom zvolená forma nevedla k obchádzaniu daňových povinností. Podľa sťažovateľa tento svoj záver ani správne orgány riadne neodôvodnili. Podľa sťažovateľa nie je na účely daňového posúdenia relevantné, že Peter Imre KOREX bol zároveň subdodávateľom a aj objednávateľom služby.

20. Namietal tiež, že správne orgány ako ani správny súd svoje závery dostatočne neodôvodnili. Nie je podľa neho úlohou správnych orgánov ako ani správneho súdu posudzovať, či konal v súlade so súkromno-právnymi predpismi.

21. V súvislosti s projektom VTP Milovice sťažovateľ namietal jednostranné stotožnenie sa správneho súdu s argumentáciou žalovaného. Podľa neho Peter Imre KOREX nevykonával výkony a neuzatváral zmluvu o dielo upravujúcu realizáciu časti diela. Nerealizoval dielo, ale vykonával len dielčie administratívne a podporné služby generického charakteru, ktoré netvorili časť diela realizovaného v Českej republike. Išlo napríklad o odborné, vedecké a technické činnosti, administratívne a podporné služby. Napríklad kopírovanie a prípravu dokumentov. Tieto činnosti nemajú dostatočne priame a úzke spojenie s nehnuteľnosťou. Pre vykonanie týchto podporných činností bolo rozhodujúce obchodné a technické zadanie, pričom samotné geografické umiestnenie nehnuteľností bolo irelevantné. Z toho dôvodu boli služby dodané Peter Imre KOREX správne vyhodnotených z hľadiska DPH.

22. Tiež poukázal na konštantnú judikatúru SD EÚ (napr. C-166/05 Rudi Heger GmbH, bod 23, C-155/12 RR Donnelley Global, C-37/08 RCI Europe), podľa ktorej je potrebné aplikovať na posúdenie dostatočnej priamej súvislosti objektívne kritérium, v zmysle ktorého sa súvislosť považuje za dostatočne priamu, ak je predmetom tejto služby určitý nehnuteľný majetok, čo znamená, že nehnuteľný majetok je aj objektom poskytovanej služby. Objektom služieb od Peter Imre KOREX boli administratívne služby a nie vykonanie akýchkoľvek služieb vzťahujúcich sa k predmetnej nehnuteľnosti. Popis na faktúre predstavuje formálnu stránku plnenia a ako taký nevyučuje daňové posúdenie uplatnené sťažovateľom.

23. Odkazoval tiež na Metodický pokyn Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktorý v súvislosti s § 16 ods. 1 zákona o DPH uvádza, že služby sa považujú za dostatočne priamo a úzko spojené s nehnuteľnosťou, ak sú odvodené od nehnuteľností a nehnuteľnosť tvorí podstatný prvok služby, ktorý je hlavný a nevyhnutný pre poskytovanú službu, alebo sú poskytované alebo zamerané na nehnuteľnosť, pričom ich predmetom je právna alebo fyzická zmena tejto nehnuteľnosti. Podľa názoru sťažovateľa musí byť preukázané, že nehnuteľnosť predstavuje kľúčový a nevyhnutný prvok pre poskytovanie jeho služieb. Vzťah poskytnutých administratívnych služieb podľa sťažovateľa je možné považovať len za nepriamy, odvodený. Služby poskytnuté Peter Imre KOREX boli pomocnými činnosťami, bez ktorých by samotná stavba mohla byť technicky realizovaná.

24. V zmysle kasačnej námietky podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP okrem judikatúry Ústavného súdu SR v oblasti práva na spravodlivý proces poukázal aj na skutočnosť, že v priebehu roku 2019-2020 bolo zo strany žalovaného podaných celkovo 12 kasačných sťažností, ktorých predmet konania bol skutkovo a právne rovnaký s jediným rozdielom, a to vo fakturačných obdobiach (t. j. od januára do decembra roku 2014). Na Najvyššom súde Slovenskej republiky, resp. Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky

bolo rozhodnuté o kasačných sťažnostiach, pričom 2 kasačné sťažnosti súd zamietol a žalobcovi (sťažovateľovi) priznal právo na plnú náhradu trov kasačného konania a naopak v 10 kasačných sťažnostiach rozhodol tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V predmetných konaniach ale k postúpeniu veci na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu nedošlo (aj keď kasačné senáty došli k odlišným názorom). Uviedol tiež, že ten istý člen senátu rozhodoval/hlasoval o obdobnej veci v dvoch senátoch odlišne. Podľa sťažovateľa mal kasačný súd postupovať v súlade s § 22 ods. 1 písm. a) a § 466 ods. 1 SSP a vec predložiť veľkému senátu (napr. nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 46/2020 z 30. marca 2021).

25. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ zastáva názor, že ak následne po zamietnutí kasačných sťažností (vo veciach sp. zn. 4Sžfk/47/2019 zo dňa 6. októbra 2020 a sp. zn.: 4Sžfk/56/2019 zo dňa 1. decembra 2020) v skutkovo a právne rovnakej veci následne správca dane priznal vo vzťahu k jeho nároku na odpočítanie dane z faktúr dodávateľa Peter Imre KOREX za poskytnutie služieb sťažovateľovi na realizácii projektu VTP Milovice v Českej republike, čo následne žalovaný svojím rozhodnutím aj potvrdil, je potrebné rovnako postupovať aj v ostatných konaniach skutkovo a právne rovnakých, ktoré momentálne prebiehajú na kasačnom súde.

26. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa plne stotožňuje s napadnutým rozsudkom správneho súdu a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

27. Po predložení veci kasačnému súdu bola vec pridelená do senátu 3S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý vo veci konal a rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

IV. Posúdenie kasačného súdu

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. ods. 2 písm. a/ 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.

29. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH je predmetom dane poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

30. Podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane realitnej činnosti a činnosti znalcov, ubytovacích služieb, poskytnutia práva na užívanie nehnuteľnosti, služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a osobami zabezpečujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

31. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

32. Kasačný súd zistil, že s rovnakou otázkou sa vo veciach sťažovateľa a žalovaného zaoberal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/6/2023 zo dňa 24. apríla 2024 a sp. zn. 4Sfk/27/2022 zo dňa 24. apríla 2024.

33. Kasačný súd sa s právnymi názormi uvedenými v týchto rozhodnutiach v plnom rozsahu stotožňuje a na tieto v zmysle § 464 ods. 1 SSP aj v plnom rozsahu odkazuje.

34. Kasačný súd v časti týkajúcej sa dodania inštalčných prác na projekte Optika - pilotný projekt Lietava odkazuje na závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/6/2023 zo dňa 24. apríla 2024, ktoré sú aplikovateľné aj na tu prejednanú vec:

44. Úvodom kasačný súd považuje za potrebné ustáliť, že jeho úlohou (ani úlohou správneho súdu) nie je primárne zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Podľa ustálenej súdnej judikatúry (k tomu pozri napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II.ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžo/5/2009, sp. zn. 8Sžo/547/2009), nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

45. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018, v zmysle ktorého: „Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že 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 spochybní 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 spochybenie 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 prejednacej.“

46. Kasačný súd vo všeobecnosti poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

47. V prejednávanej veci správca dane v súvislosti s projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie správca dane uviedol svoje pochybnosti o tom, že odberateľ Peter Imre KOREX fakturoval sťažovateľovi plnenia (deklarované inštalačné práce), ktoré pritom realizoval sám odberateľ (a zároveň objednávatel plnenia)-Peter Imre KOREX vlastnými prostriedkami a vlastnými zamestnancami a na vlastnom projekte vo svoj prospech, čím sa jednalo o transakciu bez hospodárskeho dôvodu a zo strany sťažovateľa tak nedošlo k naplneniu predmetu dane, t. j. dodaniu ako takému. Sťažovateľ tak porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) č v nadväznosti na § 49 ods. 1 písm. s) zákona o DPH, nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a ani podľa § 19 ods. 6 zákona o DPH v nadväznosti na § 9 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

48. Kasačný súd k uvedenej veci konštatuje, že z vykonaného dokazovania orgánmi verejnej správy vyplýva, že dodávateľom a zároveň konečným prijímateľom fakturovaných prác bol Peter Imre KOREX, ktorý inštalačné práce, ktoré sú predmetom sporných faktúr, vykonal sám pre seba, a to na vlastnom projekte, s dodaním vlastných pracovných síl. Správny súd, ako aj žalovaný vec správne právne posúdili keď uviedli, že inštalačné práce vykonal samotný objednávatel, čím došlo k splnutiu osoby objednávatela a zhotoviteľa. Objednávatel Peter Imre KOREX vykonával čiastkové práce na výstavbe optickej siete vo svoj prospech, t. j. sám pre seba a nie pre sťažovateľa. Z uvedeného dôvodu nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 9 a § 19 zákona o DPH, a teda nedošlo k dodaniu služby ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným objednávatelom diela, t. j. Peter Imre KOREX a fakturácia za práce vykonané Peter Imre KOREX pre sťažovateľa bola bez ekonomickej opodstatnenosti.

49. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že sťažovateľ právo na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH nepreukázal, pričom ako bolo vyššie uvedené, dôkazné bremeno spočíva primárne na sťažovateľovi. Správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom jeho závery sú podložené konkrétnymi zisteniami, s ktorými sťažovateľa v priebehu konania oboznámil, a ktoré sú premietnuté v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane, ako aj v napadnutom rozhodnutí žalovaného. Bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať, že nárok na odpočítanie dane si uplatnil za zákonom stanovených podmienok, čo v prejednanom prípade nenastalo, keď pochybnosti správcu dane neboli sťažovateľom vyvrátené, a to napriek tomu, že mu bol na to vytvorený dostatočný priestor. Správca dane napríklad poukázal aj na zistenie, že sťažovateľ nemal s daňovým subjektom Peter Imre KOREX žiadnu zmluvu o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov a všetky povinnosti zamestnávateľa si voči zamestnancom plnil daňový subjekt Peter Imre KOREX, čo sťažovateľ ani nerozporoval. Uvedené o to viac nasvedčuje skutočnosti, že subjekt Peter Imre KOREX vykonával predmetné práce vlastnými prostriedkami a vo svoj prospech.

50. Kasačný súd k veci zároveň dodáva, že závery správcu dane, žalovaného a ani správneho súdu nevedú k skutočnosti, že by sťažovateľ nemohol dielo vykonávať v subdodávke ako sa snaží sťažovateľ tvrdiť. Ich závery sa zakladajú na skutočnosti, že neboli splnené zákonné podmienky dane odpočítanie dane podľa zákona o DPH, nakoľko došlo k splnutiu osoby vykonávateľa a objednávatela inštalačných prác, a preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH. Realizácia inštalačných prác objednávatelom (a zároveň odberateľom) vlastnými zamestnancami na vlastnom

projekte, nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť. Nič na tom nezmení ani tvrdenie sťažovateľa, že sa malo jednať len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keďže nárok na odpočet DPH z posudzovaných faktúr a uplatnenie DPH na výstupe, je možné hodnotiť z obsahu faktúr ako celku a posudzované plnenia sú fakturované ako celok a z celkovej fakturovanej sumy je uplatnený odpočet DPH, resp. daň na výstupe.

35. Uvedené závery vychádzajú z vykonaného dokazovania v daňovom konaní, z rozhodnutia správcu dane, žalovaného, ale aj z rozhodnutia správneho súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom vysloveným v skoršom rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“) sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16. decembra 2021. Správny súd po opätovnom posúdení veci rešpektoval názor najvyššieho správneho súdu vyslovený v uvedenom rozhodnutí, s ktorým sa kasačný súd stotožňuje. Z uvedeného dôvodu sú námietky sťažovateľa týkajúce sa projektu Optika nedôvodné.

36. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa týkajúcu sa dodania služieb na projekte VTP Milovice, že ním dodávané služby sa netýkali nehnuteľnosti v zahraničí, a teda že správny súd nesprávne právne posúdil vec vo vzťahu k aplikácii § 16 ods. 1 zákona o DPH a ustanovení čl. 46 smernice DPH, aj túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú. Aj v súvislosti s touto námietkou sťažovateľa kasačný súd rozhodol v súlade so závermi rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/6/2023 zo dňa 24. apríla 2024 v obdobnej veci sťažovateľa.

37. V prejednávanej veci kasačný súd posudzoval nárok na odpočet DPH zo strany sťažovateľa za zdaňovacie obdobie máj 2014, konkrétne z faktúry č. 2140000013 zo dňa 14. júna 2014 (dodanie 31. mája 2014) za Inžinierske služby - Koordinácia dodávateľov, výberové konania, realizačná činnosť VTP Milovice. Rovnako ako pri predchádzajúcej námietke, kasačný súd uvádza, že zotráva na právnom názore vyjadrenom v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16. decembra 2021, ktorým bol zároveň správny súd po vrátení veci na ďalšie konanie v zmysle § 469 SSP viazaný.

38. Pre upresnenie kasačný súd opakuje, že v konaní nebolo sporným, že predmetná faktúra sa týkala plnení sťažovateľa ako odberateľa, vo vzťahu k dodávateľovi Peter Imre KOREX, pre projekt VTP Milovice, Česká republika, s názvom „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“, na základe Zmluvy o dielo zo dňa 5. septembra 2013, ktorá bola uzavretá medzi objednávatelom VTP Milovice, Česká republika a zhotoviteľom „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS“, pričom stavba bola realizovaná na území Českej republiky. Do združenia sťažovateľ vstúpil s českým partnerom PROMINECON CZ a.s. a práce a služby na uvedenej stavbe „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ na projekte VTP Milovice, vykonával pre sťažovateľa, v subdodávke, aj daňový subjekt Peter Imre KOREX, Gíraltovce.

39. Z administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že fakturované plnenie sa týkalo realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, teda konkrétneho projektu, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach, nachádzajúcich sa v Českej republike, čo sťažovateľ ani nespochybňoval. Vo vzťahu k nemu boli realizované aj fakturované - koordinácia dodávateľov, výberové konania a realizačná činnosť.

40. Kasačný súd v tomto smere uvádza, že je pravdou, že v zmysle § 16 ods. 1 zákona o DPH, existencia nehnuteľnosti je základnou podmienkou pre riadnu interpretáciu § 16 ods. 1 zákona o DPH a následne je potrebné skúmať služby, ktoré sú predmetom fakturovaného plnenia, vzťahujúce sa na danú nehnuteľnosť, t. j. či poskytnuté odborné služby s predmetnou nehnuteľnosťou priamo súvisia.

41. V prejednávanej veci má kasačný súd za to, že činnosti, tak ako boli sťažovateľovi fakturované dodávateľom Peter Imre KOREX, boli použité na projekte v Českej republike, pričom považuje za dostatočne preukázané (vzhľadom na obsah administratívneho spisu), že uvedené plnenia sa vzťahovali ku konkrétnej nehnuteľnosti v Českej republike, konkrétne projektu VTP Milovice a mali s ním priamy súvis (koordinácia dodávateľov, výberové konania a realizačná činnosť VTP Milovice). Kasačný súd sa stotožňuje s názorom vysloveným v už skorších rozsudkoch najvyššieho súdu aj v tomto bode, konkrétne napríklad s rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2019, podľa ktorého posudzované čiastkové plnenie, „ktoré tvorilo, aj s inými čiastkovými plneniami, čiastkové plnenia k fakturácií projektu VTP Milovice, Česká republika, ktorý bol realizovaný v Českej republike, na konkrétnych nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Českej republike, keď fakturované plnenie sa reálne vzťahovalo k určitému majetku, ktorým bol projekt VTP Milovice v Českej republike. Preto záver žalovaného v rozhodnutí a dôvody kasačnej sťažnosti v tejto časti, sú relevantné. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že bolo potrebné na vec aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH, ktoré predpokladá služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. V danom prípade tieto služby

súviseli s nehnuteľným majetkom, projektom realizovaným v Českej republike, mali byť realizované na nehnuteľnostiach v Českej republike a služby, ktoré sú fakturované, sú odvodené od určitého majetku, ktorý tvorí základnú súčasť služby a ktorý je hlavný a nevyhnutný pre službu, ktorá bola poskytnutá, kde hlavnou službou je komplex dodania projektu VTP Milovice, Česká republika“.

42. Ak v súdnej veci v rámci konania pred orgánmi verejnej správy sťažovateľ tvrdil, že poskytnuté služby boli „generickeho“ charakteru (čím by podľa neho podliehali daňovému režimu v Slovenskej republike), kasačný súd dospel k záveru, že uvedené tvrdenia sťažovateľ nepodložil žiadnymi dôkazmi, a teda neuniesol svoje dôkazné bremeno v tomto smere. Správca dane, žalovaný, správny súd a nakoniec aj kasačný súd preto mohli vychádzať len z plnení, ktoré boli definované a špecifikované v predmete vystavenej faktúry, keďže sťažovateľ neprodukoval žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázal faktický výkon a následnú fakturáciu inej činnosti, ako bola v predloženej faktúre špecifikovaná.

43. Kasačný súd nespochybňuje, že správca dane sa nemôže sústrediť len na skúmanie faktúr, ale musí zohľadniť aj všetky dodatočné informácie poskytnuté zdaniteľnou osobou (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Shortcut, C-690/22 zo dňa 24. mája 2023, bod 52, vo veci Raiffeisen Leasing, C-235/21 zo dňa 29. septembra 2022, bod 41). Právo na odpočítanie dane však na druhej strane možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

44. Rovnako platí, že daňová správa nemôže odmietnuť odpočítanie DPH iba z dôvodu, že faktúra nespĺňa formálne podmienky, ak má k dispozícii všetky údaje na overenie, že vecné podmienky týkajúce sa tohto práva sú splnené. Je pritom úlohou zdaniteľnej osoby, ktorá sa domáha odpočítania DPH, preukázať, že spĺňa podmienky stanovené na jeho získanie (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, C-516/14 zo dňa 15. septembra 2016, body 42 až 46). Preto kasačný súd konštatuje, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Povinnosťou daňového subjektu je predložiť relevantné dôkazy, ktorými by hodnoverným spôsobom preukázal, že si odpočet dane uplatnil oprávnene za splnenia zákonných podmienok.

45. V tu posudzovanom prípade správca dane sťažovateľovi uviedol pochybnosti (vychádzajúce zo samého znenia faktúr) o tom, že plnenia, ktoré sú obsahom posudzovanej faktúry, sú v dostatočnej priamej súvislosti s nehnuteľnosťou v Českej republike a že táto bola objektom poskytovanej služby, a preto sa miesto dodania služieb posudzuje podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH a to aj v zmysle Metodického pokynu Finančného riaditeľstva SR k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, na ktorý upriamuje pozornosť sťažovateľ. Kasačný súd má za to, že zo samotného znenia obsahu faktúry vyplýva priamy súvis s danou nehnuteľnosťou a sťažovateľ nepreukázal, že sa jednalo o služby generickeho charakteru tak ako tvrdil, pričom nepredložil ani žiadnu bližšiu špecifikáciu prác, ktorá by jeho tvrdenia potvrdila a ani iné dôkazy, ktoré by dodanie služieb tohto druhu potvrdzovali. Na uvedenej skutočnosti nemení nič ani skutočnosť, že zamestnanci subjektu Peter Imre KOREX predmetné práce nemuseli uskutočňovať na území Českej republiky.

46. Sťažovateľ vo vzťahu k orgánom verejnej správy prezentoval tvrdenia, že v prípade daných plnení sa jednalo len o administratívne služby bez súvisu s nehnuteľnosťou, pričom svoje tvrdenie podložil iba spísanou špecifikáciou obsahu plnení k jednotlivým faktúram za rok 2014 ako prílohu k vyjadreniu k protokolu (Príloha č. 4), ktorá podľa neho mala predstavovať reálny obsah plnení daných faktúr. Kasačný súd konštatuje, že uvedená špecifikácia plnení bez ďalších podrobností predstavuje len nepodložené tvrdenie, ktoré nijakým spôsobom nepreukazuje reálny obsah plnení poskytnutých od subjektu Peter Imre KOREX, obzvlášť keď predložené faktúry obsahovali odlišný predmet plnenia. Sťažovateľ tak nepredložil žiadny dôkaz na podporu svojich tvrdení, ktorý by jednoznačne preukázal, že obsahom vykonaných plnení boli skutočne administratívne práce napriek skutočnosti, že z obsahu predložených faktúr táto skutočnosť nevyplýva (napríklad súpis vykonaných prác či návrh na vypočutie svedkov). Napr. ak faktúra znie na „realizačnú činnosť“, teda jednoznačne priamy výkon stavebnej činnosti na VTP Milovice, sťažovateľ vo svojom vyjadrení bez akéhokoľvek vysvetlenia či dôkazu žiadnu realizačnú činnosť nedeklaruje, ale tvrdí že jeho dodávateľ len tlačil, skenoval, viazal dokumenty, vykonával prieskum trhu a pod. Sťažovateľ teda neuniesol dôkazné bremeno a nesplnil si svoju dôkaznú povinnosť. Sťažovateľ relevantne nevyvrátil zistenia správcu dane a žalovaného, že miestom dodania služieb je

Česká republika, ako to vyplývalo aj zo samotných faktúr, pritom mu na to bol poskytnutý dostatočný priestor.

47. V súhrne je preto potrebné uviesť, že ak v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania sťažovateľ tvrdil, že svojmu dodávateľovi neposkytoval služby viažuce sa k nehnuteľnosti v Českej republike, ale „len“ všeobecné služby (napr. tlačenie dokumentov, skenovanie, spracovanie pošty), čím by mali byť splnené zákonné podmienky na právo na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry, tieto všeobecné služby neboli v konaní preukázané. Ak totiž sťažovateľ dodatočne (v rámci konania pred orgánmi verejnej správy) špecifikoval či upravil to, čo bolo pôvodne uvedené na spornej faktúre ako poskytnutá služba, bolo jeho povinnosťou tieto svoje tvrdenia aj preukázať, čo však sťažovateľ neurobil.

48. Na záver k námietkam sťažovateľa kasačný súd poznamenáva, že článok 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, uplatňuje sa od 1. januára 2017, preto ho nebolo možné v súvislosti s prejednávanou vecou aplikovať.

49. K námietkam sťažovateľa ohľadne odlišnej rozhodovacej praxe kasačného súdu v obdobných veciach sťažovateľa kasačný súd poznamenáva, že si je vedomý rozhodovacej činnosti kasačného súdu vo veciach sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4Sžfk/47/2019. Ako však už viackrát kasačný súd vo svojich rozhodnutiach vo veci sťažovateľa uviedol, tieto rozhodnutia považuje za neodôvodnený odklon od rozhodnutí kasačného súdu vydaných pred týmito rozhodnutiami, pričom ďalšia rozhodovacia činnosť kasačného súdu bola v línii s rozhodnutím kasačného súdu v tejto veci a nejednotnosť rozhodovania, ktorá rozhodnutiami senátu 4Sžfk vznikla, už odstránil sám kasačný súd v prerokovaných prípadoch zjednotením prístupu k riešeniu nastolenej otázky (viď bod 13 rozsudku).

50. Rovnako významnou je aj skutočnosť, že kasačný súd v tu posudzovanej veci nevyslovil iný právny názor ako senát 4Sžfk na právnu otázku súvisiacu s miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť v zahraničí, ale uzavrel, že sťažovateľ, ktorý v konaní špecifikoval/upravil služby oproti zneniu faktúry, reálnosť dodania tohto typu služieb nepreukázal. Kasačný súd preto zo skutkového hľadiska vyhodnotil, že sťažovateľ v tomto smere neuniesol svoje dôkazné bremeno, čo ale neznamená, že v prípade unesenia dôkazného bremena zo strany sťažovateľa by nebol toho istého právneho názoru na vec ako senát 4Sžfk. Ide preto o odlišnosť týkajúcu sa skutkového (vykonanie akej služby bolo v konaní preukázané) a nie právneho posúdenia veci (či by boli sťažovateľom tvrdené ale nepreukázané administratívne činnosti posúdené rovnako, resp. či by boli posúdené ako priamo prepojené s nehnuteľnosťou). Z ustanovenia § 22 ods. 1 v spojení s § 466 a nasl. SSP vyplýva, že veľký senát je osobitným procesným inštitútom, ktorého úlohou je zjednocovať rozhodovaciú činnosť (aprobovať odklon) kasačného súdu týkajúcu sa riešenia právnych otázok. Jeho úlohou (vychádzajúc z textu predmetného ustanovenia) nie je zjednocovať rozhodovaciú činnosť kasačného súdu z hľadiska skutkového náhľadu jednotlivých senátov (čo zo skutkového hľadiska, pri akceptácii jednotných právnych náhľadov na pravidlá dokazovania, možno alebo nemožno považovať za preukázané). Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že senát 4Sžfk sa s otázkou, či a ako (vo vzťahu k akému plneniu) boli sťažovateľom deklarované služby preukázané (teda či sťažovateľ preukázal, že reálne vykonal len administratívne služby, ale nie plnenie tak, ako bolo definované vo vystavenej faktúre) nezaoberal, tento podstatný moment ani bližšie neodôvodnil. Kasačný senát rozhodujúci v tejto veci preto nemal dôvod, resp. povinnosť obracať sa na veľký senát najvyššieho správneho súdu, keďže nedospel k inému právnenému názoru ako senát 4Sžfk.

51. Na záver kasačný súd uzatvára, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ako aj administratívneho spisu žalovaného, dospel k záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, správca dane aj žalovaný riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými podstatnými námietkami sťažovateľa. Rovnako kasačný súd nevhliadol dôvod na odchýlenie sa od rozhodnutia správneho súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právny názorom kasačného súdu.

V. Záver

52. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje v namietanej časti za dostatočne odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a súladný s kasačne záväzným rozhodnutím kasačného súdu ako aj s ostatnou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu v obdobných veciach. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

53. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal 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).

54. 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.