

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/51/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200021
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8022200021.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: KOREX networks, s. r. o., so sídlom: Fučíkova 371, Gíraltovcce, IČO: 36 683 710, zastúpený: Vojčík & Partners, s. r. o., so sídlom: Rázusova 13, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100332672/2018 zo dňa 9. februára 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/5/2022-46, zo dňa 8. septembra 2022, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov pobočka Bardejov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania u daňového subjektu vydal rozhodnutie č. 102132054/2017 z dňa 9. októbra 2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vo vyrubovacom konaní žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 5.210 eur za zdaňovacie obdobie marec 2014. Žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. 100332672/2018 zo dňa 9. februára 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) na odvolanie žalobcu rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil.

2. Podľa žalovaného dočasné pridelenie zamestnancov je potrebné chápať ako službu, ktorú poskytuje štandardný zamestnávateľ pre užívateľského zamestnávateľa, zameranú na prenájom zamestnancov na určitý čas za účelom vykonávania pracovných činností podľa zadania užívateľského zamestnávateľa.

3. K projektu výstavby vedeckotechnického parku v Miloviciach v Českej republike (ďalej aj „VTP Milovice“) žalovaný skonštatoval, že služby poskytnuté daňovým subjektom Peter Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike. Konateľom žalobcu a dodávateľom Peter Imre KOREX je rovnaká osoba a konateľ tak mal teda nespornú vedomosť o tom, že stavba sa realizuje na území Českej republiky. Základným pravidlom pre určenie miesta dodania služby je podľa § 15 ods. 1 a 2 zákona o DPH miesto, kde má zdaniteľná osoba sídlo alebo miesto podnikania, ak sa neaplikuje § 16 zákona o DPH, pre ktoré platia osobitné pravidlá určenia miesta dodania. Medzi takéto služby patria služby súvisiace s nehnuteľnosťou. Uzavrel, že služby vykonané k projektu VTP Milovice mali dostatočne priamu súvislosť s predmetnou nehnuteľnosťou a jedná sa o služby dodané do Českej republiky. K námietke vecnej nepríslušnosti pobočky daňového úradu uviedol, že podľa § 2 ods. 3 zákona o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov na zabezpečenie výkonu činnosti daňových orgánov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu. Pobočka a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.

II. Konanie pred správnym súdom a Najvyšším súdom SR

4. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, v ktorej namietal predovšetkým nesprávne právne posúdenie veci a nedostatočné zistenie skutkového stavu orgánmi finančnej správy. 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. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“).

5. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) v poradí prvým rozsudkom č. k. 2S/40/2018-273 zo dňa 14. marca 2019, na podklade správnej žaloby žalobcu z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 191 ods. 3 písm. a/ SSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

6. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v kasačnom konaní rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/43/2019 zo dňa 20. októbra 2021, na podklade kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku správneho súdu, č. k. 2S/40/2018-273 zo dňa 14. marca 2019, postupom podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie. Dospel pritom k záveru podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, že správny súd vec nesprávne právne posúdil s tým, že správny súd bude vysloveným právnym názorom kasačného súdu podľa § 469 SSP viazaný.

7. Správny súd po vrátení veci najvyšším súdom na ďalšie konanie vo veci opätovne konal o správnej žalobe žalobcu. Rozsudkom č. k. 1S/5/2022-46 zo dňa 8. septembra 2022, (ďalej len „napadnutý rozsudok“) rozhodol tak, že správnu žalobcu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol. Účastníkom konania nepriznal náhradu trov konania ako ani náhradu trov kasačného konania.

8. Správny súd v odôvodnení rozsudku poukázal na ustanovenie § 140 SSP, podľa ktorého vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody. Podľa § 140 SSP správny súd poukázal na obdobné rozhodnutia vedené na Krajsko súde v Prešove sp. zn. 1S/70/2020 a sp. zn. 5S/44/2018, pretože išlo o totožné veci, týkajúce sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorých bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za obdobie júl a december 2014 na základe vykonanej daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie január - december 2014, z ktorej bol vyhotovený identický protokol o daňovej kontrole ako v prejednávanvej veci. Správny súd v rámci odôvodnenia v plnom rozsahu odkázal na dôvody rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 2Sžfk/43/2019 z 20. októbra 2021, najmä na odseky 60 a nasl.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

9. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, a teda že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a z dôvodu, že sa podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačnému súdu navrhol, aby rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil tomuto súdu na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením správnym súdom, pretože subdodávky vecne rozdielných plnení, realizované dodávateľom, boli právne prípustné a opodstatnené. Subjekt Peter Imre KOREX bol na jednej strane objednávateľom diela (optickej siete) ako telekomunikačný operátor a poskytovateľ internetu pre koncových zákazníkov. Na druhej strane, subjekt Peter Imre KOREX v rámci iného predmetu podnikania (služby v rozsahu voľných živností) sa podieľal na dodávke dielčích prác v subdodávateľskom vzťahu so sťažovateľom ako zhotoviteľom diela. Tieto skutočnosti sa navzájom nevylučujú. Existencia obidvoch vzťahov je právne prípustná a ekonomicky opodstatnená. Žalovaný ani správca dane v rozhodnutiach neuviedli právne predpisy, ktoré by takéto odberateľsko-dodávateľské vzťahy neumožňovali alebo zakazovali.

11. Výstavbu optickej siete realizoval sťažovateľ pre subjekt Peter Imre KOREX na základe špeciálnych oprávnení udelených Technickou inšpekciou a Krajským prezídiom Policajného zboru. Ak by optickú sieť nebudoval oprávnený subjekt, dielo ako líniová stavba by nemohlo byť v rámci územného rozhodnutia schválené a nemohlo by sa realizovať. Špeciálne oprávnenia, udelené sťažovateľovi príslušnými orgánmi zodpovedajú predmetu jeho činnosti, zapísanému v obchodnom registri. Z výpisu zo živnostenského registra Peter Imre KOREX je zrejmé, že tento subjekt týmito oprávneniami nedisponoval ani nedisponuje.

12. Sťažovateľ si obstaral pri výstavbe optickej siete služby od dodávateľa Peter Imre KOREX, ktorý mal k dispozícii zamestnancov, inak by si ich objednal od iného subjektu. Nositeľom záruky za celé dielo je sťažovateľ, dohoda na využití personálnych kapacít na účely vykonania čiastkových inštalačných prác, je odlišným právnym vzťahom. Pri tomto nastavení dodávateľsko-odberateľských vzťahov nedošlo k žiadnej strate alebo ujme na príjmoch štátneho rozpočtu, pretože DPH z realizovaných dodávok bola odvedená. Zmluva na dodávku čiastkových inštalačných prác bola v zmysle § 269 ods. 2 Obchodného

zákonníka inominátnou zmluvou, ktorá má v zmysle doktrinálneho chápania zmluvy dôvod právny, ako aj ekonomický.

13. Voľba právnej formy spolupráce nevedla k obchádzaniu daňových povinností ani neskrslila ekonomickú podstatu plnení poskytnutých subjektom Peter Imre KOREX. Správny súd, najvyšší súd, žalovaný, ako aj správca dane bez odôvodnenia stotožnili plnenia vykonané dodávateľom so službami dodanými sťažovateľom a vyvodili vecne nesprávny záver o to, že fakturácie boli hospodársky neopodstatnené. Sťažovateľ použil všetky vykonané služby zo strany subjektu Peter Imre KOREX na vlastné zdaniteľné plnenia a boli naplnené všetky formálne aj hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

14. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením vo vzťahu k projektu VTP Milovice. Subjekt Peter Imre KOREX neuskutočňoval svoje výkony na základe zmluvy o dielo. Neuzatváral zmluvu o dielo ani inú zmluvu upravujúcu realizáciu časti diela, nerealizoval dielo, ale len dielčie administratívne a podporné služby generického charakteru. Išlo o činnosti všeobecného charakteru, ktoré nemajú dostatočne priame a úzke spojenie s nehnuteľnosťou. Predmetné činnosti, ktoré dodávateľ vykonal, mohol v zásade vykonať bez vedomosti o tom, kde sa projekt VTP Milovice bude geograficky realizovať. Vzhľadom na tieto skutočnosti, boli služby dodané subjektom Peter Imre KOREX správne vyhodnotené z hľadiska DPH ako služby, pri ktorých sa určí miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Medzi poskytnutím služieb a nehnuteľnosťou na území Českej republiky neexistuje dostatočne priama súvislosť. Poukázal na čl. 47 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) a Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011. V roku 2013 bolo prijaté Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, ktoré upravuje uplatňovanie DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť. Hoci sa predmetné vykonávacie nariadenie uplatňuje od 01.01.2017, Slovenská republika ustanovenia nariadenia aplikoval pred týmto dátumom, na čo najvyšší a správny súd neprihliadli. Žalovaný k uplatneniu DPH vydal v roku 2013 Metodický pokyn FR SR s výkladom v zmysle nariadenia. Správca dane a žalovaný vykladajú čl. 47 Smernice o DPH, resp. ust. § 16 ods. 1 zákona o DPH extenzívne, v rozpore s právnymi predpismi EÚ v oblasti DPH a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

15. Podľa konštantnej judikatúry SD EÚ je na posúdenie dostatočne priamej súvislosti potrebné aplikovať objektívne kritérium, v zmysle ktorého sa súvislosť považuje za dostatočne priamu, ak je predmetom služby nehnuteľný majetok. Nie je dostačujúce, ak súvislosť medzi službou a nehnuteľnosťou je neistá či vedľajšia. Ak vzťah medzi službou a nehnuteľnosťou nie je jednoznačný, resp. preukázateľne priamy, nie je možné považovať službu za službu súvisiacu s nehnuteľnosťou, patriacu do pôsobnosti čl. 47 Smernice o DPH, a to v zmysle rozsudkov SD EÚ, C-166/05 Rudi Heger GmbH proti Finanzamt Graz Stadt, bod 23, a rozsudok C-155/12, vo veci Minister Finansów proti RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland.

16. Ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH, upravujúce osobitné pravidlo pre miesto dodania služieb spojených s nehnuteľnosťou neobsahuje služby dodané zo strany subjektu Peter Imre KOREX pre sťažovateľa. Pokiaľ služby poskytnuté dodávateľom nepatria do rozsahu osobitného pravidla, bude sa uplatňovať všeobecné pravidlo o mieste dodania služby v zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH. Sťažovateľ mal pridelené identifikačné číslo pre DPH v Českej republike, nemal tam však zriadenú prevádzkareň. Peter Imre KOREX poskytoval služby sťažovateľovi ako zdaniteľnej osobe so sídlom v SR, postupoval tak v súlade so zákonom, keď posúdenie týchto služieb podriadil pôsobnosti slovenského zákona o DPH.

17. Ku kasačnej námietke podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP poukázal na skutočnosť, že v priebehu rokov 2019 - 2020, bolo zo strany žalovaného podaných 12 kasačných sťažností, so skutkovo a právne rovnakým predmetom konania a s rozdielom vo fakturačných obdobiach roku 2014. Na najvyššom súde bolo o kasačných sťažnostiach rozhodnuté tak, že 2 kasačné sťažnosti súd zamietol a sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov konania a naopak, pri 10 kasačných sťažnostiach rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V predmetných konaniach ale nedošlo k postúpeniu veci na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu (aj keď kasačné senáty došli k odlišným záverom). Poukázal pritom na protichodné rozsudky sp. zn. 6Sžfk/69/2019, sp. zn. 4Sžfk/47/2019, sp. zn. 3Sžfk/48/2019 a sp. zn. 4Sžfk/56/2019. Ten istý člen senátu rozhodoval o obdobnej veci v dvoch senátoch odlišne. Kasačný súd tak mal postupovať podľa § 22 ods. 1 písm. a/ a § 466 ods. 1 SSP a vec predložiť veľkému senátu (s poukazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 46/2020 z 30.03.2021).

18. Na základe týchto skutočností zaujal názor, že ak následne po zamietnutí kasačných sťažností (vo veciach sp. zn. 4Sžfk/47/2019 a sp. zn. 4Sžfk/56/2019) v skutkovo a právne rovnakej veci správca dane priznal vo vzťahu k jednému nároku na odpočítanie dane z faktúr dodávateľa Peter Imre KOREX za poskytnutie služieb sťažovateľovi na realizáciu 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, momentálne prebiehajúcich na kasačnom súde.

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

IV. Posúdenie veci kasačným súdom

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

21. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol napadnutý rozsudok, ktorým správny súd zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie rozhodnutia a postupu žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku. Kasačný súd preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu.

22. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

23. Vzhľadom na to, že obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnych veciach sp. zn. 1Sfk/22/2022 zo dňa 27. júna 2024 (zdaňovacie obdobie november 2014), sp. zn. 4Sfk/27/2022 zo dňa 24. apríla 2024 (zdaňovacie obdobie február 2014), sp. zn. 1Sfk/14/2023 zo dňa 30. januára 2025 (zdaňovacie obdobie september 2014), sp. zn. 3Sfk/7/2023 zo dňa 30. mája 2024 (zdaňovacie obdobie máj 2014), sp. zn. 4Sfk/6/2023 zo dňa 24. apríla 2024 (zdaňovacie obdobie január 2014) kasačný súd v súlade s § 464 ods. 2 SSP na tieto rozhodnutia poukazuje a v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje.

24. Vzhľadom na uvedené kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodne uplatnený kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) SSP poukazujúci na uznanie nárokov na odpočítanie dane uznaných v konaniach pôvodne vedených pod sp. zn. 4Sžfk/47/2019 a sp. zn. 4Sžfk/56/2019 po vrátení veci na ďalšie konanie žalovanému.

V. Záver a rozhodnutie o trovách

25. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku, ktorý plne rešpektoval právny názor vyjadrený predchádzajúcim rozhodnutím najvyššieho súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie. Kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

26. O náhrade trov účastníkov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že procesne úspešnému žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal pre nesplnenie zákonných podmienok (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

27. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.