

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/22/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200588
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8020200588.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD., a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M., a Mgr. Petra Macha, PhD. (spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KOREX networks, s. r. o., so sídlom: Fučíkova 371, 087 01 Giraltovce, IČO: 36 683 710, zastúpený: Vojčík & Partners, s. r. o., so sídlom: Rázusova 13, 040 01 Košice - mestská časť Staré Mesto, IČO: 36 866 563, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100332957/2018 zo dňa 09. februára 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/70/2020-44, zo dňa 07. októbra 2021, ECLI:SK:KSPO:2021:8020200588.1, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.
- II. Žiadnemu z účastníkov konania sa **n e p r i z n á v a** 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 za zdaňovacie obdobie január až december 2014. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania u daňového subjektu vydal rozhodnutie č. 102133456/2017 z dňa 09.10.2017 (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 3 250,- € za zdaňovacie obdobie júl 2014.

2. Žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. 100332957/2018 zo dňa 09.02.2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) na odvolanie žalobcu rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil. Stotožnil sa so záverom správcu dane, že plnenie žalobcu fakturované objednávateľovi bolo bez ekonomického opodstatnenia. Dodanie čiastkových prác na projekte digitalizácie obcí Lietava a okolie zo strany objednávateľa nemožno považovať za predmet dane v zmysle § 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Objednávateľovi diela a dodávateľovi prác nevznikla daňová povinnosť za vykonanie prác podľa § 19 zákona o DPH a daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH. K tvrdeniu žalobcu, že nedošlo k strate na príjmoch štátneho rozpočtu, keďže daň bola odvedená, uviedol, že § 49 zákona o DPH ustanovuje všeobecný princíp, ktorý ale neznamená automatické odpočítanie dane. K námietke o porušení neutrality

DPH žalovaný poukázal na možnosť vyhotovenia opravných faktúr a dobropisov faktúr, či dodatočných daňových priznaní.

3. 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.

4. 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

5. 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“).

6. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) v poradí prvým rozsudkom č. k. 2S/44/2018-284 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.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) v kasačnom konaní rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2020, ECLI:SK:NSSR:2020:1, na podklade kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku správneho súdu, č. k. 2S/44/2018-284 zo dňa 14. marca 2019, postupom podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne 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.

8. Správny súd po vrátení veci najvyšším súdom na ďalšie konanie vo veci opätovne konal o správnej žalobe žalobcu. Rozsudkom č. k. 1S/70/2020-44, zo dňa 7. októbra 2021, ECLI:SK:KSPO:2021:8020200588.1 (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.

9. V odôvodnení rozsudku poukázal na obsah administratívneho spisu, v zmysle ktorého si žalobca v júli 2014 uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH vo výške 5 010,55 € z faktúr vystavených dodávateľom Peter Imre KOREX za inštaláčne práce Optika -pilotný projekt Lietava a okolie dediny, č. 2140000018 a č. 2140000020, s dátumom dodania 31.07.2014, základ dane 8 500,- €, DPH vo výške 1 700,- €, ktoré boli žalobcom uhradené. Žalobca vystavil pre daňový subjekt Peter Imre KOREX faktúry za dodanie služieb súvisiacich s projektom digitalizácie Obcí Lietava a okolie. Žalobca v zdaňovacom období vykonával ako dodávateľ práce súvisiace s vybudovaním prístupovej optickej siete v pilotných obciach pre odberateľa Peter Imre KOREX ako poskytovateľa služieb internetu. Na vykonanie diela v prevažnej miere použil pracovníkov odberateľa a jeho pracovné prostriedky. Poskytnutie týchto služieb odberateľ fakturoval žalobcovi. Povinnosti zamestnávateľa voči zamestnancom si plnil daňový

subjekt Peter Imre KOREX, pretože žalobca nemal uzatvorenú zmluvu o prenájme zamestnancov a títo neboli k žalobcovi dočasne pridelení. Skutkové zistenia neboli medzi účastníkmi pred správnym súdom sporné, ale spornou skutočnosťou zostalo ich právne posúdenie.

10. Žalobca tvrdil, že podstata vykonaných plnení pre subjekt Peter Imre KOREX nebola totožná s plneniami, vykonanými týmto subjektom pre žalobcu. Dodávateľ dodal len čiastočné inštalačné práce, nedodával optickú sieť ako celok, nebol zodpovedný za realizáciu diela ani za úkony vo vzťahu k stavebnému úradu, nedisponoval oprávneniami na vykonanie prác v blízkosti elektrického vedenia podľa nájomnej zmluvy medzi SSE-D, a. s. a poskytovateľom internetu Peter Imre KOREX. Inak by uvedené služby musel obstarat' od iného daňového subjektu. Správca dane tiež bez ďalšieho skúmania podriadil fakturáciu zápožičky automobilov rovnakému posúdeniu ako inštalačné práce.

11. Správny súd v ďalšej časti odôvodnenia postupoval podľa § 469 SSP s tým následkom, že ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia alebo k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd je viazaný názorom kasačného súdu. V ďalšej časti preto poukázal na odôvodnenie zrušujúceho rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020 nasledovne:

„28. Kasačný súd konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorého obsah premietol do obsahu rozhodnutí žalovaného a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, so závermi ktorého sa kasačný súd stotožnil. Deklarované plnenie síce reálne bolo uskutočnené, avšak nie subjektom označeným ako dodávateľom - poskytovateľom služby uvedenej na faktúre. Kasačný súd poukazuje aj na personálne prepojenie žalobcu a subjektu, ktorý bol obchodným partnerom žalobcu (konateľa žalobcu a živnostníka Peter Imre).

29. Dôvodom pre postup daňových orgánov, neuznanie odpočtu DPH a vyrubenie rozdielu dane, týkajúce sa faktúr, vzťahujúcich sa na projekt Lietava, bola skutočnosť, že k fakturovanému plneniu nedošlo osobou uvedenou na faktúrach. Záver žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu vyjadrený v dôvodoch rozhodnutia je, podľa kasačného súdu, určitý, stručný, jasný a preukazuje, že nemohlo v prípade faktúr dodávateľa Peter Imre KOREX, v zdaňovacom období júl 2014, dôjsť k dodaniu tovaru, služby osobou uvedenou na faktúre, čím nemohla vzniknúť daňová povinnosť s poukazom na § 2, § 9 a § 19 zákona o DPH a v dôsledku toho ani nárok žalobcu na odpočet DPH z týchto faktúr (faktúry č. 2140000018, č. 2140000020), čo je nosným argumentom na rozdiel od názoru správneho súdu, pre rozhodnutie žalovaného.

30. Z rovnakých dôvodov potom nemohlo dôjsť k účinnému priznaniu dane na výstupe z faktúr žalobcu ako dodávateľa, vystavených pre odberateľa Peter Imre KOREX č. VF01400033, č. VF01400034, v mesiaci júl 2014. Z administratívneho spisu a vykonaného dokazovania daňovými orgánmi bolo preukázané, že žalobca účtoval odberateľovi Peter Imre KOREX plnenia, ktoré realizovali odberateľ žalobcu - Peter Imre KOREX vlastnými zamestnancami, ktorí pracovali pre odberateľa Peter Imre KOREX a pracovali na projekte Peter Imre KOREX ako hlavného investora projektu digitalizácie obci Lietava a okolie a nepracovali pre žalobcu.

31. Kasačný súd sa nestotožnil s názorom správneho súdu, že žalovaný, vo vzťahu k tejto časti posudzovaných faktúr, nedostatočne svoje rozhodnutie zdôvodnil. Naopak, kasačný súd porozumel podrobnému, určitému a zrozumiteľnému posúdeniu uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH z uvedených faktúr a uplatnenej dane na výstupe. Kasačný súd považoval zdôvodnenie rozhodnutia žalovaného za určité, zrozumiteľné, dostatočné, ktoré má oporu vo vykonanom dokazovaní, obsahu administratívneho spisu a ktoré presvedčivo a logicky uvádza dôvody, pre ktoré pristúpili správne orgány k nepriznaniu uplatneného odpočtu DPH a uplatneniu dane na výstupe. Kasačný súd považoval zdôvodnenie rozhodnutia žalovaného za určité, zrozumiteľné, dostatočné, ktoré má oporu vo vykonanom dokazovaní, obsahu administratívneho spisu a ktoré presvedčivo a logicky uvádza dôvody, pre ktoré pristúpili správne orgány k nepriznaniu uplatneného odpočtu DPH a uplatneniu dane na výstupe, vo vzťahu k posudzovaným faktúram. Rozhodnutie žalovaného má uvedené atribúty v spojení aj s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a jeho dôvodmi a keďže tvorí jeden celok, určito, zrozumiteľne uvádza skutkové a právne okolnosti veci, ktoré boli východiskom pre rozhodovanie správnych orgánov.

32. Podľa kasačného súdu, na posúdenie zákonnosti nároku žalobcu na odpočet DPH z posudzovaných faktúr, nemôže mať relevanciu skutočnosť, že sa malo jednať len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keď 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.“

12. Správny súd v nadväznosti na uvedené skonštatoval, že dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z faktúr č. 2140000018 a č. 2140000020 od dodávateľa Peter Imre KOREX, bolo nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane. Podmienky podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vykonával ako dodávateľ práce súvisiace s vybudovaním prístupovej optickej siete v pilotných obciach Lietava a okolie pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX. Čiastkové práce na digitalizácii obcí vykonávali pre odberateľa poskytovateľa služieb internetu - Peter Imre KOREX zamestnanci toho istého daňového subjektu. Žalobca nemal uzatvorenú žiadnu zmluvu o prenájme pracovnej sily, resp. dočasnom pridelení zamestnancov.

13. Daňový subjekt Peter Imre KOREX tak vykonal čiastkové práce na vlastnom projekte sám vlastnými zamestnancami, nedošlo teda k dodaniu služby žalobcovi. Predmet fakturácie deklarovaný na dodávateľských faktúrach nebol dodaný. Nárok na odpočítanie dane si žalobca nemohol uplatniť, pretože nedošlo k dodaniu služby a nevznikla daňová povinnosť. Žalobca uplatnením odpočítania dane z faktúr od platiteľa Peter Imre KOREX porušil ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, pretože nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňom dodania služby. Žalobca napriek dôkaznej povinnosti právo na odpočítanie dane a uplatnenie dane na výstupe nepreukázal a pochybnosti správcu dane neboli žalobcom vyvrátené. Predložil len faktúry, nepreukázal však reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia subjektom uvedeným na faktúre. Nárok na odpočet DPH a uplatnenie dane na výstupe tak nemohol byť uznaný ako oprávnený.

14. K namietanému nepriznaniu odpočítania dane na základe faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za služby poskytnuté v súvislosti s dielom „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ v Miloviciach v Českej republike, správny súd z administratívneho spisu zistil, že žalobca si v júli 2014 uplatnil tiež odpočítane dane podľa § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH vo výške 1 550,- € za inžinierske služby - koordináciu dodávateľov, výberové konania VTP Milovice. Podľa zmluvy o združení zo dňa 05.09.2019 žalobca vstúpil do združenia „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ-KOREX NETWORKS“ s českým partnerom PROMINECON CZ a. s. Žalobca sa na základe zmluvy o dielo zo 06.03.2014 zaregistroval za platiteľa DPH v Českej republike.

15. Peter Imre KOREX vykonával pre žalobcu subdodávateľsky práce aj na projekte VTP Milovice. Predmetom služby fakturovanej faktúrou č. 2140000019 bolo poskytovanie inžinierskych služieb. Podľa špecifikácie obsahu plnení, predloženej za účelom vysvetlenia charakteru týchto služieb, bolo žalobcovi fakturované dodanie plnení spočívajúcich v spracovaní listovej a elektronickej pošty, ukladaní súborov na serverové úložiská, kancelárske práce a ďalšie.

16. Medzi účastníkmi nebolo sporné vykonanie administratívnych služieb, spornou skutočnosťou bolo miesto určenia ich dodania, a teda či miesto ich dodania je v tuzemsku a vzťahuje sa na ne režim DPH vykonávaný slovenským správcom dane alebo je miestom dodania Česká republika podľa § 16 zákona o DPH. Správny súd v nadväznosti na uvedené poukázal na závery rozsudku najvyššieho súdu, sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020, v zmysle ktorého:

„ 52. Čo sa týka posudzovania nároku na odpočet DPH z faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX č. 2140000019, dátum dodania 31.07.204 (ďalej aj „faktúra Milovice“) za práce vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika (inžinierske služby, koordinácia dodávateľov, výberové konanie VTP Milovice) a aplikáciou § 16 ods. 1 zákona o DPH. kasačný súd sa nestotožnil s názorom správneho súdu, že žalovaný nesprávne právne vec posúdil, keď aplikoval ust. § 16 ods. 1 zákona o DPH.

53. Podľa názoru kasačného súdu posudzované čiastkové plnenie, účtované vo faktúre dodávateľa Peter Imre KOREX, odberateľa žalobcu č. 2140000019, sa týka čiastkového plnenia, ktoré tvorilo, aj s inými čiastkovými plneniami, čiastkové plnenia k fakturácii 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. 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.

54. Kasačný súd poznamenal, že článok 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 281/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb sa uplatňuje od 01.01.2017, preto ho nebolo možné v súvislosti s prejednávanou vecou aplikovať.

17. Správny súd skonštatoval, že žalobca si uplatnil odpočítane dane z faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za práce na projekte VTP Milovice, na základe fa č. 2140000019 zo dňa 31.07.2014, na sumu 9 300,- €, za „inžinierske služby, koordinácia dodávateľov, výberové konanie VTP Milovice“ na stavbe „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“, ktoré pre žalobcu vykonával aj subdodávateľský daňový subjekt Peter Imre KOREX. Žalobca stavbu realizoval na základe Zmluvy o dielo zo dňa 05.09.2013, uzavretej medzi objednávateľom VTP ATMilovice, o. p. s. Brno a zhotoviteľom SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS. Stavba bola realizovaná na území Českej republiky. Žalobca bol registrovaný ako platiteľ DPH v Českej republike.

18. Išlo o administratívne služby, ktoré dostatočne úzko súviseli s nehnuteľným majetkom, a boli uskutočnené vo vzťahu ku konkrétnemu projektu, ktorý bol realizovaný na nehnuteľnostiach v Českej republike. Miestom dodania služieb je tak Česká republika, pretože miestom dodania služby, vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť je podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Poskytnuté práce a služby súvisiace tak nepodliehajú dani v Slovenskej republike a daňovému subjektu Peter Imre KOREX, ktorý subdodávateľsky vykonával práce a služby pre žalobcu v súvislosti so stavbou nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH v Slovenskej republike a žalobcovi právo na odpočet dane.

19. Vysporiadal sa tiež s existenciou odlišných rozsudkov najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4 Sžfk/47/2019, a to takým spôsobom, že k druhému rozsudku zaujal stanovisko najvyšší súd v bode 42 rozsudku sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 08.12.2020. Závery senátu 4S považoval za odklon a zdôraznil, že čl. 31a vykonávacieho nariadenia, vzhľadom na účinnosť od 01.01.2017 nemožno na daný prípad aplikovať. Odôvodnenie rozhodnutia navyše považoval za vnútorne nejednotné.

20. K žalobnej námietke, v zmysle ktorej bolo prvostupňové rozhodnutie vydané orgánom bez právnej subjektivity s následkom nulnosti rozhodnutia správny súd podľa § 6 ods. 1 Daňového poriadku v spojení s § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) uviedol, že okruh právomoci správneho orgánu je vymedzený zákonom bez ohľadu na to, či má právnu subjektivitu alebo ju nemá. Pobočka daňového úradu nemôže mať právnu subjektivitu, keďže táto je len súčasťou daňového úradu a pobočky konajú v mene tohto úradu. Rozhodnutie je označené „rozhodnutie o vyrubení dane“ a záhlavie rozhodnutia podľa § 63 ods. 3 daňového poriadku pokračuje označením orgánu, ktorý rozhodnutie vydal textom „Daňový úrad Prešov na základe zákona č. 333/2011 Z. z. vydáva rozhodnutie“. V danej veci tak rozhodol vecne príslušný správca dane.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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 inštalčných 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 inštalčných prác bola v zmysle § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka inomínatnou zmluvou, ktorá má v zmysle doktrínálneho chápania zmluvy dôvod právny ako aj ekonomický.

25. Voľba právnej formy spolupráce nevedla k obchádzaniu daňových povinností ani neskreslila 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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).

30. 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.

31. 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

32. Táto vec bola po predložení kasačnému súdu náhodným výberom pridelená do senátu 2S. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť Rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 6. Podľa § 27c písm. A rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 bola vec náhodným výberom prerozdelená do senátu č. 5 Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP najprv preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce dôvody jej odmietnutia. Po konštatovaní jej včasnosti, ako aj splnení ostatných podmienok konania, preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu

Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

34. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol napadnutý rozsudok, ktorým správny súd zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie rozhodnutia a postupu žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správca 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.

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

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.

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

35. Kasačný súd z rozhodovacej činnosti zistil, že rovnakou otázkou sa vo veciach totožného sťažovateľa a žalovaného už najvyšší správny súd zaoberal, a to v rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/6/2023, a sp. zn. 4Sfk/27/2022 zo dňa 24. apríla 2024, a tiež v rozsudku sp. zn. 3Sfk/7/2023, zo dňa 30. mája 2024. S právnymi názormi uvedenými v týchto rozhodnutiach sa v plnom rozsahu stotožňuje a na tieto v zmysle § 464 ods. 1 SSP v plnom rozsahu odkazuje.

36. V časti týkajúcej sa dodania inštalčných prác na projekte Optika - pilotný projekt Lietava odkazuje na závery vyslovené v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/6/2023 zo dňa 24. apríla 2023, aplikovateľné aj na 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 správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi 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 hmotnoprávných podmienok

na odpočítanie dane vyplývajúcej 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 objednávateľ 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/ 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 objednávateľ, čím došlo k splnutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Objednávateľ 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 objednávateľom 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 objednávateľa inštalačných prác, a preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH. Realizácia inštalačných prác objednávateľom (a zároveň odberateľom) vlastnými zamestnancami na vlastnom projekte, nie je naplnením pojmu ekonomickej 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.“

37. 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 súdu sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna

2020. Správny súd po opätovnom posúdení veci rešpektoval názor najvyššieho súdu vyslovený v uvedenom rozhodnutí, od ktorého sa kasačný súd neodkláňa. Z tohto dôvodu sú námietky sťažovateľa týkajúce sa projektu Optika Lietava a okolie nedôvodné.

38. Pokiaľ ide o sťažnostnú námietku, týkajúcu sa dodania služieb na projekte VTP Milovice, v zmysle ktorej sa služby netýkali nehnuteľnosti v zahraničí a správny súd vec nesprávne právne posúdil vo vzťahu k § 16 zákona o DPH, kasačný súd aj túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú a rozhodol v súlade so závermi rozsudku, sp. zn. 4Sfk/6/2023.

39. Kasačný súd bol v prejednávanej veci názoru, že činnosti tak, ako boli fakturované dodávateľom Peter Imre KOREX (koordinácia dodávateľov, výberové konania VTP), boli použité na projekte v Českej republike. 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. Následne je potrebné skúmať služby, ktoré sú predmetom fakturovaného plnenia, vzťahujúce sa na danú nehnuteľnosť, t. j. či poskytnuté odborné služby s nehnuteľnosťou priamo súvisia. Fakturované plnenie sa týkalo konkrétneho projektu, VTP Milovice, umiestneného na konkrétnych nehnuteľnostiach v Českej republike.

40. Správnymi orgánmi bolo dostatočne preukázané, že plnenia sa vzťahovali ku konkrétnej nehnuteľnosti v Českej republike, a to projektu VTP Milovice a s týmto mali priamy súvis (koordinácia dodávateľov, výberové konania na VTP Milovice). Stotožňuje sa s názorom vyslovených v skorších rozsudkoch najvyššieho súdu, a to rozsudkom vydaným v prejednávanej veci, 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 fakturácii 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“.

41. K námietke o generickom charaktere služieb kasačný súd uvádza, že tieto tvrdenia sťažovateľ nepreukázal žiadnymi dôkazmi, a v tomto smere neunesol dôkazné bremeno. Správca dane, žalovaný ako aj správny súd tak mohli vychádzať len z plnení, definovaných a špecifikovaných v predmete faktúry.

42. 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 EÚ vo veci Shortcut, C-690/22 zo dňa 24. mája 2023, bod 52, vo veci Raiffeisen Leasing, C-253/1 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 EÚ 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 EÚ 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).

43. Správca dane sťažovateľovi uviedol pochybnosti (vychádzajúce zo znenia faktúr) o tom, že plnenia, ktoré sú obsahom posudzovanej faktúry, sú v dostatočnej priamej súvislosti s nehnuteľnosťou v Českej republike, a táto bola objektom posudzovanej služby. Miesto dodania služieb sa preto posudzuje podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, a to aj v zmysle Metodického pokynu Finančného riaditeľstva SR k uplatňovaniu DPH pri službách, vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť. Zo samotného znenia obsahu faktúry vyplýva priamy súvis s danou nehnuteľnosťou a sťažovateľ nepreukázal, že sa jednalo o služby generického charakteru, ako tvrdil. Nepredložil bližšiu špecifikáciu prác, ktorá by jeho tvrdenia potvrdila ani iné dôkazy, ktoré by dodanie služieb tohto druhu potvrdzovali. Na tomto závere nemení nič skutočnosť, že zamestnanci subjektu Peter Imre KOREX práce nemuseli uskutočňovať na území Českej republiky.

44. Kasačný súd poznamenáva, že hoci v rámci daňovej kontroly či vyrubovacieho konania sťažovateľ tvrdil, že dodávateľovi neposkytoval služby viažuce sa k nehnuteľnosti v zahraničí, ale „len“ všeobecné administratívne služby, čím došlo k splneniu zákonných podmienok na odpočet dane, tieto všeobecné služby neboli preukázané. Ak sťažovateľ dodatočne v daňovom konaní špecifikoval či upravil plnenie, pôvodne uvedené na spornej faktúre ako poskytnutá služba, bolo jeho povinnosťou tvrdenia aj preukázať, čo však neurobil.

45. Potrebné je tiež poznamenať, že čl. 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenia (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, sa uplatňuje od 1. januára 2017, a preto ho nebolo možné v súvislosti s prejednávanou vecou aplikovať.

46. K sťažnostnej námietke založenej na odklone od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v obdobných veciach kasačný súd uzavrel, že si je vedomý rozhodovacej činnosti kasačného súdu vo veciach, sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4Sžfk/47/2019. Vo svojich rozhodnutiach vo veciach sťažovateľa už viackrát uviedol, že predmetné rozhodnutia považuje za neodôvodnený odklon od rozhodnutí kasačného súdu, vydaných pred týmito rozhodnutiami. Ďalšia rozhodovacia činnosť kasačného súdu už bola v jednotnej línii s rozhodnutím kasačného súdu v tejto veci a nejednotnosť rozhodnutia, vzniknutá senátom 4Sžfk, už bola odstránená kasačným súdom v prerokúvaných veciach zjednotením prístupu k riešeniu nastolenej otázky.

47. Kasačný súd v posudzovanej veci nevyslovil iný právny názor ako senát 4Sžfk, vo vzťahu k právnej otázke súvisiacej s miestom dodania služby, vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť v zahraničí. Uzavrel, že sťažovateľ, v konaní špecifikujúci služby oproti zneniu faktúry, reálnosť dodania služieb nepreukázal. Sťažovateľ v tomto smere neuniesol svoje dôkazné bremeno. 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).

48. Z ustanovenia § 22 ods. 1 v spojení s § 466 a nasl. SSP vyplýva, že úlohou veľkého senátu je zjednocovať rozhodovaciu činnosť (aprobovať odklon) kasačného súdu týkajúcu sa riešenia právnych otázok. Jeho úlohou (vychádzajúc z textu predmetného ustanovenia) nie je zjednocovať rozhodovaciu 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). 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.

V.

Záver a rozhodnutie o trovách

49. 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.

50. O náhrade trov účastníkov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.