

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/9/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200071  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 04. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8021200071.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Juraj Vališ, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TEAMSTAV PLUS, spol. s r. o., so sídlom Jarkova 28, Prešov, IČO: 50 630 873, zastúpeného konateľkou Mgr. Máriou Murínovou, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Advokátska kancelária so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101992181/2020 zo dňa 16. decembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/6/2021 - 48 zo dňa 08. septembra 2022, takto

### rozhodol:

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

### odôvodnenie:

#### I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 2S/6/2021 - 48 zo dňa 08. septembra 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101992181/2020 zo dňa 16. decembra 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné (ďalej ako „správca dane“) č. 101197866/2020 zo dňa 20. júla 2020 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 25 000 eur, t. j. znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2018 zo sumy 89.214,78 eur na sumu 64.214,78 eur. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Odpočítanie DPH žalobca viazal na dodávateľskú faktúru od spoločnosti Rottel Energy, s.r.o v sume 125.000 eur (základ dane) + 20% DPH = 150.000 eur, ktorú tento vystavil dňa 31.12.2018 za služby „podľa prílohy“ k predmetnej faktúre.

3. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na to, že predmetné plnenie na základe spornej faktúry vzniklo 31.12.2018, pričom žalobca uskutočnil plnenie, ktoré bolo zdaniateľné, t. j. vyúčtovaciu faktúru za dodanie diela (výstavba Prešov Park centrum voľného času - mesto Prešov - ďalej aj ako „dielo“) už dňa 20.09.2018. V tejto finálnej faktúre pritom bolo zohľadnené aj vyúčtovanie zádržného a garančnej zábezpeky. Z uvedeného správny súd usúdil, že služba poskytnutá

spoločnosťou Rottel nevstúpila do ceny poskytovaných plnení žalobcu, nakoľko služby spoločnosti Rottel boli poskytnuté po odovzdaní diela a po dokončení fakturácie (s dátumom 20.09.2018).

4. V tejto súvislosti správny súd doplnil, že prehlásenie zhotoviteľa stavby nepreukazuje tvrdenie žalobcu, že predmetné plnenie poskytnuté spoločnosťou Rottel vstúpilo prostredníctvom režijných nákladov do ceny poskytovaných plnení. Toto vyplýva aj z toho, že rozpočet diela takúto položku neobsahuje, a teda ani nepreukazuje tvrdenie žalobcu, že predmetné plnenie poskytnuté spoločnosťou Rottel vstúpilo prostredníctvom režijných nákladov do ceny poskytovaných plnení.

5. Svoju argumentáciu následne doplnil správny súd tým, že žalobca zádržné vo vzťahu k svojim dodávateľom uvoľnil už po odovzdaní diela (október, november, december 2018), t. j. v zmysle zmluvy o dielo a nie po vykonaní služieb, ktoré sú predmetom faktúry spoločnosti Rottel.

6. Záver správneho súdu spočíva v tom, že neboli vo veci splnené podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len "zákon o DPH"), a to - že prijaté zdaniteľné plnenie žalobca nepoužil na uskutočnenie zdaniteľných plnení ako platiteľ. Podľa názoru správneho súdu bol správny záver orgánov verejnej správy v tom zmysle, že žalobca priamo súvislosť medzi prijatými a poskytnutými plneniami nepreukázal, neposkytol informácie, v čom spočívala odlišnosť prác vykonaných spoločnosťou Rottel a fakturovanými prácami v záverečnej faktúre z 20.09.2018 za dokončené dielo.

## II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodu podľa v § 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP a navrhol, aby kasačný súd v napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, prípadne aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie.

8. V súvislosti s časovým hľadiskom poskytnutých služieb poukázal na to, že podľa jeho názoru spoločnosť Rottel poskytovala sťažovateľovi službu v tzv. opakovanom režime, a preto sa na vec vzťahuje § 19 zákona o DPH. Uviedol, že keďže sa nejedná o výnimky uvedené v § 19 zákona o DPH, služba sa považuje za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane dodávanú službu vzťahuje. Sťažovateľ tvrdí, že (inventarizačné) služby objednané u spoločnosti Rottel objednávkou zo dňa 11.01.2018 tento zavŕšil až 31.12.2018, a to aj z toho dôvodu, že niektoré faktúry bolo potrebné priradiť k jednotlivým stavebným objektom. Tvrdí, že sporná faktúra bola spoločnosťou Rottel vystavená v súlade s § 19 ods. 3 zákona o DPH, pričom krajský súd predmetnú otázku neposúdil z právneho hľadiska správne.

9. Sťažovateľ ďalej (v súvislosti s § 3 ods. 6 Daňového poriadku) poukázal na to, že aj v žalobe tvrdil, že súčasťou ceny diela, ktoré zhotovoval sťažovateľ, boli aj orientačne dohodnuté vedľajšie rozpočtové náklady (podľa vyhlášky č. 163/1973 Zb.) vo výške 7% z celkovej ceny diela (t. j. 594.244,11 Eur), pričom ich súčasťou mali byť aj služby od dodávateľa Rottel. Týmto spôsobom zmluvné strany (podľa § 266 ods. 1 ObchZ) jednoznačne deklarovali svoju vôľu, pričom podľa sťažovateľa ani ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku nedáva správcovi dane, resp. žalovanému možnosť vykladať úmysel konajúcej osoby inak, ako tento vykladala osoba, ktorej bol úkon určený. Daňové orgány nemajú možnosť vlastnou úvahou bez spoľahlivého podkladu zasahovať do zmluvnej voľnosti daňových subjektov. Podľa sťažovateľa, zmluvou s investorom Prešov Park, s.r.o. zo dňa 15.12.2016 jednoznačne preukázal, že služby dodávateľa Rottel na základe faktúry zo dňa 31.12.2018 vo výške 125.000 Eur cestou orientačne dohodnutých vedľajších rozpočtových nákladov vstúpili do ceny poskytovaných plnení žalobcu, teda preukázal priamu súvislosť medzi uvedeným prijatým plnením a poskytnutým plnením (a splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH).

10. Sťažovateľ v súvislosti so záverom správneho súdu, že vedľajšie režijné náklady (ďalej ako „VRN“) zo zmluvy o dielo nevyplývajú, uviedol, že celkový rozpočet diela nadväzoval a vychádzal zo zmluvy o dielo a jej dodatkov z 15.12.2016. Tvrdí, že keďže náklady za služby Rottel boli súčasťou režijných nákladov (7%), tieto nebolo potrebné v celkovom rozpočte osobitne uvádzať.

11. Sťažovateľ následne tvrdil, že ak sa zmluvné strany dohodli na tom, že súčasťou celkových nákladov stavby sú aj vedľajšie rozpočtové náklady v sume 594.244,11 eur, ich súčasťou boli aj služby od dodávateľa Rottel a že ak záverečná faktúra z 20.09.2018 za dokončené dielo obsahovala aj vedľajšie rozpočtové náklady, a teda aj služby od dodávateľa Rottel, potom je nepochybné, že medzi prijatým plnením a poskytnutým plnením existuje priama súvislosť.

12. Navyiac poukázal na to, že podľa judikatúry nárok na odpočítanie dane vznikne aj vtedy, ak predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. Podľa sťažovateľa potom

platí, že aj keby sa nepreukázala priama súvislosť medzi prijatými a poskytnutými plneniami, nárok na odpočet DPH by mu vznikol, pretože náklady na predmetné prijaté služby tvoria súčasť jeho celkových nákladov a sú podstatnými prvkami tvoriacimi cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet DPH. Toto posúdil krajský súd, podľa sťažovateľa, nesprávne.

13. V závere následne sťažovateľ napádal odôvodnenie rozhodnutí orgánov verejnej správy (bod 20 kasačnej sťažnosti), ako aj kvalitu odôvodnenia samotného rozsudku, proti ktorému kasačnú sťažnosť podal.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 12.12.2022 uviedol, že sťažovateľ k svojim opätovným tvrdeniam nepredložil žiadne dôkazy, pričom so všetkými námietkami sa vysporiadal v napadnutom rozhodnutí. Uviedol, že tvrdenie sťažovateľa, že zmluvou zo dňa 15.12.2016 s investorom Prešov Park, s. r. o. jednoznačne preukázal, že služby dodávateľa RoTTeL Energy, s.r.o. cestou orientačne dohodnutých vedľajších režijných nákladov vstúpili do ceny poskytnutých plnení sťažovateľa, považuje za nepravdivé. Ďalej - podľa žalovaného - sa zádržné nevzťahovalo k záručnej dobe odovzdaného diela, keďže sťažovateľ zádržné uvoľnil voči svojim dodávateľom už v mesiacoch október až december 2018. Rovnako podľa žalovaného, sťažovateľ nepredložil jednoznačné a nespochybniteľné dôkazy, že prijaté služby použil ako platiteľ v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

15. K námietke, že v rozhodnutí správca dane nie je zmienka o postupe podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, žalovaný poukázal na predmetné rozhodnutie, kde správca dane konštatoval, že pri hodnotení dôkazov postupoval v zmysle namietaného ustanovenia, ktorého znenie aj uviedol. K námietke ohľadne judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“) uviedol, že sťažovateľ hodnoverne nepreukázal opodstatnenosť použitia vykonaných prác od spoločnosti Rottel na jeho činnosti ako platiteľa v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH. Na základe uvedeného navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

### III. Konanie na kasačnom súde

16. Prejednávaná vec bola dňa 26.01.2023 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/9/2023.

17. Kasačný súd zistil skutkový stav z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu, z ktorého za potrebné považuje uviesť nasledovné skutočnosti.

18. Správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2018, pričom daňová kontrola začala 22.03.2019. V rámci daňovej kontroly správca dane zistil, že daňový subjekt si v zdaňovacom období december 2018 uplatnil odpočítanie DPH na základe Faktúry č. 2018368 zo dňa 31.12.2018 od dodávateľa RoTTeL Energy, s.r.o., Jarkova 43, Prešov za vykonané práce podľa prílohy na zákazke „Výstavba Prešov Park centrum voľného času - Mesto Prešov“ v celkovej sume 200.000 eur (z toho vyfakturované preddavky do 31.12.2018 v sume 50.000 Eur), sporná faktúra č. 2018368 - so sumou základu dane 125.000 eur a DPH 25.000 eur, dátum dodania a vystavenia 31.12.2018, dátum splatnosti 14.01.2019.

19. Správca dane následne vydal rozhodnutie zo dňa 20.07.2020, ktorým určil sťažovateľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 25.000 eur za zdaňovacie obdobie december 2018, pričom znížil nadmerný odpočet zo sumy 89.214,70 eur na sumu 64.214,70 eur z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, nakoľko si daňový subjekt neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie DPH, pretože nepreukázal priamy súvis medzi prijatými a poskytnutými plneniami.

20. Proti rozhodnutiu správca dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný správnu žalobou napadnutým rozhodnutím. Žalovaný sa so závermi správca dane stotožnil a uviedol, že daňový subjekt splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane, t. j. v priamej súvislosti medzi prijatými a poskytnutými plneniami preukazoval Faktúrou č. 2018368 zo dňa 31.12.2018, Objednávkou od dodávateľa č. 18001011 zo dňa 11.01.2018, súpisom prác, z ktorých však nie je možné vyčítať dátumy realizácie prác, celkovým rozpočtom, prehlásením zhotoviteľa stavby k rozpočtu a bankovými výpismi, ktoré potvrdzujú vyplatenie zádržného v mesiacoch október, november a december. So závermi správca dane vyjadril nesúhlas daňový subjekt, ale sám neposkytol správcovi dane žiadne bližšie a jednoznačné informácie, v čom spočívala odlišnosť prác vykonávaných spoločnosťou Rottel v zmysle Objednávky č. 18001011 zo dňa 11.01.2019 a vyfakturovaných prác v záverečnej Faktúre č. 2018044 zo dňa 20.09.2018, ktorú daňový subjekt vystavil za dodané už dokončené dielo. Vo svojich vyjadreniach,

ako aj v odvolaní namieta daňový subjekt, že predmetné služby mali slúžiť k uvoľneniu zádržného od investora a následne jeho vyplatenie voči jeho subdodávateľom, avšak vyúčtovanie zádržného a garančného bolo dohodnuté v bode 7.1 zmluvy o dielo č. 1, vrátane dodatkov č. 1 - č. 6, ako obsahová náležitosť záverečnej faktúry, ktorú aj dňa 20.09.2018 daňový subjekt vystavil.

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

#### IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

22. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

24. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

25. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

26. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik tohto nároku súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

27. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane vyplývajúce z čl. 168 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) tak sú, že (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že (3) prijaté plnenie je príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane (prevzaté aj do zákona o DPH- § 19 ods. 1 a 2, § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1) nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad obsahuje všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR - sp. zn. 8Sžf/26/2014).

28. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie nepochybné prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že odráža skutočnosť. Kasačný súd však poukazuje na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 241/07-44 zo dňa 18.09.2008, podľa ktorého, „zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom,

na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu“.

29. Kasačný súd tak k uvedenému poznamenáva - a to bez toho, aby táto skutočnosť akýmkoľvek spôsobom determinovala výrokovú časť tohto rozsudku, že i keď správca dane v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania výslovne nespochybnil preukázanie samotnej služby, ktorá je predmetom spornej faktúry, kasačnému súdu sa javí, že môžu byť pochybnosti o tom, či bolo dostatočne preukázané aj samotné poskytnutie fakturovaných služieb. Zoznamy, listiny a tabuľky v administratívnom spise nevykazujú takú mieru konkrétnosti a špecifickosti, že by bez ďalšieho preukazovali samotnú službu poskytnutú spoločnosťou Rottel spoločnosti sťažovateľa.

30. Vzhľadom však na závery správcu dane a žalovaného k otázkam súvisiacim s právom na odpočítanie dane, kasačný súd zamerá primárne svoju pozornosť na to, či služba, ktorú spoločnosť Rottel poskytla, je v priamej súvislosti so službami, za ktoré bolo plnené sťažovateľovi, t. j. či tu existuje priama súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe (§ 49 ods. 2 zákona o DPH).

31. Kasačný súd má, zhodne so správnym súdom za to, že z vykonaných dôkazov nevyplývalo, resp. dôkazmi nebolo dostatočne preukázané tvrdenie sťažovateľa o tom, že cena diela zahŕňala tzv. vedľajšie režijné náklady v súhrne vo výške 7% (cca 595.000 Eur). Prehlásenia zhotoviteľa, že to tak bolo (k tomu pozri listinu „Prehlásenie zhotoviteľa stavby k rozpočtu“ zo dňa 04.03.2020, pritom nepochybne nie je možné považovať za dostatočný dôkaz preukazujúci túto skutočnosť. Predložený rozpočet je položkový, obsahuje parciálne ceny viažuce sa k jednotlivým stavebným objektom bez akejkoľvek informácie o vedľajších rozpočtových nákladoch. Na strane druhej, ak sťažovateľ vo veci argumentoval vyhláškou 163/1973 Zb. Federálneho ministerstva pre technický a investičný rozvoj - o dokumentácii stavieb, je potrebné uviesť, že táto vyhláška v súčasnosti - a ani v roku 2018 - už nebola účinná. Paradoxne, aj keby bola, je otázne, či sa na vec vôbec mohla vzťahovať vzhľadom na jej účel a všeobecnú zákonnú úpravu, na ktorú nadväzovala. Sekundárne, ak sa o predmetnú vyhlášku sťažovateľ vo svojej argumentácii oprel a zároveň vo svojej argumentácii akceptuje, že rozpočet diela neobsahoval výslovnú položku ohľadom vedľajších rozpočtových nákladov, je potrebné poukázať na to, že podľa prílohy č. 12 predmetnej vyhlášky, tlačivo rozpočtu stavby v riadkoch 22 až 29 malo obsahovať všetky rozpočtové náklady stavby.

32. Náklady uhradené sťažovateľom spoločnosti Rottel nie je možné vnímať ani ako tzv. náklady súvisiace s jeho celkovou ekonomickou činnosťou, keďže (ako už uviedol aj správny súd) boli poskytnuté po odovzdaní samotného diela a po dokončenej fakturácii za dielo s dátumom 20.09.2018. Navyše, ako to vyplývalo z vykonaného dokazovania správcou dane, konkrétne z predložených bankových výpisov, sťažovateľ uvoľnil zádržné - finančné prostriedky voči svojim dodávateľom už v mesiacoch október, november a december 2018, t. j. v zmysle zmluvy o dielo po ukončení stavby. Uvedenú skutočnosť sťažovateľ ani nerozporoval, pričom vyplývala aj z obsahu samotnej zmluvy o dielo č. 1 uzavretej medzi sťažovateľom a spoločnosťou Prešov Park s.r.o. ako objednávateľom (bod 7.2 - vrátane dodatkov č. 1 - 6).

33. Kasačný súd v tomto smere poukazuje aj na rozhodnutie SD EÚ vo veci C 496/11 (Portugal Telecom SGPS SA c/a Fazenda Pública), z ktorého k prejednávanej veci vyplýva: „36. Na to, aby bolo možné odpočítať DPH, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je DPH odpočítateľná. Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (pozri rozsudky Cibo Participations, už citovaný, bod 31; z 26. mája 2005, Kretztechnik, C 465/03, Zb. s. I 4357, bod 35; z 8. februára 2007, Investrand, C 435/05, Zb. s. I 1315, bod 23; Securenta, už citovaný, bod 27, a SKF, už citovaný, bod 57). 37. Právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri najmä rozsudky Kretztechnik, už citovaný, bod 36; Investrand, už citovaný, bod 24, a SKF, už citovaný, bod 58).“, pričom vo veci nebola v zmysle vyššie uvedeného rozhodnutia SD EÚ preukázané nielen priama súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe, ale nebolo preukázané ani to, že by predmetné náklady mohli byť vnímané ako celkové náklady, ktoré sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré sťažovateľ poskytuje.

34. V danom prípade tak možno súhrnne konštatovať, ako už bolo spomenuté, že dňa 20.09.2018 sa uskutočnila finálna fakturácia medzi sťažovateľom (ako zhotoviteľom diela) a jeho objednávateľom.

Tento úkon pritom predstavuje koniec, akúsi „bodku“ za obchodnou činnosťou, za ktorú obdržal sťažovateľ od objednávateľa diela zdaniteľné plnenie. Na strane druhej, ak spoločnosť Rottel poskytla zdaniteľné plnenie spoločnosti Rottel až následne (31.12.2018), toto nie je možné považovať za plnenie priamo a bezprostredne súvisiace s plnením, ktoré už bolo v rozhodnom čase plne poskytnuté, a to najmä vzhľadom na to, že vlastné tvrdenie sťažovateľa, že cena diela zahŕňala aj VRN (a teda aj platbu za služby Rottel) neboli v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania preukázané. Rozpočet predložený sťažovateľom takúto položku neobsahuje a prehlásenie konateľa objednávateľa je skôr tvrdením, nie dôkazom o predmetnej skutočnosti.

35. Ako je uvedené vyššie, kasačný súd však predmetné plnenie poskytnuté za predmetné inventarizačné služby nemohol akceptovať ani ako služby tvoriace súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby, a to aj s prihliadnutím na to, že ide adresné inventarizačné služby viažuce sa k jednému projektu (ku konkrétnemu dielu). Žalovaný v tejto súvislosti správne poukázal na to, že sťažovateľ neprodukoval žiadne dôkazy, ktoré by tento interpretačný prístup potvrdzovali, keď tak predložený rozpočet, ako ani prehlásenie konateľa objednávateľa k rozpočtu, takúto súvislosť či význam predmetných prác na vykonaní diela nepreukazovali, resp. toto nebolo možné overiť. Z povahy poskytnutých služieb taktiež vyplýva, že tieto nemajú všeobecnú povahu, ale boli poskytnuté adresne, nie sú reprodukovateľné a využiteľné v rámci iných služieb poskytovaných sťažovateľom.

36. Napokon nie je možné opomenúť, že predmetnú službu nie je možné považovať za opakované plnenie (§ 19 zákona o DPH) - ako to tvrdil sťažovateľ. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že „vyhodnotenie prác na zákazke“ a „kontrolu vyplatenia garančnej zábezpeky a zádržného“ je potrebné považovať za „porealizačné vykonávanie prác, a teda žiadne činnosti priebežného charakteru“. V rámci daňového konania taktiež nič nesvedčalo (t. j. žiadne dôkazy) v prospech tvrdenia sťažovateľa, že malo ísť o priebežné poskytovanie príslušných služieb. Kasačný súd sa s tvrdením žalovaného stotožňuje a zároveň dodáva, že aj vlastné zákonné vymedzenie opakujúceho sa plnenia (§ 19 ods. 3 zákona o DPH) definuje, že za opakované dodanie tovaru alebo služby sa považuje dodanie rovnakého druhu tovaru alebo služby v opakovaných dohodnutých lehotách. Sťažovateľ v rámci daňovej kontroly nepreukázal, že by medzi ním a spoločnosťou Rottel existovala dohoda o lehotách dodávania čiastkových plnení a ako bolo uvedené vyššie, svoje tvrdenia nepreukázal ani inými dôkazmi. S námietkami sťažovateľa sa v tomto smere dostatočne vysporiadal aj žalovaný vo svojom rozhodnutí (k tomu pozri str. 8 rozhodnutia žalovaného).

37. Kasačný súd k uvedeným námietkam uzatvára, že na základe vyššie uvedeného možno súhlasne s názorom správneho súdu aj žalovaného konštatovať, že sťažovateľ nespĺnil podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH tým, že prijaté zdaniteľné plnenie nepoužil na uskutočnenie zdaniteľných plnení ako platiteľ. Preto aj sťažovateľova námietka ohľadne poukazovania na judikatúru SD EÚ nie je dôvodná. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet (body 26 a 27 rozsudku). Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si sťažovateľ uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností uvedených na faktúrach. V prejednávanej veci však došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu splnenia hmotnoprávných podmienok, ktorých preukázanie je na daňovom subjekte/ sťažovateľovi. Sťažovateľ totiž nepredložil na preukázanie a podporu svojich tvrdení žiadne vierohodné a relevantné dôkazy napriek tomu, že mu na to bol vytvorený dostatočný priestor.

38. K tvrdeniu sťažovateľa o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu kasačný súd uvádza, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998). Rovnako sa ústavný súd vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze č. k. III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03).

39. Z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky taktiež vyplýva, že „Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premis došiel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp.zn. I. ÚS 114/08 zo dňa 12.06.2008).

40. Z vyššie uvedeného možno konštatovať, že správny súd pri odôvodnení napadnutého rozsudku postupoval v zmysle vyššie uvedených zásad. Podľa kasačného súdu sa správny súd vysporiadal so všetkými podstatnými tvrdeniami uvedenými v žalobe ako aj vo vyjadreniach a neidentifikoval v napadnutom rozsudku žiadne také vady, ktoré by dopadali na jeho vecnú správnosť, na jeho zákonnosť, resp. ktoré by podstatným spôsobom zasahovali do procesných práv sťažovateľa.

41. Záverom kasačný súd uzatvára, že na základe vykonaného dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ako aj administratívneho spisu žalovaného, došiel 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. Z uvedeného dôvodu preto kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

42. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

43. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 436 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e** je prípustný.