

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/6/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200301
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8021200301.1

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. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KOREX networks, s.r.o., so sídlom Fučíková č. 371, Gíraltovce, IČO: 36 683 710, právne zastúpený: Vojčík & Partners, s.r.o., Rázusova č. 13, Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100337430/2018 zo dňa 9. februára 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/30/2021- 44 zo dňa 08. septembra 2022 takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 103021330/2016 zo dňa 27.04.2016 s termínom začatia 31.05.2016. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102127949/2017 zo dňa 09. októbra 2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 5.000,- eur za zdaňovacie obdobie január 2014.

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

3. Čo sa týka projektu digitalizácie obce Lietava a okolie, žalobca si v januári v roku 2014 uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX, IČO: 35249773 za dodanie inštalačných prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny (ďalej aj ako „projekt Optika“) - faktúra č. 2140000001 (7500 Eur + DPH 1500 Eur) a faktúra č. 2140000002 (6666,67 Eur + DPH 1333,33 Eur) a za práce vykonané na projekte VTP Milovice - inžinierske služby - analýza projektu, nákladová stratégia, logistika VTP Milovice - faktúra č. 2140100011 (10833,33 Eur + DPH 2166,67 Eur). Z vysvetlenia žalobcu vyplýva, že sa jednalo o rôzne čiastkové práce v zmysle Sekcie M a Sekcie N klasifikácie ekonomických činností. Žalobca uviedol, že vybudoval prístupovú optickú sieť pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX. Žalobca využil voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov Peter Imre KOREX, ktorí vykonávali v prevažnej miere práce na tomto projekte. Za vykonané práce boli pre žalobcu vystavené faktúry subjektom Peter Imre

KOREX. V menšom rozsahu žalobca mal aj iných subdodávateľov, napr. na prenájom bagra. Materiál na vykonanie uvedeného projektu nakúpil žalobca v roku 2013. Medzi žalobcom a Peter Imre KOREX nebola uzatvorená písomná zmluva, ale práce sa vykonávali na základe písomných alebo ústnych objednávok. Daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonával fakturované práce sám pre seba, pre vlastný projekt, nie pre spoločnosť žalobcu. Žalobca dňa 11. novembra 2016 doložil správcovi dane doklady o úhrade faktúr.

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

5. Čo sa týka tvrdenia žalobcu, že právo na odpočítanie dane mu vzniklo v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH, správca dane uviedol, že daňovému subjektu Peter Imre KOREX nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH za práce a služby, ktoré uskutočnil sám prostredníctvom svojich zamestnancov a svojimi prostriedkami, teda ani žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane. Nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH a k dodaniu ako takému. Faktúry dodávateľa Peter Imre KOREX boli ekonomicky neopodstatnené. Zároveň správca dane poukázal na ustanovenie § 9 ods. 4 zákona o DPH, v zmysle ktorého, ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama ju aj dodala. Čo sa týka prenájmu zamestnancov subjektu Peter Imre KOREX správca dane k predmetnej námietke uviedol, že prenájom zamestnancov, prípadne dočasné užívanie podľa § 58a ods. 3 Zákonníka práce predstavuje odplatnú službu, ktorá podlieha dani a odpočítanie dane za tento prenájom by bolo v súlade so zákonom o DPH.

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

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

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

9. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím č. 100337430/2018 zo dňa 9. februára 2018, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane. Stotožnil sa so záverom správcu dane, že plnenie žalobcu fakturované objednávateľovi bolo bez ekonomickeho opodstatnenia, teda skutočného obsahu daňovej transakcie, na ktorej je daňové právo založené. Žalovaný sa stotožnil s konštatovaním správcu dane,

že nemožno spochybníť vykonanie čiastkových prác žalobcu na projekte digitalizácie obcí Lietava a okolie, avšak dodanie týchto prác zo strany objednávateľa nie je predmetom dane v zmysle § 2 zákona o DPH. Objednávateľovi diela a zároveň aj dodávateľovi prác a prostriedkov potrebných na vykonanie diela nevznikla daňová povinnosť za vykonanie v zmysle § 19 zákona o DPH a daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 až § 51 zákona o DPH. Čo sa týka projektu VTP Milovice žalovaný uviedol, že služby poskytované daňovým subjektom Peter Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, pričom poukázal na skutočnosť, že konateľom žalobcu, ako aj dodávateľom Peter Imre KOREX je Peter Imre, teda tento mal nespornú vedomosť o skutočnosti, že predmetná stavba sa realizuje na území Českej republiky. Dospel k záveru, že služby vykonané k projektu VTP Milovice mali dostatočne priamu súvislosť s predmetnou nehnuteľnosťou, teda sa jedná o služby dodané do Českej republiky.

II. Konanie pred správnym súdom

10. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 5S/41/2018-281 zo dňa 30. januára 2020 rozhodol tak, že podľa § 191 ods. 1 písm. c) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

11. Správny súd podľa § 140 SSP odkázal na rozhodnutie správneho súdu v totožnej veci sp. zn. 5S/40/2018 zo dňa 19. júna 2018, pričom sa v podstate stotožnil s jeho odôvodnením. Nestotožnil sa však s tvrdením žalovaného, že daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonával čiastkové práce prostredníctvom svojich zamestnancov na „vlastnom diele“ a teda nie je splnená podmienka dodania aj napriek tomu, že na dodávku je vyhotovená faktúra. Podľa názoru správneho súdu správca dane svoj názor o zneužívaní práva nemôže založiť na domnienkach, ale na skutkových zisteniach. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného však nebolo možné zistiť, na základe akých skutočností dospel k záveru, že fakturovaná dodávka daňového subjektu Peter Imre KOREX nemá ekonomické opodstatnenie.

12. Žalobca namietal aj nepriznanie odpočítania dane na základe faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za služby poskytnuté v súvislosti so zhotovením diela „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ v Miloviciach v Českej republike z dôvodu, že daňový subjekt Peter Imre KOREX poskytoval žalobcovi služby, ktoré úzko súvisia s nehnuteľnosťou v Českej republike, teda v zmysle § 16 zákona o DPH bolo miesto dodania služby v Českej republike, a preto mal byť na takéto dodávky aplikovaný zákon o DPH platný v Českej republike, v dôsledku čoho dodanie služieb nepodlieha dani v Slovenskej republike. V súvislosti s uvedeným správny súd nemal za preukázané, že predmetné služby majú priamy súvis s nehnuteľnosťou, teda, že ide o služby „vzťahujúce sa na nehnuteľnosť“, aby bolo možné nepochybne aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH.

13. Proti uvedenému rozsudku správneho súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) rozsudkom sp. zn. 8Sžfk/43/2020 zo dňa 30. marca 2021 tak, že rozsudok správneho súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie, pričom poukázal na skoršie rozhodnutia v obdobnej veci (sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020; sp. zn. 1Sžfk/47/2019 zo dňa 8.12.2020; sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 8.12.2020; sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8.12.2020; sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020), s ktorých odôvodnením sa v plnom rozsahu stotožnil.

14. Najvyšší súd skonštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorého obsah premietol do obsahu rozhodnutí žalovaného a rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu. Deklarované plnenie síce reálne bolo uskutočnené, avšak nie subjektom označeným ako dodávateľom - poskytovateľom služby na uvedenej faktúre. Poukázal pritom aj na personálne prepojenie žalobcu a subjektu, ktorý bol obchodným partnerom žalobcu (konateľa žalobcu a živnostníka Peter Imre).

15. Dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa bolo nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane, keď 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 žalobcu bola bez ekonomickej opodstatnenosti.

16. Najvyšší súd sa nestotožnil ani s názorom správneho súdu, že žalovaný nedostatočne svoje rozhodnutie zdôvodnil. 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.

17. K nesprávnemu právnemu posúdeniu vo vzťahu k aplikácii § 16 ods. 1 zákona o DPH a ustanovení čl. 46 smernice o DPH, ako aj čl. 31a vykonávacieho nariadenia DPH uviedol, že medzi účastníkmi nebolo sporné dodanie administratívnych služieb na projekte VTP Milovice, ani to že spadajú pod pojem služby, ale spornou skutočnosťou bolo miesto určenia ich dodania, t. j. či miesto ich dodania je v tuzemsku a vzťahuje sa na nich režim DPH vykonávaný slovenským správcom dane alebo miestom ich dodania je Česká republika podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. Najvyšší súd rovnako ako žalovaný a správca dane dospel k záveru, že administratívne služby dostatočne priamo súviseli s nehnuteľným majetkom (k tomu pozri aj predmet plnenia opísaný vo faktúrach, čo žalobca ani v čase ich vystavenia nespochybňoval), ktorý sa realizoval v Českej republike, a preto je aj miestom dodania služieb Česká republika. Ani žalobca nespochybnil, že fakturované plnenia sa týkali realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, teda konkrétneho projektu, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach, nachádzajúcich sa v Českej republike.

18. Na základe uvedených skutkových okolností sa nestotožnil najvyšší súd so záverom správneho súdu, ktorý na vec aplikoval aj závery rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13.02.2018, keď podľa názoru kasačného súdu uvedená skutková situácia nie je totožná s posudzovanou situáciou. Navyiac, v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13.02.2018, najvyšší súd skonštatoval „... že iba existencia nehnuteľnosti je základnou podmienkou pre riadnu interpretáciu ust. § 16 ods. 1 zákona o DPH a konkrétne jeho slovného spojenia „služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť pri plnení ktorej je možné ďalej skúmať či poskytnuté odborné služby tvoria podstatný prvok takejto služby, ktoré sa musí zohľadniť ako hlavný a nevyhnutný pre poskytovanú službu“.

19. Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca nepreukázal, že administratívne služby boli poskytnuté s miestom plnenia v Slovenskej republike, žalobca neunesol dôkazné bremeno a nesplnil si svoju dôkaznú povinnosť, keď nevyvrátil zistenia správcu dane a žalovaného, že miestom dodania služieb je Česká republika, ako to vyplývalo aj zo samotných faktúr, pričom ani žalobca nespochybnil, že fakturované plnenia sa týkali realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike aj keď tvrdil, že išlo len o administratívne služby. Navyše, pokiaľ sa žalobca domnieval, že pôvodný text obsiahnutý vo faktúrach nevyjadruje presne predmet plnenia, mal možnosť vykonať zákonné kroky pre nápravu tohto nedostatku. Neobstojí preto záver správneho súdu, že nebol preukázaný priamy súvis služieb s nehnuteľnosťou a nie je možné aplikovať § 16 ods. 1 zákona o DPH.

20. Po vrátení veci na opätovné prejednanie a rozhodnutie správny súd rozhodol rozsudkom 1S/30/2021- 44 zo dňa 08. septembra 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) tak, že žalobu žalobcu podľa § 190 SSP zamietol. Účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd podľa § 140 SSP v plnom rozsahu odkázal na odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžfk/43/2020 zo dňa 30. marca 2021.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

21. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správneho súdu na ďalšie konanie, alternatívne napadnutý rozsudok zmeniť tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného aj s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov kasačného konania.

22. Sťažovateľ uviedol, že v prípade projektu Optika sa správny súd jednostranne stotožnil s argumentáciou žalovaného, nevyjadrujúc sa k žiadnym jeho námietkam. Podľa sťažovateľa subdodávky realizované dodávateľom, ktorý je zároveň objednávateľom, avšak vecne rozdielných plnení, sú právne prípustné a ekonomicky 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 dve skutočnosti sa vzájomne nevylučujú. Obidva vzťahy a ich súbežná existencia je právne prípustná a ekonomicky opodstatnená. Žalovaný ani správca dane neuviedli vo svojich rozhodnutiach ustanovenia právnych predpisov, ktoré by takéto nastavenie odberateľsko-dodávateľských vzťahov neumožňovali, resp. zakazovali.

23. Výstavbu optickej siete realizoval sťažovateľ pre subjekt Peter Imre KOREX na základe špeciálnych oprávnení, udelených Technickou inšpekciou a Krajským prezídiom Policajného zboru. Pokiaľ by optickú sieť nebudoval oprávnený subjekt, dielo ako líniová stavba by nemohlo byť v rámci územného rozhodnutia schválené a nemohlo by sa realizovať. Jednotlivé špeciálne oprávnenia, ktoré sťažovateľovi udelili príslušné orgány, sú premietnuté aj v predmete jeho činnosti, zapísanom v Obchodnom registri.

Na strane druhej, z výpisu zo živnostenského registra subjektu Peter Imre KOREX je zrejmé, že subjekt Peter Imre KOREX týmito oprávneniami nedisponoval a nedisponuje.

24. Zároveň si sťažovateľ obstaral pri výstavbe optickej siete služby od dodávateľa Peter Imre KOREX, keďže tento mal k dispozícii zamestnancov. Pokiaľ by si sťažovateľ práce od subjektu Peter Imre KOREX neobjednal, musel by si ich objednať v každom prípade od iného subjektu. Skutočnosť, že Peter Imre KOREX dodal služby a fakturoval ich sťažovateľovi, vyplynula z procesného nastavenia výstavby optickej siete. Navyše podotkol, že za celé dielo je nositeľom záruky sťažovateľ. Skutočnosť, že sa subjekty dohodli na využití personálnych kapacít subjektu Peter Imre KOREX na účely vykonania čiastkových inštalačných prác, je odlišný právny vzťah, ku ktorému obidva subjekty pristúpili, lebo zaručoval ekonomicky výhodný a hladký priebeh realizácie projektu pre oba subjekty.

25. Uviedol, že v dôsledku zvoleného nastavenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov navyše nedošlo k žiadnej strate alebo ujme na príjmoch štátneho rozpočtu, keďže DPH bola z realizovaných dodávok na oboch stupňoch odvedená. Poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-16/93 vo veci R.J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwerden. Napriek tomu, že dodávku čiastkových inštalačných prác neupravovala osobitná písomná zmluva, dodávateľ a sťažovateľ mali v písomnej forme uzatvorenú zmluvu. Podľa sťažovateľa tak Krajský súd v Prešove, najvyšší súd, žalovaný, ako aj správca dane absolútne ignorujú skutočnosť, že zmluva uzatvorená medzi sťažovateľom a fyzickou osobou Peter Imre KOREX v zmysle § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka (inominátna zmluva), má v zmysle doktrínálneho chápania zmluvy ako súkromnoprávneho vzťahu medzi vyššie uvedenými subjektmi práva ako dôvod právny, tak aj dôvod ekonomický.

26. Sťažovateľ mal za to, že vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a v predchádzajúcich vyjadreniach zdôvodnil, prečo model nastavenia zmluvných vzťahov, ktorý uvádza žalovaný a správca dane (dočasné pridelenie zamestnancov podľa Zákonníka práce), nebol aplikovateľný (napr. bod 35 vyjadrenia k protokolu) a prečo uplatnil iný model spolupráce. Voľba právnej formy spolupráce nevedla k obchádzaniu daňových povinností zúčastnených subjektov ani nijako neskrslila ekonomickú podstatu plnení poskytnutých subjektom Peter Imre KOREX.

27. Krajský súd, najvyšší súd, žalovaný a aj správca dane podľa sťažovateľa zjednodušujúco, skratkovito a bez akéhokoľvek odôvodnenia a v rozpore so skutočnosťou, stotožnili plnenie vykonané dodávateľom Peter Imre KOREX v prospech sťažovateľa so službami dodanými sťažovateľom pre objednávateľa a z toho vyvodili vecne nesprávny záver, že fakturácie medzi týmito subjektmi neboli hospodársky opodstatnené.

28. Sťažovateľ pritom použil všetky služby vykonané a fakturované zo strany subjektu Peter Imre KOREX na vlastné zdaniteľné plnenia ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Je preto nepochybné, že boli naplnené všetky formálne aj hmotnoprávne podmienky pre vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 ako aj § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

29. Sťažovateľ rovnako nesúhlasil ani s právnym posúdením veci v prípade projektu VTP Milovice. Uviedol, že na rozdiel od sťažovateľa, subjekt Peter Imre KOREX neuskutočňoval svoje výkony na základe zmluvy o dielo. Neuzatváral zmluvu o dielo, ani akúkoľvek inú zmluvu upravujúcu realizáciu časti diela, pričom nerealizoval dielo, ale vykonával len dielčie administratívne a podporné služby generického charakteru, ktoré netvorili súvislú časť diela realizovaného v Českej republike. Išlo o činnosti všeobecného charakteru, ktoré nemajú dostatočne priame a úzke spojenie s nehnuteľnosťou. Predmetné činnosti, ktoré subjekt Peter Imre KOREX vykonal, mohol v zásade vykonať aj bez vedomosti o tom, kde sa projekt s označením VTP Milovice bude geograficky realizovať. Vzhľadom na tieto skutočnosti boli služby dodané zo strany subjektu Peter Imre KOREX správne vyhodnotenú z hľadiska DPH (tak subjektom Peter Imre KOREX, ako aj sťažovateľom) ako služby, pri ktorých sa určí miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH. Medzi poskytnutím služieb zo strany fyzickej osoby Peter Imre KOREX a nehnuteľnosťou, nachádzajúcou sa na území Českej republiky, neexistuje žiadna dostatočne priama súvislosť, ktorá by oprávňovala žalovaného a správcu dane aplikovať § 16 ods. 1 zákona o DPH na tento konkrétny vzťah. V tejto súvislosti poukázal na úpravu čl. 47 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) a na Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011. Podotkol tiež, že v roku 2013 bolo prijaté Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie č. 282/2011 z 15. marca 2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, ktoré upravuje uplatňovanie DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť. Hoci sa predmetné vykonávacie nariadenie v časti upravujúcej DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť uplatňuje až od 1.1.2017, Slovenská republika ustanovenia tohto nariadenia aplikovala už pred uvedeným dátumom, na čo najvyšší súd ani krajský súd neprihliadal. V roku 2013 vydal žalovaný k uplatneniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť Metodický pokyn FR SR, v ktorom uplatnil výklad v súlade so znením

tohto nariadenia. Správca dane a žalovaný tak vykladajú článok 47 Smernice o DPH, resp. ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH extenzívne a v rozpore s právnymi predpismi EÚ v oblasti DPH a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

30. Podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú krajský súd, ani najvyšší súd neprihliadal, je potrebné aplikovať na posúdenie dostatočne priamej súvislosti objektívne kritérium, v zmysle ktorého sa súvislosť považuje za dostatočne priamu, ak je predmetom tejto služby určitý nehnuteľný majetok - to znamená, že nehnuteľný majetok je aj objektom poskytnutej služby.

31. Na základe uvedeného nie je dostačujúce, ak súvislosť (vzťah) medzi službou a nehnuteľnosťou je neistá, resp. vedľajšia. Ak vzťah medzi službou a nehnuteľnosťou nie je jednoznačný, resp. nie je preukázateľne priamy, nie je možné považovať službu za službu súvisiacu s nehnuteľnosťou, ktorá patrí do pôsobnosti článku 47 Smernice o DPH (resp. § 16 ods. 1 zákona o DPH). Poukázal aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ, napr. C-166/05 Rudi Heger GmbH proti Finanzamt Graz-Stadt - bod 23 rozsudku a na rozsudok Súdneho dvora EÚ z 27. júna 2013 vo veci Minister Finansów proti RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o., C-155/12. Na uvedenú judikatúru podľa sťažovateľa súdy nereflekovali.

32. Znenie ustanovenia § 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. Ani obsah plnení podľa detailnejšej špecifikácie predloženej správcovi dane v prílohe 4 Vyjadrenia k Protokolu nenaznačuje, že by tieto služby mali byť tak vyhodnotené. Vo svetle uvedených skutočností, pokiaľ služby poskytnuté zo strany Peter Imre KOREX nepatria do rozsahu pôsobnosti osobitného pravidla § 16 ods. 1 zákona o DPH a neuplatňuje sa žiadne iné osobitné pravidlo, potom sa uplatňuje všeobecné pravidlo o mieste dodania služby upravené v § 15 ods. 1 zákona o DPH. Sťažovateľ mal pridelené identifikačné číslo pre DPH v Českej republike, ale nemal tam zriadenú prevádzkareň. V danom prípade Peter Imre KOREX poskytoval služby sťažovateľovi ako zdaniteľnej osobe so sídlom v Slovenskej republike, a preto postupoval v súlade so zákonom, keď podriadil posúdenie týchto služieb pôsobnosti slovenského zákona o DPH.

33. V zmysle kasačnej námietky podľa § 440 ods. 1 písm. h) okrem judikatúry Ústavného súdu SR v oblasti práva na spravodlivý proces poukázal aj na skutočnosť, že v priebehu roku 2019-2020 bolo zo strany žalovaného podaných celkovo 12 kasačných sťažností, ktorých predmet konania bol skutkovo a právne rovnaký s jediným rozdielom, a to vo fakturačných obdobiach (t. j. od januára do decembra roku 2014). Na Najvyššom súde Slovenskej republiky, resp. Najvyššom správnom súde Slovenskej republiky bolo rozhodnuté o kasačných sťažnostiach, pričom 2 kasačné sťažnosti súd zamietol a žalobcovi (terajšiemu sťažovateľovi) priznal právo na plnú náhradu trov kasačného konania a naopak v 10 kasačných sťažnostiach rozhodol tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V predmetných konaniach ale k postúpeniu veci na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu nedošlo (aj keď kasačné senáty došli k odlišným názorom), pričom zároveň poukázal na rozsudky sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020, sp. zn. 4Sžfk/47/2019 zo dňa 06.10.2020, sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020 a sp. zn.: 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020 s protichodnými právnymi názormi. Uviedol tiež, že ten istý člen senátu rozhodoval/hlasov o obdobnej veci v dvoch senátoch odlišne. Podľa sťažovateľa mal kasačný súd postupovať v súlade s § 22 ods. 1 písm. a) a § 466 ods. 1 SSP a vec predložiť veľkému senátu (napr. nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 46/2020 z 30. marca 2021).

34. Sťažovateľ poukázal aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 289/2017 z 21. novembra 2017 „Súd má poznať svoju vlastnú judikatúru, t. j. aj rozhodnutia iných sudcov (resp. senátu) toho istého súdu, a túto judikatúru musí zohľadniť bez ohľadu na to, či na ňu samotné strany sporu poukazujú.“

35. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ zastáva názor, že ak následne po zamietnutí kasačných sťažností (vo veciach sp. zn. 4Sžfk/47/2019 zo dňa 06.10.2020 a sp. zn.: 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020) v skutkovo a právne rovnakej veci následne správca dane priznal vo vzťahu k jeho nároku na odpočítanie dane z faktúr dodávateľa Peter Imre KOREX za poskytnutie služieb sťažovateľovi na realizácii projektu VTP Milovice v Českej republike, čo následne žalovaný svojím rozhodnutím aj potvrdil, je potrebné rovnako postupovať aj v ostatných konaniach skutkovo a právne rovnakých, ktoré momentálne prebiehajú na kasačnom súde.

36. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 15.12.2022 uviedol, že sa plne stotožňuje s napadnutým rozsudkom krajského súdu, ktorý bol vydaný v súlade s rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžfk/43/2020 zo dňa 30.03.2021. Námietky sťažovateľa považuje žalovaný za neopodstatnené a odkázal na odôvodnenie svojho napadnutého rozhodnutia, ako aj na vyjadrenie k správnej žalobe, na ktorom v plnom rozsahu zotrúva. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

IV. Konanie na kasačnom súde, právne názory kasačného súdu

37. Prejednávaná vec bola dňa 19.05.2023 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej ako „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“), ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn. 4Sfk/6/2023. Následne bol spis vrátený Krajskému súdu v Prešove bez rozhodnutia o kasačnej sťažnosti z dôvodu odstránenia väd. Po odstránení väd bola vec opätovne predložená najvyššiemu správneému súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia.

38. Najvyšší správny súd preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

39. 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.

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

41. 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.

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

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

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) č v nadväznosti na § 49 ods. 1 písm. s) zákona o DPH, nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a ani podľa § 19 ods. 6 zákona o DPH v nadväznosti na § 9 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

48. Kasačný súd k uvedenej veci konštatuje, že z vykonaného dokazovania orgánmi verejnej správy vyplýva, že dodávateľom a zároveň konečným prijímateľom fakturovaných prác bol Peter Imre KOREX, ktorý inštalačné práce, ktoré sú predmetom sporných faktúr, vykonal sám pre seba, a to na vlastnom projekte, s dodaním vlastných pracovných síl. Správny súd, ako aj žalovaný vec správne právne posúdili keď uviedli, že inštalačné práce vykonal samotný 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 ekonomická činnosť. Nič na tom nezmení ani tvrdenie sťažovateľa, že sa malo jednať len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keďže nárok na odpočet DPH z posudzovaných faktúr a uplatnenie DPH na výstupe, je možné hodnotiť z obsahu faktúr ako celku a posudzované plnenia sú fakturované ako celok a z celkovej fakturovanej sumy je uplatnený odpočet DPH, resp. daň na výstupe.

51. Uvedené závery vychádzajúce z vykonaného dokazovania v daňovom konaní, vyplývajú 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. 8Sžfk/43/2020 zo dňa 30. marca 2021 (ktorý odkázal na rozhodovaciu prax kasačného súdu v rozhodnutiach sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020; sp. zn. 1Sžfk/47/2019 zo dňa 8.12.2020; sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 8.12.2020; sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8.12.2020; sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020). Správny súd po opätovnom posúdení veci rešpektoval názor najvyššieho súdu vyslovený v

uvedenom skoršom rozhodnutí v prejednávanej veci, s ktorým sa kasačný súd stotožňuje. Z uvedeného dôvodu sú námietky sťažovateľa týkajúce sa projektu Optika nedôvodné.

52. K námietkam sťažovateľa ohľadne posúdenia nároku na odpočet DPH z faktúry č. 2140100011 zo dňa 15.01.2014 vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za práce vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika (inžinierske služby- analýza projektu, nákladová stratégia, logistika VTP Milovice) a aplikáciou § 16 ods. 1 zákona o DPH, kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu a žalovaného, keď na prejednávajúcu vec aplikoval ust. § 16 ods. 1 zákona o DPH. Rovnako ako pri predchádzajúcej námietke, kasačný súd uvádza, že zotrváva na právnom názore vyjadrenom v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžfk/43/2020 zo dňa 30. marca 2021, ktorým bol zároveň správny súd po vrátení veci na ďalšie konanie v zmysle § 469 SSP viazaný.

53. Pre upresnenie kasačný súd opakuje, že v konaní nebolo sporným, že predmetná faktúra sa týkala plnení sťažovateľa ako odberateľa, vo vzťahu k dodávateľovi Peter Imre KOREX, pre projekt VTP Milovice, Česká republika, s názvom „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“, na základe Zmluvy o dielo zo dňa 05.09.2013, ktorá bola uzavretá medzi objednávateľom VTP Milovice, Česká republika a zhotoviteľom „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS“, pričom stavba bola realizovaná na území Českej republiky. Do združenia sťažovateľ vstúpil s českým partnerom PROMINECON CZ a.s. a práce a služby na uvedenej stavbe „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ na projekte VTP Milovice, vykonával pre sťažovateľa, v subdodávke, aj daňový subjekt Peter Imre KOREX, Gíraltovce.

54. Z administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že fakturované plnenie sa týkalo realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, teda konkrétneho projektu, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach, nachádzajúcich sa v Českej republike, čo sťažovateľ ani nespochybňoval. Vo vzťahu k nemu boli realizované aj inžinierske služby, analýza projektu, nákladová stratégia, logistika.

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

56. V prejednávanej veci má kasačný súd za to, že činnosti, ktoré sú predmetom plnenia, a ktoré realizovali zamestnanci dodávateľa Petra Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, pričom považuje za dostatočne preukázané (vzhľadom na obsah administratívneho spisu), že uvedené plnenia sa vzťahovali ku konkrétnej nehnuteľnosti v Českej republike, konkrétne projektu VTP Milovice a mali s ňou priamy súvis. Navyše, nie je možné opomenúť, že v súdnej veci v rámci konania pred orgánmi verejnej správy nebolo preukázané, že by sťažovateľ svojmu odberateľovi naozaj poskytol služby, ktoré neskôr špecifikoval ako „generické“ (čím by podliehali daňovému režimu v Slovenskej republike). Z prílohy č. 4 k vyjadreniu sťažovateľa k protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že faktúra č. 2140100011 bola za „inžiniersky dizajn“ a „poradenské činnosti“, pričom vecný popis týchto služieb vymedzil v predmetnom vyjadrení sťažovateľ ako služby spočívajúce v tom, že „zabezpečoval telefonický a emailový kontakt s potenciálnymi dodávateľmi z Kórey, Kanady a Spojených štátov amerických“. Z administratívneho spisu však žiadne takéto služby kasačný súd neabstrahoval.

57. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom vysloveným v už skorších rozsudkoch najvyššieho súdu aj v tomto bode, konkrétne napríklad s rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2019, podľa ktorého posudzované čiastkové plnenie, „ktoré tvorilo, aj s inými čiastkovými plneniami, čiastkové plnenia k fakturácií projektu VTP Milovice, Česká republika, ktorý bol realizovaný v Českej republike, na konkrétnych nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Českej republike, keď fakturované plnenie sa reálne vzťahovalo k určitému majetku, ktorým bol projekt VTP Milovice v Českej republike. Preto záver žalovaného v rozhodnutí a dôvody kasačnej sťažnosti v tejto časti, sú relevantné. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že bolo potrebné na vec aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH, ktoré predpokladá služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. V danom prípade tieto služby súviseli s nehnuteľným majetkom, projektom realizovaným v Českej republike, mali byť realizované na nehnuteľnostiach v Českej republike a služby, ktoré sú fakturované, sú odvodené od určitého majetku, ktorý tvorí základnú súčasť služby a ktorý je hlavný a nevyhnutný pre službu, ktorá bola poskytnutá, kde hlavnou službou je komplex dodania projektu VTP Milovice, Česká republika“.

58. Za potrebné tiež kasačný súd považuje opakovane uviesť, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočnosti a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Povinnosťou daňového subjektu je predložiť relevantné

dôkazy, ktorými spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti by preukázal, že si odpočet dane uplatnil oprávnenne za splnenia zákonných podmienok. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil zákonné podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlads skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27.01.2012). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

59. Správca dane sťažovateľovi uviedol pochybnosti o tom, že plnenia, ktoré sú obsahom posudzovanej faktúry boli odvodené od konkrétnej nehnuteľnosti v Českej republike, resp. boli poskytované alebo zamerané na konkrétnu nehnuteľnosť, a preto sa miesto dodania služieb posudzuje podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH a to aj v zmysle Metodického pokynu Finančného riaditeľstva SR k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, na ktorý upriamuje pozornosť sťažovateľ. Z obsahu predmetnej faktúry (č. 214010001 zo dňa s dátumom dodania služby 15.01.2014) zároveň vyplýva, že sa malo jednať o „inžinierske služby-analýzu projektu, nákladová stratégia, logistika VTP Milovice“, teda o práce na konkrétnom projekte a konkrétnej nehnuteľnosti. Kasačný súd má za to, že zo samotného znenia obsahu faktúry vyplýva priamy súvis s danou nehnuteľnosťou a sťažovateľ nepreukázal, že sa jednalo o služby generického charakteru tak ako tvrdil, pričom nepredložil ani žiadnu bližšiu špecifikáciu prác, ktorá by jeho tvrdenia potvrdila. Na uvedenej skutočnosti nemení nič ani skutočnosť, že zamestnanci subjektu Peter Imre KOREX predmetné práce nemuseli uskutočňovať na území Českej republiky.

60. Sťažovateľ následne vo vzťahu k orgánom verejnej správy prezentoval tvrdenia, že v prípade daných plnení sa jednalo len o administratívne služby bez súvisu s nehnuteľnosťou, pričom svoje tvrdenie podložil iba spísanou špecifikáciou obsahu plnení k jednotlivým faktúram za rok 2014 ako prílohu k vyjadreniu k protokolu (Príloha č. 4), ktorá podľa neho mala predstavovať reálny obsah plnení daných faktúr. Kasačný súd konštatuje, že uvedená špecifikácia plnení bez ďalších podrobností predstavuje len nepodložené tvrdenie, ktoré nijakým spôsobom nepreukazuje reálny obsah plnení poskytnutých od subjektu Peter Imre KOREX, obzvlášť keď predložené faktúry obsahovali odlišný predmet plnenia. Sťažovateľ tak nepredložil žiadny dôkaz na podporu svojich tvrdení, ktorý by jednoznačne preukázal, že obsahom vykonaných plnení boli skutočne administratívne práce napriek skutočnosti, že z obsahu predložených faktúr táto skutočnosť nevyplýva (napríklad súpis vykonaných prác či návrh na vypočutie svedkov). Kasačný súd v tomto smere zhodne s názorom vyjadreným napríklad v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020 uvádza, že „...pokiaľ sa sťažovateľ domnieval, že text obsiahnutý vo faktúrach nevyjadruje presne predmet plnenia, mal možnosť vykonať zákonné kroky pre nápravu tohto nedostatku“.

61. Sťažovateľ podľa názoru kasačného súdu v závere nepreukázal, že plnenia, ktoré boli predmetom faktúry boli poskytnuté s miestom plnenia v Slovenskej republike, teda neunesol dôkazné bremeno a nesplnil si svoju dôkaznú povinnosť. Sťažovateľ relevantne nevyvrátil zistenia správcu dane a žalovaného, že miestom dodania služieb je Česká republika, ako to vyplývalo aj zo samotných faktúr, pritom mu na to bol poskytnutý dostatočný priestor.

62. V súhrne je preto potrebné uviesť, že ak v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania sťažovateľ tvrdil, že svojmu dodávateľovi neposkytoval služby viažuce sa k nehnuteľnosti v Českej republike, ale „len“ všeobecné služby, čím by mali byť splnené zákonné podmienky na právo na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry, tieto všeobecné služby neboli v konaní preukázané. Ak totiž sťažovateľ dodatočne (v rámci konania pred orgánmi verejnej správy) špecifikoval (pozn. kasačného súdu - skôr modifikoval) to, čo bolo pôvodne uvedené na spornej faktúre ako poskytnutá služba, toto ešte samo osebe nie je dôkazom toho, že predmetné služby (ako všeobecné služby) reálne svojmu odberateľovi poskytol (k tomu pozri aj bod 56 tohto rozsudku vyššie).

63. Záverom k námietkam sťažovateľa kasačný súd poznamenáva, že článok 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č.

282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, uplatňuje sa od 01.01.2017, preto ho nebolo možné v súvislosti s prejednávanou vecou aplikovať.

64. K námietkam sťažovateľa ohľadne odlišnej rozhodovacej praxe kasačného súdu v obdobných veciach sťažovateľa kasačný súd poznamenáva, že si je vedomý rozhodovacej činnosti kasačného súdu a, ako aj rozhodovacej činnosti senátu 4Sžfk najvyššieho súdu (vo veciach sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4Sžfk/47/2019). Ako však už viackrát kasačný súd vo svojich rozhodnutiach vo veci sťažovateľa uviedol (naposledy napríklad v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16.12.2021), tieto rozhodnutia považuje za neodôvodnený odklon od rozhodnutí kasačného súdu vydaných pred týmito rozhodnutiami. Významnejšou skutočnosťou v tejto súvislosti je však to, že berúc do úvahy okolnosti súdnej veci, nie je možné bez ďalšieho hovoriť o per se povinnosti kasačných senátov predkladať vec veľkému senátu. Špecifickosť každej veci je totiž determinovaná jej skutkovými okolnosťami, čo znamená, že už len neidentickosť predmetov plnenia na sporných faktúrach (za jednotlivé zdaňovacie obdobia) vo svojej podstate môže viesť v rámci rozsudkov správnych súdov k úplne iným rozhodnutiam a k úplne iným právnym posúdeniam veci. Toto pritom nebude vyvolané tým, že by sa jeden senát odklonil v určitej právnej otázke, resp. právneho posúdenia veci od iného kasačného senátu (za tých istých skutkových okolností), ale tým, že skutkové okolnosti jednotlivých vecí neboli rovnaké, čo následne determinuje aj posúdenie príslušných právnych otázok. Zjednodušene povedané, o odklon v právnom posúdení veci by mohlo ísť, ak by jeden kasačný senát určité služby v súdnej veci vyhodnotil určitým spôsobom a tie isté (t. j. identické služby) bez akejkoľvek inej relevantnej skutkovej alebo právnej variácie v okolnostiach veci, by iný senát vyhodnotil z právneho hľadiska. Ak sú však v jednotlivých fakturovaných službách čo rozdiely materiálnej povahy (napr. druh služieb), ak je rozdiel napr. v rozsahu ich preukázania a pod., nebude možné hovoriť o tom, že by kasačný senát mal bez ďalšieho povinnosť vec predkladať veľkému senátu najvyššieho správneho súdu, keďže v takomto prípade sa nejedná o záver vyvolaný iným právnym posúdením kasačného súdu na určitú vec, ale pôjde o bežné vyhodnotenie skutkových okolností v konkrétnej veci a ich následne právne posúdenie. Toto potom znamená to, že kasačný senát rozhodujúci o veci nárokov sťažovateľa viažucich sa k jednej faktúre môže rozhodnúť inak ako iný senát rozhodujúci o inej faktúre toho istého sťažovateľa, avšak s iným predmetom plnenia. Kasačný súd pritom z pripojeného administratívneho spisu zistil, že faktúry, v ktorých malo - podľa sťažovateľa - dôjsť k odklonu od iných rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, nie sú totožné s faktúrou za mesiac január 2014 (t. j. s faktúrou tvoriacou predmet tohto súdneho konania - za projekt VTP Milovice), a preto - aj prihliadajúc na okolnosti uvedené v tomto bode rozsudku - nezistil kasačný senát v tomto kontexte žiadne okolnosti, ktoré by zakladali potrebu obracať sa s vecou na veľký senát najvyššieho správneho súdu. Žiadna z faktúr, ktoré si sťažovateľ uplatnil v režime DPH v roku 2014 za projekt VTP Milovice totiž nemá identický typ poskytovaných služieb ako faktúra č. 20140100011 a ani žiadna z týchto faktúr nebola sťažovateľom následne špecifikovaná rovnako (v rámci prílohy č. 4 vyjadrenia k protokolu) ako bola dodatočne špecifikovaná faktúra č. 20140100011.

65. V súvislosti s požiadavkou sťažovateľa, aby sa kasačný súd z dôvodu tvrdenej nejednotnosti obrátil na veľký senát, poukazuje kasačný súd aj na vlastné znenie ustanovenia § 22 ods. 1 písm. a) SSP, podľa ktorého „rozhoduje veľký senát v prípade, ak senát najvyššieho správneho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu.“. Odhliadnuc preto od skutočností uvedených v bode 64 tohto rozsudku, kasačný súd dopĺňa, že ak senát kasačného súdu 4Sžfk sa vo vyššie uvedených dvoch veciach neobrátil na veľký senát, toto bez ďalšieho neznamena, že kasačný senát v tejto veci takúto povinnosť má, resp. mal. Naopak, berúc do úvahy, že skutkové okolnosti predmetných dvoch vecí (o ktorých bolo rozhodnuté inak ako vo zvyšných desiatich veciach - sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4Sžfk/47/2019) boli/sú iné ako sú skutkové okolnosti súdnej veci (pričom rozdiel je v podstatnej okolnosti, a to najmä v predmete fakturácie), kasačný senát rozhodujúci v tejto veci nemal dôvod, resp. povinnosť obracať sa na veľký senát najvyššieho správneho súdu.

66. Záverom kasačný súd uzatvára, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ako aj administratívneho spisu žalovaného, dospel k záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, správca dane aj žalovaný riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými podstatnými námietkami sťažovateľa. Rovnako kasačný súd nevzhladol dôvod na odchylenie sa od rozhodnutia správneho súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu vysloveným v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/43/2020 zo dňa 30. marca 2021, a ktorý kasačný súd vyslovil následne aj v ďalších rozhodnutiach (napríklad sp. zn.

4Sžfk/71/2019 zo dňa 16.12.2021, sp. zn. 6Sžfk/10/2020 zo dňa 20.10.2021, sp. zn. 2Sžfk/43/2019 zo dňa 20.10.2021, sp. zn. 10Sžfk/47/2019 zo dňa 17.06.2021, sp. zn. 1Sžfk/47/2019 zo dňa 08.12.2020, sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 08.12.2020).

67. Kasačný súd tak vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu, ktorý plne rešpektoval právny názor vyjadrený kasačným súdom, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

68. 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).

69. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.