

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/71/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200333  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 12. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:8018200333.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu: KOREX networks, s.r.o. so sídlom Fučíková 371, 087 01 Giraltovce, IČO: 36 683 710, právne zastúpeného: Vojčík & Partners, s.r.o., Rázusova 13, 040 01 Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 9. februára 2018 č. 100333998/2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/45/2018-80 zo dňa 14. marca 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/45/2018-80 zo dňa 14. marca 2019 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### Odôvodnenie

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) dňa 02. mája 2016 doručil daňovému subjektu KOREX networks, s.r.o. (ďalej len „žalobca“) oznámenie č. 103021330/2016 o daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie od januára 2014 do decembra 2014 bola začatá dňa 31. mája 2016, pričom dňa 7. apríla 2017 správca dane vydal protokol č. 100583558/2017, v ktorom konštatoval rozdiel dane oproti vyrubenej dani za zdaňovacie obdobie január až december 2014 vo výške 58.495,27 €. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 102132913/2017 zo dňa 9. októbra 2017 o vyrubení rozdielu dane vo výške 5.350 € za zdaňovacie obdobie máj 2014 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

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

3. Čo sa týka projektu digitalizácie obce Lietava a okolie, žalobca si v roku 2014 uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX, IČO: 35249773 za dodanie inštalčných prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny a za nájom automobilov. Žalobca v kontrolovaných obdobiach roka 2014 tiež vystavil pre daňový subjekt Peter Imre KOREX faktúry

za dodanie služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie. Z vysvetlenia žalobcu vyplýva, že sa jednalo o rôzne čiastkové práce v zmysle Sekcie M a Sekcie N klasifikácie ekonomických činností. Žalobca uviedol, že vybuďoval 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. Žalobca dňa 11. novembra 2016 doložil správcovi dane doklady o úhrade faktúr.

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

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

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

7. Čo sa týka odpočítania dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za práce vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika, správca dane mal za preukázané, že žalobca na základe zmluvy o združení zo dňa 5. septembra 2013 vstúpil do združenia s českým partnerom PROMINECOM CZ a.s. z dôvodu vypracovania a predloženia spoločnej ponuky na dielo „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ a 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. Ďalšou námietkou žalobcu bolo, že subjekt Peter Imre KOREX nevykonával časť diela, iba vykonával dielčie administratívne a podobné služby generického charakteru, ktoré netvorili kompaktnú časť diela realizovaného v Českej republike, a preto bolo rozhodujúce technické zadanie diela a nie geografické umiestnenie nehnuteľností. K tejto správca dane uviedol, že má za to, že žalobcom uvedené práce úzko súvisia so stavbou určenou v zmluve o dielo, keďže tieto bolo nevyhnutné vykonať z dôvodu realizácie diela, a teda sa nejedná o všeobecné služby, ale o služby spojené so stavbou nachádzajúcou sa v Českej republike. Žalobca tiež poukázal, že subjekt Peter Imre KOREX fakturoval služby zo svojho slovenského identifikačného čísla pre DPH na slovenské IČ DPH, teda mal za to, že miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je Slovenská republika.

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

10. Žalovaný rozhodnutím č. 100333998/2018 zo dňa 9. februára 2018 potvrdil rozhodnutie správcu dane. Stotožnil sa so záverom správcu dane, že plnenie žalobcu fakturované objednávateľovi bolo bez ekonomického opodstatnenia, 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.

### Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

11. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonom stanovenej lehote správnu žalobu, v ktorej namietal nesprávne právne posúdenie veci a nedostatočné zistenie skutkového stavu. Uviedol, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné a sú dané dôvody na jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. b), c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len "SSP").

12. Žalobca argumentoval tým, že závery žalovaného ako aj správca dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vzťahu medzi žalobcom a daňovým subjektom Peter Imre KOREX, pretože medzi uvedenými subjektmi došlo k transakčnému vzťahu medzi dvoma odlišnými subjektmi s právnou subjektivitou, preto pojmové znaky zdaniteľného dodania boli naplnené. Žalobca uviedol, že subdodávky týkajúce sa vecne rozdielnych plnení, realizované Peter Imre KOREX, ktorý je zároveň aj objednávateľom diela sú právne prípustné a ekonomicky opodstatnené. Poukázal na skutočnosť, že Peter Imre KOREX ako telekomunikačný operátor nemohol zhotoviť sám predmetné

dielo, pretože nemal špeciálne oprávnenia umožňujúce mu zhotovovať technické zariadenia tohto druhu. Oprávnenie bolo nevyhnutné z dôvodu, že optická sieť bola umiestňovaná na podperné body spoločnosti Stredoslovenská distribučná, a.s., pričom práve subjekt Peter Imre KOREX mal nájomnú zmluvu s predmetnou spoločnosťou k podperným bodom. Opätovne žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C16/93 R.J.Rolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwerden, podľa ktorého dodanie služby je zdaniteľné vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom služby právny vzťah a existuje právna väzba medzi úhradou a poskytnutou službou, pričom v predmetnom prípade právny vzťah medzi subjektmi existoval, keďže sa nejednalo o jeden subjekt, ktorý by vykonával činnosť sám pre seba a právna väzba spočívala v protihodnote a úhrade žalobcu za služby subjektu Peter Imre KOREX.

13. Zároveň žalobca namietal, že v zmysle rozhodnutia žalovaného v prípade, ak by využil na prácu zamestnancov daňového subjektu Peter Imre KOREX formou dočasného pridelenia zamestnancov podľa Zákonníka práce, vzniklo by právo na odpočítanie dane. Uvedené považoval za arbitrárne rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane týkajúce sa predmetnej otázky. Nepreskúmateľnosť záverov žalovaného a správcu dane žalobca videl aj v tom, že títo nedostatočne odôvodnili svoje závery a nevysporiadali sa s námietkami žalobcu vo vzťahu k právnemu, ekonomickému a technickému nastaveniu dodávateľského vzťahu medzi subjektmi.

14. Čo sa týka prác vykonaných v súvislosti s projektom VTP Milovice žalobca namietal, že služby poskytnuté daňovým subjektom Peter Imre KOREX boli najmä administratívneho charakteru, netýkali sa služieb spojených s nehnuteľnosťou. Predmetom fakturácie boli inžinierske služby ako analýza projektu, nákladová stratégia a logistika VTP Milovice. Zo špecifikácie k faktúre vyplýva, že predmetom dodania boli najmä plnenia spočívajúce v inžinierskom dizajne a poradenskej činnosti. Samotná nehnuteľnosť nebola ani podstatným ani relevantným prvkom. Namietal, že správca dane ako aj žalovaný postupovali formalistickým prístupom v dôsledku čoho vyhodnotili skutkový stav bez skúmania obsahu služieb a neprimerane zjednodušili posúdenie plnení len preto, že na faktúrach bolo označenie "VTP Milovice".

15. Žalobca zároveň namietal, že rozhodnutie nebolo vydané kompetentným orgánom štátnej správy v oblasti daní, pretože podľa jeho názoru pobočka daňového úradu nedisponuje právomocou vydávať rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.

16. Žalovaný v súlade s napádaným rozhodnutím vo svojom vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že vykonanie prác odberateľom Peter Imre KOREX na projekte Digitalizácia obce Lietava spochybnené nebolo. Spochybnené bolo podľa neho dodanie prác pre žalobcu, pretože tieto práce boli vykonané odberateľom Peter Imre KOREX, t.j. na vlastnom projekte sám odberateľ vlastnými zamestnancami a vlastnými pracovnými prostriedkami a vykonal časť výkonov. V tomto prípade mal preto za to, že nedošlo k naplneniu predmetu dane v zmysle § 2 a 9 zákona o DPH, a teda nedošlo k dodaniu služby v rozsahu v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela. Tiež v súvislosti s projektom VTP Milovice žalovaný uviedol, že služby fakturované subjektom Peter Imre KOREX pre žalobcu v roku 2014 úzko súvisia s predmetnou stavbou v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 5. septembra 2013. Predmetná stavba bola realizovaná na území Českej republiky, preto miesto dodania služieb je práve Česká republika, v dôsledku čoho nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH v tuzemsku.

17. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/45/2018-80 zo dňa 14. marca 2019 rozhodol tak, že s poukazom na § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100333998/2018 zo dňa 9. februára 2018 a súčasne rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov č. 102132913/2017 zo dňa 9. októbra 2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

18. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s námietkami žalobcu spočívajúcimi v tvrdení, že služby dodané Peter Imre KOREX sú odlišné od tých, ktoré následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela. Podľa tvrdení žalobcu dodávateľské faktúry posudzované správcou dane v rámci daňovej kontroly predstavovali čiastkové plnenia, ktoré tvorili predmet diela. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa názoru krajského súdu nie je zrejmé ako sa žalovaný s uvedenými tvrdeniami žalobcu vysporiadal. Žalovaný vo svojom rozhodnutí síce konštatoval, že objednávateľ diela Peter Imre KOREX vykonával čiastkové práce na výstavbe optickej siete, avšak v

celom rozhodnutí nešpecifikoval o aké čiastkové výkony sa jednalo a čo následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela, teda či išlo o totožné plnenia alebo plnenia rozličného obsahu. Z administratívneho rozhodnutia vyplýva, že žalovaný síce konštatoval, že došlo k vykonaniu prác daňovým subjektom Peter Imre KOREX, avšak následne tvrdil, že nedošlo k dodaniu služby žalobcovi, keďže tento totožné služby následne fakturoval objednávateľovi, ktorý je totožným subjektom ako dodávateľ žalobcu. Správnemu súdu však nebolo zrejmé z napadnutého rozhodnutia, na základe akých skutočností dospel žalovaný k záveru, že ide o totožné plnenia, pretože žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s tvrdením žalobcu, že tento vykonával činnosti spojené so stavebným konaním, činnosti spojené s montážou káblov na stĺpy vo vlastníctve spoločnosti SSE-D, a.s., na ktoré objednávateľ diela a dodávateľ čiastkových prác oprávnenie nemal ako aj iné činnosti, ktorých účelom bolo zhotoviť dielo ako celok a zodpovedať za jeho fungovanie.

19. Krajský súd poukázal na zneužitie daňového práva a v tejto súvislosti odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. februára 2017 sp. zn. 8Sžf/19/2015 a na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax. Krajský súd uviedol, že v danom prípade nepostačuje iba konštatovanie, že ide o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod, ale je potrebné, aby sa vysporiadal so skutočnosťou, či vzťah medzi žalobcom a dodávateľom nemá aj iné ekonomické alebo právne vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod. Správny súd dospel k záveru, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného absentujú objektívne skutočnosti, na základe ktorých by bolo možné jednoznačne uzavrieť, že konanie žalobcu a plnenia, z ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, predstavuje konanie zneužívajúce právo.

20. V súvislosti s projektom VTP Milovice správny súd nemal za preukázané, že predmetné služby majú priamy súvis s nehnuteľnosťou, ktorý je dostatočne úzky na to, aby bolo možné aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH. Totožný názor podľa správneho súdu zaujal aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13. februára 2018 (bod 32, 33 a 34) v obdobnej právnej veci, ktorej spornou skutočnosťou bolo miesto dodania odborných služieb spočívajúcich vo vyhotovení súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie zmluvy, ktorej predmetom mala byť výstavba diaľničného úseku. Najvyšší súd v predmetnej veci konštatoval, že „v čase poskytovania odborných služieb žalobcom svojim zahraničným klientom uvedená nehnuteľnosť, t.j. líniová stavba diaľnice, neexistovala, hoci bola určená lokalita (možno i pozemky), kde sa mala realizovať. V uvedenej súvislosti je potom nutné konštatovať, že iba existencia nehnuteľnosti je základnou podmienkou pre riadnu interpretáciu ustanovenia § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.“ Na základe uvedeného mal preto správny súd za to, že správca dane a rovnako aj žalovaný vec nesprávne právne posúdili, ak na určenie miesta dodania služby (fakturovanej faktúrou č. 2140000013) aplikovali ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

21. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (ďalej aj ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, v ktorej uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP).

22. V kasačnej sťažnosti poukázal na to, že pri konštatovaní svojich záverov vychádzal nielen z predložených dokladov, ale aj z vyjadrení žalobcu, ktorý uviedol, že v roku 2014 zabezpečoval realizáciu technologických činností projektu týkajúceho sa digitalizácie obce Lietava a okolie pre odberateľa Peter Imre KOREX. Žalobca vybudoval prístupovú optickú sieť v pilotných obciach Lietava a okolie pre odberateľa Peter Imre KOREX. V súvislosti s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX žalobca primárne využil voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov odberateľa Peter Imre KOREX t.j. práce na tomto projekte vykonávali prevažne pracovníci odberateľa Peter Imre KOREX s použitím pracovných prostriedkov tohto odberateľa (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103871600/2016). Sťažovateľ poukázal na vyjadrenia žalobcu ohľadom vykonaných prác (Vyjadrenie k Zápisnici o ústnom pojednávaní doručené elektronickými prostriedkami dňa 31. januára 2017 pod ev. č. 6/01650918/2017 a Vyjadrenie k protokolu, doručené elektronickými prostriedkami dňa 09. mája 2017 pod ev. č. 6/06262524/2017).

23. Sťažovateľ namietal, že dielo, ktoré je predmetom zmluvy, je komplex - súbor jednotlivých samostatných čiastkových plnení, z ktorých čiastkové plnenia uvedené na sporných faktúrach si objednávateľ diela - Peter Imre KOREX urobil sám vo svojej réžii (svojimi zamestnancami, svojimi pracovnými prostriedkami). Z uvedeného vyplýva, že služby dodané Peter Imre KOREX nie sú odlišné od tých, ktoré následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela - Peter Imre KOREX, čo napokon aj krajský súd v bode 26. napadnutého rozsudku uvádza: „Podľa tvrdení žalobcu, dodávateľské faktúry posudzované správcom dane v rámci daňovej kontroly predstavovali čiastkové plnenia, ktoré tvorili predmet diela.“ Na posúdení danej skutočnosti z pohľadu zákona o DPH nič nemení ani fakt, že výstavbu optickej siete realizoval žalobca pre odberateľa W. J. KOREX na základe špeciálnych oprávnení, povolení a pod., pretože nemajú vplyv na samotnú podstatu dodávky. Podľa názoru sťažovateľa je nelogické, aby si v bežnej obchodnej praxi podnikateľský subjekt - objednávateľ zhotovil časť objednaného diela sám, ktoré si objednal u iného podnikateľského subjektu - zhotoviteľa a za tieto čiastkové práce vystaví faktúry inému zhotoviteľovi, ktorý mu následne fakturuje dielo ako celok, bez toho, aby to ovplyvnilo výslednú cenu dodaného diela.

24. Sťažovateľ k odkazu krajského súdu na rozsudky týkajúce sa zneužitia práva namietal, že tieto nie sú na daný prípad aplikovateľné. Sťažovateľ uviedol, že v prípade žalobcu nešlo o účasť na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani, a taktiež nešlo o reťazec podnikateľských subjektov obchodujúcich s tovarom, kde sa podvodné konanie týkalo iného stupňa reťazca, ale v danom prípade ide o priamy vzťah dodávateľa a odberateľa. Podľa sťažovateľa bola predmetom konania správna aplikácia a právne posúdenie dodržiavania ustanovení zákona o DPH, čomu nasvedčuje aj to, že v priebehu konania bol žalobca oboznámený so skutočnosťou, že v zmysle Daňového poriadku, ako aj zákona o DPH má právo vyhotoviť opravné faktúry, príp. storná faktúr a prostredníctvom podania dodatočných daňových priznaní k dani, ako aj dodatočných kontrolných výkazov, nesprávnu aplikáciu porušenie ustanovení zákona o DPH zistené správcom dane odstrániť. O tejto možnosti má žalobca vedomosť, pretože ako sám uviedol, žalobca ako aj dodávateľ by museli pristúpiť k oprave a/alebo stornovaniu dotknutých transakcií, čo by viedlo k podaniu viacerých dodatočných daňových priznaní s požiadavkou na vrátenie sumy dane, ktorú žalobca a/alebo dodávateľ odviezol do štátneho rozpočtu (stanovisko žalobcu zo dňa 21. marca 2017).

25. V predmetnom konaní na základe predložených dokladov nebol vyslovený záver, že hospodárskym účelom a cieľom obchodných transakcií žalobcu, bolo získať daňovú výhodu. Sťažovateľ namietal, že na žiadnom mieste odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nie je uvedené, že zo strany žalobcu išlo o účelové zníženie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia (ako to uvádza krajský súd v bode 29 napadnutého rozsudku).

26. Sťažovateľ v súvislosti s právnym názorom krajského súdu ohľadom uplatneného práva na odpočítanie dane za dodanie služieb vykonaných v súvislosti so zhotovením diela (body 30 až 37 napadnutého rozsudku) zastával názor, že vec bola správne právne posúdená v súlade s úniovým právom a vnútroštátnymi predpismi a bolo správne aplikované ustanovenie 16 ods. 1 zákona o DPH správcom dane a rovnako aj žalovaným. Sťažovateľ poukázal na znenie článku 47 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica DPH“), pričom konštatoval, že tento článok by sa mal uplatňovať na základe objektívneho posúdenia podmienok stanovených smernicou DPH a vo vykonávacom nariadení Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 (ďalej len „vykonávacie nariadenie“), pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb. Toto osobitné pravidlo sa uplatňuje bez ohľadu na to, či sa služba poskytuje obchodným zákazníkom alebo konečnému spotrebiteľovi. Účelom osobitného pravidla týkajúceho sa miesta poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom je zabezpečiť zdaňovanie v predpokladanom mieste spotreby služby. Osobitné pravidlo uplatňovania DPH pri službách podľa čl. 47 smernice DPH je prenesené v § 16 ods. 1 zákone o DPH.

27. Sťažovateľ citoval čl. 31a ods. 1 písm. a) a čl. 31a ods. 2 písm. a) a b) vykonávacieho nariadenia a konštatoval, že z článku 31a ods. 1 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že k službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom podľa článku 47 smernice DPH patria tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Podľa sťažovateľa do rozsahu služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktorých miesto dodania sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, môžu patriť služby poskytované v súvislosti s nehnuteľným majetkom, ktorého umiestnenie je identifikované v okamihu, keď sa služba poskytuje.

28. V nadväznosti na rozsah pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. b) má sťažovateľ za to, že krajský súd danú vec nesprávne právne posúdil a nesprávne aplikoval rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13. februára 2018, keďže to, že sa verejné obstarávanie týkalo do budúca možnosť uzavretia zmluvy, ktorej predmetom mala byť výstavba diaľničného úseku, nemožno subsumovať pod priamy súvis s nehnuteľnosťou (išlo o služby súvisiace s prípravou súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie, služby sa teda priamo vzťahovali na verejné obstarávanie). Podľa sťažovateľa je skutkový stav vo veci žalobcu odlišný, keďže u žalobcu boli služby poskytnuté na jasne určené a definované miesto v Českej republike, čomu jednoznačne nasvedčuje aj žalobcom predložená zmluva o združení, ako aj zmluva o dielo. Túto nespornú skutočnosť žalobca sám potvrdil v bode 143 všeobecnej správnej žaloby, v ktorom uvádza, že tieto služby boli použiteľné a použité v prípade technológie aerodynamického tunela v Českej republike. Sťažovateľ zdôraznil, že činnosti Peter Imre KOREX sa vzťahovali na nehnuteľný majetok, ktorého umiestnenie bolo identifikované v okamihu, keď sa činnosti poskytli; jeho činnosti sa týkali VTP Milovice v Českej republike, nehnuteľnosť pri predmetných činnostiach bola podstatným a relevantným prvkom. Skutočnosť, že činnosti, ktoré realizovali zamestnanci dodávateľa Peter Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, žalovaný považuje za jednoznačné, dostatočne preukázané a nerozporovateľné, vzhľadom na obsah predloženého administratívneho spisu a vyjadrení žalobcu, ktoré sú jeho súčasťou.

29. Na záver sťažovateľ uviedol, že preskúmané aj prvostupňové rozhodnutie boli zrozumiteľne odôvodnené s poukazom na skutočnosti dôležité pre meritum veci, pričom bol vyhodnotený reálny vplyv predložených dôkazov na uplatnené právo odpočítania dane a na základe toho vyslovený záver o neexistencii dôvodov pre jeho uznanie. Podľa sťažovateľa je pre posúdenie veci rozhodujúcou skutočnosťou, že žalobca ako odberateľ služieb, a rovnako dodávateľ, nesprávne aplikovali ustanovenia zákona o DPH. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

30. Písomným podaním zo dňa 10. júna 2019 sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril žalobca, ktorý uviedol, že sa v celom rozsahu stotožňuje s právnym posúdením veci zo strany Krajského súdu v Prešove. Žalobca má za to, že sťažovateľ aj správca dane zjednodušujúco, skratkovito a bez presvedčivého, resp. bez akéhokoľvek odôvodnenia a v rozpore so skutočnosťou stotožnili plnenie vykonané dodávateľom Peter Imre KOREX v prospech žalobcu so službami dodanými žalobcom pre subjekt Peter Imre KOREX ako objednávateľa a z toho vyvodili vecne nesprávny záver, že fakturácie medzi týmito subjektmi neboli hospodársky opodstatnené. Sťažovateľ ani správca dane podľa žalobcu neprihliadli na dôkazy a vyjadrenia, opakovane predkladané žalobcom, preukazujúce skutočný obsah plnení medzi žalobcom a subjektom Peter Imre KOREX.

31. Žalobca má za to, že sťažovateľ opakuje znovu tie isté tvrdenia, pričom nejde o skutočnosti, ktoré by zakladali kasačný dôvod nesprávneho právneho posúdenia. Tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci zo strany krajského súdu a nesprávnej aplikácii citovaných rozsudkov je nesprávne a aj irelevantné.

32. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

#### IV.

Posúdenie kasačného súdu

33. Najvyšší správní soud Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

34. Spornou právnou otázkou, ktorú žalovaný nastolil, bolo, či správny súd správne právne posúdil zákonnosť rozhodnutia žalovaného z hľadiska splnenia podmienok pre uplatnenie nároku žalobcu na odpočítanie dane podľa § 49 až § 51 zákona o DPH v zdaňovacom období máj 2014, ktoré sa týkali odpočítania dane z faktúr od dodávateľa Peter Imre KOREX. Jednak išlo o faktúry za dodanie inštalačných prác na projekte Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny, kde je spornou otázkou, či dodávateľovi vznikla daňová povinnosť a tiež o faktúry za dodanie služieb na projekte VTP Milovice ohľadom uplatneného práva na odpočítanie dane za dodanie služieb vykonaných v súvislosti so zhotovením diela.

35. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedenie.

36. V súvislosti s otázkou prípustnosti resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri svojom rozhodovaní kasačný súd zdôrazňuje, že ustálenú prax judikovanú Najvyšším súdom Slovenskej republiky možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať aj za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti je rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „CSP“)] je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Vyššie uvedené platí aj na účely aplikácie § 464 ods. 1 SSP.

37. Kasačný súd zistil, že s rovnakou otázkou sa vo veciach žalobcu a žalovaného zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2019, sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19. novembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 8. decembra 2020, sp. zn. 1Sžfk/47/2019 zo dňa 8. decembra 2020, sp. zn. 10Sžfk/47/2019 zo dňa 17. júna 2021, ktorými kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti sťažovateľa. Rovnakou otázkou sa vo veciach žalobcu a žalovaného zaoberal už aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp. zn. 6Sžfk/10/2020 zo dňa 20. októbra 2021 a 2Sžfk/43/2019 zo dňa 20. októbra 2021.

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

39. Kasačný súd v časti týkajúcej sa dodania inštalačných prác na projekte Optika - pilotný projekt Lietava odkazuje na závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2020 (na ktorý odkazujú aj ostatné rozsudky uvedené v bode 37), ktoré sú aplikovateľné aj na prejednávajúcu vec:

„58. Kasačný súd sa stotožnil s názorom, že povinnosťou žalobcu, ktorý si uplatňoval odpočet DPH a uplatnenie dane na výstupe, bolo preukázať, že predmetné služby - plnenie, dodal dodávateľ uvedený na faktúre, z ktorej si uplatnil odpočet, resp. daň na výstupe. V prejednávanej veci tieto skutkové zistenia preukázané neboli. Kasačný súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, nie na správcovi dane, preto je daňový subjekt povinný svoje tvrdenia spoľahlivo preukázať. Ak tak neučiní, čo bol aj prípad žalobcu, keď predložil len faktúry, k tomu súvisiace dokumenty, avšak nepreukázal, že reálne uskutočnenie zdaniiteľného plnenia bolo realizované subjektom uvedeným na faktúre, nemôže byť nárok na odpočet DPH a uplatnenie dane na výstupe uznaný ako oprávnený.

59. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane vykonávať dokazovania dovtedy, kým sa bez akýchkoľvek pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, pretože vyrubovacie konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úlohe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery, vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí a predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúceho zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú kontrolu daňovníkom deklarovovaných skutočností a dokladov, v súlade s uvedeným, podľa názoru kasačného súdu, žalovaný a prvostupňový správny orgán postupoval. Zo skutkovými zisteniami daňových orgánov a ich právnym posúdením zo strany kasačného súdu, ktorí neuznali pri posudzovaných faktúrach žalobcovi nárok na odpočet DPH a uplatnenie dane na výstupe, považoval kasačný súd za správny, keď žalobca bol v daňovom konaní ako aj v súdnom prieskume oprávnený preukázať iné ekonomické alebo právne vysvetlenie, deklarovaneho uplatnenia odpočtu DPH a dane na výstupe, než číre dosiahnutie daňovej výhody. Podľa názoru kasačného súdu, skutočnosti uvádzané žalobcom v daňovom konaní ako aj v správnom konaní nepreukázali, že žalobca, v prípade posudzovaných faktúr, splnil všetky kumulatívne podmienky pre priznanie odpočtu DPH a uplatnenie dane na výstupe, ktorým z jednou z týchto kumulatívnych podmienok je, že práce, služby, plnenia, ktoré boli predmetom hodnotenia daňových orgánov počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, boli reálne vykonané subjektom, ktorý v posudzovaných faktúrach deklaruje realizáciu účtovaného plnenia, prác, čo z vykonaného dokazovania preukázané jednoznačne nebolo. V dôsledku toho žalobca nesplnil jednu zo zákonných kumulatívnych podmienok pre uplatnenie odpočtu DPH a dane na výstupe v súlade s § 49 a § 51 zákona o DPH. Tieto jednoznačné skutkové zistenia daňových orgánov a právne závery nie sú spôsobilé vyvrátiť tvrdenia žalobcu o čiastkovom plnení, hospodárske, technické a iné dôvody, ktorými žalobca vysvetľoval svoj postup a nárok na uplatnenie odpočtu dane a dane na výstupe, ktoré podrobne špecifikoval v podanom odvolaní proti prvostupňového správneho rozhodnutiu ako aj v obsahu podanej správnej žaloby, keď skutkové a právne tvrdenia žalobcu v daňovom konaní ako aj v súdnom prieskume neboli spôsobilé vyvrátiť závery správnych orgánov, že práce, plnenia, služby na posudzovaných faktúrach, nevykonala osoba, ktorá je uvedená na posudzovaných faktúrach ako dodávateľ fakturovaného plnenia.

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

61. 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 /bod 29 rozsudku/, pre rozhodnutie žalovaného.

62. 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.

63. 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, určenému a zrozumiteľnému posúdeniu uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH

z uvedených faktúr a uplatnenej dane na výstupe. Kasačný súd považuje 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 vecí, ktoré boli východiskom pre rozhodovanie správnych orgánov.

64. 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.

65. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

66. S poukazom na uvedené je tak potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc, a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH. Z ustálenej judikatúry SD EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniateľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.“

40. V ďalšom k posúdeniu zákonnosti rozhodnutia žalovaného týkajúceho sa dodania inštalačných prác na projekte Optika - pilotný projekt Lietava odkazuje kasačný súd na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje:

32. Vyššie citované závery ohľadom neuznania žalobcom uplatneného odpočítania dane z faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za dodanie inštalačných prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny a dôvodnosti kasačnej sťažnosti Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky boli kasačným súdom akceptované aj v rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 19.11.2020 sp. zn. 3Sžfk/48/2019 a rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 06.10.2020 sp. zn. 4Sžfk/47/2019 týkajúcich sa tých istých účastníkov, v ktorých boli taktiež preskúmané rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane žalobcovi na základe tej istej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu, ktorej závery sú prebraté v protokole.

33. Kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú aj ďalší sťažnostný bod o nemožnosti aplikácie rozhodnutia Najvyššieho súdu z 23.02.2017 sp. zn. 8Sžf/19/2015 a rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax na daný prípad, keďže v prípade žalobcu nešlo o účasť na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a nešlo ani o reťazec podnikateľských subjektov obchodujúcich s tovarom, kde sa podvodné konanie týkalo iného stupňa reťazca. Rovnako z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva záver, že zo strany žalobcu išlo o účelové zníženie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia.

34. 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 zák. č. 222/2004 Z.z., 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. Žalobca napriek svojej dôkaznej povinnosti právo na odpočítanie dane nepreukázal, pričom je nutné zdôrazniť, že dôkazné bremeno spočíva na žalobcovi a žalobca bol povinný ho uniesť. Bolo teda povinnosťou žalobcu preukázať, že nárok na odpočítanie dane si uplatnil za zákonom stanovených podmienok, čo v prejednávanom prípade nenastalo, keď pochybnosti správcu dane a sťažovateľa neboli žalobcom vyvrátené.

35. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje aj na ďalšiu judikatúru. Z rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 23.06.2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) zo dňa 23.02.2011 sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 je zrejme, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 42 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty, a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Podobne sa vyjadril Ústavný súd aj v rozhodnutí č. k. III. ÚS 401/09, v ktorom vyslovil názor že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať.

36. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu chápe sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. tj. nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k meritu prejednáwanej veci, na prvom mieste ako nesprávnu aplikáciu právnej normy (hypotéza ako právny skutkový stav a dispozícia) na riadne zistený faktický skutkový stav vyplývajúci z merita veci, na druhom mieste ako nesprávny výber ustanovenia a v neposlednom rade ako nesprávny výber právneho predpisu. Krajský súd sa v napadnutom rozsudku dopustil takéhoto pochybenia.“

41. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa týkajúcu sa dodania administratívnych služieb na projekte VTP Milovice, že správny súd nesprávne právne posúdil vec vo vzťahu k aplikácii § 16 ods. 1 zákona o DPH a ustanovení čl. 46 smernice DPH, aj túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú.

42. Aj v súvislosti s touto námietkou sťažovateľa kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP v plnom rozsahu odkazuje na závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2019 (na ktorý odkazujú aj ostatné rozsudky uvedené v bode 37) a v plnom rozsahu sa s nimi stotožňuje:

„70. Čo sa týka posudzovania nároku na odpočet DPH z faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX č. faktúry 2140000019, dátum dodania 31.07.2014 (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 Z.z. 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. Tento právny názor je vyjadrený v bode 34 až 36 rozsudku, keď v bode 34 krajský súd konštatoval, že predmetom posudzovanej faktúry bolo v konkrétnom prípade spracovanie listovej a elektronickej pošty, ukladanie súborov na serverové úložiská a kancelárske práce. Súčasne správny súd nespochybňuje, že sa jednalo o dodanie inžinierskych a administratívnych služieb pre obstaranie VTP Milovice, v Českej republike.

71. Na kasačnom súde súčasne boli podané viaceré žaloby týkajúce sa rovnakých účastníkov, ktorých predmetom sú správne rozhodnutia týkajúce sa výsledkov daňovej kontroly dani z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie obdobie od januára až za december 2014) aj iných zdaňovacích období, ako je júl 2014 kasačný súd zistil, že súčasťou protokolu o kontrole je aj faktúra dodávateľa Peter Imre KOREX č. 2140000019, odberateľa žalobcu, vystavená dňa 31.07.2014 na sumu 9 300,- Eur, v ktorej označenie dodávky je uvedené „inžinierske služby, koordinácia dodávateľov, výberové konanie VTP Milovice“, bez ďalšej špecifikácie prác. V konaní však nebolo sporným, že predmetná faktúra sa týkala plnení žalobcu 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 žalobca 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 žalobcu, v subdodávke, aj daňový subjekt Peter Imre KOREX, Gíraltovece.

72. Z administratívneho spisu bolo preukázané, čo 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. Vo vzťahu k nemu boli realizované aj inžinierske služby, koordinácia dodávateľov a výberové konanie. Jednalo sa o služby, ktoré boli realizované vo vzťahu ku konkrétnemu projektu, ktorý má umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach, nachádzajúcich sa na území Českej republiky.

73. Na základe uvedených skutkových okolností sa nestotožnil kasačný súd so záverom krajského súdu, ktorý na vec aplikoval aj závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13.02.2018, keď podľa názoru kasačného súdu uvedená skutková situácia nie je totožná s posudzovanou situáciou, naviac, v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13.02.2018, najvyšší súd konštatoval „... 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“.

74. 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 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.

75. 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 sa uplatňuje od 01.01.2017, preto ho nebolo možné v súvislosti s prejednávanou vecou aplikovať.

76. Potom závery správneho súdu, vyjadrené v bode 35 rozsudku, sú vzhľadom na skutkové a právne skutočnosti veci nesprávne, v dôsledku čoho správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, keď na skutkové a právne okolnosti posudzovanej veci aplikoval názor, že nie je možné na vec aplikovať ust. § 16 ods. 1 zákona o DPH. Podľa kasačného súdu, takýto záver ani z dôvodov, ktoré správny súd uviedol v bodoch 34 až 36 rozsudku nie je relevantne preukázaný a nevyplýva ani z obsahu administratívneho spisu.“

43. Navyše ešte kasačný súd k posúdeniu otázky miesta poskytovania služieb odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje:

„39. Krajský súd oprel svoj záver o nemožnosti aplikácie § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. o rozsudok Najvyššieho súdu z 13.02.2018 sp. zn. 1Sžfk/2/2016, ktorý však nie je aplikovateľný vo veci žalobcu, tak ako to tvrdil správne sťažovateľ v kasačnej sťažnosti. Odborné služby, ktoré boli predmetom dodania vo veci sp. zn. 1Sžfk/2/2016 spočívali vo vyhotovení súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie, teda nešlo

o služby, ktoré sa na nehnuteľnosť priamo vzťahovali na rozdiel od prejednávanej veci, kde boli služby poskytované nepochybne v priamej súvislosti s nehnuteľnosťou (administratívne služby VTP Milovice).

40. Podľa názoru kasačného 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 sťažovateľa, 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 krajského súdu, že nebol preukázaný priamy súvis služieb s nehnuteľnosťou a nie je možné aplikovať § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

41. K tvrdeniu sťažovateľa o nutnosti aplikácie čl. 31a vykonávacieho nariadenia, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, kasačný súd zdôrazňuje, že tento článok nie je možné na daný prípad aplikovať, keďže sa uplatňuje od 01.01.2017, avšak služby boli poskytnuté v roku 2014.“

44. Dňa 16. septembra 2021 bolo kasačnému súdu doručené vyjadrenie žalobcu, v ktorom poukazuje na odlišnú rozhodovaciu činnosť senátov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach žalobcu a žalovaného, ktoré sú skutkovo a právne rovnaké s posudzovanou vecou, pretože sa týkajú tej istej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za rok 2014. Ako uviedol kasačný súd v bode 37, kasačný súd rozhodol v ďalších ôsmich obdobných veciach žalobcu rovnako ako rozhodol súd v posudzovanom prípade. Kasačný súd pozná aj rozhodovaciu činnosť senátu 4Sžfk (vo veciach 4Sžfk/56/2019 a 4Sžfk/47/2019), ktorý rovnaké nastolené právne otázky posúdil inak ako ostatné senáty kasačného súdu a považuje ich za neodôvodnený odklon od rozhodnutí kasačného súdu vydaných pred týmito rozhodnutiami.

45. V súvislosti s požiadavkou žalobcu, aby sa kasačný súd z dôvodu tejto nejednotnosti obrátil na veľký senát, poukazuje kasačný súd na ustanovenie § 22 ods. 1 písm. a) SSP, podľa ktorého „rozhoduje veľký senát v prípade, ak senát najvyššieho správneho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právnomu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu.“ Kasačný súd vo svojom rozhodnutí nadväzuje na osem obdobných rozhodnutí kasačného súdu vo veci žalobcu a žalovaného, ktoré sa s odlišnou rozhodovacou činnosťou senátu 4Sžfk vo svojich rozhodnutiach vysporiadali a možno ich už považovať za ustálenú rozhodovaciu činnosť vo veciach žalobcu a žalovaného týkajúcich sa daňovej kontroly za obdobie roku 2014. Ak sa senát 4Sžfk mal záujem odkloniť od predošlého rozhodnutia kasačného súdu v obdobnej veci, mal ten predložiť vec veľkému senátu. Nejednotnosť rozhodovania, ktorá rozhodnutiami senátu 4Sžfk vznikla, však už podľa kasačného súdu odstránil sám kasačný súd v prerokovaných prípadoch zjednotením prístupu k riešeniu nastolenej právnej otázky (bod 37).

46. V zmysle vyššie uvedeného kasačný súd v posudzovanej veci preto nevidí dôvod na to, aby vec postúpil veľkému senátu.

V.  
Záver

47. Na základe vyššie uvedených úvah po zistení dôvodnosti kasačnej sťažnosti kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keďže vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 462 ods. 1 v spojení s § 440 ods. 1 písm. g) SSP). V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 SSP) sa vecou opätovne zaoberať.

48. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.