

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/10/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200325
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 10. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:8018200325.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: KOREX networks, s.r.o. so sídlom Fučíková 371, 087 01 Gíraltovce, IČO: 36 683 710, právne zastúpeného: Vojčík & Partners, s.r.o., Rázusova 28, 040 01 Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (v konaní sťažovateľ), Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 9. februára 2018, č. 100333298/2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov zo dňa 09.10.2017 číslo: 102134391/2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/43/2018-273 zo dňa 14. mája 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/43/2018-273 zo dňa 14.05.2019 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/43/2018-262 zo dňa 14.05.2019 rozhodol tak, že s poukazom § 191 ods. 1 písm. c/, d/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 09.02.2018 číslo: 100333298/2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu v Prešove, pobočka Bardejov zo dňa 09.10.2017 číslo 102134391/2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobca si v októbri 2014 okrem iného uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH v celkovej výške 2 924,67 eur z faktúr vystavených dodávateľom Peter Imre KOREX za inštalačné práce Optika- pilotný projekt Lietava a okolie dediny fakturované faktúrou č. 214020000036, dátum dodania 30.10.2014 základ dane 4 158,33 eur, 20% DPH 831,67 eur, faktúrou č. 2140000038, dátum dodania 30.10.2014 základ dane 4 165 eur, 20% DPH 833,00 eur a za práce vykonané na projekte VTP Milovice faktúrou č. 2140000033, dátum dodania 30.09.2014 základ dane 6 300,00 eur, 20% DPH 1 260,00 eur. Predmetné faktúry boli žalobcom uhradené. Následne žalobca vystavil pre daňový subjekt Peter Imre KOREX faktúry za dodanie služieb súvisiacich s projektom digitalizácie Obcí Lietava a okolie. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vykonával ako dodávateľ práce súvisiace s vybudovaním prístupovej optickej siete v pilotných obciach Lietava a okolie pre odberateľa Peter Imre KOREX, ktorý je poskytovateľom služieb internetu. Žalobca na vykonanie diela použil v prevažnej miere pracovníkov odberateľa ako aj jeho pracovné prostriedky. Poskytnutie uvedených služieb následne odberateľ fakturoval žalobcovi. Všetky povinnosti zamestnávateľa voči zamestnancom si plnil daňový subjekt Peter Imre KOREX.

Žalobca nemal uzatvorenú žiadnu zmluvu o prenájme zamestnancov a títo ani neboli dočasne pridelení k žalobcovi. Uvedené skutkové zistenia neboli medzi účastníkmi pred správnym súdom sporné. Žalovaný nespochybnil vykonanie prác odberateľom Peter Imre KOREX na uvedenom projekte. Spornou skutočnosťou bolo ich právne posúdenie.

3. Krajský súd ďalej uviedol, že správca dane ako aj žalovaný na základe vyššie uvedeného skutkového stavu dospeli k záveru, že daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonával fakturované práce sám pre seba, pre vlastný projekt a nie pre žalobcu, teda zo strany Peter Imre KOREX nedošlo k dodaniu služby žalobcovi ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným Peter Imre KOREX a fakturácia za vykonané práce bola bez ekonomickej opodstatnenosti, teda nedošlo k naplneniu podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Žalovaný mal za to, že fakturácia za vykonané práce je bez ekonomickej opodstatnenosti, chýba jej hospodársky dôvod, teda neexistuje skutočný obsah daňovej transakcie, na ktorej je založené daňové právo a ide len o fakturačné dodanie, pri ktorom pridaná hodnota nevznikla a nevzniklo ani právo na odpočítanie dane.

4. Správny súd dospel k záveru, že žalovaný vo svojom napadnutom rozhodnutí sa 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 zrejme 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. Správne mu súdu však nebolo zrejme z napadnutého rozhodnutia, na základe akých skutočností dospel žalovaný k záveru, že sa jedná o totožné plnenia, nakoľko 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.

5. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného podľa názoru krajského súdu nie je možné zistiť, na základe akých skutočností dospel k záveru, že zo strany žalobcu išlo o účelové zníženie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia. Správny súd poukazoval na skutočnosť, že v danom prípade nepostačuje iba konštatovanie, že ide o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod ale je potrebné, tak ako to vyplýva z vyššie citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ, sa vysporiadať so skutočnosťou, či vzťah medzi žalobcom a dodávateľom Peter Imre KOREX nemá aj iné ekonomické alebo právne vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod. V rozhodnutí žalovaného absentujú aj objektívne prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom predmetných plnení bolo získať daňovú výhodu, teda že neexistuje iné objektívne vysvetlenie pre hospodársku činnosť žalobcu, než získanie nároku na odpočítanie dane, hlavne za situácie, keď žalobca uvedené skutočnosti uvádza, pričom žalovaný sa s nimi žiadnym spôsobom nevysporiadal.

6. 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.

7. Krajský súd ďalej v dôvodnení rozsudku uviedol, že z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca si v októbri 2014 okrem iného uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH z faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za inštalačné práce Optika-pilotný projekt Lietava a okolie dediny, „za inžinierske služby- výberové konanie VTP Milovice“. Predmetné faktúry boli žalobcom uhradené.

8. Podľa názoru krajského súdu, zo zmluvy o združení zo dňa 05.09.2013 vyplýva, že žalobca vstúpil do združenia s názvom „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ- KOREX NETWORKS“ s českým partnerom PROMINECON CZ a.s. z dôvodu vypravovania a predloženie spoločnej ponuky pre verejnú zákazku na dielo „Výstavba vedecko-technického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ a realizáciu tohto diela. Žalobca sa na základe zmluvy o dielo zo dňa 05.09.2013 zaregistroval za platiteľa dane z pridanej hodnoty v Českej republike. Zo zmluvy o dielo zároveň vyplýva, že spoločnosť VTP AZ Milovice, o.p.s. ako objednávateľ uzatvorila so zhotoviteľom „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ- KOREX NETWORKS“ zmluvu o dielo, predmetom ktorej bolo zhotovenie stavby „Výstavba vedecko-technického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“, a zároveň podľa bodu 3.4. zmluvy sa za predmet plnenia považuje aj revízia dokumentácie pre stavebné povolenie, zabezpečenie zmeny stavebného povolenia, spracovanie dokumentácie, prevedenia stavby, stavba vedecko-technického parku, vrátane zabezpečenia všetkých prieskumov nevyhnutných pre zahájenie výstavby, dodanie a inštalácia technológií stavby, dodanie a inštalácie technológie aerodynamického tunela a spracovanie dokumentácie skutočného prevedenia stavby. Daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonával subdodávateľsky práce na projekte VTP Milovice. Predmetom fakturovaných služieb faktúrami za zdaňovacie obdobie október 2014 bolo poskytovanie inžinierskych služieb. Zo špecifikácie obsahu plnení k jednotlivým faktúram, ktoré boli predložené za účelom vysvetlenia charakteru poskytovaných služieb, vyplýva, že týmito faktúrami bolo žalobcovi vyfakturované daňovým subjektom Peter Imre KOREX dodanie plnení spočívajúcich v odborných, vedeckých a technických činnostiach, administratívnych a podporných službách a pod. Správny súd nemal za preukázané, že predmetné služby majú priamy súvis s nehnuteľnosťou tak, aby bolo možné aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH.

9. V tejto súvislosti poukázal na nemožnosť aplikovania rozhodnutia NS SR sp. zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13.02.2018.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

10. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 04.07.2019 kasačnú sťažnosť, v ktorej uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). V dôvodoch kasačnej sťažnosti poukazoval najmä na body 26 a body 27 rozsudku Krajského súdu v Prešove, s ktorými nesúhlasí.

11. Sťažovateľ zastával názor, že vec bola správne právne posúdená v súlade s právom Európskej Únie a vnútroštátnych predpisov a bolo správne aplikované ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH prvostupňovým orgánom a rovnako aj žalovaným. Podľa európskych právnych predpisov v oblasti DPH určuje miesto zdaňovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom osobitné pravidlo stanovené v článku 47 Smernice Rady 2006/112/ES - Poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom (ďalej len „smernica o DPH“). Podľa článku 47 smernice o DPH miestom poskytovania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok vrátane služieb realitných agentov a znalcov, poskytovania ubytovania v hotelovom sektore alebo v sektoroch s podobnou funkciou, ako sú dovolenkové rezorty alebo miesta urpavené na stanovanie, udelenia práv na používanie nehnuteľného majetku a služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a podnikmi zabezpečujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa tento nehnuteľný majetok nachádza. Článok 47 smernice o DPH by sa podľa sťažovateľa mal uplatňovať na základe objektívneho posúdenia podmienok stanovených smernicou o DPH a vo vykonávacom nariadení Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, 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 o DPH je prenesené v § 16 ods. 1 zákona o DPH. K nemožnosti aplikovania rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/2/2016 zo dňa 13.02.2018 žalovaný uviedol, že v prípade uvedeného rozsudku, Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na skutočnosť, že služby, ktoré mal žalobca dodať svojim objednávateľom, spočívali vo vyhotovení súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie. To, že sa verejné obstarávanie týkalo do budúcnosti možnosti uzavretia zmluvy,

ktorej predmetom mala byť výstavba diaľničného úseku, nemožno subsumovať pod priamy súvis s nehnuteľnosťou. Ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH je prípustné aplikovať len na také služby, ktoré sa priamo týkajú nehnuteľnosti a nie až v druhom či treťom slede. V danom prípade žalobca poskytoval služby, ktoré sa na nehnuteľnosť priamo nevzťahovali, dodal a fakturoval služby súvisiace s prípravou súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie, uvedené služby poskytnuté v predmetnom zdaňovacom období sa teda priamo vzťahovali na verejné obstarávanie.

12. Daný skutkový stav je odlišný od skutkového stavu u žalobcu KOREX networks, s.r.o., u ktorého boli služby poskytnuté na jasne určené a definované miesto v Českej republike, čomu jednoznačne nasvedčuje aj žalobcom predložená Zmluva o združení zo dňa 05.09.2013, ako aj Zmluva o diele zo dňa 06.03.2014, uzatvorená medzi objednávateľom VTP AT Milovice, o.p.s., Brno, IČ: 29200873 a zhotoviteľom „SDRUŽENÍM VTP MILOVICE PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS“ na zhotovenie stavby: „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“.

13. Túto nespornú skutočnosť žalobca sám potvrdil v bode 143 všeobecnej správnej žaloby, v ktorom uviedol, že tieto služby boli použiteľné a použité v prípade technológie aerodynamického tunela v Českej republike.

14. Činnosti Petra Imre KOREX sa vzťahovali na nehnuteľný majetok, ktorého umiestnenie bolo identifikované v okamihu, keď sa činnosti poskytl; jeho činnosti sa týkali „Výstavby vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ v Českej republike, nehnuteľnosť pri predmetných činnostiach bola podstatným a relevantným prvkom.

15. Skutočnosť, že činnosti, ktoré realizovali zamestnanci dodávateľa Petra Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, sťažovateľ považuje za jednoznačné, dostatočne preukázané a nerozporovateľné vzhľadom na obsah predloženého administratívneho spisu a vyjadrení žalobcu, ktoré sú jeho súčasťou.

16. Vzhľadom na vyššie uvedené, navrhol sťažovateľ, aby Najvyšší správny súd SR preskúmaný rozsudok KS v Prešove zrušil.

17. Písomným podaním zo dňa 07.06.2019 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 a so znením rozsudku Krajského súdu v Prešove a to vrátane jeho odôvodnenia.

18. Žalobca má za to, že sťažovateľ aj Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov 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 Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov podľa žalobcu neprihľadli na dôkazy a vyjadrenia, opakovane predkladané žalobcom, preukazujúce skutočný obsah plnení medzi žalobcom a subjektom Peter Imre KOREX.

19. Rovnako tak i druhostupňové rozhodnutie bolo arbitrárne, uvádzajúce názory bez ďalšieho vysvetlenia, resp. len opakujúce závery Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov, pričom nereagovalo ani na jednu z dotknutých námietok žalobcu. Obdobnú argumentačnú líniu si napokon sťažovateľ osvojil i v samotnej kasačnej sťažnosti.

III.

Konanie na kasačnom súde

20. Prejednávaná vec bola dňa 03.02.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie do senátu 6S a bola vedená pod sp. zn. 6Sžfk/10/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 100e ods. 1 zákona č. 757/2004 zberky zákonov o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (článok 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 zberky zákonov o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

21. Najvyšší správny súd SR ako súd kasačný (ďalej aj ako „kasačný súd“) podľa ustanovenia § 438 ods. 2 SSP po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 SSP bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

22. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR podľa ustanovenia § 137 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 SSP.

23. Predmetom kasačnej sťažnosti je rozsudok Krajského súdu v Prešove, sp. zn. 6S/43/2018 zo dňa 14.05.2019, ktorým Krajský súd v Prešove s poukazom na ustanovenie § 193 ods. 1 písm. a/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100333298/2018 zo dňa 09.02.2018 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu v Prešove, pobočka Bardejov č. 102134391/2017 zo dňa 09.10.2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.

24. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu KOREX networks, s.r.o. (ďalej len „žalobca“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty. Dňa 02.05.2016 bolo žalobcovi doručené oznámenie o daňovej kontrole č. 103021330/2016. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie od januára 2014 do decembra 2014 bola začatá dňa 31.5.2016, kedy zároveň došlo k spísaniu Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 103243621/2016. Dňa 7.4.2017 správca dane vydal protokol č. 100583558/2017, v ktorom konštatoval rozdiel dane oproti vyrubenej dani za zdaňovacie obdobie január až december 2014 vo výške 58495,27 Eur. Protokol bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 12.4.2017. Dňom 13.4.2017 začal správca dane vyrubovanie konanie podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku. V zákonnej lehote podal žalobca písomné vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole a dňa 9.6.2017 sa uskutočnilo ústne pojednávanie s daňovým subjektom, predmetom ktorého bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených žalobcom k predmetnému protokolu. Žalobca podal dňa 20.7.2017 písomné vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101290734/2017 zo dňa 9.6.2017. Dňa 29.9.2017 sa uskutočnilo ústne pojednávanie vo veci prerokovania pripomienok predložených žalobcom vo vyjadrení zo dňa 20.7.2017, z ktorého bola spísaná zápisnica č. 102069187/2017. Správca dane vydal rozhodnutie č. 102132054/2017 o vyrubení rozdielu dane vo výške 5210 Eur za zdaňovacie obdobie marec 2014 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z dňa 9.10.2017. Správca dane mal za preukázané, že žalobca v rozhodnom období vykonával prevažne činnosti spočívajúce v dodaní služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie a zabezpečoval realizáciu projektu VTP Milovice, Česká republika na základe zmluvy o dielo zo dňa 6.3.2014. Žaloba si v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2014 uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX, IČO: 35249773 za dodanie inštalačných práv Optika- pilotný projekt Lietava a okolie dediny a za nájom automobilov. Žalobca v kontrolovaných obdobiach roka 2014 vystavil pre daňový subjekt Peter Imre KOREX faktúry za dodanie služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie.

25. Z vysvetlenia žalobcu vyplynulo, že sa jednalo o rôzne čiastkové práce v zmysle Sekcie M a Sekcie N klasifikácie ekonomických činností. Ďalej, že v súvislosti s projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie vybudoval prístupovú optickú sieť v pilotných obciach 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.

26. Žalobca dňa 11.11.2016 doložil správcovi dane doklady o úhrade faktúr. 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.

27. Na základe uvedeného správca dane uzavrel, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa §§2 a 9 zákona 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, teda skutočného obsahu daňovej transakcie.

28. K tvrdeniu 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, teda k dodaniu ako takému. Faktúry dodávateľa Peter Imre KOREX boli ekonomicky neodopstatnené.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

29. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu práva alebo právom chránených záujmov 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 orgánov verejnej správy, opatrením orgánov verejnej správy, nečinnosťou orgánov verejnej správy alebo iným zásahom orgánov verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, 2 SSP).

30. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú o ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

31. Úlohou správneho súdu pre preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj procesno-právnymi predpismi.

32. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove, ktorým boli prvostupňové, ako aj preskúmané druhostupňové rozhodnutia zrušené a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a kasačný súd vyhodnotil dôvod tejto kasačnej sťažnosti ako naplnený.

33. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie január až december 2014 preveroval splnenie podmienok pre uplatnenie nároku žalobcu na odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 až 51 zákona č. 222/2004 Z.z. a v rozhodnom zdaňovacom období nepriznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Peter Imre KOREX

1. za dodanie inštalačných prác optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny
2. za dodanie služieb na projekte VTP Milovice.

34. Kasačný súd preskúmaním administratívneho spisu dospel k záveru, že ide o skutkovo a právne obdobnú vec ako už bola riešená v rozsudkoch Najvyššieho súdu zo dňa 18.06.2019 sp. zn. 6Sžfk/69/2019 (preverované zdaňovacie obdobie júl 2014), rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 19.11.2020 sp. zn. 3Sžfk/48/2019 (preverované zdaňovacie obdobie november 2014), rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 08.12.2020 sp. zn. 1Sžfk/47/2019 (preverované zdaňovacie obdobie február 2014), rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 30.03.2021 sp. zn. 8Sžfk/43/2020 (preverované zdaňovacie obdobie január 2014), rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 08.12.2020 sp. zn. 1Sžfk/68/2019 (preverované zdaňovacie obdobie apríl 2014), rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 08.12.2020 sp. zn. 1Sžfk/60/2019 (preverované zdaňovacie obdobie august 2014), rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 17.06.2021 sp. zn. 10Sžfk/47/2019 (preverované zdaňovacie obdobie september 2014) a ktorými kasačný súd vyhovel kasačnej sťažnosti sťažovateľa Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky proti žalobcovi KOREX networks, s.r.o. Vzhľadom na to, že tieto rozhodnutia tvoria prejudikatúru v danej veci a kasačný súd nezistil dôvod, aby sa od ich záverov odchyľil, postupoval v zmysle § 464 ods. 1 SSP.

35. Podľa kasačného súdu je kasačná sťažnosť dôvodná a krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Kasačný súd v celom rozsahu odkazuje na závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 18.06.2019 sp. zn. 6Sžfk/69/2019 (prvej veci rozhodnutej), 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 zdaniteľného 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, určitému 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 fiskálne 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.“

36. 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.

37. 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.

38. 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 prejednávanej veci nenastalo, keď pochybnosti správcu dane a sťažovateľa neboli žalobcom vyvrátené.

39. 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 zrejmé, 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.

40. Doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu chápe sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t.j. nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k meritu prejednávanej 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. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom aj vo vzťahu k aplikácii § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a ustanovení čl. 46 smernice DPH a túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú. Medzi účastníkmi nebolo sporné dodanie administratívnych služieb na projekte VTP Milovice, ani to že spadajú pod pojem služby, ale spornou skutočnosťou je 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 zák. č. 222/2004 Z.z. Kasačný súd rovnako ako sťažovateľ a správca dane dospel k záveru, že administratívne služby dostatočne priamo súviseli s nehnuteľným majetkom (viď 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.

Podľa § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec 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. Kasačný súd aj v tomto odkazuje na závery rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 18.06.2019 sp. zn. 6Sžfk/69/2019 (a zhodné závery vyslovené rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 19.11.2020 sp. zn. 3Sžfk/48/2019):

„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, Gíraltovce.

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. 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).

44. 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.

45. 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.

46. Kasačný súd si v tejto súvislosti dovoľí záverom poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 06.10.2020 sp. zn. 4Sžfk/47/2019, v ktorom sa kasačný súd v závere odôvodnenia zaoberal výkladom článku 31a vykonávacieho nariadenia a dospel k záveru o nedostatočnom súvise vykonaných služieb s nehnuteľnosťou v Českej republike. Podľa názoru kasačného súdu sa s uvedeným názorom vzhľadom na zhodné právne závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 18.06.2019 sp. zn. 6Sžfk/69/2019 a rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 19.11.2020 sp. zn. 3Sžfk/48/2019, ktoré sú dostatočne presvedčivé a ustálené, nemožno stotožniť a je nutné považovať závery senátu 4S za odklon, a to navyše ak kasačný súd opomenul, že vzhľadom na účinnosť článku 31a vykonávacieho nariadenia až od 01.01.2017 ho nemožno na daný prípad aplikovať. Kasačný súd považuje zároveň odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 06.10.2020 sp. zn. 4Sžfk/47/2019 za vnútorne nejednotné, keď na jednej strane bola vyhodnotená kasačná sťažnosť vo vzťahu k dodaniu inštaláčnych prác Optika -

pilotný projekt Lietava ako dôvodná, avšak následne bola kasačná sťažnosť zamietnutá. Kasačný súd dodáva, že nevyčkal pred vyhlásením rozsudku v prejednávanej veci na písomné vyhotovenie rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 01.12.2020 sp. zn. 4Sžfk/56/2019, keďže bolo dopytom u predsedníčky senátu zistené, že vo veci sa jedná o odlišný skutkový a právny stav.

47. Na základe vyššie uvedených úvah sa kasačný súd nemohol stotožniť s právnym posúdením veci krajským súdom (ktorým zaviazal aj žalovaného) a aj v snahe dosiahnuť dôsledné zjednotenie rozhodovacej praxe pristúpil podľa § 462 ods. 1 S.s.p. k zrušeniu napadnutého rozsudku a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie. Krajský súd bude povinný sa vecou v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) opätovne zaoberať. Podľa § 462 ods. 1 S.s.p. ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

48. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p. ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

49. Písomným podaním zo dňa 13.09.2021, ktoré bolo tunajšiemu súdu doručené dňa 16.09.2021 sa žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu vyjadril ku konaniu a navrhol, aby vec bola postúpená na rozhodnutie veľkého senátu.

50. Poukazujúc na ustanovenie § 466 ods. 3 SSP a na rozhodnutie v senáte 4Sžfk/56/2012 zo dňa 01.12.2020 žalobca vyjadril názor, že vec by mala byť postúpená veľkému senátu na rozhodnutie a to z dôvodu odlišnej rozhodovacej činnosti jednotlivých senátov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

51. K tomuto kasačný súd uvádza, že v danom prípade podal žalobca voči žalovanému celkovo 12 kasačných sťažností, ktorých predmet konania bol skutkovo a právne rovnaký za fakturované obdobia od januára do decembra 2014. Senát 4S sa oboznámil so všetkými vydanými rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, pričom z časovej osi vydávaných rozhodnutí je nesporné, že ako prvé bola rozhodnutá vec vedená pod sp. zn. 6Sžfk/69/2019 dňa 18.06.2020 spôsobom, že preskúmané rozhodnutie Krajského súdu v Prešove bolo zrušené a vrátené na ďalšie konanie. Následne bolo vydané rozhodnutie v senáte pod sp. zn. 4Sžfk/56/2019 dňa 06.10.2020, v ktorom bolo rozhodnuté spôsobom, že kasačná sťažnosť bola zamietnutá. Senát 4S zastáva názor, že v tomto prípade mal senát 4S, (pokiaľ sa mienil odkloniť od rozhodovacej činnosti v senáte 6Sžfk) predložiť vec na rozhodnutie do veľkého senátu. Všetky ostatné rozhodnutia, ktoré sú citované na strane 11 tohto rozsudku boli rozhodnuté rovnakým (totožným) spôsobom a síce rozsudok krajského súdu bol zrušený a vec mu vrátená na ďalšie konanie. Senát 4S dospel k záveru, že v danom prípade je potrebné sa prikloniť k väčšinovej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

52. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).