

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/68/2019
Identifikačné číslo spisu: 8018200316
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8018200316.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: KOREX networks, s.r.o., so sídlom Fučíková 371, 087 01 Giraltovce, IČO: 36 683 710, zast. Vojčík & Partners, s.r.o., so sídlom Rázusova 28, 040 01 Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 19. júna 2019 č. k. 5S/40/2018-280, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 19. júna 2019 č. k. 5S/40/2018-280 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 100336707/2018 z 09.02.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný s poukazom na § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov (ďalej len „správca dane“) č. 102132700/2017 z 09.10.2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 5.350 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobia január až december 2014, výsledky ktorého boli zaznamenané v protokole z daňovej kontroly č. 100583558/2017 z 07.04.2017 (ďalej len „protokol“). Správca dane neuznal

žalobcovi uplatnené odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom L. N. KOREX (ďalej aj ako „dodávateľ“) za dodanie inštalačných prác Optika- pilotný projekt Lietava a okolie dediny a za nájom automobilov. Žalobca v kontrolovaných obdobiach roka 2014 vystavil pre daňový subjekt L. N. KOREX faktúry za dodanie služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie (vybudovanie prístupovej optickej siete v pilotných obciach pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu L. N. KOREX).

3. Správca dane a rovnako aj žalovaný vec právne posúdili tak, že napriek skutočnosti, že došlo k vykonaniu prác daňovým subjektom L. N. KOREX, nedošlo k dodaniu týchto prác žalobcovi, keďže práce boli vykonané zamestnancami objednávateľa diela (L. N. 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. Správca dane uzavrel, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 a § 9 zák. č. 222/2004 Z.z., a teda nedošlo k dodaniu služby ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, t.j. L. N. KOREX. Fakturáciu za práce vykonané L. N. 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.

4. Správca dane uviedol, že daňovému subjektu L. N. KOREX nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. za práce a služby, ktoré mal uskutočniť sám prostredníctvom svojich zamestnancov a svojimi prostriedkami, teda ani žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane. Nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., teda k dodaniu ako takému. Faktúry dodávateľa L. N. KOREX boli ekonomicky neopodstatnené. V daňovom konaní neboli spochybnené obchodné vzťahy medzi spoločnosťami, správca dane však vzťah posudzoval výlučne z pohľadu zák. č. 222/2004 Z.z. Na základe uvedeného správca dane konštatoval, že žalobca porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. zák. č. 222/2004 Z.z. Zároveň daňová povinnosť nevznikla ani podľa § 19 ods. 6 v spojení s § 9 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z., 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. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, že ide o plnenia bez ekonomickeho opodstatnenia, transakcii chýba hospodársky dôvod, ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty, teda skutočného obsahu daňovej transakcie, na ktorej je daňové právo založené. Žalovaný uviedol, že dodanie služby je zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom služby a príjemcom služby právny vzťah a existuje právna väzba medzi úhradou a poskytnutou službou, avšak v danom prípade absentuje právny bezprostredný a priamy vzťah medzi samotnou dodávkou - medzi poskytnutým a prijatým, pretože práce si objednávateľ vykonal sám pre seba, svojimi zamestnancami, a nie pre žalobcu.

5. Správca dane neuznal žalobcovi ani odpočítania dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom L. N. KOREX za práce a služby vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika (administratívne služby - príprava rozpočtových položiek pre obstarávanie VTP Milovice). Správca dane mal za preukázané, že žalobca sa zaregistroval za platiteľa DPH v Českej republike a na základe Zmluvy o združení zo dňa 05.09.2013 (ďalej len „zmluva o združení“) 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 realizáciu uvedeného diela sa subdodávateľsky podieľal aj daňový subjekt L. N. KOREX. Správca dane vyhodnotil služby poskytnuté žalobcovi daňovým subjektom L. N. KOREX spojené s predmetným dielom za služby, ktoré úzko súvisia so stavbou „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“, a keďže predmetné dielo je realizované na území Českej republiky, miestom dodania služieb vzťahujúcich sa k predmetnej nehnuteľnosti ako k dielu je Česká republika. Na základe uvedeného poskytnuté práce a služby nepodliehajú dani v Slovenskej republike a daňovému subjektu L. N. KOREX nevznikla povinnosť podľa § 19 zák. č. 222/2004 Z.z. v Slovenskej republike, teda žalobca nemá právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených daňovým subjektom L. N. KOREX za práce a služby vykonané v súvislosti so stavbou realizovanou v zmysle zmluvy o dielo. Žalovaný uzavrel, že

poskytnuté služby majú dodatočnú priamu súvislosť s nehnuteľným majetkom (čo deklarujú aj vystavené dodávateľské faktúry).

II.

Konanie na krajskom súde

6. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia preskúmaného aj prvostupňového rozhodnutia.

7. Krajský súd dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a pre nesprávne právne posúdenie veci správcom dane a žalovaným zrušil preskúmané rozhodnutie a súčasne postupom podľa § 191 ods. 3 písm. a) zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zrušil aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

8. Krajský súd ohľadom posúdenia z jeho pohľadu nosnej námietky týkajúcej sa dodania inštalčných prác dospel k záveru, že žalovaný sa v preskúmanom rozhodnutí nevysporiadal s námietkami žalobcu spočívajúcimi v tvrdení, že služby dodané L. N. KOREX sú odlišné od tých, ktoré následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela. Podľa tvrdení žalobcu dodávateľské faktúry posudzované správcom dane v rámci daňovej kontroly predstavovali čiastkové plnenia, ktoré tvorili predmet diela. Žalovaný vo svojom rozhodnutí síce konštatuje, že objednávateľ diela L. N. KOREX vykonával čiastkové práce na výstavbe optickej siete, avšak v celom rozhodnutí nie je špecifikované o aké čiastkové výkony sa jednalo a čo následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela, teda či ide o totožné plnenia alebo plnenia rozličného obsahu. Podľa krajského súdu žalovaný jednak konštatoval, že došlo k vykonaniu prác daňovým subjektom L. N. KOREX, avšak následne tvrdil, že nedošlo k dodaniu služby žalobcovi, keďže tento totožné služby následne fakturoval objednávateľovi, ktorý je totožným subjektom ako dodávateľ žalobcu. Krajskému súdu však nie je zrejmé a ani to nevyplýva z preskúmaného 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.

9. Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalovaného, že daňový subjekt L. N. KOREX vykonával čiastkové práce prostredníctvom svojich zamestnancov na "vlastnom diele" a teda nie je splnená podmienka dodania aj napriek tomu, že na dodávku je vyhotovená faktúra. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností a z hľadiska § 8 ods. 1 písm. a) a b) a § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. označil krajský súd tvrdenie žalovaného a správcu dane, že nedošlo k uplatneniu predmetu dane z dôvodu, že objednávateľ realizoval čiastkové dodanie prác a služieb na „vlastnom diele“, a vlastnými zamestnancami za právne nepresvedčivé, neodôvodnené a nezodpovedajúce základným princípom zák. č. 222/2004 Z.z.

10. Krajský súd následne poukázal na zneužitie daňového práva a v tejto súvislosti odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 23.02.2017 sp. zn. 8Sžf/19/2015 a na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax. Podľa názoru krajského súdu správca dane svoj názor o zneužívaní práva spoločenstva nemôže založiť na domnienkach, ale na skutkových zisteniach. 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 L. N. KOREX nemá aj iné ekonomické alebo právne vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod. Podľa krajského súdu v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia absentujú objektívne skutočnosti, na základe ktorých by bolo možné jednoznačne uzavrieť, že konanie žalobcu a plnenia, z ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane predstavuje konanie zneužívajúce právo.

11. Krajský súd k uplatnenému právu na odpočítanie dane za administratívne služby - príprava rozpočtových položiek pre obstarávanie VTP Milovice uviedol, že zo zmluvy o združení 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 vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela" a realizáciu tohto diela. Zo zmluvy o dielo zo dňa 06.03.2014 (ďalej len „zmluva o dielo") 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 vedeckotechnického 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 vedeckotechnického 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 L. N. KOREX vykonával subdodávateľsky práce na projekte VTP Milovice. Zo špecifikácie obsahu plnení k jednotlivým faktúram, ktorá bola predložená za účelom vysvetlenia charakteru poskytovaných služieb, vyplýva, že faktúrou bolo žalobcovi vyfakturované daňovým subjektom L. N. KOREX dodanie plnení spočívajúcich v spracovaní elektronickej a listovej pošty, fyzickej a elektronickej archivácie, ukladanie súborov na server, poradenská činnosť.

12. Krajský súd konštatoval, že v predmetnej veci sa podľa faktúry jedná o koordinačnú činnosť, a to prípravu územia pre zriadenie stanoviska VTP Milovice, avšak podľa špecifikácie obsahu plnení k jednotlivým faktúram, ktorá bola predložená za účelom vysvetlenia charakteru poskytovaných služieb predloženej žalobcom sa jednalo o spracovanie a elektronickej a listovej pošty, fyzickej a elektronickej archivácie, ukladanie súborov na server, poradenská činnosť, teda služby spojené so skenovaním dokumentov a konverzií údajov z listinnej do elektronickej formy. Krajský súd k uvedenému uviedol, že účelom predmetných služieb bola príprava podkladov pre žalobcu. V súvislosti s uvedeným 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 zák. č. 222/2004 Z.z. Totožný názor podľa krajského súdu zaujal aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí z 13.02.2018 sp. zn. 1Sžfk/2/2016 (v rozsudku neúplne uvedený ako sp. zn. 1Sžfk/2016) v obdobnej právnej veci. Na základe uvedeného mal krajský súd za to, že správca dane a rovnako aj žalovaný vec nesprávne právne posúdili, ak na určenie miesta dodania služby aplikovali § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

13. Krajský súd sa však nestotožnil s námietkou žalobcu týkajúcou sa vydania prvostupňového rozhodnutia vo veci orgánom bez právnej subjektivity s následkom nulitnosti rozhodnutia. Žalovaný sa s predmetnou námietkou dostatočne podrobne a zrozumiteľne vysporiadal už v obsahu odôvodnenia svojho rozhodnutia a v stanovisku k žalobe, s argumentáciou ktorého sa krajský súd stotožnil a odkázal na § 6 ods. 1 Daňového poriadku a § 2 ods. 3 zák. č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Krajský súd uviedol, že okruh právomoci správneho orgánu je vymedzený zákonom a to bez ohľadu na to, či tento má právnu subjektivitu alebo ju nemá a prvostupňové rozhodnutie bolo vydané v súlade s § 63 ods. 3 Daňového poriadku vecne príslušným správcom dane.

14. Krajský súd sa ohľadom ďalších žalobných dôvodov stotožnil s argumentáciou žalovaného uvedenou v jeho písomnom vyjadrení zo dňa 12.09.2018, v ktorom podrobne reagoval na všetky ostatné žalobné námietky vznesené žalobcom v tomto konaní, čo znamená, že nesprávne právne posúdenie správcu dane ako aj žalovaného bolo jediným dôvodom, pre ktorý zrušil prvostupňové a preskúmané rozhodnutie. Krajský súd záverom konštatoval, že nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

15. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ") včas kasačnou sťažnosťou z 31.07.2019, v ktorej uviedol ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

16. V dôvodoch kasačnej sťažnosti poukázal na bod 66 napadnutého rozsudku a uviedol, že s tvrdením krajského súdu nesúhlasí. Sťažovateľ 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 obcí Lietava a okolie pre odberateľa L. N. KOREX. Žalobca vybuďoval prístupovú optickú sieť v pilotných obciach Lietava a okolie pre odberateľa L. N. KOREX. V súvislosti s projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu L. N. KOREX žalobca primárne využil voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov odberateľa L. N. KOREX, t.j. práce na tomto projekte vykonávali prevažne pracovníci odberateľa L. N. 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 31.01.2017 pod ev. č. 6/01650918/2017 a Vyjadrenie k protokolu, doručené elektronickými prostriedkami dňa 09.05.2017 pod ev.č. 6/06262524/2017).

17. 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 - L. N. KOREX urobil sám vo svojej réžii (svojimi zamestnancami, svojimi pracovnými prostriedkami). Z uvedeného vyplýva, že služby dodané L. N. KOREX nie sú odlišné od tých, ktoré následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela - L. N. KOREX, čo napokon aj krajský súd v bode 66. 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 zák. č. 222/2004 Z.z. nič nemení ani fakt, že výstavbu optickej siete realizoval žalobca pre odberateľa L. N. 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.

18. 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 zák. č. 222/2004 Z.z., čomu nasvedčuje aj to, že v priebehu konania bol žalobca oboznámený so skutočnosťou, že v zmysle Daňového poriadku, ako aj zák. č. 222/2004 Z.z., 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 zák. č. 222/2004 Z.z. 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 odvieďol do štátneho rozpočtu (stanovisko žalobcu zo dňa 21.03.2017). 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 79 napadnutého rozsudku).

19. Sťažovateľ zdôraznil, že na základe zisteného skutkového stavu je zrejmé, že skutočným obsahom právneho úkonu bolo dodanie čiastkových prác na projekte digitalizácia obcí Lietava a okolie objednávateľom tohto diela v pozícii dodávateľa samému sebe. Preto sa sťažovateľ stotožnil so záverom správcu dane, že ide o plnenie bez ekonomického opodstatnenia, transakcii chýba hospodársky dôvod, ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty, teda skutočného obsahu transakcie.

Vzhľadom na skutočnosť, že služba bola dodaná zamestnancami L. N. KOREX, ktorí mali k nemu pracovnoprávny vzťah a práce vykonávali na jeho vlastnom diele, nie je splnená podmienka dodania, aj napriek tomu, že na dodávku je vyhotovená faktúra.

20. Sťažovateľ v súvislosti s právnym názorom krajského súdu ohľadom uplatneného práva na odpočítanie dane za dodanie služieb vykonaných v súvislosti so zhotovením diela (body 80 až 84 napadnutého rozsudku) zastával názor, že vec bola správne právne posúdená v súlade s úniovým právom a vnútroštátnych predpisov a bolo správne aplikované ustanovenie 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. 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 zák. č. 222/2004 Z.z. 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.

21. Podľa sťažovateľa do rozsahu služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktorých miesto dodania sa určí podľa § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., môžu patriť služby poskytované v súvislosti s nehnuteľným majetkom, ktorého umiestnenie je identifikované v okamihu, keď sa služba poskytuje. 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 z 13.02.2018, keďže to, že sa verejné obstarávanie týkalo do budúca možnosti 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.

22. Sťažovateľ zdôraznil, že činnosti L. N. KOREX sa vzťahovala na nehnuteľný majetok, ktorého umiestnenie bolo identifikované v okamihu, keď sa činnosti poskytli; jeho činnosti sa týkali „Výstavby vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ v Českej republike, nehnuteľnosť pri predmetných činnostiach bola podstatným a relevantným prvkom. Skutočnosť, že činnosti, ktoré realizovali zamestnanci dodávateľa L. N. 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.

23. 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 zák. č. 222/2004 Z.z.

24. Na základe uvedeného sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

25. Žalobca nepodal vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

26. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je v zmysle 462 ods. 1 S.s.p. potrebné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 8. decembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

27. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedeného dôvodu kasačnej sťažnosti.

28. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým boli prvostupňové aj preskúmané rozhodnutie 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) S.s.p. a kasačný súd vyhodnotil tento dôvod kasačnej sťažnosti ako naplnený.

29. 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 § 49 až § 51 zák. č. 222/2004 Z.z. a v zdaňovacom období apríl 2014 nepriznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa L. N. KOREX 1/ za dodanie inštalčných prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny a 2/ za dodanie služieb na projekte VTP Milovice.

30. Kasačný súd preskúmaním administratívneho spisu dospel k záveru, že ide o skutkovo a právne obdobnú vec, ako bola riešená v rozsudkoch Najvyššieho súdu zo dňa 18.06.2019 sp. zn. 6Sžfk/69/2019 (preverované zdaňovacie obdobie júl 2014) a rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 19.11.2020 sp. zn. 3Sžfk/48/2019 (preverované zdaňovacie obdobie november 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 prejudikáciu v danej veci a kasačný súd nezistil dôvod, aby sa od ich záverov odchyľil, postupoval v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p.

31. 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, 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 jedného 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 L. N.).

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 L. N. 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 L. N. KOREX, č. VF01400033, č. VF01400034, v mesiaci júl 2014. Z administratívneho spisu a vykonaného dokazovania daňovými orgánmi bolo preukázané, že žalobca účtoval odberateľovi L. N. KOREX plnenia, ktoré realizovali odberateľ žalobcu - L. N. KOREX vlastnými zamestnancami, ktorí pracovali pre odberateľa L. N. KOREX a pracovali na projekte L. N. 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 veci, 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 dôvodu 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 zabezpečením ich zdaniteľných 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."

32. Vyššie citované závery ohľadom neuznania žalobcom uplatneného odpočítania dane z faktúr vystavených daňovým subjektom L. N. KOREX za dodanie inštalčných 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. L. N. KOREX a fakturácia za práce vykonané L. N. 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.

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 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.

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 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.

37. 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 správcou 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 prejednanú 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.

38. 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 L. N. 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 L. N. 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 L. N. 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 L. N. 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, navyiac, 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 L. N. 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."

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.

42. 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 inštalačných 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.

43. 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.

44. 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.

45. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 a § 463 S.s.p.).

Poučenie:

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