

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/69/2019  
Identifikačné číslo spisu: 8018200327  
Dátum vydania rozhodnutia: 18.06.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8018200327.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD, v právnej veci žalobcu: KOREX networks, s.r.o. so sídlom Fučíková 371, 087 01 Giraltovce, IČO: 36 683 710, právne zastúpeného: Vojčík & Partners, s.r.o., Rázusova 28, 040 01 Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 9. februára 2018, č. 100332957/2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/44/2018-284 zo dňa 14. marca 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/44/2018-284 zo dňa 14. marca 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/44/2018-284 zo dňa 14. marca 2019 (ďalej aj „rozsudok správneho súdu“ alebo „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100332957/2018 zo dňa 09.02.2018 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov - Bardejov č. 102133456/2017 zo dňa 09.10.2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z dôvodov podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP. Súčasne rozhodol, že žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu trov konania s odkazom na ust. § 167 SSP.

2. V dôvodoch rozhodnutia konštatoval, že žalobca si v júli 2014 okrem iného uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 v nadväznosti na §51 zákona o DPH vo výške 5 010,55 Eur z faktúr vystavených dodávateľom Peter Imre KOREX za inštalačné práce Optika- pilotný projekt Lietava a okolie dediny fakturované faktúrou č. 2140000018, dátum dodania 31.7.2014 a faktúrou 2140000020, dátum dodania 31.7.2014, základ dane 8 500,- Eur, DPH vo výške 1 700,- 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. Kým 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 práv a ide len o fakturačné dodanie, pri ktorom pridaná hodnota nevznikla a nevzniklo ani právo na odpočítanie dane.

4. Žalobca sa s uvedeným konštatovaným nestotožnil, pričom mal za to, že zo strany daňového subjektu Peter Imre KOREX došlo k dodaniu služby pre žalobcu. Svoje závery odôvodňoval tým, podstata plnení vykonaných žalobcom pre daňový subjekt Peter Imre KOREX nebola totožná s plneniami, ktoré vykonal Peter Imre KOREX pre žalobcu. Daňový subjekt Peter Imre KOREX dodal žalobcovi len čiastočné inštalačné práce, avšak nedodával optickú sieť ako celok, nebol zodpovedný za realizáciu diela ani za úkony vykonané vo vzťahu k stavebnému úradu, taktiež nedisponoval oprávneniami na vykonanie prác v blízkosti elektrického vedenia podľa požiadaviek uvedených v nájomnej zmluve medzi spoločnosťou SSE-D, a.s. a poskytovateľom internetu Peter Imre KOREX, a teda, ak by žalobca na subdodávky nevyužil daňový subjekt Peter Imre KOREX musel by uvedené služby obstarat' od iného daňového subjektu. Žalobca taktiež namietal, že správca dane bez podrobnejšieho skúmania podriadil fakturáciu zápožičky automobilov rovnakému posúdeniu ako inštalačné práce vykonávané subjektom Peter Imre KOREX, avšak sa nezaoberal tou skutočnosťou, že zapožičané automobily sa používali len v súvislosti s dielom dodaným odberateľovi optickej siete ale zároveň sa používali aj v rámci vlastnej všeobecnej réžie a iných projektov žalobcu.

5. Správny súd na základe uvedeného a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia 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 nie je zjavné ako sa žalovaný s uvedenými tvrdeniami žalobcu vysporiadal. Žalovaný vo svojom rozhodnutí síce konštatuje, že objednávateľ diela Peter Imre 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. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatuje: „Vzhľadom na skutočnosť, že služba bola dodaná zamestnancami objednávateľa diela, 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. Fakturovaná dodávka nemá ekonomicke opodstatnenie, pretože príjmom podľa faktúry je daňový subjekt, ktorý následne predmetné plnenia fakturoval objednávateľovi diela - dodávateľovi čiastkových prác.“ Na základe uvedeného žalovaný jednak konštatuje, že došlo k vykonaniu prác daňovým subjektom Peter Imre KOREX, avšak následne tvrdí, že nedošlo k dodaniu služby žalobcovi, keďže tento totožné služby následne fakturoval objednávateľovi, ktorý je totožným

subjektom ako dodávateľ žalobcu. Správne mu súdu však nie je zrejmé a ani to nevyplýva 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 práv oprávnenie nemal ako aj iné činnosti, ktorých účelom bolo zhotoviť dielo ako celok a zodpovedať za jeho fungovanie.

6. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 z 23.2.2017 právo nárokovanie platiteľom dane môže byť odopreté, pokiaľ relevantná hospodárska činnosť nemá žiadne objektívne vysvetlenie, než iba práve získanie nároku na odpočítanie dane. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať len za zneužitie objektívneho daňového práva.

7. Aplikáciou zneužitia práva v daňovej oblasti sa zaoberal aj rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax, k výkladu článkov VI. smernice Rady č.77/388/EHS o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty (v súčasnosti smernica Rady č. 2006/112/ES). Výsledkom rozsudku Európskeho súdneho dvora je výklad, že VI. smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva, predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach VI. smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V bode 75 predmetného rozsudku Súdny dvor EÚ konštatuje, že v skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod.

8. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného však 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 poukazuje 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 neexistujú 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 nevysporiadaava. Na základe uvedeného v predmetnej časti 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.

9. Správny súd konštatoval, že čo sa týka ďalšieho žalobného bodu, a to nepriznania odpočítania dane na základe faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za služby poskytnuté v súvislosti so zhotovením diela „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ v Miloviciach v Českej republike z dôvodu, že daňový subjekt Peter Imre KOREX poskytoval žalobcovi služby, ktoré úzko súvisia s nehnuteľnosťou v Českej republike, teda v zmysle § 16 zákona o DPH bolo miesto dodania služby v Českej republike, a preto mal byť na takéto dodávky aplikovaný zákon o DPH platný v Českej republike, v dôsledku čoho dodanie služieb nepodlieha dani v Slovenskej republike. Čo sa týka skutočnosti, že činnosti, ktoré boli realizované zamestnancami subjektu Peter Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, žalovaný uvedené považoval za jednoznačné, dostatočne preukázané a nerozporovateľné, a to aj vzhľadom na tú skutočnosť, že konateľom žalobcu je Peter Imre,

ktorý je zároveň aj dodávateľom predmetných služieb podnikateľom Peter Imre KOREX. Keďže p. A. J. A. bol prítomný pri uzatváraní zmluvy o dielo dňa 06.03.2014 mal žalovaný za preukázané, že tento mal nespornú vedomosť o tom, že projekt sa realizuje na území Českej republiky, a teda poskytuje služby súvisiace s nehnuteľnosťou na území Českej republiky.

10. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca si vo júli 2014 okrem iného uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 v nadväznosti na §51 zákona o DPH vo výške 1 550,- Eur za inžinierske služby - koordinácia dodávateľov, výberové konania VTP Milovice Predmetná faktúra bola žalobcom uhradená.

11. 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 vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ a realizáciu tohto diela. Žalobca sa na základe zmluvy o dielo zo dňa 6.3.2014 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 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 Peter Imre KOREX vykonával subdodávateľsky práce na projekte VTP Milovice. Predmetom fakturovanej služby faktúrou č. 2140000019 bolo poskytovanie inžinierskych služieb. Zo špecifikácie obsahu plnení k jednotlivým faktúram, ktorá bola predložená za účelom vysvetlenia charakteru poskytovaných služieb, vyplýva, že faktúrou č. 2140000019 bolo žalobcovi vyfakturované daňovým subjektom Peter Imre KOREX dodanie plnení spočívajúcich v spracovaní listovej a elektronickej pošty, ukladaní súborov na serverové úložiská a kancelárske práce a pod.

12. Podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane realitnej činnosti a činnosti znalcov, ubytovacích služieb, poskytnutia práva na užívanie nehnuteľnosti, služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a osobami zabezpečujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

13. Správny súd na základe uvedeného konštatoval, že medzi účastníkmi nie je sporné vykonanie administratívnych služieb, 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 zákona o DPH. V predmetnej veci sa jedná o inžinierske/administratívne služby, pričom v zmysle faktúry č. 2140000019 sa jednalo o dodanie inžinierskych služieb pre obstaranie VTP Milovice, avšak podľa špecifikácie predloženej žalobcom sa jednalo o spracovanie listovej a elektronickej pošty, ukladaní súborov na serverové úložiská a kancelárske práce. Správny súd k uvedenému uvádza, že účelom predmetných služieb bola príprava podkladov pre žalobcu.

14. 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 zákona o DPH. Totožný názor zaujal aj Najvyšší súd Slovenskej republiky v obdobnej právnej veci, ktorej spornou skutočnosťou bolo miesto dodania odborných služieb spočívajúcich vo vyhotovení súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie zmluvy, ktorej predmetom mala byť výstavba diaľničného úseku. Najvyšší súd v predmetnej veci v rozhodnutí sp.zn. 1Sžfk/2016 z 13.2.2018, bod 32, 33 a 34, konštatoval: „32. Pre Najvyšší súd je na jednej strane neprehliadnuteľné, že existujúca nehnuteľnosť tvorí vždy podstatný prvok služby, ktorý sa musí zohľadniť ako hlavný a nevyhnutný pre poskytovanú

službu. Avšak na druhej strane musí Najvyšší súd zdôrazniť, že v čase poskytovania odborných služieb žalobcom svojim zahraničným klientom uvedená nehnuteľnosť, t.j. líniová stavba diaľnice, neexistovala, hoci bola určená lokalita (možno i pozemky), kde sa mala realizovať. V uvedenej súvislosti je potom nutné konštatovať, že iba existencia nehnuteľnosti je základnou podmienkou pre riadnu interpretáciu ustanovenia § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a konkrétne jeho slovného spojenia „služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť“, pri splnení ktorej je možné ďalej skúmať, či poskytované odborné služby tvoria podstatný prvok takejto služby, ktorý sa musí zohľadniť ako hlavný a nevyhnutný pre poskytovanú službu. 33. Tak pre krajský súd ako aj pre Najvyšší súd je zo spisu správcu dane jednoznačné, že odborné služby, ktoré boli žalobcom poskytnuté v kontrolovanom období jeho zahraničným klientom, sledovali iba jeden cieľ, a to vyhotovenie súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie. Hlavnou motiváciou získania podkladov a vypracovania súťažnej ponuky bolo získanie zákazky na výstavu časti úseku diaľnice DI. Z uvedeného teda pre Najvyšší súd vyplýva, že hlavným účelom poskytnutých odborných služieb nebola priama účasť vo výstavbe, o ktorej v tom štádiu poskytovania služieb je možné hovoriť iba v hypotetickej rovine, ale získanie zákazky na líniovú stavbu diaľnice. 34. Preto Najvyšší súd sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že priamy súvis poskytnutých služieb s nehnuteľnosťou, ktorej existencie nepodmieňuje poskytnutie služieb, ale naopak poskytnutie služieb je nevyhnutnou podmienkou pre zaistenie existencie budúcej existencie, nebol tak správcom dane ako aj žalovaným preukázaný. "

15. Na základe uvedeného mal správny súd za to, že správca dane a rovnako aj žalovaný vec nesprávne právne posúdili, ak na určenie miesta dodania služby (fakturovanej faktúrou č. 2140000019) aplikovali ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH.

16. Správny 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 súd stotožňuje.

17. Poukázal na § 6 ods. 1 daňového poriadku a § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

18. Na zdôraznenie správnosti právnych záverov žalovaného správnym súdom konštatoval, že za správny orgán sa považuje štátny orgán, orgán územnej samosprávy, orgán záujmovej samosprávy, právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorej zákon zveril rozhodovanie o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb v oblasti verejnej správy. Okruh právomoci správneho orgánu je vymedzený zákonom, a to bez ohľadu na to, či tento má právnu subjektivitu alebo ju nemá. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že pobočka daňového úradu nemôže mať právnu subjektivitu, keďže táto je len súčasťou toho ktorého daňového úradu, preto pobočky daňových úradov konajú v mene toho ktorého daňového úradu. Aj v predmetnom prípade z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že rozhodnutie je písomne vypracované na hlavičkovom papieri organizačnej zložky Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov. Samotné rozhodnutie ale je označené nadpisom „Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane“ a za nadpisom v súlade s § 63 ods. 3 daňového poriadku pokračuje záhlavie rozhodnutia označením orgánu, ktorý rozhodnutie vydal textom „Daňový úrad Prešov na základe zákona č. 333/2011 Z.z. vydáva rozhodnutie:“, ďalej pokračuje výrok „Daňový úrad Prešov podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu...“. Rozhodnutia sú opatrené úradnou okrúhlu pečaťou Daňového úradu Prešov so štátnym znakom. Z opísaného textu prvostupňových rozhodnutí, tak textu jeho záhlavia ako aj textu výroku a odtlačku úradnej pečiatky v závere rozhodnutia je zrejmé, že prvostupňové rozhodnutia vydal správca dane Daňový úrad Prešov. Z uvedeného vyplýva, že v danej veci rozhodol vecne príslušný správca dane.

19. Pokiaľ ide o ostatné žalobné dôvody, tieto neboli spôsobilé spochybníť zákonnosť postupu žalovaného, resp. správnosť záverov, na základe ktorých boli založené vydané rozhodnutia správnych orgánov. Súd sa ohľadom ďalších žalobných dôvodov stotožnil s argumentáciou žalovaného uvedenou v jeho písomnom vyjadrení zo dňa 12.9.2018, v ktorom podrobne reagoval na všetky ostatné žalobné

námietky vznesené žalobcom v tomto konaní. Znamená to, že nesprávne právne posúdenie správcu dane ako aj žalovaného boli jediným dôvodom, pre ktorý správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného na základe vyššie zistených skutočností uvedených v bodoch 26 - 34 tohto rozhodnutia, pričom súčasne správny súd postupom podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP zrušil aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu.

20. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva právny záver, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

21. Správny súd konštatoval, že bude povinnosťou žalovaného, ako aj správneho orgánu I. stupňa, po vrátení veci súdom, riadiac sa právnym názorom súdu, ktorým je žalovaný podľa ust. § 191 ods. 6 veta prvá SSP viazaný, v ďalšom konaní postupovať podľa vyššie uvedeného právneho názoru súdu. V ďalšom konaní správny orgán I. stupňa v medziach hore uvedených právnych názorov a v súlade s načrtnutým výkladom doplní dokazovanie a následne opätovne rozhodne, svoje rozhodnutie riadnym spôsobom odôvodní.

22. O trovách konania správny súd rozhodol v zmysle § 167 SSP, keď procesne úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

## II.

### Kasačná sťažnosť

23. Proti rozsudku správneho súdu podal riadne a včas kasačnú sťažnosť žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“), podaním z 24.04.2019 žiadal, aby Najvyšší súd SR zrušil rozsudok správneho súdu a vec vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch kasačnej sťažnosti konštatoval, že Krajský súd v Prešove v bode 26. napadnutého rozsudku uvádza, že sa žalovaný vo svojom napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s námietkami žalobcu, spočívajúcimi v tvrdení, že služby dodané Petrom 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 nie je zrejmé, ako sa žalovaný s uvedenými tvrdeniami žalobcu vysporiadal. Žalovaný vo svojom rozhodnutí síce konštatuje, že objednávateľ diela Peter Imre 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. Správneho súdu nie je zrejmé a ani to nevyplýva 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 niešť zodpovednosť za jeho fungovanie.

24. Žalovaný uviedol, že nesúhlasí s uvedeným tvrdením Krajského súdu v Prešove. Žalovaný 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 Peter Imre KOREX. Žalobca vybudoval prístupovú optickú sieť v pilotných obciach Lietava a okolie pre odberateľa Peter Imre KOREX. V súvislosti s projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX žalobca primárne využil voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov odberateľa Peter Imre KOREX, t.j. práce na tomto projekte vykonávali prevažne pracovníci odberateľa

Peter Imre KOREX s použitím pracovných prostriedkov tohto odberateľa (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103871600/2016).

25. Žalobca sa ďalej vyjadril, že podstata plnení vykonaných žalobcom pre objednávateľa Peter Imre KOREX nie je totožná s plneniami, ktoré uskutočnil Peter Imre KOREX pre žalobcu. Peter Imre KOREX nedodával žalobcovi komplexné dielo ako celok, ale len čiastkové inštalačné práce. Aj keď tieto práce súviseli s výstavbou optickej siete, Peter Imre KOREX optickú sieť nedodával (Vyjadrenie k Zápisnici o ústnom pojednávaní doručené elektronickými prostriedkami dňa 31.01.2017 pod ev.č. 6/01650918/2017). Taktiež žalobca uviedol, že medzi dodávateľom Peter Imre KOREX a žalobcom išlo vo vzťahu k dodávke inštalačných prác o transakčný vzťah dvoch odlišných subjektov s právnou subjektivitou. Inštalačné práce boli vykonané pre potreby žalobcu, ktorý ich následne využil spolu s ďalšími inými plneniami pri budovaní a dodaní diela: optickej siete (Vyjadrenie k protokolu, doručené elektronickými prostriedkami dňa 09.05.2017 pod ev.č. 6/06262524/2017).

26. Odlišnosť, podľa žalobcu, teda spočívala v tom, že Peter Imre KOREX nedodal dielo ako celok, ale čiastkové práce na dielo. Avšak v danej veci dielo, ktoré je predmetom zmluvy, je komplex - súbor jednotlivých samostatných čiastkových plnení, z ktorých čiastkové plnenia uvedené na sporných faktúrach si objednávateľ diela - Peter Imre KOREX urobil sám vo svojej réžii (svojimi zamestnancami, svojimi pracovnými prostriedkami). Z uvedeného vyplýva, že služby dodané Petrom Imre KOREX nie sú odlišné od tých, ktoré následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela - Peter Imre KOREX, čo napokon aj Krajský súd v Prešove v bode 26. napadnutého rozsudku uvádza: „Podľa tvrdení žalobcu, dodávateľské faktúry posudzované správcom dane v rámci daňovej kontroly predstavovali čiastkové plnenia, ktoré tvorili predmet diela.” Na posúdení danej skutočnosti z pohľadu zákona o DPH nič nemení ani fakt, že výstavbu optickej siete realizoval žalobca pre odberateľa Petra Imre KOREX na základe špeciálnych oprávnení, povolení a pod., pretože nemajú vplyv na samotnú podstatu dodávky.

27. Podľa názoru žalovaného 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.

28. V bode 27. a v bode 28. napadnutého rozsudku Krajský súd v Prešove poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 z 23.02.2017 a na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax.

29. Podľa názoru žalovaného predmetné rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 z 23.02.2017 a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax nie sú na daný prípad aplikovateľné.

30. Žalovaný uviedol, že v prípade žalobcu KOREX networks, s.r.o. nešlo o účasť žalobcu na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, 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.

31. K nemožnosti aplikácie rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax na daný prípad žalovaný uviedol, že predmetom konania bola správna aplikácia a právne posúdenie dodržiavania ustanovení zákona o DPH, čomu nasvedčuje aj to, že v priebehu konania bol žalobca oboznámený so skutočnosťou, že v zmysle daňového poriadku, ako aj zákona o DPH, má právo vyhotoviť opravné faktúry, príp. storná faktúr a prostredníctvom podania dodatočných daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty, ako aj dodatočných kontrolných výkazov, nesprávnu aplikáciu porušenie ustanovení zákona o DPH zistené správcom dane odstrániť. O tejto možnosti má žalobca vedomosť, pretože ako sám uviedol, žalobca ako aj dodávateľ by museli pristúpiť k oprave a/alebo stornovaniu dotknutých transakcií, čo by viedlo k podaniu viacerých dodatočných daňových priznaní s požiadavkou na vrátenie sumy dane, ktorú žalobca a/alebo dodávateľ odviezol do štátneho rozpočtu (stanovisko žalobcu zo dňa

21.03.2017). V predmetnom konaní na základe predložených dokladov nebol vyslovený záver, že hospodárskym účelom a cieľom obchodných transakcií žalobcu, bolo získať daňovú výhodu.

32. V bode 29. napadnutého rozsudku Krajský súd v Prešove uvádza, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného 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.

33. K tomuto bodu žalovaný uviedol, že na žiadnom mieste odôvodnenia žalovaného rozhodnutia nie je uvedené, že zo strany žalobcu išlo o účelové zníženie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia. Žalovaný v žalovanom rozhodnutí uviedol, že na základe zisteného skutkového stavu vyplýva, 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 žalovaný, ako odvolací orgán, stotožnil so záverom prvostupňového orgánu, 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 Petra Imre 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.

34. V bodoch 30. až 36. napadnutého rozsudku Krajský súd v Prešove vyhodnotil služby poskytnuté v súvislosti so zhotovením diela „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela” v Miloviciach v Českej republike, ako prípravu podkladov pre žalobcu, pričom nemal za preukázané, že predmetné služby majú priamy súvis s nehnuteľnosťou, ktorý je dostatočne úzky na to, aby bolo možné aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH. Svoje argumenty oprel o rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/2/2016 z 13.02.2018, na základe čoho mal Krajský súd v Prešove za to, že prvostupňový orgán a rovnako aj žalovaný vec nesprávne právne posúdili, ak na určenie miesta dodania služby aplikovali ustanovenie 16 ods. 1 zákona o DPH.

35. Žalovaný 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.

36. 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”).

37. 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 upravené 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.

38. Článok 47 smernice o DPH by sa 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.

39. 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.

40. V čl. 31a vykonávacieho nariadenia DPH sa uvádza, že k službám súvisiacim s nehnuteľným

majetkom podľa článku 47 smernice o DPH patria len tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Služby dostatočne priamo súvisia s nehnuteľným majetkom v týchto prípadoch:

- v prípade, že sú odvodené z nehnuteľného majetku a že majetok tvorí základnú súčasť služby a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný,
- v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku.

41. V článku 31a ods. 1 písm. a/ sa uvádza, že služby súvisiace s nehnuteľným majetkom musia byť odvodené od určitého majetku, ktorý tvorí základnú súčasť služby a ktorý je hlavný a nevyhnutný pre službu, ktorá má byť poskytnutá. Takúto službu nie je možné vykonať bez základného majetku, čo znamená, že služba sa musí vykonať vzhľadom na určitý nehnuteľný majetok. Výsledok služby musí pochádzať z tohto nehnuteľného majetku. Inými slovami, služba je odvodená od nehnuteľného majetku, ak sa majetok využíva na vykonanie služby za predpokladu, že majetok predstavuje hlavný alebo dominantný prvok uvedeného plnenia.

42. Článok 31a ods. 2 písm. a/ vykonávacieho nariadenia DPH sa vzťahuje na vypracovanie projektu budovy alebo častí budovy určených pre určitú parcelu bez ohľadu na to, či je budova postavená.

43. Do rozsahu pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. b/ patria služby, akými sú plánovanie prác, koordinácia subdodávateľov, dokončenie a vydávanie dokumentov, potvrdení a vyhlásení, ktoré sa môžu vykonávať mimo staveniska. Ide o služby, ktoré často zahŕňajú koordináciu rôznych zhotoviteľov a ich cieľom je zabezpečiť úspešné dokončenie projektu.

44. Z článku 31a ods. 1 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že k službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom podľa článku 47 smernice o DPH patria tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Do rozsahu služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktorých miesto dodania sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, môžu patriť služby poskytované v súvislosti s nehnuteľným majetkom, ktorého umiestnenie je identifikované v okamihu, keď sa služba poskytuje.

45. V nadväznosti na rozsah pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. b/ má žalovaný za to, že Krajský súd v Prešove danú vec nesprávne právne posúdil a nesprávne aplikoval rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/2/2016 z 13.02.2018.

46. K nemožnosti aplikovania rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/2/2016 z 13.02.2018 žalovaný uvádza, 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.

47. 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 dielo zo dňa 06.03.2014, uzatvorená medzi objednávateľom VTP AT Milovice, o.p.s., Brno, lč: 29200873 a zhotoviteľom „SDRUŽENÍM VTP MILOVICE PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS” na zhotovenie stavby: „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela”.

48. 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.

49. Činnosti Petra Imre KOREX sa vzťahovali 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.

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

51. Na záver žalovaný uvádza, že žalovaný ako aj prvostupňový orgán priamo vyhodnotili reálny vplyv predložených dôkazov na uplatnené právo odpočítania dane a na základe tohto vyhodnotenia vyslovili záver o existencii alebo neexistencii dôvodov pre uznanie tohto práva v zmysle zákona o DPH. Žalovaný ako aj prvostupňový orgán zrozumiteľne odôvodnili skutočnosti dôležité pre meritum veci právo na odpočítanie dane.

52. V danej veci bolo vykonané riadne dokazovanie žalovaný i prvostupňový orgán všetky zistené skutočnosti, ich vyhodnotenie, následné závery i dôvody neuznania uplatneného odpočítania dane žalobcom podrobne uviedli a rozviedli vo svojich rozhodnutiach,

53. Pre posúdenie veci rozhodujúcou skutočnosťou, že žalobca ako odberateľ služieb, a rovnako dodávateľ, nesprávne aplikovali ustanovenia zákona o DPH, z čoho následne vyplýva, že vyslovený záver prvostupňového orgánu ako aj žalovaného je správny a logický, pretože súvisí s meritom veci. Zo žalovaného rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, z akých dôvodov a na základe akých skutočností nebolo priznané odpočítanie dane zo sporných faktúr.

### III.

Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

54. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca v podaní zo dňa 24.05.2019, v ktorom zotrval na skutkovom a právnom posúdení vecí uvedených v správnej žalobe a v napadnutom rozsudku správneho súdu a žiadal kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť a priznať žalobcovi náhradu trov kasačného konania.

### IV.

Právna úprava a právne názory kasačného súdu

55. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

56. Kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná.

57. Kasačný súd sa nestotožnil s názorom správneho súdu v bode 29 rozsudku, že zdôvodnenie rozhodnutí žalovaného a prvostupňového správneho orgánu nie je riadne.

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 prejednávannej 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 vykonávajúcim dokazovanie a jeho úloha, 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, deklarovaného 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 nespĺnil 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. 214000018, č. 214000020), 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 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 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 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.

67. Žalobca v kasačnej sťažnosti ďalej poukazoval na nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, vo vzťahu k aplikácii § 16 ods. 1 Z.z. o DPH a ustanovení čl. 46 smernice o DPH, ako aj čl. 31a vykonávacieho nariadenia DPH.

68. V čl. 47 smernica o DPH v znení účinnom k júlu 2014, v súvislosti s poskytovaním služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, ustanovuje, že ak sa však preprava tovaru v rámci Spoločenstva vykonáva pre odberateľa identifikovaného pre DPH v inom členskom štáte, ako je členský štát, kde sa preprava začína, za miesto poskytovania služieb sa považuje miesto na území členského štátu, ktorý pridelil odberateľovi identifikačné číslo pre DPH, pod ktorým mu bola služba poskytnutá.

69. Vo vzťahu k dôvodu kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) musí kasačný súd s prihliadnutím na zásadu kontinuálneho výkonu štátnej moci (čl. 1 ods. 1 veta prvá ústavy Slovenskej republiky) zdôrazniť, že doterajšia ustálená judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky chápe takto sformulovaný sťažnostný dôvod zakotvený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP vo vzťahu k meritu prejednávanej veci, t.j. 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. Nesprávnym právnym posúdením veci je omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. O nesprávnu aplikáciu právnych predpisov ide vtedy, ak súd nepoužil správny právny predpis, alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.

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, Giraltovce.

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, navyše, 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 fakturácii 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 prejednanou 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.

77. Vzhľadom na uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná, preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozhodnutie správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, z dôvodov § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, pričom správny súd je vysloveným právnym názorom kasačného súdu viazaný s poukazom na § 469 SSP.

78. V novom konaní súčasne rozhodne správny súd aj o náhrade trov kasačného konania s poukazom na § 467 ods. 3 SSP.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.