

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/102/2020  
Identifikačné číslo spisu: 3018200345  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3018200345.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ECOWA, a.s., so sídlom: Včelárska 1, Prievidza, IČO: 35 968 346, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou Hovan a Hospŕdka, s.r.o. so sídlom M. Gorkého 8, Spišská Nová Ves, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101600274/2018 zo dňa 16. augusta 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/112/2018-133 zo dňa 29. októbra 2019, takto

### r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/112/2018-133 zo dňa 29. októbra 2019 m e n í t a k , ž e r o z h o d n u t i e ž a l o v a n é h o č . 1 0 1 6 0 0 2 7 4 / 2 0 1 8 z o d ň a 1 6 . a u g u s t a 2 0 1 8 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě l š i e k o n a n i e .

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania.

### O d ō v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 100189157/2018 zo dňa 22.01.2018 (ďalej len „protokol“).

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie 100717963/2018 zo dňa 13.4.2018 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie november 2016 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 1 825 000 eur a teda nepriznal nadmerný odpočet DPH vo výške 103,23 eur a vyrubil daň vo výške 1 824 896,77 eur. Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že predmetom posudzovaného obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou Silicate World, s.r.o. (ďalej aj

„deklarovaný dodávateľ“) deklarovaného faktúrou č. 2016423 bolo dodanie služby - zhotovenie projektu jednoduchých stavieb a vývojovej štúdie spracovanej v rámci posledného výskumu nových technológií na využitie ekologických materiálov pre realizáciu montovaných domov pre krajiny Západnej Afriky. V čase uskutočnenia tohto obchodu sa dodaná služba týkala nehnuteľností v štáte Pobrežie Slonoviny, lokalita v časti hlavného mesta Abidjanu. Z vykonaného dokazovania vyvodil, že miestom dodania tejto služby nie je tuzemsko, v dôsledku čoho deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a daň sa tak stala splatnou len v dôsledku jej uvedenia na faktúre a preto nie je možné takúto daň odpočítať. Žalobca teda porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“) tým, že si neoprávnene odpočítal DPH zo služby pri ktorej nedošlo v tuzemsku k vzniku daňovej povinnosti. Správca dane navyše vo svojom rozhodnutí konštatoval, že zo skutkových zistení nevyplýva, že by v preverovanej transakcii došlo k daňovému úniku, či už v dôsledku zneužitia práva alebo podvodného konania. Transakcie sa mu javili ako neutrálne a spoločnosti zúčastnené na zdaniteľnom obchode sledovali pravdepodobne iný cieľ než získať daňovú výhodu.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- stotožnil sa so skutkovými zisteniami a právnym posúdením veci správcom dane, že deklarovaná služba nebola predmetom DPH v tuzemsku, pričom miesto dodania služby upravuje zákon o DPH v ustanoveniach § 15 a § 16,

- žalobca bol spoločne so spoločnosťami Silicate World, s.r.o. a SioTech Global, s.r.o. účastníkmi združenia založeného zmluvou o združení a spolupráci zo dňa 15.2.2016. Účelom združenia bola príprava a realizácia developerských projektov v oblasti výroby a výstavby montovaných domov z produkcie spoločnosti Silicate World, s.r.o. v krajinách Západnej Afriky. Na zmluvu o združení, ktorá vytvárala rámec spolupráce vyššie menovaných spoločností, nadväzovala okrem iného zmluva o dielo zo dňa 15.2.2016 medzi žalobcom ako objednávateľom (odberateľom) a spoločnosťou Silicate World, s.r.o. ako zhotoviteľom (dodávateľom),

- ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH určuje miesto dodania len pre tie služby, ktoré majú dostatočne priame a úzke spojenie s nehnuteľnosťou, čo predmet zdaniteľného obchodu (dodaná služba) spĺňa, keďže sa vzťahuje na konkrétnu nehnuteľnosť, ktorej umiestnenie bolo definované v okamihu poskytnutia služby. Týmto miestom bola Západná Afrika, na území Pobrežia Slonoviny, v lokalite hlavného mesta Abidjan. Žalobca, ako aj deklarovaný dodávateľ, o mieste zhotoveného projektu jednoduchých stavieb vedeli už z obsahu medzi nimi uzavretej Zmluvy o dielo, v ktorom bolo dohodnuté zhotovenie predmetu zdaniteľného obchodu (služby), pričom aj z názvu projektu vyplýva, že sa nejedná o všeobecne použiteľnú štúdiu,

- v súhrne deklarovanému dodávateľovi nevznikla z dodanej služby v tuzemsku daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, keďže dodanie služby na územie tretieho štátu (mimo tuzemska) nie je predmetom DPH, čoho dôsledkom je nevzniknutie nároku na odpočet DPH žalobcovi.

## II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmaným rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 11S/112/2018-133 zo dňa 29. októbra 2019, ktorým správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. Rozsudok bol založený na nasledujúcich dôvodoch:

- pre správnu aplikáciu zákona o DPH bolo potrebné určiť miesto dodania fakturovaných služieb. V prejednávanej príhode pre určenie režimu zdanenia bolo podstatné preukázanie, či dodané služby mali priamy vzťah k nehnuteľnostiam. Výsledky dokazovania jednoznačne svedčia o tom, že dodaný projekt a štúdia ako hmotné zacytené výsledky poskytnutých služieb sa priamo týkali montovaných domov na území štátu Pobrežie Slonoviny, ktoré dotknuté spoločnosti pripravovali realizovať pre ďalších možných obchodných partnerov. Fakturované plnenie predstavovalo čiastkové naplnenie účelu definovaného zmluvou o združení a spolupráci zo dňa 15.2.2016,

- správne orgány preto správne ustálili, že spornou faktúrou účtované poskytnutie služieb súviselo s výstavbou domov v Západnej Afrike. Poskytnuté služby teda boli zamerané na nehnuteľnosti s cieľom budúceho prevodu vlastníckeho práva k plánovaným montovaným domom na tretie subjekty,
- pre daňové účely je postačujúce, ak dotknuté miesto je len vymedzené, identifikovateľné územie, teda oblasť, na ktorej bude stavba ako nehnuteľnosť stáť a ku ktorej sa služba viaže. Spôsob vymedzenia miesta výstavby treba vykladať s ohľadom na znenie ustanovenia § 16 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko bude stále zachovaná priama súvislosť poskytovaných služieb s nehnuteľným majetkom umožňujúca určiť miesto nehnuteľnosti. Vzhľadom na objekt fakturovaných služieb sa preto dodané služby považujú za služby vzťahujúce sa na budúcu nehnuteľnosť, v dôsledku čoho spadajú pod režim vymedzený v ustanovení § 16 ods. 1 zákona o DPH,
- z povahy veci a štádia rozpracovanosti celého projektu je zrejmé, že štúdia ako určitý všeobecný zámer sa môže vzťahovať aj na určiteľné, identifikovateľné miesto alebo oblasť bez pomeru ku konkrétne identifikovanému pozemku. Aj za daných okolností môže byť a bude naďalej zachovaný priamy a pevný vzťah služieb k nehnuteľnému majetku umožňujúci identifikovať, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Z týchto dôvodov dodanie fakturovaného plnenia nie je predmetom DPH a preto fakturované služby nepodliehajú DPH v tuzemsku podľa zákona o DPH (dodávateľ mal žalobcovi fakturovať cenu bez DPH) v súlade s požiadavkou zdaňovania v mieste, kde sa nehnuteľný majetok nachádza. Nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, žalobca nemá nárok na odpočet DPH uvedenej na spornej faktúre,
- pre posúdenie daňovej transakcie rozhodné skutočnosti v čase zdaniteľného plnenia. Účelom združenia zapojených obchodných spoločností bola príprava a realizácia podnikateľského projektu v Západnej Afrike. Tento účel existoval už od založenia združenia, ako aj v čase uzatvorenia zmluvy o dielo medzi žalobcom a spoločnosťou Silicate World, s.r.o. a v čase dodania dojednaného plnenia. Účel poskytnutého plnenia bol deklarovaný aj v samotnej faktúre zo dňa 15.12.2016. Povahu fakturovaných služieb preto nemôže zmeniť skutočnosť, že pripravovaný projekt pre oblasť Západnej Afriky sa nezrealizoval a bude dodatočne realizovaný v podmienkach Východného Slovenska,
- namietané rozlišovanie pojmu projekt a štúdia nemá význam pre posúdenie veci. V konaní bolo preukázané, že predmetom dodania bol projekt ako aj štúdia. V oboch prípadoch sa jedná o hmotne zachytený výsledok poskytnutých a vykonaných činností ako služieb. Obe poskytnuté služby pritom mali priamy vzťah k nehnuteľnostiam, ktorých výstavba sa plánovala v určenej, resp. určiteľnej oblasti Západnej Afriky. Uvedené kritériá boli rozhodné pre posúdenie plnenia ako služieb vzťahujúcich sa k nehnuteľnosti.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

5. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

6. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- dodané služby boli predmetom dane podľa zákona o DPH. Žalobca a taktiež všetci členovia združenia sa plne riadili pokynmi finančnej správy a ustáleného výkladu ustanovení zákona o DPH a tieto plne súladne aplikovali na prípad dodania predmetných služieb. Členovia združenia postupovali pri fakturácii služieb v súlade s Metodickým pokynom k uplatneniu DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť v nadväznosti na vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, zmenené vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 uverejnenom na webovej stránke finančnej správy z januára 2013 (ďalej aj „metodický pokyn“),
- v posudzovanom prípade sa jednalo o všeobecnú štúdiu a projekt, ktorý sa nevzťahoval na konkrétny pozemok s ktorým bol úzko a priamo spätý t. j. bolo a je možné ho využiť kdekoľvek a to aj na území Slovenska pri výstavbe domov po jeho prispôbení, dopracovaní na konkrétny pozemok/pozemky (v prípade realizácie v štátoch Západnej Afriky by bolo nutné taktiež uskutočniť ďalšie práce - prispôbenie na jeho konečnú realizáciu). Ak by členovia združenia nepostupovali pri fakturácii svojich plnení a dodaní tak, že predmetom dodania je odplatné plnenie v tuzemsku došlo by z ich strany k porušeniu zákona o DPH,
- správca dane dlhodobo ignoroval fakt, že členmi združenia, čiže aj žalobcom a jeho dodávateľom realizované služby slúžili iba pre I. etapu tuzemskej prípravy a vhodného výberu súboru v neurčitej

budúcnosti členmi združenia ponúkaných domov pomocou výstavby a návrhu cirkulačnej technológie závodu Z04 pre domáce overenie vhodnosti hromadnej, sériovej výroby komponentov typových montovaných stavieb v ďalších etapách projektu,

- správca dane pri svojom postupe popieraní základného princípu fungovania mechanizmu DPH úplne prehliadal skutočnosť, že žalobca prijaté zdaniteľné plnenia použil výlučne na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Na základe takto prijatých záverov u všetkých, rovnakým spôsobom kontrolovaných účastníkov združenia (vrátane sťažovateľa), tak žalovaný cestou svojich miestnych správcov dane odobril dorubenie úhrnnej sumy 5 400 000 eur za všetky tri zúčastnené subjekty, ktoré uzatvorili zmluvu o združení. Podľa názoru žalobcu, takýto postup je v príkrom rozpore s princípom daňovej neutrality, ktorú stanovuje a zároveň garantuje Smernica EÚ v článku 203. Nijaký člen združenia nežiadal žiadny nadmerný odpočet dane, svoje zdaniteľné plnenie z kontrolovaných služieb riadne priznal a daň v príslušných daňových priznaniach včas vysporiadal, ale napriek tomu každému z nich bola výška tejto dane obdobnými rozhodnutiami svojich správcov dane vyrubená, ako nimi fiktívne zistený úplne absurdný, vedome likvidačný rozdiel,

- predmet dodávky projektovej dokumentácie (služby) nespĺňal ani základné podmienky prípadného miestneho projektu pre vydanie stavebného povolenia, ktoré členovia združenia v úvodnej fáze domácej prípravy predpokladali za podobné, ako obdobné európske, resp. slovenské požiadavky. Proces budúcej prípravy, realizácie a kolaudácie, ktoré musia predchádzať prevodu práva konkrétnych nehnuteľností bude vyžadovať úplne iný rozsah a stupeň projektovej dokumentácie, čo však zrejme nebude predmetom ešte ani budúcej II. etapy prípravných prác, ale až úplne iných postupov, kde už budú musieť byť účastníkmi aj dnes ešte neznáme miestne subjekty,

- v prípade akceptácie - prijatia úvahy súdu o tom, že akákoľvek štúdia alebo projekt, ktorý tvorí predmet dodania a fakturácie medzi zmluvnými stranami v prípade, že zmluvné strany o ňom vyhlásia, že jeho predpokladané miesto uskutočnenia je mimo Európskej únie napriek tomu, že tomu tak nie je a bude ho možné použiť kdekoľvek a to aj na území Slovenska, bude takto umožnené daňovým subjektom takýmto jednoduchým spôsobom obchádzať zákon o DPH a neplatiť daň,

- správny súd svojim právnym posúdením „otvára dvere“ možným podvodom na dani z pridanej hodnoty týkajúcim sa širokého uplatnenia dane z pridanej hodnoty (u nás podľa § 16 zákona o DPH) pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktorým sa orgány Európskej únie, ako aj žalovaný svojim metodickým pokynom snažia zabrániť vzhľadom na snahy daňových subjektov obchádzať vlastnú povinnosť platenia dane v mieste podľa všeobecného pravidla pri určení miesta dodania služby (§ 15 zákona o DPH),

- opätovne poukázal na skutočnosť, že Oznámenie o vykonaní miestneho zisťovania č. 100708931/2017 zo dňa 26.04.2017 (vykonaného u deklarovaného dodávateľa) nebolo v procese daňovej kontroly doručené žalobcovi, ktorý bol až po vykonaní tohto úkonu informovaný zo strany správcu dane o priebehu miestneho zisťovania. Žalovaný, ako aj správny súd však takýto spôsob evidentného porušovania daňového poriadku a ústavy nepovažovali za nijak dôležité. Naproti tomu sa obaja stotožnili s vytvorenou fikciou správcu dane, že vykonal rozsiahle dokazovanie, medzi inými aj za účelom zistenia konkrétneho predmetu, miesta dodania a účelu preverovanej transakcie.

7. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

8. Žalovaný zotrval na svojej argumentácii prezentovanej v preskúmanom rozhodnutí a zároveň navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

#### IV.

##### Konanie pred kasačným súdom

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

10. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. februára 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

12. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

## V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

Podľa § 15 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, miesto dodania služby sa určí podľa odseku 1 alebo 2, ak § 16 neustanovuje inak.

Podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

## VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

13. V zmysle obsahu kasačnej sťažnosti bolo v prejednávanej veci primárne sporné, či je služba deklarovaná na faktúre (vypracovanie projektovej dokumentácie) predmetom dane z pridanej hodnoty, čo malo v konečnom dôsledku vplyv na vyvodenie záverov daňových orgánov o odmietnutí nároku na odpočítanie DPH sťažovateľa.

14. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

15. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Plateľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c) daň, ktorej odpočet si plateľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným plateľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plateľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH),

d) zároveň musí disponovať faktúrou od pläteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH).

16. Splnenie vyššie vymedzených hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH správcom dane, ako ani žalovaným spochybnené nebolo, takže je možné konštatovať, že v prípade deklarovaného obchodu boli tieto podmienky splnené a sťažovateľ v tomto ohľade uniesol svoje dôkazné bremeno, ktoré ho ťažilo v súvislosti s preukázaním jeho tvrdení.

17. Ku kritériám vymedzeným v bodoch 14. a 15. tohto rozsudku však pristupuje ešte jedna podstatná podmienka a to, že plnenie, ktoré je predmetom zdaniteľného obchodu musí byť poskytnuté v tuzemsku. Toto kritérium je jednak dôležité z hľadiska posúdenia, či sa jedná o zdaniteľný obchod, respektíve či sa na jeho predmet vzťahuje daňová povinnosť, a následne či je z takto uskutočneného zdaniteľného obchodu možné odpočítať odvedenú DPH.

18. Pre zodpovedanie otázky vzniku daňovej povinnosti je potrebné určiť miesto plnenia. Pri službách sa v zásade vychádza z generálneho pravidla upraveného v § 15 zákona o DPH, ktorý zjednodušenie upravuje, že miestom dodania služby je miesto, kde má zdaniteľná osoba (ktorej bola služba dodaná) sídlo alebo miesto podnikania, prípadne prevádzkareň. Ustanovenie § 16 zákona o DPH upravuje výnimky z tohto pravidla, ktoré sa uplatnia pri špecifických zdaniteľných plneniach. Zákon o dani z pridanej hodnoty v tomto zmysle preberá právnu úpravu obsiahnutú v smernici 2006/112, konkrétne v čl. 43 až 57.

19. V prejednávanom prípade sa teda javí nutné určiť, či služba deklarovaná na faktúre spadá pod výnimku upravenú v ustanovení § 16 ods. 1 zákona o DPH (respektíve čl. 45 smernice 2006/112) alebo sa aplikuje všeobecné pravidlo upravujúce miesto dodania služby.

20. Keďže odpoveď na túto právnu otázku výslovne nevyplýva ani z vnútroštátnej právnej úpravy (zákona o DPH) a ani zo smernice č. 2006/112, kasačný súd považoval za nutné, na základe obsahu sťažnostných námietok, hľadať výklad tejto právnej normy v príslušnom metodickom pokyne finančnej správy a zároveň aj vo vykonávacom nariadení rady (EÚ) č. 1042/2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (ďalej aj „vykonávacie nariadenie“), z ktorého metodický pokyn vychádza a prakticky preberá jeho znenie.

21. V zmysle metodického pokynu a vykonávacieho nariadenia k službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom patria len tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia. Služby dostatočne priamo súvisia s nehnuteľným majetkom v týchto prípadoch:

- sú odvodené z nehnuteľného majetku a že daný majetok tvorí základnú súčasť služby a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný (napríklad služby ako je prenájom budov alebo získanie práva na rybolov na vymedzenom území),

- sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku (napríklad služby ako je oprava budovy).

22. Metodický pokyn a vykonávacie nariadenie ďalej uvádzajú demonštratívny výpočet služieb, ktoré súvisia s nehnuteľným majetkom, z ktorých je pre daný prípad relevantná služba vypracovania projektu budovy alebo častí budovy určených pre určitú parcelu bez ohľadu na to, či je budova postavená, pričom je negatívnym vymedzením explicitne vylúčená služba, ktorá je vypracovaním projektu budovy alebo častí budovy, ak nie sú určené pre konkrétnu parcelu (v iných jazykových

verziách ako particular plot of land (EN); ein bestimmtes Grundstück (DE); sur une parcelle de terrain déterminée (FR)). Zároveň je tiež dôležité, že ak sa služby poskytujú bez toho, aby sa spájali s konkrétnym majetkom, tieto služby nemožno považovať za služby dostatočne súvisiace s nehnuteľným majetkom a taktiež, že nehnuteľný majetok musí byť identifikovaný v momente dodania služby.

23. Správca dane, žalovaný a napokon aj správny súd v napadnutom rozsudku pri určení miesta dodania služby aplikovali ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH a to z dôvodu, že mali zo zisteného skutkového stavu za preukázané dostatočne priame a úzke spojenie dodanej služby s nehnuteľnosťou, keďže sa vzťahuje na konkrétnu nehnuteľnosť, ktorej umiestnenie bolo definované v okamihu poskytnutia služby. Týmto miestom bola Západná Afrika, na území Pobrežia Slonoviny, v lokalite hlavného mesta Abidjan.

24. Sťažovateľ naproti tomu namieta, že dodanou službou bola všeobecná štúdia a projekt, ktorý sa nevzťahoval na konkrétny pozemok s ktorým bol úzko a priamo spätý t. j. bolo a je možné ho využiť kdekoľvek a to aj na území Slovenska pri výstavbe domov po jeho prispôbení, dopracovaní na konkrétny pozemok/pozemky (v prípade realizácie v štátoch Západnej Afriky by bolo nutné taktiež uskutočniť ďalšie práce - prispôbenie na jeho konečnú realizáciu), v dôsledku čoho nie je na prejednávanej veci aplikovateľná výnimka zo všeobecného pravidla určenia miesta dodania služby obsiahnutá v ustanovení § 16 ods. 1 zákona o DPH.

25. Po zohľadnení teoretických východísk obsiahnutých v bodoch 17 až 22 tohto rozsudku a ich aplikácii na skutkové okolnosti prejednávanej veci je kasačný súd presvedčený, že je nutné uznať dôvodnosť námietok prezentovaných sťažovateľom.

26. Pre uplatnenie výnimky zo zdanenia dodanej služby je nutné, aby sa táto vzťahovala na dostatočne konkrétne určenú nehnuteľnosť - konkrétny pozemok, respektíve parcelu. Zo skutkových zistení správcu dane však vyplýva, že síce projektová dokumentácia bola dimenzovaná na krajiny Západnej Afriky, Pobrežia Slonoviny (ako vyplynulo kasačnému súdu zo skutkových zistení tak najmä z dôvodu využitia ekologických materiálov - napr. sioporu, ktorý má byť v danej lokalite zrejme aj vyrobený), ale zo žiadneho skutkového záveru v danej veci kasačný súd nebadá zopätie takejto služby s konkrétnym pozemkom, respektíve parcelou. Práve naopak kasačný súd sa prikláňa k pravdepodobnosti tvrdenia sťažovateľa, že dodaná projektová dokumentácia by mohla byť použiteľná prakticky na akomkoľvek mieste a jej využiteľnosť nie je naviazaná len na lokalitu, na ktorú bola predbežne vypracovaná.

27. Lokalita, ktorú rieši projektová dokumentácia sa javí byť určená veľmi všeobecne (vymedzenie lokality projektovaného zámeru a vymedzenie konkrétneho pozemku sú podľa kasačného súdu dva zásadne kvalitatívne odlišné pojmy) a teda nie je možné usudzovať, že by dodaná služba spĺňala výnimku zo všeobecného pravidla určenia miesta dodania služby upraveného v ustanovení § 16 ods. 1 zákona o DPH tak, ako ho precizuje metodický pokyn finančnej správy alebo vykonávacie nariadenie, pretože sa zjavne neviaže na konkrétne určený pozemok, respektíve parcelu.

28. Pre uvedené je kasačný súd presvedčený o tom, že správca dane a žalovaný aplikovali na prejednávanej veci nesprávnu právnu normu pri určení miesta zdanenia deklarovanej služby. Správne mali aplikovať ustanovenie § 15 ods. 1 zákona o DPH, v dôsledku čoho zaťažili svoje rozhodnutie o vyrubení rozdielu DPH sťažovateľovi nezákonnosťou. Sťažovateľ podľa názoru kasačného súdu pri posúdení vzniku svojej daňovej povinnosti (teda pri určení, že služba mu bola dodaná v tuzemsku) legitímne postupoval v súlade so zákonom o DPH a k nemu sa viažucemu metodickému pokynu a vykonávacieho nariadenia. Kasačný súd tiež súhlasí s argumentáciou sťažovateľa, že výkladom poskytnutým daňovými orgánmi a správnym súdom v predmetnej veci by bolo výrazne zjednodušené obchádzanie daňovej povinnosti tým, že by daňové subjekty mohli jednoducho formálne deklarovať zámer uskutočnenia výstavby v neurčitých lokalitách v zahraničí, pričom dodané projektové dokumentácie (služby) by následne použili na konkrétnych pozemkoch na iných miestach.

29. Kasačný súd vyhovel sťažovateľovi a zmenil napadnutý rozsudok tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie s uvedením právneho názoru týkajúceho sa merita veci, ktorým bude v ďalšom konaní viazaný. Z tohto dôvodu nepovažoval za potrebné vysporiadať sa s námietkou sťažovateľa, ktorou poukazoval na nezákonnosť postupu správcu dane pri vykonaní miestnej obhliadky u deklarovaného dodávateľa (sťažovateľovi nebolo doručené Oznámenie o vykonaní miestneho zisťovania č. 100708931/2017 zo dňa 26.04.2017).

## VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

30. V zmysle vyššie právneho posúdenia veci kasačným súdom je potrebné konštatovať, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď sa v napadnutom rozsudku stotožnil s právnym posúdením veci žalovaného. Kasačný súd však dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom, v dôsledku čoho zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že sa ruší rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vracia na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP. Žalovaný bude zároveň v ďalšom konaní viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku.

Podľa § 462 ods. 2 SSP ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

31. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

32. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

### **P o u č e n i e :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.