

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/2/2016  
Identifikačné číslo spisu: 9013010174  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.02.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:9013010174.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací 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: BRANCH CONSULTING s.r.o., IČO: 35 845 261, so sídlom Dunajská č. 8, 811 03 Bratislava, zast.: Advokátskou kanceláriou Dobrovodský & spol., s.r.o., advokátskou spoločnosťou, IČO: 45 235 929, so sídlom Česká ulica č. 7, 831 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 01. júna 2016 č.k. 6S/14/2014-87, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 01. júna 2016 č.k. 6S/14/2014-87 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi právo náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/455083/2013/4885 z 23.09.2013 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 10) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 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 tiež „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9104401/5/2806213/2013/Boha z 13.06.2013 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to

dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“, resp. „daň“) za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2011 v tam uvedenej sume na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bol správcom dane zistený hore uvedený rozdiel na dani.

Zníženie nadmerného odpočtu správca dane odôvodnil tým, že vykonaným šetrením v rámci konania vo veci vyrubenia dane za preverované zdaňovacie obdobie neboli zistené nové skutočnosti a dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok kontroly uvedený v Protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly č.: 9102401/5/725056/2013/Boha (ďalej len „protokol“).

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

3. Z daňového spisu záverom vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného nadmerného odpočtu je

- tak nesplnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 [žalobca nepreukázal, že predmetný tovar, resp. službu užíval na svoje podnikateľské účely] ako aj
- § 69 ods. 3 [žalobca nepreukázal prechod daňovej povinnosti] zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 69 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť zdaniteľná osoba a právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou a je registrovaná pre daň podľa § 7, sú povinné platiť daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo zahraničnou osobou z tretieho štátu, ak je miesto dodania služby podľa § 15 ods. 1 v tuzemsku.

1) K dodaniu podkrovnej stavby:

4. Na prvom mieste nevyužitelnými majú byť podľa žalovaného plnenia zo zdaniteľných obchodov pri stavbe označenej ako „Vstavba bytu v podkroví, Č. X“ (ďalej len „podkrovná stavba“) fakturované na vstupe žalobcu za stavebné činnosti od spoločností STAVMIX - MEGYERI spol. s r. o., KALYPSO, spol. s r. o., LOOX, s.r.o. a Jaroslav Kvaššay s.r.o. (ďalej tiež „dodávatelia“).

Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, a preto aj žalovaný potvrdil správnosť záveru, že z vyššie opísaných zdaniteľných obchodov mu právo na odpočítanie dane nevzniklo.

5. Podkrovná stavba sa v kontrolovanom období realizovala na základe stavebného povolenia z 31.03.2010 vydaného pre stavebníka označeného ako Branch Development, s.r.o., t.j. vlastníka stavby (ďalej len „vlastník stavby“).

Žalobca ako budúci kupujúci uzatvoril dňa 11.07.2011 s vlastníkom stavby Zmluvu o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy podkrovného bytu (ďalej tiež „zmluva“). V zmysle čl. VII bod 7.1 zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že dňom účinnosti zmluvy je žalobca povinný uhrádzať všetky náklady súvisiace s výstavbou podkrovného bytu, vrátane všetkých nákladov súvisiacich s obstaraním tejto výstavby.

6. Podľa žalovaného, hoci žalobca prijal zdaniteľné plnenia od hore uvedených dodávateľov, tak tieto nemali priame a bezprostredné spojenie s výstupnou zdaniteľnou transakciou, nakoľko výstavbu

podkrovného bytu žalobca nerealizoval pre seba ako vlastníka, prenajímateľa alebo nájomcu rozostavanej stavby, a teda k danej nehnuteľnosti nemal žiadny právny vzťah.

7. Ďalej žalovaný vyslovil súhlas s tvrdením žalobcu, že existencia vlastníctva alebo nájomného vzťahu nie sú podľa zák. č. 222/2004 Z.z. podmienkou odpočítania dane. Avšak odpočítanie dane je založené na vecnom priradovaní dane na vstupe k výstupom (zdaniteľným obchodom) platiteľa, a to podľa toho, na aký účel je tovar alebo služba prijatá.

V posudzovanom prípade k reálnemu odovzdaniu nehnuteľnosti do užívania a samotnému odpredaju predmetnej nehnuteľnosti žalobcovi podľa žalovaného nikdy nedošlo. Navyše nehnuteľnosť bola zaťažená viacerými exekučnými záložnými právami, resp. exekučnými príkazmi na vykonanie exekúcie predajom nehnuteľnosti.

8. Vo vzťahu k odkazovaniu žalobcu na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) sp.zn. C - 268/83 zo 14. februára 1985 vo veci Rompelman žalovaný zdôraznil, že pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní odvoláva na niektorý rozsudok Súdneho dvora, je jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho zdaniteľného obchodu má prvky toho ktorého rozsudku a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené.

Obdobne žalovaný odmietol argumentáciu žalobcu založenú na existencii Zmluvy o sprostredkovaní uzatvorenej so spoločnosťou SEFIRA, s.r.o.

2) K dodaniu odborných služieb:

9. Ďalej sa žalovaný vyjadril aj k dodaniu prekladateľských, tlmočnických, právnych a poradenských služieb (ďalej len „odborné služby“), týkajúcich sa vyhotovenia súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie s názvom Dialnica DI Jánovce Jablonov.

S poukazom na ustanovenie § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a na miesto nehnuteľnosti dotknutej odbornými službami na území Slovenskej republiky žalovaný odmietol argumentáciu žalobcu.

Podľa § 15 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení miestom dodania služby osobe inej ako zdaniteľnej osobe je miesto, kde má dodávateľ služby sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná z prevádzkarne dodávateľa služby, miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby prevádzkareň. Ak dodávateľ služby nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jeho bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

Podľa § 15 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení miesto dodania služby sa určí podľa odseku 1 alebo 2, ak § 16 neustanovuje inak.

Podľa § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

10. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Najvyšší súd Slovenskej republiky žalobu zo 04.12.2013, ktorá bola uvedeným súdom postúpená na Krajský súd v

Bratislave.

11. Krajský súd v Bratislave ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 249 ods. 2 O.s.p.) ako aj konanie, ktoré im predchádzalo, a dospel k záveru, že daňové orgány posúdili vec v jej časti týkajúcej sa odborných služieb po právnej stránke nesprávne, a preto postupom podľa § 250j ods. 2 písm. a) O.s.p. krajský súd obe rozhodnutia zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

12. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z., a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného sa krajský súd nestotožnil so žalobnými bodmi o nesprávnom právnom posúdení a nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozhodnutia v časti týkajúcej sa odpočítania DPH za práce a materiál pri výstavbe podkrovného bytu.

13. Na druhej strane krajský súd prisvedčil námietke žalobcu týkajúcej sa dorubenia DPH za poskytnuté odborné služby.

Krajský súd upozornil, že v preskúmvanej veci žalovaný, ktorý založil v tejto časti napadnuté rozhodnutie na právnom závere, že odborné služby boli dodávané v tuzemsku, pretože sa vzťahovali na nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v tuzemsku, zdôraznil, že preto nebolo možné pre tento prípad aplikovať „reverse charge“ mechanizmus (viď § 69 ods. 3 zák. č. 222/2004 Z.z.).

14. Avšak právny záver žalovaného, že verejné obstarávanie sa týkalo do budúca možnosti uzavretia zmluvy, ktorej predmetom mala byť výstavba diaľničného úseku, nemožno podľa krajského súdu subsumovať pod priamy súvis s nehnuteľnosťou.

Uvedené ustanovenie, a tam konkrétne uvedené služby aj tento právny názor podľa krajského súdu potvrdzujú, je prípustné aplikovať len na také služby, ktoré sa priamo (bezprostredne) týkajú nehnuteľnosti a nie až v druhom či treťom slede, ako tomu bolo v preskúmvanej veci.

15. Z uvedených dôvodov krajský súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia dospel k záveru, že žalovaný pri svojom rozhodovaní vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto tak napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

### III.

Odvolaie žalovaného/ stanoviská

A)

16. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 14.07.2015 (č.l. 93) proti rozsudku krajského súdu žalovaný v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.] a

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.].

17. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalovaného:

- dotknuté ustanovenia § 15 (ius generalis) a § 16 (ius specialis) pri svojom výklade v danej veci nepripúšťajú viacero eventualít,

- pre správne uplatnenie DPH je potrebné v prvom rade určiť miesto dodania služby,

- pravidlo miesta dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť sa uplatňuje bez ohľadu na status príjemcu služby,

- poskytnutie služieb musí dostatočne úzko súvisieť s nehnuteľnosťou

o rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-166/05 Heger Rudi GmbH,

o dostatočne priamo a úzko spojené s nehnuteľnosťou sú služby poskytované/ zamerané na nehnuteľnosť,

o nehnuteľnosť tvorí podstatný prvok služby, ktorý je hlavný a nevyhnutný pre poskytovanú službu,

o osobitné služby sa týkali vyhotovenia súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie za účelom získania

zákazky na výstavbu časti úseku diaľnice D1,

- rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/24/2013 zo dňa 30. januára 2014 o služby súvisiace s prieskumom trhu za účelom budúceho (následného) sprostredkovania predaja pozemkov v Dominikánskej republike.

18. Záverom žalovaný navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zamietne žalobu a náhradu trov neprizná žalobcovi, resp. navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

B)

19. Podaním zo dňa 25.07.2016 (č.l. 97) žalovaný pretransformoval svoje odvolanie na kasačnú sťažnosť s príslušnými náležitosťami podľa zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) s požiadavkou, aby odvolací súd považoval odvolanie žalovaného zo 14.07.2016 za kasačnú sťažnosť v zmysle prílohy.

C)

20. V spise krajského súdu sa vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaného v čase vyhlásenia rozsudku nenachádzalo.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) a s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 S.s.p. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

22. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane.

23. Preto odvolací súd sa bude zaoberať iba odvolacími námietkami, ktoré spochybňujú napadnuté a prvostupňové rozhodnutie v tej časti, ktoré sa týka neuznania nadmerného odpočtu za vykonanie odborných služieb (viď bod č. 9).

Nakoľko žiadny z účastníkov nespochybnil právne názory krajského súdu vo vzťahu k časti rozhodnutí týkajúcich sa neuznania nadmerného odpočtu žalobcu vo vzťahu k podkrovnej stavbe, tak Najvyšší súd sa súdnym prieskumom uvedenej časti ani zaoberať nemôže, nakoľko táto je právoplatne ukončená.

24. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj

účastníkmi.

25. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v spise správcu dane. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je teda právna otázka, či je možné odborné služby žalobcu poskytnuté zahraničným objednávateľom vyhodnotiť ako tie, na ktoré sa vzťahuje ustanovenie § 16 zák. č. 222/2004 Z.z. Na druhej strane, nakoľko v odvolaní žalovaný vôbec nespochybnil závery krajského súdu, ktoré sa vzťahujú na posúdenie zákonnosti v časti napadnutého rozhodnutia týkajúcej sa odpočítania DPH z faktúr vystavených za realizáciu podkrovnej stavby, odvolací súd sa preto nebude zaoberať s prieskumom tejto nenapadnutej časti.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

26. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty preskúmanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

27. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok, je sporné právne určenie miesta dodania odborných služieb, ktoré mal žalobca dodať svojim objednávateľom (klientom) v súvislosti s požiadavkou na vyhotovenie súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie s názvom Diaľnica D1 Jánovce Jablonov.

Pre Najvyšší súd je nepochybné, že predmetom DPH je v zmysle § 2 ods. 1 písm. b) zák. č. 222/2004 Z.z. aj poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Na účely DPH je daňovo-právny termín dodanie služby vymedzený v ustanovení § 9 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. ako akákoľvek plnenie, ktoré nevykazuje znaky dodania tovaru.

Podľa § 9 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

28. Správca dane opísal charakter poskytnutých odborných služieb (citované zo str. 9 prvostupňového rozhodnutia) nasledovne:

„Pri ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 14.01.2013 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9102401/5/158648/2013/Boha) správca dane požiadala daňový subjekt BRANCH CONSULTING, s.r.o. o bližšie vyjadrenie k zdaniteľným obchodom podľa faktúr č. 03011, 02711, 02611, 02511, 02011, 02111, 02211, a to najmä o presnú špecifikáciu predmetu fakturácie. Daňový subjekt BRANCH

CONSULTING, s.r.o. uviedol správcovi dane, že v prípade faktúr č. 03011, 02711, 02611, 02511 sa jednalo o prefakturáciu prekladateľských, tlmočnických a právnych služieb pre obchodných partnerov [AZCALE CONSTRUCTIE S.R.L., TADDEI S.P.A., PUENTES Y CALZADAS S.A. a AZVI, S.A. - poznámka odvolacieho súdu]. Predmetné služby sa týkali vyhotovenia súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie s názvom Diaľnica D1 Jánovce Jablonov, II. úsek uverejnené vo Vestníku č. 112/2011 - 9.6.2011 (04269-MSP). V prípade faktúry č. 02011, 02111, 02211 sa jednalo o poradenské služby, ktoré sú definované v zmluve o poradenstve medzi BRANCH CONSULTING, s.r.o. a klientmi pri vyhotovení súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie s názvom Diaľnica D1 Jánovce Jablonov, II. úsek uverejnené vo Vestníku č. 112/2011-9.6.2011 (04269-MSP).“

29. Ako už bolo vyššie uvedené, medzi účastníkmi nie je sporné vykonanie a vymedzenie samotných odborných činností, že spadajú pod pojem služby, ale je sporné určenie miesta ich dodania, t.j. miesta ich dodania v tuzemsku, pokiaľ majú spadať pod režim DPH vykonávaný slovenským správcom dane.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že (str. 11)

„V prvom rade treba povedať, že služby, ktoré žalobca v rozhodnom období poskytol zahraničným odberateľom, sa priamo týkali vyhotovenia súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie. To, že sa verejné obstarávanie týkalo do budúcnosti možnosti uzavretia zmluvy, ktorej predmetom mala byť výstavba diaľničného úseku (nehnuteľnosti), nemožno subsumovať pod priamy súvis s nehnuteľnosťou. Dikcia § 16 ods. 1 zákona o DPH podľa názoru súdu neumožňuje taký extenzívny náhľad, ako ho v napadnutom rozhodnutí prezentoval žalovaný. Uvedené ustanovenie je prípustné aplikovať len na také služby, ktoré sa priamo (bezprostredne) týkajú nehnuteľnosti a nie až v druhom či treťom slede, ako tomu bolo v preskúmvanej veci (vypracovanie ponuky - účasť na procese verejného obstarávania - podpis zmluvy o dielo). Príklady, ktoré sú uvedené v § 16 ods. 1 zákona o DPH (realitná činnosť, činnosť znalcov, ubytovacie služby, služby zamerané na prípravu a koordináciu stavebných prác, služby architektov, stavebný dozor) takémuto výkladu len prisvedčujú. 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. Miesto dodania služby bolo preto potrebné určiť podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH a v súlade s § 69 ods. 3 tohto zákona mal byť pre uvedené obchodné transakcie akceptovaný reverse charge mechanizmus.“

30. Naopak žalovaný najmä poukazoval na pravidlo určenia miesta dodania služby v zmysle § 16 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. s tým, že toto pravidlo sa uplatňuje bez ohľadu na to, či príjmcom služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť je zdaniteľná osoba alebo osoba iná ako zdaniteľná osoba. Túto argumentáciu žalovaný podporil argumentáciou, ktorá vychádza z rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-166/05 vo veci Heger Rudi GmbH.

31. Najvyšší súd zdôrazňuje, že miesto poskytnutia služby predovšetkým určuje ustanovenie § 15 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., pokiaľ nie sú v zmysle nasledujúceho odseku 3 naplnené zákonné výnimky v ustanoveniach § 16 zák. č. 222/2004 Z.z. Z uvedeného ustanovenia jednoznačne vyplýva, že miesto dodania služby sa riadi miestom adresáta poskytnutej, resp. poskytovanej časti služby.

Žalovaný však namietal, že odborné služby, bez ohľadu na to, že boli poskytnuté zahraničným zdaniteľným osobám so sídlom na území Európskej únie, sú dostatočne priamo a úzko spojené s plánovanou výstavbou časti cestnej infraštruktúry s názvom Diaľnica D1 Jánovce Jablonov.

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 zák. 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 výstavbu časti úseku diaľnice Dl. Z uvedeného teda pre Najvyšší súd vyplýva, že hlavným účelom poskytnutých odborných služieb nebola priama účasť vo výstavbe, o ktorej v tomto 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 existencia nepodmieňuje poskytnutie služieb, ale naopak poskytnutie služieb je nevyhnutnou podmienkou pre zaistenie existencie budúcej existencie, nebol tak správcom dane ako aj žalovaným preukázaný.

Preto odvolací dôvod žalovaného, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.], nebol v odvolacom konaní potvrdený.

35. Na ďalšom mieste musí Najvyšší súd zdôrazniť, že žalovaný svoje odvolanie oprel o nasledujúci odvolací dôvod, ktorý spochybňuje riadnosť zistenia skutkového stavu prvostupňovým súdom : súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.].

36. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd v súlade so svojou ustálenou judikatúrou (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/100/2015 z 28.03.2017) zdôrazniť, že v zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. a s prihliadnutím na prieskumný (nie nachádzajúci) charakter správneho súdnictva je správny súd pri súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia striktnie viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil („a contrario“ § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) správny orgán a riadne („a contrario“ písmeno b/ O.s.p.) zachytil v administratívnom spise s výnimkou (§ 250i ods. 2 O.s.p.), ktorá má svoj základ v povinnosti postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v súlade s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Podľa § 250i ods. 1 v citovanom znení pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 2 v citovanom znení platí, že ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov ( § 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúvaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

37. Nakoľko v preskúvanej veci však krajský súd v súdnom prieskume k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 O.s.p. nepristúpil, dokazovanie z iného dôvodu nevykonával - vid' zápisnica o vyhlásení rozhodnutia na čl. 83 a ani Najvyšší súd z charakteru preskúvanej veci (na rozhodnutie o dodatočnom vyrubení daňovej povinnosti nie je možné nazerať ako na správne trestanie) nezistil nutnosť tejto aplikácie v preskúvanej veci, preto ani nemohol na tento odvolací dôvod prihliadnuť.

V.

38. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalovaným uvádza, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku s dôsledkom, že žalovaný nesprávne právne posúdil preskúvanú vec. Uvedené rozhodnutie daňového orgánu nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ku ktorému potom absentuje logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

39. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených právnych názoroch, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 Ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

40. Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

41. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume implicitne nastalo. Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešného žalobcu mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia. Nakoľko právny zástupca žalobcu si svoje právo v zákonnej 3- dňovej lehote neuplatnil a nakoľko zo súdneho spisu ďalej nevyplyva, že by žalobcovi vznikli ďalšie výdavky, ktoré by mala byť kryté náhradou trov odvolacieho konania (napríklad krycí list spisu krajského súdu určený na evidenciu zaplatených súdnych poplatkov), ich náhradu konajúci odvolací súd implicitne nepriznal.

Podľa § 151 ods. 1 O.s.p. o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 O.s.p. platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplyvajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).