Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžfk/47/2019
Identifikačné číslo spisu:	8018200329
Dátum vydania rozhodnutia:	06.10.2020
Meno a priezvisko:	JUDr. Nora Halmová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2020:8018200329.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: KOREX networks, s.r.o. Fučíková 371, Giraltovce, právne zastúpený: Vojčík&Partners, s.r.o., Rázusova 28, Košice, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100333452/2018 zo dňa 09. februára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 5S/44/2018-286, zo dňa 19. júna 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 5S/44/2018-286 zo dňa 19. júna 2019 z a m i e t a .

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1.
1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) a § 191 ods. 3 písm. a) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP") zrušil

rozhodnutie žalovaného č. 100333452/2018 zo dňa 9. februára 2018 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Bardejov (ďalej len „správca dane") č. 102134864/2017 zo dňa 9. októbra 2017 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume 4.540,- €. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 SSP.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že Krajský súd v Prešove už prejednával v konaniach

pod sp. zn. 5S/40/2018, sp. zn. 6S/43/2018, sp. zn. 6S/44/2018, sp. zn. 6S/45/2018 a sp. zn. 2S/43/2018, totožných účastníkov konania, v ktorých boli preverované totožné dodávateľsko - odberateľské vzťahy (opodstatnenosť uplatneného práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených daňovým subjektom W. za dodanie inštalačných prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny a opodstatnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane DPH z faktúr vystavených daňovým subjektom W. za práce vykonané na projekte VTP Milovice), preto vychádzal z dôvodov uvádzaných v týchto rozsudkoch. Keďže ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného na podklade výsledkov totožnej daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobia január až december 2014, krajský súd odkázal podľa § 140 SSP na rozsudok č.k. 5S/40/2018-480 zo dňa 19. júna 2018, v ktorom sa krajský súd podrobne vysporiadal s totožnými žalobnými námietkami žalovaného, a s ktorým sa v plnej miere stotožnil. Rozdiel spočíval len v odlišnom zdaňovacom období a rozdiele sumy DPH.

2.
3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ") v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

4. Žalovaný nesúhlasil so záverom krajského súdu, že sa v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s námietkami žalobcu spočívajúcimi v tvrdení, že služby dodané N. sú odlišné od tých, ktoré následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela a z rozhodnutia nevyplýva, na základe akých skutočností dospel žalovaný k záveru, že sa jedná o totožné plnenia. Žalovaný uviedol, že pri konštatovaní svojich záverov vychádzal nielen z predložených dokladov, ale aj z vyjadrení žalobcu, že v roku 2014 zabezpečoval realizáciu technologických činností projektu týkajúceho sa digitalizácie obcí Lietava a okolie pre odberateľa N.. V súvislosti s projektom digitalizácie obcí Lietava a okolie pre telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu N.X, žalobca primárne využil voľné kapacity pracovníkov a prostriedkov odberateľa N., t.j. práce na tomto projekte vykonávali prevažne pracovníci odberateľa s použitím pracovných prostriedkov tohto odberateľa. Žalobca sa ďalej vyjadril, že podstata plnení vykonaných žalobcom pre objednávateľa G. nie je totožná s plneniami, ktoré uskutočnil L. pre žalobcu. Odlišnosť podľa žalobcu spočívala v tom, že N. nedodal dielo ako celok, ale čiastkové práce na diele. Žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že 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 - N. urobil sám vo svojej réžii (svojimi zamestnancami, svojimi pracovnými prostriedkami). Z uvedeného tak vyplýva, že služby dodané L. nie sú odlišné od tých, ktoré následne žalobca fakturoval objednávateľovi diela - N., čo napokon aj krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uvádza. 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.

5. Žalovaný ďalej konštatoval, že rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 z 23. februára 2017 a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax, na ktoré krajský súd poukázal, nie sú na daný prípad aplikovateľné. V prípade žalobcu nešlo o účasť žalobcu na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH 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. V predmetnom konaní na základe predložených dokladov nebol vyslovený záver, že hospodárskym účelom a cieľom obchodných transakcií žalobcu, bolo získať daňovú výhodu. Rovnako k záveru krajského súdu žalovaný uviedol, že na žiadnom mieste odôvodnenia rozhodnutia nie je uvedené, že zo strany žalobcu išlo o účelové zníženie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že zo 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, v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku.

6. Žalovaný sa ďalej zaoberal článkom 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 07. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom, pričom konštatoval, že 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. Podľa čl. 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia 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. V nadväznosti na rozsah pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. b) nariadenia mal žalovaný za to, že krajský súd danú vec nesprávne právne posúdil a nesprávne aplikoval rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. lSžfk/2/2016 z 13. februára 2018, pretože skutkový stav v danej veci 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, na zhotovenie stavby: „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela", pričom nehnuteľnosť pri predmetných činnostiach bola podstatným a relevantným prvkom. Na záver žalovaný uviedol, 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. Zo žalovaného rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, z akých dôvodov a na základe akých skutočností nebolo priznané odpočítanie dane zo sporných faktúr.

3.
7. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného v plnom rozsahu stotožnil s právnym posúdením veci zo strany krajského súdu a s odôvodnením rozsudku. Mal za to, že žalovaný v kasačnej sťažnosti opakuje znovu tie isté tvrdenia, ktoré použil v rozhodnutí, resp. v konaní pred krajským súdom, pričom nejde o skutočnosti, ktoré by odôvodňovali podanie kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žalobca uviedol, že rozhodnutie žalovaného bolo arbitrárne, uvádzajúce názory bez ďalšieho vysvetlenia, resp. len opakujúce závery správcu dane, pričom nereagovalo ani na jednu z dotknutých námietok žalobcu a obdobnú argumentačnú líniu si napokon žalovaný osvojil i v kasačnej sťažnosti.

8. Vo vzťahu k vykonávaciemu nariadeniu žalobca poukázal na jeho svojvoľný výklad zo strany žalovaného v rámci kasačnej sťažnosti a tým aj jeho nesprávnu aplikáciu na prípad žalobcu. Žalobca poukázal, že v zmysle článku 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia do rozsahu pôsobnosti tohto ustanovenia patrí poskytovanie služieb stavebného dozoru alebo bezpečnostných služieb a preto nie je zrejmé, na základe čoho dospel žalovaný k výpočtu činností, ktoré nie je možné subsumovať pod služby stavebného dozoru alebo bezpečnostné služby. Keďže tieto žalovaným spomenuté činnosti v článku 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia sa na prípad žalobcu nevzťahujú, je tvrdenie žalovaného o nesprávnom právnom posúdení veci zo strany krajského súdu a nesprávnej aplikácii rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/2/2016 nesprávne a irelevantné. Žalobca kasačnému súdu navrhol, aby kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol ako nedôvodnú a aby žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v rozsahu 100%.

4.
9. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd" alebo „najvyšší súd") konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

10. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v

ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

11. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

12. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

13. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že žalobca si v zdaňovacom období december 2014 okrem iného uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH vo výške 4.540,- € z faktúr č. 2140000045, č. 2140000047, vystavených dodávateľom N. za inštalačné práce Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny a z faktúr č. 2140000044, č. 214000046, za práce vykonané na projekte VTP Milovice: Inžinierske služby- koordinácia zahraničných dodávateľov technológií, administratívne služby - právne a obchodné prerušenie stavebných a projekčných prác.

14. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014, na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 103021330/20156 zo dňa 27. apríla 2016 s termínom začatia 31. mája 2016. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100583558/2017 zo dňa 7. apríla 2017, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 12. apríla 2017. Vo vyrubovacom konaní vydal správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku dňa 9. októbra 2017 rozhodnutie č. 102134864/2017, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4.540,- € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014.

15. Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období vykonával ako dodávateľ práce súvisiace s vybudovaním prístupovej optickej siete v pilotných obciach Lietava a okolie pre odberateľa N., 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. Správca dane nespochybnil vykonanie prác odberateľom N. na projekte Digitalizácia obcí Lietava a okolie, avšak spochybnil dodanie týchto prác žalobcovi, pretože práce boli vykonávané vlastnými zamestnancami odberateľa a vlastnými pracovnými prostriedkami. Žalobca nemal uzatvorenú žiadnu zmluvu o prenájme pracovnej sily, resp. o dočasnom pridelení zamestnancov. Správca dane dospel k záveru, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa N. porušil ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby a ani podľa § 19 ods. 6 v nadväznosti na § 9 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že službu sama prijala a sama dodala. Správca dane mal za to, že vykonaním čiastkových prác na projekte Digitalizácia obcí Lietava a okolie vlastnými zamestnancami a vlastnými pracovnými prostriedkami objednávateľa diela N. nedošlo k naplneniu predmetu dane, t.j. k dodaniu ako takému. Vystavené faktúry sú ekonomicky neopodstatnené, pretože ide o transakciu, ktorej chýba hospodársky dôvod. Vo vzťahu k uplatneniu dane odpočítania dane z faktúr č. 2140000044, č. 214000046 vystavených dodávateľom N. za práce vykonané na projekte VTP Milovice (administratívne služby - koordinácia zahraničných dodávateľov technológií, administratívne služby - právne a obchodné prerušenie stavebných a projekčných prác) správca dane dospel k záveru, že z dôvodu, že služby boli dodané v súvislosti s realizáciou projektu na území Českej republiky, tieto služby úzko súvisia s predmetnou stavbou je v zmysle § 16 ods. 1 zákona o DPH miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť miesto kde sa nehnuteľnosť nachádza. Poskytnuté práce tak nepodliehajú dani v SR, dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

16. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím 100333452/2018 zo dňa 9. februára 2018 napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote na Krajský súd v Prešove žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

17. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/44/2018-286 zo dňa 19. júna 2019, ktorým zrušil rozhodnutia finančných orgánov oboch stupňov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane , najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.
18. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

19. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, 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.

20. Podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, 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.

21. Podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH, 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.

22. Podľa § 15 ods. 3 zákona o DPH, miesto dodania služby sa určí podľa odseku 1 alebo 2, ak § 16 neustanovuje inak.

23. 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.

24. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

25. Podľa § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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,
b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
d) ním uplatnená pri dovoze tovaru alebo zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, 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.

27. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

28. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

29. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku ,pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.
30. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

31. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

32. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

33. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá daňového poriadku, zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c).

34. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

35. Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

36. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil

nárok podľa osobitných predpisov.

6.
37. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

38. Kasačný súd zdôrazňuje, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

39. Neoddeliteľnou súčasťou fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty je právo daňového subjektu na odpočítanie DPH. Uvedené právo predstavuje jednu zo zásad fungovania systému DPH, ktorá vyplýva zo Smernice 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá bola transponovaná aj do nášho zákona o DPH. Túto zásadu, resp. právo nemožno chápať ako absolútne právo platiteľa na odpočet DPH. Zákon o DPH vychádza z predpokladu, že zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie.

40. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane dôkazného subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom „leží" dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený."

41. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zistenia získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšli najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochýb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť záveru vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

42. Z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane v priebehu daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie december 2014 preveroval splnenie podmienok pre uplatnenie nároku žalobcu na odpočítanie dane podľa § 49 až § 51 zákona o DPH z faktúr od dodávateľa N. 1) za dodanie inštalačných prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie, 2) za dodanie služieb na projekte VTP Milovice.

43. Vo vzťahu k nároku žalobcu na odpočítanie dane z faktúr dodávateľa (objednávateľa projektu Lietava

a okolie) za dodanie inštalačných prác Optika, vyhodnotil kasačný súd kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. V tejto súvislosti poukazuje na závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2020, ktorým rozhodoval o kasačnej sťažnosti žalovaného v obdobnej právnej veci, týkajúcej sa preskúmania zákonnosti rozhodnutí finančných orgánov o nepriznaní nároku na odpočítanie DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2014 a o určení vlastnej daňovej povinnosti na DPH, z ktorého relevantnú časť cituje:

„ 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 N.).
61. Dôvodom pre postup daňových orgánov, neuznanie odpočtu DPH a vyrubenie rozdielu dane, týkajúce sa faktúr, vzťahujúcich sa na projekt Lietava, bola skutočnosť, že k fakturovanému plneniu nedošlo osobou uvedenou na faktúrach. Záver žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu vyjadrený v dôvodoch rozhodnutia je, podľa kasačného súdu, určitý, stručný, jasný a preukazuje, že nemohlo, v prípade faktúr dodávateľa N., v zdaňovacom období júl 2014, dôjsť k dodaniu tovaru, služby osobou uvedenou na faktúre, čím nemohla vzniknúť daňová povinnosť s poukazom na § 2, § 9 a § 19 zákona o DPH a v dôsledku toho ani nárok žalobcu na odpočet DPH z týchto faktúr (faktúry č. 2140000018, č. 2140000020), čo je nosným argumentom na rozdiel od názoru správneho súdu /bod 29 rozsudku/), pre rozhodnutie žalovaného.
62. Z rovnakých dôvodov potom nemohlo dôjsť k účinnému priznaniu dane na výstupe z faktúr žalobcu ako dodávateľa, vystavených pre odberateľa N., č. VF01400033, č. VF01400034, v mesiaci júl 2014. Z administratívneho spisu a vykonaného dokazovania daňovými orgánmi bolo preukázané, že žalobca účtoval odberateľovi N. plnenia, ktoré realizoval odberateľ žalobcu - N. vlastnými zamestnancami, ktorí pracovali pre odberateľa G. a pracovali na projekte N. 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."

44. Kasačný súd sa stotožnil i s názorom žalovaného, že rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 z 23. februára 2017 a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax nie sú na daný prípad aplikovateľné, nakoľko v danom prípade nešlo o účasť žalobcu na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a nešlo ani o reťazec podnikateľských subjektov obchodujúcich s tovarom, kde sa podvodné konanie týkalo iného stupňa reťazca, ale v danom prípade ide o priamy vzťah dodávateľa a odberateľa. Rovnako z rozhodnutia žalovaného nevyplýva záver, že zo strany žalobcu išlo o účelové zníženie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia.

45. Vo vzťahu k nároku žalobcu na odpočítanie dane z faktúry dodávateľa N. za poskytnutie služieb žalobcovi na realizácii projektu VTP Milovice v Českej republike vyhodnotil kasačný súd námietky

žalovaného, týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia krajským súdom ako nedôvodné.

46. K dôvodu kasačnej sťažnosti, spočívajúcom v nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom (§ 440 ods.1 písm. g) SSP) kasačný súd uvádza, že právnym posúdením veci na účel tohto ustanovenia je činnosť krajského súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na skutkový stav zistený orgánom verejnej správy. Nesprávne právne posúdenie je chybnou aplikáciou práva na zistený skutkový stav; dochádza k nej vtedy, ak súd nepoužil správny (náležitý) právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery. Nesprávnym právnym posúdením veci je tak omyl krajského súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav. V súlade s § 135 ods. 1 SSP sa zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu posudzuje podľa právnych predpisov účinných v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

47. Zákon o DPH v § 2 ustanovuje, že predmetom dane je okrem iného poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Pre správne uplatnenie dane z pridanej hodnoty je potrebné v prvom rade určiť, kde je miesto dodania služby. Zákon o DPH upravuje miesto dodania služby v § 15 a 16, pričom v § 15 ustanovuje všeobecné pravidlo pri určení miesta dodania služby v závislosti od toho, či je služba dodaná zdaniteľnej osobe alebo osobe inej ako je zdaniteľná osoba, a v § 16 upravuje odchylné postupy určenia miesta dodania služby v prípade vybraných druhov služieb.
Podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH je miestom dodania služby zdaniteľnej osobe miesto, kde je táto zdaniteľná osoba usadená, t.j. kde má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, trvalé bydlisko, alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

48. Miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH 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

49. Smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH") ustanovuje, že miestom poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom je miesto, kde sa daný nehnuteľný majetok nachádza. Vzhľadom na rôzne prístupy členských štátov pri posudzovaní miesta dodania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktoré pri cezhranične poskytovaných službách viedli k situáciám dvojitého zdanenia alebo nezdanenia, bolo Výborom pre DPH ako poradným orgán Európskej komisie vydané v roku 2011 usmernenie, týkajúce sa služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, z ktorého vychádzalo i Finančné riaditeľstvo SR pri vypracovaní metodického pokynu č. 25/2012/1100403 z januára 2013.

50. V záujme zabezpečenia väčšieho súladu, účinnosti a istoty v súvislosti so zaobchádzaním na účely DPH, ktoré sa uplatňuje na poskytovanie služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom nachádzajúcim sa v EÚ, boli usmernenia k službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom, ktoré boli schválené vo Výbore pre DPH, začlenené do ustanovení vykonávacieho nariadenia.

51. Od 01. januára 2017 sú záväzné a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch články 13b, 31a a 31b vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o poskytovanie služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktoré boli doplnené do tohto nariadenia vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo dňa 07. októbra 2013 (ďalej len „vykonávacie nariadenie"). V nadväznosti na uvedené Finančné riaditeľstvo SR vydalo v januári 2017 nový, aktualizovaný metodický pokyn k uplatneniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, ktorým zároveň zrušilo metodický pokyn č. 25/2012/1100403, z ktorého sa do nového metodického pokynu prebrali všetky časti pôvodného metodického pokynu, k zmene ktorých nedošlo.

52. Z článku 31a ods. 1 vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011, zmeneného vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 vyplýva, že k službám súvisiacim s nehnuteľným majetkom podľa

článku 47 smernice o DPH (§ 16 ods. 1 zákona o DPH) patria len tie služby, ktoré s daným majetkom dostatočne priamo súvisia.

53. Služby dostatočne priamo súvisia s nehnuteľným majetkom
a) v prípade, že sú odvodené z nehnuteľného majetku a že daný majetok tvorí základnú súčasť služby a pre poskytované služby je hlavný a nevyhnutný,
b) v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo sú naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena uvedeného majetku.

54. Kritériá uvedené v písmene a) zahŕňajú služby, v prípade ktorých výsledok pochádza z nehnuteľného majetku (napríklad prenájom budov alebo získanie práva na rybolov na vymedzenom území). Takúto službu nie je možné vykonať bez základného majetku, čo znamená, že služba sa musí vykonať vzhľadom na určitý nehnuteľný majetok. Pokiaľ ide o kritériá uvedené v písmene b), nehnuteľný majetok je hlavným predmetom služby, ktorá sa na ňom vykonala (napríklad oprava budovy), alebo v prípade, že sú poskytované na nehnuteľnom majetku alebo naň zamerané a ich cieľom je právna alebo fyzická zmena majetku.

55. V článku 31a ods. 2 písm. a) až q) vykonávacieho nariadenia sú uvedené služby, ktoré sa považujú za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom, t.j. ktoré sa vzťahujú na nehnuteľnosť.

56. Žalovaný v kasačnej sťažnosti poukázal na článok 31a ods. 2 písm. a) vykonávacieho nariadenia DPH v zmysle ktorého je službou, ktorá sa vzťahuje na nehnuteľnosť vypracovanie projektu budovy alebo častí budovy určených pre určitú parcelu bez ohľadu na to, či je budova postavená.

57. Ďalej argumentoval, že do rozsahu pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia patria služby, akými sú plánovanie prác, koordinácia subdodávateľov, dokončenie a vydávanie dokumentov, potvrdení a vyhlásení, ktoré sa môžu vykonávať mimo staveniska, teda služby, ktoré často zahŕňajú koordináciu rôznych zhotoviteľov a ich cieľom je zabezpečiť úspešné dokončenie projektu. Žalovaný v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom poukazujúc na rozsah pôsobnosti článku 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia.

58. V súvislosti s predmetnou námietkou žalovaného považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že k uplatňovaniu článkov 13b, 31a a 31b vykonávacieho nariadenia vydala Európska Komisia Vysvetlivky k pravidlám EÚ v oblasti DPH týkajúcim sa miesta poskytovania služieb súvisiacich s nehnuteľným majetkom (ďalej len "Vysvetlivky"), ktoré obsahujú praktické a neformálne usmernenie o tom, ako sa má uplatňovať právo EÚ podľa názoru Generálneho riaditeľstva Komisie pre dane a colnú úniu, pričom nie sú právne záväzné a nemajú vyčerpávajúci charakter.

59. Z článku 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia a Vysvetliviek (časť 2.4.3 Služby stavebného dozoru alebo bezpečnostné služby - článok 31a ods. 2 písm. b) nariadenia) kasačný súd zistil, že podľa tohto článku sa za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom považujú služby stavebného dozoru, alebo bezpečnostné služby. Podľa Vysvetliviek stavebný dozor sa zvyčajne vzťahuje na služby v oblasti stavebníctva s cieľom zabezpečiť správne vykonávanie stavebných, demolačných, alebo rekonštrukčných prác v súlade s technickými a právnymi požiadavkami, dodržiavanie vymedzených termínov a rozpočtu, splnenie príslušných regulačných noriem a noriem kvality a pripojenie potrebnej dokumentácie. Ide o odborné služby, ktoré často zahŕňajú koordináciu rôznych zhotoviteľov a ich cieľom je zabezpečiť úspešné dokončenie projektu. Súčasťou služby dozoru môže byť trvalá alebo pravidelná prítomnosť odborníkov na mieste. Ďalšia časť vrátane úloh, akými sú plánovanie prác, koordinácia subdodávateľov, dokončenie a vydávanie dokumentov, potvrdení a vyhlásení, sa môže vykonávať mimo staveniska.

60. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na Zmluvu o dielo zo dňa 05. septembra 2013 uzavretej za účelom zhotovenia stavby „Výstavba vedecko-technického parku vrátane technológie aerodynamického tunela", predmetom ktorej však nebolo zo strany zhotoviteľa „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE

PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS" vykonávanie služieb stavebného dozoru, alebo bezpečnostných služieb, ktoré sa podľa článku 31a ods. 2 písm. b) vykonávacieho nariadenia vzťahujú na nehnuteľnosť. Na základe uvedeného i služby fakturované dodávateľom N. žalobcovi, spočívajúce podľa špecifikácie predloženej žalobcom v administratívnych službách (tlačenie dokumentov, skenovanie dokumentov, prepisovanie/konverzia údajov z listinnej do elektronickej podoby, viazanie dokumentov, fyzická a elektronická archivácia, ukladanie súborov na server, poštová komunikácia), nemožno považovať za služby súvisiace, resp. vzťahujúce sa na nehnuteľnosť.

61. Najvyšší súd sa preto stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že správcom dane ako aj žalovaným nebol preukázaný priamy súvis služieb, ktoré mali byť dodané žalobcovi dodávateľom N. s nehnuteľnosťou, aby bolo možné aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH, v zmysle ktorého je 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, miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. V prípade plnení subjektu N. nešlo o služby, pri ktorých sa nehnuteľný majetok využíva na ich vykonanie a ani o služby, ktorých poskytnutie je nevyhnutnou podmienkou pre existenciu nehnuteľnosti, keďže išlo o činnosti administratívneho charakteru.

62. K nemožnosti aplikovania rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. lSžfk/2/2016 z 13. februára 2018 žalovaný uviedol, že v prípade uvedeného rozsudku, Najvyšší súd Slovenskej republiky poukázal na skutočnosť, že služby, ktoré mal žalobca dodať svojim objednávateľom, spočívali vo vyhotovení súťažnej ponuky pre verejné obstarávanie. 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. Kasačný súd súhlasí s názorom žalovaného, že v uvedenom prípade bol skutkový stav odlišný od skutkového stavu u žalobcu KOREX networks, s.r.o., ktorý bol v rámci „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS" účastníkom zmluvy o dielo, predmetom ktorej bolo malo byť zhotovenie stavby „Výstavba vedecko-technického parku vrátane technológie aerodynamického tunela". Pretože zo skutkového stavu v danej veci nevyplýva, či k zahájeniu a k realizácii výstavby VTP vôbec došlo považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že v prípade ak nedošlo k realizácii projektu a stavba nebola postavená, sa za službu vzťahujúcu sa na nehnuteľnosť podľa článku 31a ods. 2 písm. a) vykonávacieho nariadenia považuje vypracovanie projektu budovy alebo časti budovy určených pre určitú parcelu.

63. Skutočnosť, že žalobca bol účastníkom zmluvy o dielo, predmetom ktorej bolo zhotovenie stavby „Výstavba vedecko-technického parku vrátane technológie aerodynamického tunela" v Českej republike, podľa názoru kasačného súdu, ešte neznamená, že všetky služby dodané žalobcovi dodávateľom N. v súvislosti s projektom by sa mali nevyhnutne považovať za služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. Rozhodujúcim kritériom v danom prípade je charakter služby, pretože na to, aby sa služba mohla považovať za službu súvisiacu s nehnuteľným majetkom musí mať dostatočne priamu súvislosť s nehnuteľným majetkom.

64. Na základe vyššie uvedeného dospel najvyšší súd k záveru, že pri dodaní na faktúre deklarovaných administratívnych služieb - koordinácia zahraničných dodávateľov, právne a obchodné prerušenie stavebných a projekčných prác, ktoré však spočívali v činnostiach výlučne administratívneho charakteru je potrebné uplatňovať bežný režim zdanenia a miesto dodania služieb sa určí podľa základného pravidla, t. j. podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

65. Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože správca dane i žalovaný nesprávne právne posúdili miesto dodania služieb fakturovaných žalobcovi dodávateľom N. faktúrami č. 2140000044 a č. 214000046. Krajský súd

postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

7.
73. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že kasačnému sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

74. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.