

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/39/2016
Identifikačné číslo spisu: 8014201417
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8014201417.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu SSE Group, s.r.o., IČO: 46 728 562, so sídlom Popradská 1/654, Stará Ľubovňa, zastúpeného advokátskou kanceláriou PUCHALA, SLÁVIK & partners, s.r.o., so sídlom Kmeťova 24, Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100305/1/490725/2014/5054 zo dňa 06.11.2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/74/2014-89 zo dňa 06.11.2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/74/2014-89 zo dňa 06.11.2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/490725/2014/5054 zo dňa 06.11.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9712401/5/2202484/2014/14091/Zori zo dňa 26.05.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) žalobcovi určený rozdiel v sume 18 314,38 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2013, t. j. znížený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013 zo sumy 30 654,40 Eur na sumu 12 520,02 Eur.

Krajský súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov, že uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty žalobkyňa ako daňový subjekt porušila ust. § 49 ods. 1 a. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

v znení neskorších predpisov, keďže jej ako dodávateľovi služieb nevznikla pri dodaní služieb daňová povinnosť, lebo tieto služby neboli predmetom dane v tuzemsku. Fakturácia medzi platiteľmi dane registrovanými v tuzemsku sa vykonávala bez slovenskej dane z pridanej hodnoty, lebo išlo o služby bezprostredne súvisiace s nehnuteľnosťou, ktorá sa nachádza v Nemecku, kde daňová povinnosť vznikla. Daňovému subjektu teda na základe faktúr vystavených dodávateľom STROJMONTA SK, s.r.o. nevzniklo právo na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty.

Za nedôvodnú súd považoval žalobnú námietku týkajúcu sa nesprávnej aplikácie § 16 ods. 1 zákona na daný prípad. Žalobkyňa prostredníctvom subdodávateľa STROJMONTA SK, s.r.o. vykonala montážne práce - nabíjanie kolíkov a ostatných výkonov, na výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku. Daňové orgány správne určili, že ide o služby, ktoré súvisia s nehnuteľnosťou, pričom miestom ich dodania je Nemecko, kde sa táto nehnuteľnosť nachádza a dodávateľovi služieb STROJMONTA SK, s.r.o. pri dodaní služieb pri výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku a následne žalobkyni ako daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane z prijatých služieb podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Daňové orgány správne vyhodnotili fotovoltaickú elektráreň pre účely DPH ako nehnuteľnosť, pričom vychádzali z definície pojmu „stavba“ tak, ako je uvedená v ust. § 43 zákona č. 50/1976 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorá bola prevzatá zo Smernice Rady č. 89/106/EHS s tým, že spresňuje výraz „pevné spojenie so zemou“ vymenovaním možných technických alternatív, aby sa v tejto oblasti zabezpečila právna istota. Členenie stavieb upravuje § 43a tohto zákona v súlade s predpismi Európskej únie, pričom členenie stavieb a vymedzenie pojmov „pozemné stavby“ a „inžinierske stavby“ je prevzaté z medzinárodnej štatistickej klasifikácie stavieb. Fotovoltaická elektráreň je nehnuteľnosťou, keďže je montovaná na pevných základoch, podporné konštrukcie sú vo forme pevného trojuholníkového rámu spojeného so zemou kotviacimi prvkami (narážacími pilótami), nie je ľahko rozmontovateľná a nie je možné ľahko ju presunúť. Pre funkčnosť fotovoltaickej elektrárne je nevyhnutné, aby bola napojená na energetickú sieť. Daňové orgány preto postupovali v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov a Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, keď vychádzali z toho, že fotovoltaická elektráreň je v tomto prípade inžinierskou stavbou a spĺňa charakter nehnuteľnosti. Daňové orgány pri posudzovaní fotovoltaickej elektrárne správne vychádzali z definície pojmu „nehnuteľnosť“ podľa Výboru pre DPH ako poradného orgánu Európskej komisie pre účely článku 47 smernice 2006/112/ES, teda aj pre účely § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov a z usmernenia vydaného Výborom pre DPH, ktoré obsahuje výpočet služieb, pri ktorých sa členské štáty zhodli, že sa na ne vzťahuje, resp. nevzťahuje článok 47 Smernice. Pre účely § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov sa nehnuteľnosťou alebo súčasťou nehnuteľnosti rozumie aj akákoľvek budova alebo stavba (konštrukcia) pripevnená k alebo v zemi, nad alebo pod morskou hladinou, ktorá nemôže byť ľahko rozmontovaná alebo posunutá.

Za nedôvodnú krajský súd považoval aj námietku žalobcu v súvislosti s konaním daňových orgánov v rozpore s princípom právnej istoty a porušeníu § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, keď zmenili posúdenie skutkovo totožného prípadu z ktorého daňový subjekt vychádzal. K námietke porušenia ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku uviedol, že preskúmané rozhodnutie žalovaného ma všetky zákonné náležitosti a je riadne a zrozumiteľne odôvodnené. Žalovaný sa v odôvodnení vysporiadal s odvolacími uviedol skutočnosti, ktoré boli podkladom pre jeho vydanie a rozhodnutie skutkovo aj právne odôvodnil. Ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobkyne že v napadnutom správnom konaní sa riešila činnosť iného subjektu, ako bol žalobca, a to spoločnosť STROJMONTA SK, s.r.o., za ktorej konanie nemôže nieť zodpovednosť. Medzi žalobkyňou a spoločnosťou STROJMONTA Sk s.r.o. bol obchodný vzťah uskutočnený v rámci jej podnikateľskej činnosti, preto aj preverenie tohto obchodného vzťahu, na základe ktorého si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty, bolo predmetom vykonanej daňovej kontroly u nej, nie u subdodávateľa. Judikatúra Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazovala žalobkyňa sa na daný prípad nevzťahuje.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší

súd zmenil rozsudok krajského súdu, zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Mal za to, rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci ohľadne posúdenia charakteru fotovoltaickej elektrárne, použitý výklad práva v tejto otázke považuje za nesprávny a samotné rozhodnutie za arbitrárne. Nesúhlasil s názorom žalovaného, nakoľko mal za to, že fotovoltaická elektráreň je vecou hnutelňou. Dôvodil, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu nespĺňa zákonné náležitosti. Zastával názor, že krajský súd v odôvodnení rozsudku nereagoval na zásadné argumenty žalobcu. Namietal, že z odôvodnenia rozsudku krajského súdu nie je zrejmé, ako prišiel k záveru, že konkrétnu fotovoltaickú elektráreň nie je možné ľahko rozmontovať a presunúť. V tejto súvislosti poukázal na to, že v priebehu konania preukázal možnosť rozmontovania a presunutia predmetnej elektrárne, a to prostredníctvom vyjadrenia odborníka a plánu (projektu) predmetnej fotovoltaickej elektrárne. Uviedol, že každá vec, ktorá je demontovaná a rozobratá, nemôže v čase keď je rozmontovaná plniť funkciu, na ktorú bola skonštruovaná. Dôkazom tejto skutočnosti je samotná realita výstavby týchto elektrární, ktoré boli rozmontované v Českej republike a následne boli presunuté a opätovne zmontované na Slovensku.

Ďalej dôvodil praxou žalovaného, kedy správca dane už dňa 03.12.2012 vykonal u žalobcu miestne zisťovanie za účelom preverenia žiadosti o dobrovoľnú registráciu DPH práve v súvislosti s výkonom identickej ekonomickej činnosti žalobcu ako tomu bolo pri preverovaní správnosti uplatnenia odpočtu DPH počas daňovej kontroly. V tejto súvislosti poukázal na zápisnicu z miestneho zisťovania zo dňa 03.12.2012, kde je výslovne uvedené, že žalobca dodáva službu, a to práce na hnutelnom majetku (fotovoltaickej elektrárni v Nemecku). Správca dane mal žalobcu navyše usmerniť, že v prípade poskytovania služieb súvisiacich s fotovoltaickou elektrárnou nie je vylúčené uplatnenie § 15 ods. 1 alebo § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Takúto prax žalovaného, kedy došlo k zmene jeho názoru, považoval žalobca za rozpornú s princípom právnej istoty.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Prešove a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie apríl 2013. O výsledku kontroly bol vyhotovený protokol č. 9712401/5/22024844/2013/Zori zo dňa 20.9.2013. Na základe výsledkov kontroly správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2013 o sumu 18 134,38 Eur.

Dôvodom bola skutočnosť, že žalobca poskytoval služby (inštalčné práce) pre nemeckú spoločnosť O. prostredníctvom slovenskej spoločnosti (subdodávateľa). S poukazom na § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH správca dane uzavrel, že služby poskytované žalobcom nie sú predmetom dane v tuzemsku, a preto sa tieto služby neuvádzajú v daňovom priznaní. Ide totiž o služby súvisiace s výstavbou fotovoltaickej elektrárne, ktorá je inžinierskou stavbou a spĺňa charakter nehnuteľnosti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchytil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné:

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu (správca dane), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. určený rozdiel v sume 18 134,38 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013, t. j. znížený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013 zo sumy 30 654,40 Eur na sumu 12 520,02 Eur.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH 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 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.

Podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. 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.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH 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 DPH 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 § 119 ods. 2 Občianskeho zákonníka nehnuteľnosťami sú pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom.

Podľa § 43 stavebného zákona stavba je stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu. Pevným spojením so zemou sa rozumie

- a) spojenie pevným základom,
- b) upevnenie strojnými súčiastkami alebo zvarom o pevný základ v zemi alebo o inú stavbu,
- c) ukotvenie pilótami alebo lanami s kotvou v zemi alebo na inej stavbe,
- d) pripojenie na siete a zariadenia technického vybavenia územia,
- e) umiestnenie pod zemou.

Podľa § 43a stavebného zákona stavby sa podľa stavebnotechnického vyhotovenia a účelu členia na pozemné stavby a inžinierske stavby.

Podľa 43a ods. 3 písm. k/ stavebného zákona inžinierske stavby sú stavby energetických zariadení, plynárne a spaľovne odpadu.

Námietku žalobcu týkajúcu sa nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku Najvyšší súd SR považoval za nedôvodnú. Krajský súd vo svojom rozhodnutí presvedčivo, logicky a v dostatočnom rozsahu vysvetlil, prečo fotovoltaickú elektrárňu, s ktorou súviseli služby poskytované žalobcom prostredníctvom jeho subdodávateľov, považoval za nehnuteľnosť, resp. inžiniersku stavbu. To isté platí aj v súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa porušenia princípu právnej istoty. Na tomto mieste najvyšší súd poukazuje na odôvodnenie napadnutého rozsudku, v ktorom bolo žalobcovi dostatočne zdôvodnené, prečo v tejto súvislosti nedošlo k porušeniu zákona daňovými orgánmi. Nie je možné sa odvolávať na konštatovanie správcu dane pri posúdení žiadosti o dobrovoľnú registráciu DPH bez toho, aby sa brali do úvahy výsledky kontroly správnosti zdaňovania realizovaných obchodných transakcií týkajúcich sa fotovoltaickej elektrárne nachádzajúcej sa mimo územia Slovenskej republiky (Nemecko). Navyše sám žalobca v odvolaní poukázal na usmernenie žalovaného, že v prípade poskytovania služieb súvisiacich s fotovoltaickou elektrárnou nie je vylúčené uplatnenie § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

Najvyšší súd SR poukazuje aj na rozhodnutie sp. zn. 2Sžf/140/2014 zo dňa 22.03.2017, v ktorom najvyšší súd vyslovil právny názor, že stavebný zákon definuje stavbu cez „pevné spojenie so zemou“. Z tejto definície vyplýva, že stavba je stavbou vtedy, ak má pevné základy, ale pevným spojením so zemou sa rozumie aj upevnenie strojnými súčiastkami alebo zvarom o pevný základ v zemi, alebo o inú stavbu, ukotvenie pilótami alebo lanami, pripojenie na siete a zariadenia technického vybavenia územia, ako aj umiestnenie pod zemou. Okrem toho stavebný zákon definuje stavbu aj v tom zmysle, že je to stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou, alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu. Je nepochybné, že fotovoltaická elektrárňu, s ktorou súviseli služby poskytované žalobcom, je montovaná na pevných základoch, podporné konštrukcie sú spojené so zemou kotviacimi prvkami a práve kotviace prvky (kolíky), resp. práce s nimi súvisiace (nabíjanie kolíkov) boli aj predmetom fakturácie subdodávateľa žalobcu (STROJMONTA SK, s.r.o.). Na tomto závere nič nemenia ani žalobcom predložené listinné dôkazy týkajúce sa posudzovania fotovoltaických elektrární z pohľadu dane z príjmov v Nemecku, keďže v tomto prípade sa charakter fotovoltaickej elektrárne posudzuje z hľadiska slovenského zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom na podanie žaloby, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1

veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný,