

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/46/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014201894  
Dátum vydania rozhodnutia: 13.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201894.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobkyne: Generálna prokuratúra SR, Štúrova č. 2, 812 85 Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, P. O. Box 154, 850 00 Bratislava, za účasti: Loject 2, s.r.o., Šoltésovej 2, 811 08 Bratislava, zastúpená JUDr. Milan Škultéty, advokát, ul. 29. augusta č. 5, 811 08 Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 9102407/1/171502/2012/MočL zo dňa 20.02.2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/246/2014-65 zo dňa 24. novembra 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/246/2014-65 zo dňa 24. novembra 2015 p o t v r d z u j e.

Účastníkom sa náhrada trov konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave s poukazom na § 250j ods. 2 písm. a) a d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 9102407/1/171502/2012/MočL zo dňa 20.02.2012, ktorým nebol platiteľovi dane z pridanej hodnoty spoločnosti Loject 2, s.r.o., Šoltésovej 2, Bratislava priznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 403.518,02 eur a bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 402.817,80 eur, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti tomuto rozhodnutiu platiteľ dane spoločnosť Loject 2, s.r.o. Bratislava nepodal odvolanie a preto predmetné rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 20.03.2012.

Proti dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 20.02.2012 č. 9102407/1/171502/2012/MočL podala protest Generálna prokuratúra SR a žiadala uvedené rozhodnutie zrušiť. O proteste prokurátora rozhodlo Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica tak, že uvedenému protestu nevyhovelo.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žaloba prokurátora prioritne chráni objektívne právo.

Ochrana subjektívnych práv účastníka správneho konania je pri tejto žalobe až sekundárna a môže prípadne aj úplne absentovať, ak bol zákon porušený v prospech účastníka. Z uvedeného základného rozdielu sa odvíjajú ďalšie odlišnosti. Jednou z nich je i vyčerpanie riadneho opravného prostriedku v zmysle § 247 ods. 2 OSP. Zo systémového výkladu tohto vyššie citovaného zákonného ustanovenia vyplýva, že stanovenie tejto podmienky zabezpečuje tzv. sukcesorickú povahu súdneho prieskumu, t. j. jeho následnosť vo vzťahu k možnosti dosiahnuť zákonný stav priamo správnymi orgánmi v rámci ich inštančného postupu. Inak povedané účastník správneho konania sa musí snažiť ochrániť svoje práva najprv v správnom konaní a až po jeho skončení (prvostupňové a odvolacie správne konanie tvoria jeden celok) má možnosť podania správnej žaloby podľa druhej hlavy piatej časti OSP. Pri prokurátorovi je však sukcesia súdneho prieskumu premietnutá do inej podmienky, a to nevyhovenia jeho protestu správnymi orgánmi v dvojstupňovom správnom konaní (viď § 35 ods. 1 písm. b/, § 250b ods. 5 OSP). Žalobkyňou určený predmet súdneho prieskumu je teda spôsobilým na jeho riadne preskúmanie podľa druhej hlavy piatej časti OSP. Ak by konajúci súd vo veci konanie zastavil, odňal by tým účastníkom právo na súdnu ochranu a možnosť konať pred súdom. Žalobkyňa v žalobe napádala, že odôvodnenie žalovaného v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 20.02.2012 nezodpovedá ustanoveniu § 30 ods. 3 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb.

Krajský súd ďalej konštatoval, že zásada zákonnosti daňového konania je zakotvená v § 2 zákona č. 511/1992 Zb. a vyplýva z ústavného princípu ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Metodické pokyny nadriadeného orgánu nie sú všeobecne záväzným právnym predpisom, preto je správca dane povinný v konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom v rozhodnutí je povinný použitie príslušných ustanovení právnych predpisov zdôvodniť. Súd uviedol, že stanovisko Ministerstva financií Slovenskej republiky, na ktoré odkazuje Daňové riaditeľstvo SR vo svojom stanovisku, nebolo vydané formou opatrenia na zamedzenie nezrovnalosti podľa § 103 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., resp. § 160 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z o správe daní.

Krajský súd mal za to, že bolo povinnosťou správcu dane a žalovaného svoje závery o aplikovateľnosti rozsudku Súdného dvora EU na posudzovaný prípad náležite odôvodniť a najmä sa vysporiadať s otázkou prečo na dodanie stavby fotovoltaickej elektrárne na základe zmluvy nemožno aplikovať § 8 ods. 1 písm. b) zo znenia ktorého jednoznačne vyplýva, že dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, ale dodanie stavby je potrebné posúdiť podľa rozsudku Súdného dvora EU. Len odkaz na rozsudok Súdného dvora EU nie je dostatočným odôvodnením bez náležitej právnej argumentácie v čom je posudzovaný prípad žalobcu právne podobným prípadom ako prípad Aktiebolaget NN. Táto povinnosť je o to naliehavejšia, že daňový subjekt v priebehu celej daňovej kontroly namietal právne posúdenie správcou dane.

Krajský súd ďalej uviedol, že daňový subjekt v priebehu kontroly, v odvolaní a žalobe tiež poukazoval na stanoviská Daňového riaditeľstva SR, ktoré boli v dobe uzatvárania zmluvy a v dobe vykonávania kontroly diametrálne rozdielne. S touto námietkou sa správca dane a žalovaný rovnako nevysporiadali. Súd považoval za dôležité poukázať na princíp istoty a predvídateľnosti práva a ako i rozhodnutia orgánu verejnej správy. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na ustálenú judikatúru Ústavného súdu SR, ktorú v rámci svojej rozhodovacej činnosti už vyslovil, že k imanentným znakom právneho štátu patrí neodmysliteľne aj princíp právnej istoty (napr. PL.ÚS 36/95), ktorého súčasťou je tiež požiadavka, aby sa určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď (napr. I.ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99). Uvedená zásada platí rovnako i pre rozhodovaciu činnosť orgánu verejnej správy najmä v situácii, ak jeho rozhodnutie môže predstavovať významný zásah do majetkovej sféry osoby.

Krajský súd v odôvodnení konštatoval, že jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti vyjadrená v § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb., zo znenia ktorého vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nechránia len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Tomuto princípu nezodpovedá taký stav, ktorý by orgánu štátu umožňoval konať podľa vlastnej úvahy a z vlastného rozhodnutia aj nad

rámec zákona a tiež iným ako zákonom ustanoveným postupom. Princíp právnej istoty napokon spočíva aj v tom, že všetky subjekty práva môžu dôvodne očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Namietal, že jeho rozhodnutia nie sú nepreskúmateľné. Fotovoltaická elektráreň je inžinierskou stavbou podľa slovenského stavebného zákona. Z európskej legislatívy ani zo zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom v rozhodnom období (ďalej v texte len „zákon o DPH“) nevyplýva, že ak je vydané stavebné povolenie podľa príslušných právnych predpisov, nemôže v zmysle zákona o DPH pri fotovoltaických elektrárnach ísť o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Fotovoltaická elektráreň nie je predmetom dane zo stavieb, pretože nemá nadzemné ani podzemné podlažie podľa § 10 ods. 2 zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v platnom znení, a jej podstatou sú fotovoltaické články (kolektory) umiestňované na podpornej konštrukcii pevného rámu, ktorá je spojená so zemou kotviacimi prvkami, pričom spravidla ide o dočasnú stavbu na určenú dobu životnosti. Súčasne fotovoltaickú elektráreň v zmysle Vyhlášky Štatistického úradu Slovenskej republiky č. 323/2010 Z. z., ktorou sa vydáva Štatistická klasifikácia stavieb, nie je možné považovať za budovu. Pre účely § 16 ods. 1 zákona o DPH fotovoltaická elektráreň spĺňa charakter nehnuteľnosti (ide o stavbu/konštrukciu, ktorá nemôže byť ľahko rozmontovaná alebo posunutá), pričom spôsob zdaňovania služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, t. j. služieb súvisiacich s fotovoltaickou elektrárnou je v tomto prípade identický ako pri tovare s inštaláciou a montážou. Podľa žalovaného Ministerstvo financií SR bolo v danej veci oprávnené zaujať v danej veci názor k postupu pri aplikácii právnych predpisov (k novele zákona o DPH od 01.01.2011), v ktorom uviedlo, že „v prípade zriadenia fotovoltaickej elektrárne v danom prípade pôjde o dodanie tovaru, a ak sa má dodať funkčná elektráreň, pôjde o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou.“

Podľa žalovaného skutočnosť, že fotovoltaická elektráreň je v podstate „solárne pole“ - sústava sľečných kolektorov (panelov, modulov), je všeobecne známa, ktorú netreba dokazovať. Už z predložených dokladov bolo údajne zrejmé, že miesto dodania v uvedenom prípade nebolo možné určiť tak, ako to urobil daňový subjekt, v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, ale podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH (dodanie tovaru bez prepravy), podľa ktorého, ak je dodanie tovaru spojené s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, miestom dodania je miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný, a osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH príjemca plnenia. Všeobecnú analýzu, v čom je dodávka fotovoltaickej elektrárne skutkovo podobným prípadom prípadu C-111/05 Aktiebolaget NN, vykonalo Ministerstvo financií SR v stanovisku zo dňa 04.04.2011, s ktorým sa správca dane a žalovaný stotožnili a závery, ktorého aplikovali aj v odôvodneniach vydaných rozhodnutí. Na základe rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Aktiebolaget bol prijatý záver, že v prípade zriadenia fotovoltaickej elektrárne jednoznačne pôjde o dodanie tovaru a ak sa má dodať funkčná elektráreň, pôjde o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou.

Žalovaný upriamil pozornosť na skutočnosť, že je povinný národné právne predpisy interpretovať v súlade a s prihliadnutím na platné pramene komunitárneho práva, vrátane smerníc, a tým zabezpečiť eurokonformný výklad práva EÚ. Jednotný výklad pojmov a jednotné posudzovanie transakcií spoločného systému DPH v prvom rade zabraňuje nezdaneniu alebo dvojitému zdaneniu tej istej transakcie, preto nie je podstatné, čo sa v zmysle slovenského stavebného zákona považuje za stavbu, ak v kontexte spoločného systému DPH je nutné určitú transakciu posudzovať odlišne. Žalovaný zastáva názor, že stanovisko vydané k posúdeniu dodania fotovoltaických elektrární z pohľadu dane z pridanej hodnoty je v súlade so závermi rozsudku Súdneho dvora, ktorý je oprávnený zabezpečiť výklad Smernice o spoločnom systéme DPH. Žalovaný súčasne zastáva názor, že vydanými rozhodnutiami daňových orgánov nedošlo k porušeniu zásady daňovej neutrality, porušeniu zásady právnej istoty, nedošlo k žiadnemu nezákonnému zásahu do dobromyseľne nadobudnutého práva daňového subjektu na inú právnu ochranu. Navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol alebo ak Najvyšší súd SR bude názoru, že rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-111/05 Aktiebolaget nemá súvis s podstatou dodávky vo veci samej, navrhol, aby Najvyšší súd SR prerušil konanie a požiadal Súdny dvor Európskej únie o rozhodnutie o predbežnej otázke.

Žalobca v písomnom vyjadrení uviedol, že nespokojnosť žalovaného je daná de facto tým, že súd prvého stupňa sa nestotožnil s argumentáciou žalovaného použitou v daňovom konaní t. j. že daňový subjekt nemohol pre účely DPH posudzovať dodanie fotovoltaickej elektrárne postavenej na kľúč ako dodanie stavby na základe zmluvy o dielo ale ako dodanie tovaru s inštaláciou a montážou. Žalovaný neuviedol jeden jediný presvedčivý a právne relevantný dôvod, prečo účastníci zmluvy o dielo nemohli a nesmeli pre účely DPH posudzovať dodanie stavby fotovoltaickej elektrárne postavenej a dodanej zahraničným dodávateľom na základe zmluvy o dielo podľa platnej právnej úpravy obsiahnutej v § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Ide o kogentné ustanovenie všeobecne záväzného právneho predpisu, ktoré je záväzné nielen pre daňovníka ale aj pre správcu dane a neumožňuje mu pri výkone svojej právomoci svojvoľne posudzovať, ktorých „stavieb postavených na základe zmluvy o dielo“ sa toto ustanovenie týka a ktorých nie. Žalovaný nevysvetlil prečo v ňom zúčastnené osoby porušili zákon, keď pri zdanení obchodu postupovali v zmysle jasného a zrozumiteľného ustanovenia a hlavne prečo nemohol byť obchod aj z daňového hľadiska zrealizovaný tak, ako bol účastníkmi záväzne dohodnutý. Zahraničný dodávateľ v danom prípade podal daňové priznanie a správcom dane bol evidovaný ako daňový dlžník, z akého dôvodu od neho správca dane zaplatenú daň nevymáhal. Žalobca navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/246/2014-65 zo dňa 24.11.2015 ako vecne správny potvrdil.

Žalovaný k vyjadreniu žalobcu k odvolaniu uviedol, že podľa článku 5 ods. 5 písm. b) šiestej smernice členské štáty môžu považovať z poskytnutie tovaru podľa odseku 1 odovzdávanie určitých konštrukčných alebo stavebných prác. Smernica dáva členským štátom možnosť, aby dodávku určitých stavebných prác považovali za dodávku tovaru. Slovenská republika využila možnosť danú článkom 5 ods. 5 písm. b) šiestej smernice a podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy. Nie je sporné, že sa jedná o dodávku tovaru, ale je sporné či sa jedná o dodávku stavby alebo o dodávku tovaru s montážou. Od posúdenia tejto otázky závisí posúdenie miesta zdanieľného plnenia v konečnom dôsledku určenie osoby povinnej platiť daň podľa § 69 zákona o DPH, teda či daň bol povinný platiť dodávateľ stavby alebo odberateľ. Sporným je výklad pojmu „stavba“. Tento pojem nie je definovaný v šiestej smernici, ktorá rovnako nedefinuje ani pojem „stavebné práce“. V prejednávanej veci nie je sporný výklad práva EÚ, ale vnútroštátneho práva, konkrétne príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, preto nie je dôvod aby súd prerušil konanie a požiadal Súdny dvor Európskych spoločenstiev o rozhodnutie o predbežnej otázke.

Účastník súdneho konania v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa považuje v celom rozsahu za vecne správny, vydaný v súlade so skutočným stavom veci a platnou právnou úpravou.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku). Termín verejného vyhlásenia rozsudku bol oznámený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu, ako aj internetovej stránke najvyššieho súdu.

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. V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP).

Podľa § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve súdy preskúmajú na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Súdy v správnom súdnictve prejednávajú na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi, a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu ako aj konania, ktoré im predchádzali, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Najvyšší súd SR sa oboznámil s obsahom súdneho spisu, tvrdeniami oboch účastníkov, ako aj so závermi krajského súdu, ktoré považuje za vecne i právne správne, pričom nezistil žiadnu vadu konania, ktorá by zakladala dôvod pre zrušenie rozhodnutia krajského súdu.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2011 (ďalej len zákon o DPH) predmetom dane je:

- a/ dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b/ poskytnutie služby (ďalej len dodanie služby) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c/ nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len členský štát),
- d/ dovoz tovaru do tuzemska.

Podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH ekonomickou činnosťou (ďalej len podnikanie) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, 1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto

majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

Podľa § 5 ods. 1 zákona o DPH, zdaniteľná osoba, ktorá nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa v tuzemsku obvykle nezdržiava (ďalej len zahraničná osoba), je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň Daňovému úradu Bratislava I pred začatím vykonávania činnosti, ktorá je predmetom dane. Žiadosť o registráciu pre daň nie je povinná podať zahraničná osoba, ak dodáva len

a/ prepravné služby a s nimi súvisiace doplnkové služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 47 ods. 6 a § 48 ods. 8,

b/ služby a tovar s inštaláciou alebo montážou a osobou povinnou platiť daň je príjemca (§ 69 ods. 2 až 4),

c/ tovar podľa § 13 ods. 1 písm. e/ a f/ a osobou povinnou platiť daň je platiteľ alebo osoba registrovaná pre daň podľa § 7 alebo § 7a (§ 69 ods. 9),

d/ tovar z tuzemska do iného členského štátu, ktorý bol dovezený z tretieho štátu, a zahraničná osoba bola zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a, alebo

e/ tovar v rámci trojstranného obchodu podľa § 45, na ktorom je zúčastnená ako prvý odberateľ.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, dodaním tovaru je:

a/ prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou a Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b/ dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,

c/ odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

Podľa § 13 ods. 1 zákona o DPH, miestom dodania tovaru,

b/ ak je dodanie tovaru spojené s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, je miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný

c/ ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľnosti. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH, zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku, je povinná platiť daň pri službách uvedených v § 16 ods. 1 až 4, 10 a 11 a pri tovare dodanom s inštaláciou alebo montážou, ktoré jej dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu, ak miesto dodania alebo tovaru je v tuzemsku.

Podľa § 79 ods. 1 zákona o DPH, ak v zdaniteľnom období vznikne platiteľovi nadmerný odpočet,

odpočíta platiteľ nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období s výnimkou podľa odseku 2. Ak platiteľ nemôže odpočítať nadmerný odpočet od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období, daňový úrad vráti neodpočítaný nadmerný odpočet alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol. Na účely tohto zákona sa nadmerným odpočtom rozumie prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie okrem dane pri dovoze tovaru.

Podľa § 2 ods. 1, 3 a 6 zák. č. 511/1992 Zb., v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom období vyšlo najavo. Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 30 ods. 3 a 7 zák. č. 511/1992 Zb., rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Rozhodnutie, ktorým sa daň vyrubuje odchyľne od priznania, hlásenia, dohody alebo iného oznámenia, musí obsahovať odôvodnenie.

Z obsahu predloženého administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vydal dňa 20.02.2012 dodatočný platobný výmer č. 9102407/1/171502/2012/MočL podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. a nepriznal daňovému subjektu Loject 2 s.r.o. Bratislava nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 v sume 403 518,02 eur a vyrubil mu rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 402 817,80 eur. Z rozhodnutia vyplýva, že na základe predložených dokladov, ako aj skutočností zistených pri kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2011 u platiteľa DPH, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9102407/5/1928/2012/MočL zo dňa 12.01.2012. Správca dane pri posúdení podstaty zdaniteľného obchodu z hľadiska zákona o DPH v prípade dodania fotovoltaickej elektrárne na kľúč vychádzal zo stanoviska Ministerstva financií SR zo dňa 04.04.2011 uvedené v liste č. MF/12896/2011-731, z nadväzujúcich stanovísk Daňového riaditeľstva SR zo dňa 13.04.2011 a 10.11.2011 a z Informácie k uplatneniu DPH pri dodaní v fotovoltaickej elektrárne zahraničným dodávateľom vypracovanej Daňovým riaditeľstvom SR zo dňa 15.11.2011 a s ohľadom na rozsudok Súdneho dvora ES vo veci C-111/05, správca dane posúdil uvedené dodanie fotovoltaickej elektrárne zahraničnou osobou v tuzemsku ako dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, pri ktorom sa miesto dodania fotovoltaickej elektrárne určí podľa § 13 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH. Kontrolou bolo zistené porušenie § 69 ods. 2 zákona o DPH, v zmysle ktorého zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo bydlisko v tuzemsku, je povinná platiť daň pri službách uvedených v § 16 ods. 1 až 4, § 10 a 11 a pri tovare dodanom s inštaláciou alebo montážou, ktoré jej dodáva zahraničná osoba z iného členského štátu alebo zahraničná osoba z tretieho štátu, ak miesto dodania služby alebo tovaru je v tuzemsku. Na základe výsledkov kontroly správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní vydal dodatočný platobný výmer zo dňa 20.02.2012 č. 9102407/1/171502/2012/MočL, ktorým bol platiteľovi DPH spoločnosti LOJECT 2 s.r.o., Bratislava znížený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2011 zo sumy 403 518,02 eur na sumu 402 817,80 eur. Proti tomuto rozhodnutiu platiteľ DPH nepodal odvolanie a toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 20.03.2012. Dňa 17.04.2013 bolo Finančnému riaditeľstvu SR doručené oznámenie k podnetu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania č. 1100302/1/72357/2013/857 zo dňa 13.02.2013. V predmetnom oznámení Finančné riaditeľstvo SR skonštatovalo, že po preskúmaní dodatočného

platobného výmeru žalovaného zo dňa 20.02.2012, ktoré nadobudlo právoplatnosť 20.03.2012 zistilo, že uvedené rozhodnutie nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom. Proti rozhodnutiu Daňového úradu Bratislava zo dňa 20.02.2012 č. 9102407/1/171502/2012/MočL podala Generálna prokuratúra Slovenskej republiky podľa § 22 ods. 1 písm. c/ zákona č. 153/2001 Z. z. o prokuratúre protest prokurátora zo dňa 10.02.2014 č. VI/1 - Gd 302/13/1000-9. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 24.06.2014 č. 1100302/1/291088/2014/857 protestu prokurátora nevyhovelo. Proti rozhodnutiu Finančného riaditeľstva SR podal účastník konania rozklad, o ktorom rozhodlo Ministerstvo financií SR rozhodnutím zo dňa 11.09.2014 č. MF/020957/2014-731. Odvolanie účastníka konania zamietlo a napadnuté rozhodnutie o nevyhovení protestu prokurátora potvrdilo.

Vzhľadom na to, že v uvedenej veci príslušný správny orgán protestu prokurátora nevyhovelo prokurátor podal žalobu podľa § 35 ods. 1 písm. b/ v spojení s ustanovením § 250b ods. 5 OSP na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 20.02.2012.

Ak prokurátor podáva podľa § 35 ods. 1 písm. b/ OSP žalobu žaloba prokurátora podľa § 35 ods. 1 písm. b/ OSP predstavuje v správnom súdnictve osobitný prostriedok preskúmania zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov, najmä z hľadiska toho, ak sám účastník sa necíti byť ukrátený na svojich právach a takúto žalobu nepodal.

Podľa § 247 ods. 2 OSP pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

Podľa § 250 b ods. 5 OSP prokurátor môže žalobu podať do dvoch mesiacov od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým nebolo vyhovené protestu.

Správna žaloba účastníka konania slúži na ochranu jeho subjektívnych práv, preto aj musí obsahovať tvrdenie o ich ukrátení v zmysle § 247 ods. 1 OSP.

Najvyšší súd uvádza, že správna žaloba prokurátora prioritne chráni objektívne právo. Ochrana subjektívnych práv účastníka správneho konania je pri tejto žalobe až sekundárna a môže prípadne aj úplne absentovať, ak zákon bol porušený v prospech účastníka. Od uvedeného základného rozdielu sa potom odvíjajú aj ďalšie odlišnosti. Jednou z nich je i vyčerpanie riadneho opravného prostriedku v zmysle § 247 ods. 2 OSP. Zo systémového výkladu tohto vyššie citovaného zákonného ustanovenia vyplýva, že stanovenie tejto podmienky zabezpečuje tzv. sukcesorickú povahu súdneho prieskumu, t. j. jeho následnosť vo vzťahu k možnosti dosiahnuť zákonný stav priamo správnymi orgánmi v rámci ich inštančného postupu. Inak povedané účastník správneho konania sa musí snažiť ochrániť svoje práva najprv v správnom konaní a až po jeho skončení (prvostupňové a odvolacie správne konanie tvoria jeden celok) má možnosť podania správnej žaloby podľa druhej hlavy piatej časti OSP. Pri prokurátorovi je však sukcesia súdneho prieskumu premietnutá do inej podmienky, a to nevyhovenia jeho protestu správnymi orgánmi v dvojstupňovom správnom konaní (viď § 35 ods. 1 písm. b), § 250b ods. 5 OSP).

Najvyšší súd nemôže opomenúť ani skutočnosť, že prokurátor nie je účastníkom správneho (administratívneho) konania a nemôže nijako ovplyvniť podanie riadneho opravného prostriedku účastníkom v rámci tohto konania. Ak by konajúci súd vo veci konanie zastavil, odňal by tým účastníkom právo na súdnu ochranu a možnosť konať pred súdom. Žalobkyňa v žalobe napádala, že odôvodnenie žalovaného v dodatočnom platobnom výmere zo dňa 20.02.2012 nezodpovedá ustanoveniu § 30 ods. 3 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb.

Zásada zákonnosti daňového konania je zakotvená v § 2 zákona č. 511/1992 Zb. a vyplýva z ústavného princípu ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Metodické pokyny nadriadeného orgánu nie sú všeobecne záväzným právnym predpisom, preto je správca dane povinný v konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom v rozhodnutí je povinný použitie príslušných ustanovení právnych predpisov zdôvodniť. Tu je potrebné uviesť, že stanovisko MF SR, na ktoré odkazuje Daňové riaditeľstvo SR vo svojom stanovisku, nebolo vydané formou opatrenia

na zamedzenie nezrovnalosti podľa § 103 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., resp. § 160 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z o správe daní.

Najvyšší súd poukazuje na to, že povinnosťou správcu dane a žalovaného je svoje závery o aplikovateľnosti rozsudku Súdneho dvora EU na posudzovaný prípad náležite odôvodniť a najmä sa vysporiadať s otázkou prečo na dodanie stavby fotovoltaickej elektrárne na základe zmluvy nemožno aplikovať § 8 ods. 1 písm. b) zo znenia ktorého jednoznačne vyplýva, že dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, ale dodanie stavby je potrebné posúdiť podľa rozsudku Súdneho dvora EU. Len odkaz na rozsudok Súdneho dvora EU nie je dostatočným odôvodnením bez náležitej právnej argumentácie v čom je posudzovaný prípad žalobcu právne podobným prípadom ako prípad Aktiebolaget NN. Táto povinnosť je o to naliehavšia, že daňový subjekt v priebehu celej daňovej kontroly namietal neprávne posúdenie správcou dane.

Daňový subjekt v priebehu kontroly, v odvolaní a žalobe tiež poukazoval na stanoviská Daňového riaditeľstva SR, ktoré boli v dobe uzatvárania zmluvy a v dobe vykonávania kontroly diametrálne rozdielne. S touto námietkou sa správca dane a žalovaný rovnako dôsledne nevysporiadali. Tu považuje súd za dôležité poukázať na princíp istoty a predvídateľnosti práva a ako i rozhodnutia orgánu verejnej správy.

Podľa čl. 152 ods. 4 Ústavy SR výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. Aj ustanovenia zákona o DPH treba vykladať tak, aby sa postupom príslušného orgánu pri posudzovaní podmienok zdanenia neporušil princíp právnej istoty (čl. 1 ods. 1 Ústavy SR).

Najvyšší súd má za to, že v konkrétnom prípade odôvodnenie dodatočného platobného výmeru cituje obsah protokolu kontroly. Odôvodnenie je jednou z podstatných náležitostí rozhodnutia. Jeho funkciou je presvedčiť účastníka o správnosti postupu správcu dane a o zákonnosti jeho rozhodnutia. V odôvodnení musí správca dane reagovať jednak na skutkové okolnosti a následne skutkový stav vyhodnotiť a subsumovať pod príslušné hmotnoprávne ustanovenia.

Najvyšší súd prijal záver, že odôvodnenie obsahuje podrobný popis jednotlivých úkonov správcu dane pri výkone kontroly. Popisuje obsah ústnych pojednávaní, kde sú zachytené protichodné stanoviská daňového subjektu a správcu dane. Ďalej popisuje obsah komunikácie správcu dane s Daňovým riaditeľstvom SR a cituje jeho stanoviská. Takéto odôvodnenie nezodpovedá citovanému ustanoveniu § 30 ods. 3 druhá veta zákona č. 511/1992 Zb. pretože obsahuje síce opis skutočností, ktoré si správca dane v priebehu kontroly zaobstaral, ale bez uvedenia, ako boli vyhodnotené a aké skutočnosti boli z nich zistené ako podklad pre rozhodnutie. V odôvodnení absentuje hodnotenie dôkazov a ich subsumovanie pod príslušné hmotnoprávne ustanovenie. Správca dane neuviedol prečo bolo nutné transakciu považovať za dodávku tovaru s montážou a prečo došlo v danom prípade k porušeniu § 69 ods. 2 zákona o DPH. Zásada zákonnosti daňového konania je zakotvená v § 2 zákona č. 511/1992 Zb. a vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods.2 Ústavy Slovenskej republiky. Metodické pokyny nadriadeného orgánu nie sú všeobecne záväzným právnym predpisom, preto je správca dane povinný v konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, pričom v rozhodnutí je povinný použiť príslušných ustanovení právnych predpisov zdôvodniť.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti vyjadrená v § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb., zo znenia ktorého vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nechránia len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Tomuto princípu nezodpovedá taký stav, ktorý by orgánu štátu umožňoval konať podľa vlastnej úvahy a z vlastného rozhodnutia aj nad rámec zákona a tiež iným ako zákonom ustanoveným postupom.

Najvyšší súd poukazuje na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej požiadavka právnej istoty vyžaduje, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, najmä keď môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky. Táto požiadavka právnej istoty je mimoriadne naliehavá, ak ide o právnu úpravu, ktorá môže mať za následok finančné bremeno, s cieľom umožniť dotknutým osobám presne spoznať rozsah povinností, ktoré im právna úprava ukladá. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti vyjadrená v § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. zo znenia ktorého vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nechránia len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Princíp právnej istoty spočíva v tom, že všetky subjekty práva môžu dôvodne očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v zhode s názorom krajského súdu považuje za potrebné doplniť odôvodnenie rozhodnutia správneho orgán. Správny orgán sa musí vysporiadať so všetkými rozhodujúcimi skutočnosťami a postup rozhodnutia musí dostatočne vysvetliť s poukazom na vykonané dokazovanie a zistené rozhodujúce skutočnosti. Účelom rozhodnutia je vysvetliť postup a dôvody rozhodnutia.

Uvedenými úvahami sa riadil Najvyšší súd Slovenskej republiky, keď rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil, keď nepovažoval za dôvodné prerušiť konanie a požiadať Súdny dvor Európskych spoločenských o rozhodnutie o predbežnej otázke ako to navrhoval žalobca, keďže v prejednávanej veci nie je sporný výklad práva EÚ, ale vnútroštátneho práva konkrétne príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. v znení zákona č. 33/2011 Z. z.).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.