

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/140/2014  
Identifikačné číslo spisu: 1013201907  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.03.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Kováčová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013201907.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: LOJECT 6 s.r.o., so sídlom Šoltésovej 2, Bratislava, IČO: 45 476 756, zastúpeného advokátom JUDr. Milanom Škultéty, advokátom, so sídlom 29. augusta 5, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/353716/2013/857 zo dňa 24.07.2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/251/2013-104 zo dňa 05.08.2014, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/251/2013-104 zo dňa 05.08.2014 p o t v r d z u j e .

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 158,84 € k rukám jeho právneho zástupcu do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a d/ OSP rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/353716/2013/857 zo dňa 24.07.2013, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane - dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9102402/1/98950/12/Mate zo dňa 14.02.2012 v znení opráv zrejmej nesprávnosti, ktorým správca dane žalobcovi znížil nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 o sumu 126 217,50 € a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 70 € titulom náhrady súdneho poplatku a na účet jeho právneho zástupcu v sume 331,13 € titulom trov právneho zastúpenia. Mal za to, že odôvodnenie dodatočného platobného výmeru je nedostatočné, 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; absentuje hodnotenie dôkazov a ich subsumovanie pod príslušné hmotnoprávne ustanovenia. Ďalej

krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že bolo povinnosťou správcu dane a žalovaného svoje závery o aplikovateľnosti rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-111/05 Aktiebolaget NN pre posudzovaný prípad náležite odôvodniť a najmä sa vypoariadať s otázkou, prečo na dodanie stavby fotovoltaickej elektrárne na základe zmluvy nemožno aplikovať § 8 ods. 1 písm. b/ zákona č 222/2004 Z. z o dani z pridanej hodnoty, zo znenia ktorého jednoznačne vyplýva, že dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej častí na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, ale dodanie stavby je potrebné posúdiť podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ. Len odkaz na rozsudok Súdneho dvora EÚ 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 správcom dane. Daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly, v odvolaní a aj v žalobe poukazoval na stanoviská Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré boli v dobe uzatvárania zmluvy a v dobe vykonávania daňovej kontroly diametrálne rozdielne. S touto námietkou sa správca dane a žalovaný nevyporiadali. Tu považoval krajský súd za dôležité poukázať na princíp istoty a predvídateľnosti práva. S poukazom na uvedené posúdil krajský súd preskúmané rozhodnutie žalovaného ako rozporné so zákonom z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov ako i z dôvodu základných princípov spravodlivého konania pred orgánom verejnej správy. O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov súdneho preskúmavacieho konania.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Navrhol, aby ho najvyšší súd zmenil a žalobu zamietol. V prípade, že by najvyšší súd bol názoru, že rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-111/05 Aktiebolaget NN nemá jednoznačný súvis s podstatou dodávky vo veci samej, navrhol konanie podľa § 109 ods. 1 písm. c/ OSP prerušiť a požiadať Súdny dvor Európskej únie o rozhodnutie o predbežnej otázke či sa má zdaniteľné plnenie spočívajúce v komplexnom dodaní fotovoltaickej elektrárne, pozostávajúce z dodania FV panelov a k nim potrebného príslušenstva, konštrukcie na ktorú budú tieto panely umiestnené, pevného spojenia tejto konštrukcie so zemou a následnej montáže týchto panelov, v dôsledku ktorej nedochádza k zmene ich povahy a vlastností, posúdiť ako dodanie tovaru, pri ktorom sa určí miesto dodania podľa článku 36 smernice Rady 2006/112/ES a či má na posúdenie tejto transakcie vplyv, že podľa vnútroštátneho práva je fotovoltaická elektráreň klasifikovaná ako inžinierska stavba.

Ďalej namietal, že jeho rozhodnutie nie je 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 aj „zákon o DPH“) nevyplýva, že ak je vydané stavebné povolenie podľa príslušných právnych predpisov, nemôže v zmysle zákona o DPH pri fotovoltaických elektrárňach 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 slnečných kolektorov (panelov, modulov), je všeobecne známa, ktorú netreba dokazovať. Už z

predložených dokladov bolo údajne zrejme, 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.

Ďalej žalovaný uviedol, že v danom prípade daňová povinnosť nevznikla dodávateľovi, ale sa prenáša na prijímateľa (zdaniteľnú osobu - žalobcu) aj v prípade, ak má zahraničný dodávateľ slovenské identifikačné číslo ako platiteľ DPH a preto by bol výber dane od zahraničného dodávateľa, ktorú mal v skutočnosti priznať a odviesť podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH (v znení účinnom od 01.01.2011) prijímateľ - žalobca, v rozpore s platnou legislatívou. Zahraničná osoba - spoločnosť solarhybrid AG, dodávateľ fotovoltaických elektrární (ďalej len „FVE“) pre všetky spoločnosti LOJECT 1 s.r.o. až LOJECT 6 s.r.o. pôvodne daňové priznania k DPH nepodala a žiadnu daň na výstupe neodviedla, až na základe výzvy správcu dane DPH z dodania FVE na výstupe priznala, ale túto daň do štátneho rozpočtu nikdy nezaplatila. V následne podaných dodatočných daňových priznaniach celú predtým priznanú daňovú povinnosť vynulovala. Z uvedeného je zrejme, že uvedená zahraničná osoba (dodávateľ) dospela k totožnému záveru ako správca dane pri kontrole odberateľa (žalobcu) a to že spoločnosti solarhybrid AG z titulu dodania FVE nevznikla daňová povinnosť, lebo tá vznikla žalobcovi. Preto dodávateľ - spoločnosť solarhybrid AG - mal vyhotoviť faktúry bez DPH. Povinnosť priznať daň z deklarovaných zdaniteľných obchodov mal žalobca, ktorý má sídlo ako aj miesto podnikania v tuzemsku a je podľa § 69 ods. 2 v znení platnom od 01.01.2011 osobou povinnou priznať a platiť DPH z deklarovaného tovaru a služby. Žalovaný ďalej zdôraznil, že uznanie nároku na odpočítanie dane správcom dane by tak v danom prípade znamenalo nielen porušenie zásady daňovej neutrality v oblasti DPH ale aj neoprávnené a nezákonné odčerpávanie neodvedenej DPH zo štátneho rozpočtu SR. 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 zabezpečovať 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 (dodanie fotovoltaickej elektrárne na kľúč pri splnení podmienok stanovených v C-111/05 Aktiebolaget NN). 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 zabezpečovať 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.

Žalobca v písomnom vyjadrení zo dňa 14.07.2014 k odvolaniu žalovaného uviedol, že zákon o DPH žiadnu právu definíciu pojmu „stavba“ neupravuje. Dodanie „stavby“ na základe zmluvy o dielo sa však považuje pre daňové účely za dodanie tovaru (§ 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH). Právny pojem „stavba“ je okrem zákona o DPH spomínaný aj v celom rade iných všeobecne záväzných právnych predpisov. Za osobitnú zmienku stojí Občiansky zákonník, ktorý „stavbu“ spojenú pevným základom so zemou považuje za nehnuteľnú vec. Žalobca je presvedčený, že vzhľadom na existujúcu právnu úpravu sa v danom prípade ani postupovať inak nedalo, pretože ani pri najväčšej možnej obrazotvornosti nemohlo platiteľa dane napadnúť, že správca dane bude pri daňovej kontrole posudzovať stavbu fotovoltaickej elektrárne nie podľa zákona, ale „podľa kritérií definovaných Súdny dvorom EÚ“ pre optický kábel na morskom dne, a to v rozpore so zaužívanou praxou správnych orgánov v obdobných veciach. Žalobca vo vyjadrení ďalej zotrval na názore, že daňové orgány porušili princíp právnej istoty a

zasiahli do jeho dobromyseľne nadobudnutých práv, ktoré vznikli nielen na základe platnej právnej úpravy, ale aj zaužívanou aplikačnou praxou daňových orgánov tak, ako to uvádzajú relevantné stanoviská Daňového riaditeľstva SR vydané v tejto veci.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 SSP odvolacie konania 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 krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech.

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 vypořiadal 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.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR s prihliadnutím na

ustanovenie § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním 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, Najvyšší súd SR sa vo svojom odôvodnení obmedzí na skonštatovanie správnosti dôvodov a ich doplnenie na zdôraznenie ich správnosti.

Žalovaný vo svojom odvolaní predostrel odvolaciemu súdu na posúdenie viaceré odvolacie námietky, ktoré obsahovo zodpovedajú argumentácii v prvostupňovom konaní, a to v zásade námietky brojace proti názoru prvostupňového súdu o (1) nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov, (2) nesprávneho právneho posúdenia veci (nesprávnej aplikácie noriem a ich nesprávneho výkladu), a (3) porušenia princípov uplatňovaných pri správe daní. Najvyšší súd SR v súvislosti so vznesenými námietkami zdôrazňuje, že podľa jeho názoru sa krajský súd dostatočne zrozumiteľne, určito a presvedčivo vyporiadal so všetkými námietkami žalovaného už v prvostupňovom rozhodnutí.

Prvú odvolaciu námietku Najvyšší súd SR považoval za nedôvodnú. Krajský súd vo svojom rozhodnutí presvedčivo, logicky a v dostatočnom rozsahu vysvetlil, v čom spočívala nepreskúmateľnosť napádaného rozhodnutia žalovaného (vrátane rozhodnutia daňového úradu). Najvyšší súd SR v tejto súvislosti odkazuje na odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu, podľa ktorého nepreskúmateľnosť spočívala najmä v tom, že sa daňové orgány nezaoberali podstatou a obsahom transakcie žalobcu a ani sporným charakterom dodávky. Naopak, žalovaný sa len obmedzil na prevzatie (a aj to len čiastočne a arbitrárne) názoru na charakter dodávky zo stanoviska daňového riaditeľstva (ako aj ministerstva financií). Najvyšší súd SR súhlasí s posúdením krajského súdu, podľa ktorého neobsahujú rozhodnutia správnych orgánov posúdenie charakteru sporného dodania fotovoltaickej elektrárne, ale len konštatovania. Argumentácia žalovaného je účelová a nepresvedčivá, keďže tvrdenie o opačnom postupe správnych orgánov zo spisov nevyplýva.

Druhú odvolaciu námietku Najvyšší súd SR rovnako nepovažoval za dôvodnú a s ohľadom na posúdenie charakteru dodávky fotovoltaickej elektrárne na kľúč plne súhlasí s právnym posúdením krajského súdu, že v tomto prípade sa jednalo o dodanie stavby, a nie tovaru s montážou a inštaláciou. 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 sieť 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. Občiansky zákonník v § 119 ustanovuje, že veci sú hnutelne a nehnuteľné. Nehnuteľnosti definuje ako pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom. Pre účely zákona o DPH všetky nehnuteľnosti sú v zmysle ust. § 8 ods. 1 písm. a/ tovarom. Dodaním stavby alebo jej časti, ktoré sú pre účely zákona o DPH tiež tovarom sa rozumie dodanie hmotného nehnuteľného majetku podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy. Dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je uvedené samostatne z dôvodu, že obvykle v týchto prípadoch nedochádza súčasne k zmene vlastníckeho práva k stavbe.

Fotovoltaická elektráreň len ako sústava fotovoltaických solárnych panelov alebo ako odnímateľné prenosné zariadenie by sa mohla javiť ako vec (hnuteľná), ktorá nie je stavbou. Ako správne uviedol krajský súd, toto správne orgány vo svojich rozhodnutiach síce naznačili, avšak dostatočne presvedčivo nezdôvodnili. Najvyšší súd SR súhlasí s postupom a posúdením krajského súdu, ktorý preto vykonal hlbšiu analýzu technického charakteru, preštudovaním stavebného povolenia (popis stavby, údaje o stavebných objektoch a prevádzkových súboroch), zmluvy, spisu, a prisvedčil tvrdeniu žalobcu, že sa jedná o stavbu. Nie je zrejmé, prečo správne orgány úplne ignorovali existenciu stavebného povolenia, a súčasne prečo nezobrali do úvahy zloženie jednotlivých prvkov fotovoltaickej elektrárne, ich vlastnosti a

technické zakomponovanie do celku. Fotovoltaická elektrárň, ako vyplýva z administratívneho spisu, bola súborom stavebných prvkov, stavebným dielom, projektovaným a stavebnotechnicky vyhotoveným. Bezpochyby bola fotovoltaická elektrárň fixovaná do zeme, tiež pripojená na siete a zariadenia technického vybavenia územia a na jej výstavu bola potrebná úprava terénu (takisto stavebnými prácami). Podľa Smernice o DPH by úplne postačovalo už uvedené pevné spojenie so zemou. Pre správne orgány mala byť existencia stavebného povolenia na výstavbu fotovoltaickej elektrárne určujúcou skutočnosťou na posúdenie (určenie) zdaniteľnej osoby. Výdaním rozhodnutia v stavebnom konaní orgánom príslušným na to podľa osobitných predpisov bola pre žalovaného vyriešená právna (predbežná) otázka charakteristiky predmetu dodávky.

K tretej odvolacej námietke Najvyšší súd SR uvádza, že tiež nie je dôvodná. Všetky skutočnosti uvádzané v odvolaní sú len rekapituláciou priebehu konaní pred správnymi orgánmi a konštatovaním dodržiavania zásady daňovej neutrality, právnej istoty a práv žalobcu zo strany žalovaného. Najvyšší súd SR nepovažuje za potrebné sa k nim vyjadriť, keďže boli v dostatočnom rozsahu adresované v konaní pred krajským súdom a v odvolaní nie sú uvedené žiadne nové relevantné skutočnosti.

Najvyšší súd SR však v prejedávanej veci považoval za vhodné doplniť odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu a zaoberať sa podrobnejšie právne významnou otázkou posúdenia aplikácie stanovísk Daňového riaditeľstva SR, ktorými sa žalovaný riadil. Tak žalobca v žalobe, ako aj žalovaný v odvolaní proti rozhodnutiu krajského súdu (a obaja vo svojich vyjadreniach a v predchádzajúcich konaniach) im totiž prikladali zásadne odlišný význam. Žalovaný v odvolaní opakovane vysvetlil situáciu okolo vydávania stanovísk a namietal, že „vydanými rozhodnutiami daňových orgánov nedošlo k porušeniu zásady daňovej neutrality, porušeniu zásady právnej istoty, nedošlo k žiadnemu nezákonnému odpočtu a nebolo porušené ústavné právo daňového subjektu na inú právnu ochranu“, a že opačný postup by viedol k nezákonnému odčerpaniu finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu. Žalobca naopak okrem iného tvrdil, že neočakávanou zmenou aplikačnej praxe (napadnutými rozhodnutiami kopírujúcimi stanoviská) došlo k nezákonnosti spočívajúcej v zásahu do jeho legitímne nadobudnutých práv (de facto legitímne očakával, že bude rešpektovaná neutralita DPH a existujúca platná právna úprava uvedená v ustanovení § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH).

Najvyšší súd SR úvodom poukazuje na čl. 1 ods. 1 prvá veta Ústavy SR, ktorá ustanovuje, že Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Základom interpretácie a aplikácie čl. 1 ods. 1 je zabezpečenie materiálneho právneho štátu. Ústavný súd SR sa k princípu materiálneho právneho štátu jednoznačne vyjadril, že „v právnom štáte, v ktorom sú ako neoddeliteľné súčasť okrem iných stelesnené princípy, ako sú právna istota a spravodlivosť (princípy materiálneho právneho štátu), čo možno spoľahlivo vyvodíť z čl. 1 ústavy, sa osobitný dôraz kladie na ochranu tých práv, ktoré sú predmetom jeho úpravy. Povinnosťou všetkých štátnych orgánov je zabezpečiť reálnu možnosť ich uplatnenia tými subjektmi, ktorým boli priznané“ (I. ÚS 17/1999, Nález zo dňa 22.09.1999, Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu SR 1999, s. 365, zhodne I. ÚS 44/1999, Nález z 13.10.1999, Zbierka nálezov a uznesení Ústavného súdu SR 1999, s. 382). Z hľadiska princípu právnej istoty podlieha ochrane aj legitímne očakávanie, ktoré je užšou kategóriou ako právna istota (Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. PL. ÚS 16/06 zo dňa 30.04.2008, Nález Ústavného súdu sp. zn. PL. ÚS 12/05 zo dňa 28.11.2007). Účelom legitímneho očakávania je garancia čitateľnosti správania sa orgánov verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa spoliehali (m.m. Nález Ústavného súdu SR sp. zn. PL. ÚS 16/06 zo dňa 24.06.2009, Nález Ústavného súdu SR sp. zn. PL. ÚS 10/04 zo dňa 06.02.2008).

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dôvodu ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť 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.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v platnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju neodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona.

V danej súvislosti Najvyšší súd SR súd poukazuje na početnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (rozsudok vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, rozsudok vo veci C-285/11 zo 06.12.2012 - Bonik, rozsudok vo veci C-18/13 z 13.02.2014 - Maks Pen). Výplýva z nej, že právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, bod 26 a citovanú judikatúru). Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto Smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (pozri rozsudok Bonik, už citovaný, bod 29 a citovanú judikatúru). Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

V intenciách uvedeného sa preto Najvyšší súd SR zaoberal otázkou, či nedošlo v konkrétnom prípade zo strany žalovaného k práve takémuto nepredvídateľnému mocenskému zásahu do právnej situácie žalobcu, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa žalobca mohol legitímne spoliehať. Týmto výsledkom bolo rešpektovanie daňovej neutrality DPH, ktorej ochranu zdôraznil krajský súd vo svojom rozhodnutí, a ktorej porušenie žalovaný odmieta. Existencia uvedených stanovísk v konkrétnych prípadoch pritom nie je jedinou rozhodujúcou skutočnosťou pre vznik legitímnych očakávaní v rešpektovanie daňovej neutrality, keďže podľa názoru Najvyššieho súdu SR je rovnako významná aj všeobecne zaužívaná prax žalovaného.

Najvyšší súd SR z obsahu spisu zistil, že žalovaný založil napadnuté rozhodnutie najmä na stanovisku zo dňa 10.11.2011. Z predmetného stanoviska vyplýva na jednej strane právny názor, ktorý sa premietol do rozhodnutia žalovaného, a na druhej strane právny názor ohľadom aplikácie stanoviska na určité skupiny osôb. Prvý právny názor nie je potrebné opakovať. Stanovisko však uvádza, že do 14.04.2011, kedy bolo zverejnené stanovisko Daňového riaditeľstva SR č. 51/DPH/2011, bola prax odlišná. Daňové riaditeľstvo SR vydávalo stanoviská, že v prípade dodania fotovoltickej elektrárne ide o dodanie stavby. V čase vydania stanoviska zo dňa 10.11.2011 nebola na internetovej stránke Daňového riaditeľstva SR vydaná informácia pre daňové subjekty, ako majú uplatňovať DPH v prípade dodania fotovoltickej elektrárne na kľúč. Stanovisko zo dňa 10.11.2011 dopĺňa aj to, že vo svojom predchádzajúcom

stanovisku zverejnenom dňa 14.04.2011, v ktorom odporučilo prípadné doterajšie postupy pri zdaňovaní fotovoltaickej elektrárne v tuzemsku nepozastavovať s tým, že dotknuté zdaniteľné osoby by mali byť oboznámené s postupom uvedeným v tomto stanovisku. V stanovisku sa ďalej uvádza, že zmluva (zo dňa 29.03.2011) na dodanie fotovoltaickej elektrárne na kľúč bola uzavretá pred zverejnením stanoviska oddelenia metodiky nepriamych daní na internetovej stránke Daňového riaditeľstva SR a Daňové riaditeľstvo SR vyjadrilo názor, že pokiaľ daňové subjekty nemali možnosť oboznámiť sa s uvedenou zmenou stanoviska Daňového riaditeľstva SR po 14.04.2011, že by sa postup takýchto platiteľov dane nemal pozastavovať, čo podľa Daňového riaditeľstva SR znamená, že „daň z dodania fotovoltaickej elektrárne by mala odvieť nemecká spoločnosť registrovaná pre DPH podľa § 5 zákona o DPH v tuzemsku a kontrolovaný platiteľ dane by mal nárok na odpočítanie dane uplatnenej nemeckou spoločnosťou, ak spĺňa podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 až 51 zákona o DPH“.

Najvyšší súd SR súhlasí s právnymi názormi vyjadrenými v stanoviskách, aj keď ich interpretuje mierne odlišne od žalovaného v odvolaní. Žalovaný totiž vykladá požiadavku na nezasahovanie do nadobudnutých práv tak, že sa vzťahuje výlučne na subjekty, ktorým boli adresované odlišné stanoviská pred 14.04.2011. Najvyšší súd SR však zásadne nesúhlasí s takýmto výkladom, keďže požiadavka na rešpektovanie právnej istoty a legitímnych očakávaní sa vzťahuje aj na iné subjekty, ktorým vznikli práva nielen na základe im adresovaných stanovísk, ale aj na základe zaužívanej praxe príslušných orgánov. Najvyšší súd SR považuje za nesporné, že Daňové riaditeľstvo SR síce zmenilo od 14.04.2011 svoj právny názor týkajúci sa spôsobu zdaňovania daňových subjektov v prípade dodávky fotovoltaickej elektrárne na kľúč, ale zároveň umožnilo širokému okruhu daňových subjektov, ktoré sa pri takýchto dodávkach riadili predchádzajúcou praxou, aby podľa predchádzajúcej praxe v už jestvujúcich obchodných prípadoch pokračovali a v intenciách už nastolených pravidiel zdanenie dokončili. Daňové riaditeľstvo SR potvrdilo, že široký okruh osôb disponoval informáciou o zaužívanej praxi daňových orgánov. Týmto spôsobom Daňové riaditeľstvo SR jednoznačne rešpektovalo ústavné požiadavky na zachovanie právnej istoty, kedy orgán štátu pri zmene doterajšieho právneho názoru v určitých veciach, ktorý je v rozpore s doterajšou praxou, nesmie „sankcionovať“ dotknuté osoby, pokiaľ tieto konali v čase rozhodnom pre posúdenie veci v súlade s doterajšími pravidlami, a to len preto, že tento postup už v čase rozhodovania nebol považovaný za súladný s novou rozhodovacou praxou.

Najvyšší súd SR poukazuje na skutočnosť, že v oboch stanoviskách (zo dňa 13.04.2011 a zo dňa 10.11.2011), Daňové riaditeľstvo SR odporučilo už prebiehajúce odlišné postupy pri zdaňovaní fotovoltaickej elektrárne v tuzemsku nepozastavovať a neskôr uviedlo, že „daň z dodania fotovoltaickej elektrárne by mala odvieť nemecká spoločnosť registrovaná pre DPH podľa § 5 zákona o DPH v tuzemsku a kontrolovaný platiteľ dane by mal nárok na odpočítanie dane uplatnenej nemeckou spoločnosťou, ak spĺňa podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 až 51 zákona o DPH“. Toto odporúčanie sa pritom vzťahovalo aj na vec žalobcu, takže nie je zrejmé, prečo daňové orgány len selektívne a nesprávne prihliadli na prvú časť stanovísk, ale ignorovali ich druhú časť zaoberajúcu sa riešením konkrétnych prípadov, vrátane žalobcovho.

Celý sled vývoja vydávania stanovísk k predmetnej problematike, ktorý žalobca uviedol vo svojich podaniach, a ktorý opakovane popísal žalovaný v odvolaní (len inými slovami) len potvrdzuje, že medzi príslušnými daňovými orgánmi existovala zaužívaná aplikačná prax, ktorá nepochybne bola spôsobilá založiť legitímne očakávania na strane platiteľov dane. Rovnako z nich vyplýva, že príslušné orgány po dlhšie obdobie sami nemali jasno v spôsobe posudzovania predmetnej transakcie. Vo svetle legislatívnych zmien a konkrétnych aplikačných nejasností sa príslušné orgány zjednotili na spoločnom názore, avšak až do uverejnenia nového výkladu s ním nebola verejnosť oboznámená, a preto sa široký okruh dotknutých subjektov musel a mohol legitímne spoliehať na dlhodobú a zaužívanú aplikačnú prax daňových orgánov.

Žalobca a zahraničný dodávateľ uzavreli zmluvu dňa 29.03.2011, kedy sa podľa praxe príslušných orgánov dodávka fotovoltaickej elektrárne v tuzemsku považovala za dodávkou stavby v zmysle § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH. V predmetnom prípade je zjavné, že žalobca konal v dobrej viere a v dôsledku zaužívanej praxe príslušných orgánov mu vznikli legitímne očakávania, že jeho postup bude

hodnotený v súlade s touto zaužívanou praxou. Naopak, zo spisu nevyplýva, že by žalobca disponoval v relevantnom období informáciou o zmene zaužívanej praxe. Legitímne očakávania žalobcu preto mali byť rešpektované, čo uznalo aj Daňové riaditeľstvo SR v stanovisku z 10.11.2011 tým, že v konkrétnom prípade (žalobcu) odporučilo vyslovením správneho právneho názoru, že „daň z dodania fotovoltaickej elektrárne by mala odvieť nemecká spoločnosť registrovaná pre DPH podľa § 5 zákona o DPH v tuzemsku a kontrolovaný platiteľ dane by mal nárok na odpočítanie dane uplatnenej nemeckou spoločnosťou, ak spĺňa podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 až 51 zákona o DPH“, a že aj v tomto konkrétnom prípade nemá daňový orgán pozastavovať postup platiteľov dane. Dôvody, prečo sa žalovaný týmto odporúčaním neriadil, dodnes presvedčivo nevysvetlil. Bez ohľadu na právne závery ohľadom povahy dodania fotovoltaickej elektrárne na kľúč je zjavné, že žalovaný porušil § 3 ods. 1 daňového poriadku, keď nedbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb, nerešpektoval princíp právnej istoty a nezákonne zasiahol do legitímnych očakávaní žalobcu, že daňové orgány umožnia odpočet DPH v súlade s princípom daňovej neutrality. Postup a rozhodnutia daňových orgánov však vyústili do krajským súdom konštatovaného porušenia princípu neutrality DPH, a takéto porušenie daňovej neutrality je v právnom štáte neakceptovateľné.

Najvyšší súd SR s poukazom na uvedené závery považoval námietky žalovaného uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci. Námietky žalovaného sa takmer úplne zhodujú s jeho doterajšími vyjadreniami v konaniach a boli dostatočným spôsobom adresované v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktorý jasne a zrozumiteľne dal odpovede na namietané právne a skutkovo relevantné otázky. Najvyšší súd SR nezhliadol dôvod na prerušenie konania podľa § 109 ods. 1 písm. c/ OSP ako to alternatívne navrhoval žalovaný, keďže v prejednávanej veci nebol sporný výklad práva EÚ, ale práva vnútroštátneho, zákona o DPH. Nebolo sporným, že sa jedná o dodávku tovaru, keďže podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy, ale sporným bolo, či išlo o dodávku stavby alebo tovaru s montážou. Najvyšší súd SR preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, doplňujúc a stotožniac sa aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), pretože pri nedostatku dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP s poukazom na § 151 ods. 1 a 8 OSP tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania, ktoré pozostávajú z trov právneho zastúpenia v sume 158,84 €, ktoré tvorí tarifná odmena advokáta za 1 úkon právnej služby podľa § 14 ods. 1 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov; ďalej len „vyhláška“ (písomné podanie vyjadrenia k odvolaniu žalovaného zo dňa 16.09.2014) vo výške 130,16 € (§ 11 ods. 4 vyhlášky) s paušálnou náhradou (§ 16 ods. 3 vyhlášky) 8,04 €. Nakoľko advokát žalobcu je platiteľom dane z pridanej hodnoty, zvyšuje sa jeho odmena a náhrada o daň z pridanej hodnoty 20 % (§ 18 ods. 3 vyhlášky), čo predstavuje sumu 20,64 €.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.