

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/71/2019
Identifikačné číslo spisu: 5018200393
Dátum vydania rozhodnutia: 29.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5018200393.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: DOSA Slovakia, s.r.o., Dostojevského 12, Bytča, IČO: 36 412 678, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., Piaristická 46, Trenčín, proti sťažovateľovi (pôvodne žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101595711/2018 zo dňa 16. augusta 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/95/2018-135 zo dňa 12. júna 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/95/2018-135 zo dňa 12. júna 2019 z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101595711/2018 zo dňa 16.08.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s rozhodnutím Daňového úradu Žilina (ďalej aj len „správca dane“) č. 100801975/2018 zo dňa 23.04.2018 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 133 993,23,- euro na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014.

2. Žalobca ako dodávateľ uzatvoril dňa 04.06.2013 zmluvu o dielo RZ/OC VK/SLOWAKIA/Veľký Krtíš/ZoD_stavba_zmluva o dielo_01 s odberateľom NSO INVEST, spol. s r.o., Veľká Okružná 39, Žilina (ďalej aj len „NSO INVEST“), pričom predmetom tejto zmluvy malo byť zhotovenie vonkajších priestorov na stavbe „Obchodné centrum Veľký Krtíš“ - inžinierskych sietí - prípojka kanalizácie,

dažďová kanalizácia, prípojka vody, areálový vodovod, prívodný telefónny kábel, VN prívod, NN rozvod, požiarny vodovod, stabilizácia podlažia pod základy, most cez potok Krtíš, vnútroareálové komunikácie a spevnené plochy, sadové úpravy, ... v k. ú. Y., obec Veľký Krtíš (ďalej aj len „zmluva o dielo“). Podľa § 2 zmluvy o dielo mali byť stavebné práce ukončené dňa 25.11.2013 a cena za dielo v súlade s ustanovením § 3 zmluvy o dielo bola medzi zmluvnými stranami dohodnutá ako pevná cena v sume 1 474 330,30,- euro bez DPH. Stavebné práce neboli ukončené v roku 2013, ale pokračovali ďalej aj v roku 2014.

3. Dňa 14.07.2014 vystavil žalobca odberateľskú faktúru č.14SVF0064 pre odberateľa v celkovej fakturovanej sume 599 842,53,- euro s DPH s predmetom fakturácie: Fakturujeme Vám na základe zmluvy o dielo zo dňa 04.06.2013: Táto čiastková faktúra je vystavená v zmysle dohody medzi dodávateľom a odberateľom s odkazom na § 4 (platobné podmienky) a iné podmienky ustanovenia zmluvy o dielo zo dňa 04. júna 2013. Prílohu faktúry č. 14SVF0064 tvorí súpis vykonaných prác a dodávok v eurách za obdobie do 30.06.2014. Táto faktúra bola účtovaná ako zníženie nedokončenej výroby účtovným zápisom 311/343,316, faktúra nebola zahrnutá do povinných záznamov podľa § 70 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“), ani do daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Táto faktúra bola zahrnutá do záznamovej povinnosti až podaným dodatočným daňovým priznaním k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014 dňa 27.11.2014, z dôvodu, že investor - obchodná spoločnosť NSO INVEST zaslal žalobcovi zmluvnú pokutu, ktorú započítal s faktúrou č. 14SVF0064 zo dňa 13.07.2014, čím ju týmto zápočtom uznal. Dátum zistenia skutočnosti na podanie dodatočného daňového priznania - 03.11.2014. Daň z pridanej hodnoty bola priznaná a odvedená mesačne na základe splátkového kalendára určeného Daňovým úradom Žilina „Rozhodnutím o povolení platenia daňového nedoplatku v splátkach“, termín prvej splátky bol stanovený na 27.02.2015 a termín poslednej bol určený na deň 02.11.2015.

4. Dňa 27.10.2014 žalobca vystavil odberateľskú faktúru č. 14SVF0141A pre odberateľa, v celkovej fakturovanej sume 803 959,38,- euro s DPH s predmetom fakturácie: Fakturujeme Vám na základe zmluvy o dielo zo dňa 04.06.2013: Táto čiastková faktúra je vystavená v zmysle dohody medzi dodávateľom a odberateľom s odkazom na § 4 (platobné podmienky) a iné podmienky ustanovenia zmluvy o dielo zo dňa 14.06.2013. Prílohy faktúry tvorí súhrnný list čerpania v eurách z obdobia 01.05.2013 - 14.07.2014 a súpis vykonaných prác a dodávok v eurách za obdobie do 14.07.2014. Faktúra bola zaúčtovaná účtovným zápisom 311/343,316 v účtovných knihách spoločnosti dňa 27.10.2014. Faktúra nebola zahrnutá do povinných záznamov podľa § 70 zákona o DPH ani do daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014. Odberateľská faktúra zo dňa 27.10.2014 bola žalobcom dňa 10.11.2014 dobropisovaná v rovnakej výške. Dobropis č. 14SVF0153A zo dňa 10.11.2014 bol vystavený pre odberateľa NSO INVEST, spol. s r.o., Žilina v celkovej sume -803 959,38,- euro s DPH (základ dane - 669 966,17,- euro, DPH -133 993,21,- euro), ktorého predmetom bolo „Dobropisujeme Vám na základe nepodpísaného súpisu prác a zmluvy o dielo RZ/OC VK/SLOWAKIA/Veľký Krtíš/ZoD_stavba_zmluva o dielo_01 faktúru č. 14SVF0141A.“

5. Krajský súd poukázal na závery daňových orgánov, tvrdenia žalobcu a skutkové okolnosti prejednávanej veci. Poukázal na to, že žalobca bol v zmysle zmluvy o dielo zaviazaný k odovzdaniu dokumentácie podľa § 2 ods. 7 zmluvy o dielo, ktorú odberateľovi neodovzdal, nakoľko mu neodovzdal dielo, čím je úplne vylúčená možnosť odberateľa predmet zmluvy o dielo riadne užívať resp., že by odberateľovi vzniklo bez tejto dokumentácie právo disponovať s výsledkom poskytnutého zdaniteľného plnenia. Krajský súd uviedol, že žalobca nezhotovil predmet zmluvy o dielo resp. jeho časti a tak nemohlo dôjsť k jeho odovzdaniu, pričom v spise správcu dane sa nenachádza ani protokolárne resp. iné odovzdanie predmetu diela, resp. jeho časti, ktoré by preukazovalo skutočné dodanie predmetu zmluvy resp. jeho časti podľa § 8 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. a zároveň vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Krajský súd poukázal na to, že faktúra č. 14SVF0141A nebola zahrnutá do povinných záznamov podľa § 70 zákona č. 222/2004 Z. z. ani do daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014, keďže bola dňa 10.11.2014 dobropisovaná v rovnakej výške, pričom dôvodom vystavenia dobropisu bolo, že nedošlo k odovzdaniu a prevzatiu predmetu diela resp. jeho časti v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. a v zmysle zmluvy o dielo.

Krajský súd poukázal aj na tvrdenie žalobcu, že dobropis vyhotovil ako doklad o oprave neoprávneného resp. nesprávneho fakturovania časti predmetu diela, čo však nie je opravou základu dane a dane v zmysle § 25 zákona č. 222/2004 Z. z.

6. V tejto súvislosti krajský súd konštatoval, že daňové orgány nesprávne aplikovali ustanovenie § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže nedošlo k odovzdaniu predmetu diela resp. časti a teda nevznikol tak základ dane, ktorý by sa mal následne opravovať podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Ďalej uviedol, že objednávateľ diela potvrdil nedodanie predmetu spornej fakturácie zo strany žalobcu, čo malo za následok neprevzatie diela, následkom čoho u žalobcu nemohla vzniknúť daňová povinnosť, pričom skutočnosť, že objednávateľ diela ako stavebník nepredložil v stavebnom konaní protokol o prevzatí stavby, ktorý by bol uzatvorený so žalobcom jednoznačne potvrdilo mesto Veľký Krtíš, ako príslušný špeciálny stavebný úrad. Objednávateľ neprevzal ani tú časť diela, ktorá bola predmetom spornej fakturácie. V súvislosti s protokolom o odovzdaní a prevzatí diela krajský súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu ČR sp. zn. 23Cdo 799/2009, podľa ktorého takýto protokol v písomnej forme tvorí hmotnoprávnu podmienku odovzdania a prevzatia diela, ak odovzdanie a prevzatie diela bolo podmienkou, pričom pokiaľ preberací protokol nebol podpísaný objednávateľom, nie je možné považovať dielo za odovzdané a prevzaté. V nadväznosti na uvedené krajský súd poukázal na úpravu odovzdania diela v Obchodnom zákonníku, ktorá korešponduje vyššie uvedenému záveru a poukázal aj na znenie zmluvy o dielo, z ktorej podmienka protokolárneho odovzdania vyplýva. Krajský súd konštatoval, že dielo odovzdané nebolo a žalovaný sa mal vysporiadať s námietkou žalobcu, prečo podľa jeho názoru v danom prípade došlo k odovzdaniu diela, keďže iba tento moment je dňom dodania. Súčasne poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 241/2007 z 18. septembra 2008, z ktorého vyplýva, že pri súdnom preskúmaní zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov musí všeobecný súd zohľadňovať, že týmito rozhodnutiami sa ukladá daňovému subjektu daňová povinnosť, ktorá priamo zasahuje do jeho majetkovej sféry a redukuje rozsah jeho majetku.

7. Žalovaný ako sťažovateľ podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že žalobu zameje. Sťažovateľ poukázal na svoje predchádzajúce tvrdenie, že neuznanie, neakceptovanie a neodsúhlasenie faktúry č. 14SVF0104A nie je dôvodom oprávňujúci dodávateľa vykonať opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Sťažovateľ poukázal na smernicu o DPH a ustálenú judikatúru Súdneho dvora EU vo vzťahu k základným predpokladom k tomu, aby určité plnenie bolo na účely DPH považované za dodanie služby. Súčasne poukázal na § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., pokiaľ ide o dôvody opravy základu dane. S poukazom na § 69 ods. 1 a § 72 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sťažovateľ namietal, že žalobca mal a aj postupoval v zmysle týchto ustanovení pri vyhotovení faktúry č. 14SVF0104A, keďže z titulu vykonaných prác bol osobou povinnou platiť daň (vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.) a bol povinný vyhotoviť faktúru, avšak to následný postup pri Stornovaní faktúry s odvolaním sa na § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. nebol v súlade so zákonom, ako vyplýva z vyššie uvedeného, žalobca nemal relevantný dôvod takémuto následnému postupu. Sťažovateľ sa pridržiaval svojich predchádzajúcich záverov, že stavebné práce, ktoré boli vykonané na predmetnom diele, a ktoré boli ukončené ku dňu odstúpenia od zmluvy, t. j. ku dnu 19.06.2014 sú dodaním služby podľa § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., nie dodaním tovaru (diela), ako bol pôvodný zámer (§ 8 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z.). Sťažovateľ namietal, že dňom dodania služby je analogicky deň ukončenia vykonávania služby, teda s výsledkom prác vykonaných žalobcom mohol objednávateľ disponovať, pričom tieto nemožno vykonávateľovi vrátiť, ako by tomu bolo pri tovare. Sťažovateľ uviedol, že v súvislosti s uskutočnenými stavebnými prácami vznikla žalobcovi daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Sťažovateľ s poukazom na bod 12 poslednú vetu napadnutého rozsudku krajského súdu namietal, že on ani správca dane nikdy netvrdili, že došlo k odovzdaniu diela (dodaniu tovaru) a vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa sťažovateľa, žalobca skutočne vykonané stavebné práce fakturoval prostredníctvom faktúry č. 14SVF0104A pre odberateľa, čím došlo zo strany zhotoviteľa k poskytnutiu služby podľa § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., v dôsledku čoho vznikla povinnosť vysporiadať voči štátnemu rozpočtu v súlade s § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. a na uvedenom nič nemení

skutočnosť, že pôvodný zámer bol ukončenie diela podľa predmetnej zmluvy. Poukázal na skutočnosť, že hoci k protokolárnemu odovzdaniu diela nedošlo, čo potvrdili aj svedkovia, títo však vypovedali, že stavebné práce boli vykonané a dielo bolo zo strany žalobcu ukončené na cca 90 až 95% rozsahu zmluvy o dielo. Ďalej poukázal na skutočnosť že prílohou faktúry č. 14SVF0104A bol doklad, ktorý preukazuje, že hoci bola faktúra vyhotovená neskôr, stavebné práce boli vykonané v mesiaci jún 2014. Sťažovateľ uviedol, že ekonomickú podstatu daňovej transakcie zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená, pričom v danom prípade je podstatné posúdenie výsledkov činnosti žalobcu - vykonaných prác, ktoré na účely DPH sú považované za dodanie služby, pre ktorý daňová povinnosť vzniká dňom ukončenia.

8. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že jeho odberateľ neuznal resp. nesúhlasil s faktúrou č. 14SVF0104A, keďže neprevzal v zmysle zmluvy o dielo predmet zmluvy resp. jeho časť fakturovaný touto faktúrou. Poukázal na to že dobropisom neopravoval základ dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., pretože k dodaniu predmetu zmluvy podľa zákona č. 222/2004 Z. z. vôbec nedošlo, preto nebolo čo opravovať a uvedené slúžilo na opravu nesprávneho resp. neoprávneného fakturovania. Žalobca sa pridržiaval argumentácie vo vzťahu k protokolárnemu odovzdaniu diela, ktoré preukazuje skutočné dodanie predmetu zmluvy a poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu ČR vo veciach sp. zn. 23Cdo/799/2009, sp. zn. 32 Cdo/358/2012 a sp. zn. 23 Cdo/1505/2013. Poukázal na ods. 3 v úvode zmluvy o dielo, z ktorého vyplýva podmienka protokolárneho odovzdania diela alebo jeho časti. Namietal, že sťažovateľ sa umelo snaží navodiť dojem o oprave, či znížení základu dane žalobcom, čo je však logicky vylúčené, keďže opraviť resp. znížiť je možné iba taký daňový základ, ktorý podľa vnútroštátneho práva reálne vznikol, čo sa v danom prípade, s ohľadom na neprevzatie diela, nestalo. Žalobca v súvislosti so vznikom daňovej povinnosti pri zmluve o dielo poukázal na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a súčasne poukázal na § 8 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z., podľa ktorého dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

10. Kasačný súd považuje v kontexte kasačných námietok sťažovateľa za kľúčové pre prejednanú vec posúdenie otázky, či sa v danom prípade jedná o plnenie spočívajúce v poskytovaní služieb, alebo ide o poskytnutie tovaru (stavby v zmysle zmluvy o dielo). Uvedené je z pohľadu kasačného súdu relevantné pre určenie, či v danom prípade vznikla, alebo nevznikla daňová povinnosť žalobcu.

11. 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.

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

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

13. Podľa § 19 ods. 1 štvrtej vety zákona č. 222/2004 Z. z., pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

14. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

15. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že žalobca ako dodávateľ uzatvoril zmluvu o dielo s NSO INVEST, ako objednávateľom. Predmetom zmluvy o dielo bolo zhotovenie, tam špecifikovanej, stavby. Keďže žalobca ako dodávateľ nedodržel termín zhotovenia stavby, objednávateľ odstúpil od zmluvy. Následkom odstúpenia od zmluvy bolo o. i. jednoznačné neodovzdanie stavby, ktoré bolo v zmysle zmluvy o dielo podmienené protokolárnym prevzatím a odovzdaním príslušnej dokumentácie špecifikovanej v zmluve o dielo. Podľa kasačného súdu je logické, že pokiaľ je predmetom zmluvy o dielo zhotovenie stavby, tak bude potrebné toto zhotovenie realizovať prostredníctvom vykonania stavebných prác. Vykonanie týchto stavebných prác je úzko späté so zhotovením stavby - t. j. zabezpečením realizácie predmetu zmluvy o dielo a tvorí imanentnú súčasť procesu zhotovenia stavby. V tejto súvislosti však podstatným aspektom, reflektujúcim účel zmluvy o dielo, bude hotová stavba, ktorá tvorí predmet zmluvy a ktorú je potrebné odovzdať objednávateľovi za splnenia stanovených podmienok, v tomto prípade protokolárneho odovzdania.

16. V nadväznosti na uvedené podľa kasačného súdu nemožno stavebné práce vykonávané za účelom realizácie predmetu zmluvy o dielo - t. j. zhotovenia stavby, vnímať v prejednávanej veci izolovane, ako poskytovanie služieb a v tomto smere následne pristupovať k aplikácii ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. upravujúcich poskytovanie služieb, vrátane ustanovení upravujúcich vznik daňovej povinnosti pri dodaní služby. Uvedené by podľa kasačného súdu ad absurdum mohlo mať za následok, že by v každom obdobnom prípade mohli byť predmetom zdanenia osobitne stavebné práce a následne ďalším predmetom zdanenia by bolo už dodanie hotovej stavby podľa zmluvy o dielo ako dodanie tovaru. Práve z uvedeného dôvodu je preto potrebné zhotovenie stavby ako predmetu zmluvy o dielo vnímať ako jeden celok - t. j. jedno zdaniteľné plnenie, ktoré v sebe zahŕňa a, ktorého imanentnou súčasťou je realizácia stavebných resp. konštrukčných prác, pričom vznik daňovej povinnosti sa viaže k dodaniu stavby, nie k dodaniu samotnej stavebnej práce vnímanej ako dodanie služby. Podľa kasačného súdu uvedené implicitne vyplýva aj zo samotného zákona č. 222/2004 Z. z., ktorý v § 8 ods. 1 písm. b) subsumuje dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy pod dodanie tovaru. Kasačný súd sa stotožňuje s tvrdeniami žalobcu, ako aj závermi krajského súdu, že prejednávanú veci mali daňové orgány posudzovať ako dodanie tovaru práve v zmysle § 8 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. a v tomto smere aj vyhodnotiť vznik, resp. nevzniknutie daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 štvrtej vety zákona č. 222/2004 Z. z.

17. Vyššie uvedený právny názor, konkrétne v časti, že stavebné práce sú súčasťou predmetu zmluvy o dielo a teda súčasťou „dodávky tovaru“ podľa kasačného súdu neodporuje ani eurokonformnému výkladu. Predmetné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré determinujú, že v prípade dodania stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy (čo bude logicky zahŕňať aj vykonanie stavebných prác na účely zhotovenia stavby) je toto potrebné posudzovať ako dodanie tovaru korešpondujú jednak niekdajšej šiestej smernici Rady EÚ 77/388/EHS v znení smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty - rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, 5.5.1995, s. 18 - 24), ktorá bola v čase prijatia dotknutých vnútroštátnych ustanovení platná a účinná, a ktorá vo svojom čl. 5 ods. 5 písm. b) pripustila, že „Členské štáty môžu zväziť odovzdanie určitých stavebných prác, ktoré by sa dodávali v zmysle odseku 1.“, pričom citovaný odsek 1 vymedzoval dodanie tovaru. Súčasne taktiež reflektujú aj znenie smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 347 11.12.2006, s. 1), platnej a účinnej v čase realizácie dotknutého plnenia a taktiež rozhodovania daňových orgánov, pričom táto zachovala obdobný koncept ako vyššie citovaná smernica, kedy vo svojom čl. 14 ods. 3 stanovuje, že „Členské štáty môžu považovať za dodanie tovaru odovzdanie určitých stavebných prác“. Podľa kasačného súdu skutočnosť, že realizácia stavebných prác môže predstavovať dodanie tovaru znamená, že tieto nemusia byť nevyhnutne vnímané osobitne ako poskytovanie služieb práve v prípade, kedy je predmetom zmluvného záväzku dodanie stavby, ako tomu bolo v prejednávanej veci.

18. Kasačný súd však pripúšťa, že každú vec je potrebné hodnotiť individuálne vzhľadom na konkrétne skutkové okolnosti každého jednotlivého prípadu a teda za určitých okolností by bolo možné, s ohľadom

na fiškálne záujmy štátu a účel daňového konania, ktorým je správne zistenie dane, ako aj vybranie dane tak, aby nedošlo ku zníženiu daňových príjmov verejných rozpočtov, realizáciu stavebných prác pri zhotovení stavby na základe zmluvy o dielo, ktorá nebola odovzdaná, posudzovať podľa ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z., upravujúceho poskytovanie služieb, avšak to len v prípade, ak by dochádzalo takýmto postupom k zneužívaniu práva, resp. obchádzaniu vzniku daňovej povinnosti. Týmto má kasačný súd na mysli situáciu, kedy by dodávateľ vykonával za úhradu stavebné práce v bezprostrednej súvislosti s predmetom zmluvy o dielo a napokon by účelovo s cieľom vyhnúť sa momentu vzniku daňovej povinnosti svojim konaním zapríčinil, že stavba, alebo jej časť, ktorá je predmetom zmluvy o dielo nemôže byť riadne odovzdaná. Tu však kasačný súd pripomína, že zneužitie práva by muselo byť v konaní riadne preukázané. Kasačný súd po oboznámení sa so spisom nezistil, resp. nemá preukázané, že by k takémuto zneužívaciemu konaniu dochádzalo aj v prejednávacej veci a preto sa pridŕža záveru, že v danom prípade bolo potrebné postupovať v zmysle § 8 ods. 1 písm. b) a § 19 ods. 1 štvrtej vety zákona č. 222/2004 Z. z. a súčasne sa stotožňuje s posúdením krajského súdu v bode 10 napadnutého rozsudku.

19. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a administratívneho spisu a konštatuje, že nie je dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Kasačný súd preto v ostatnom konštatuje, že krajský súd sa s prejednávanou vecou sa dostatočne vysporiadal a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamietá ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

20. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a naopak žalobcovi nárok na náhradu trov konania priznal vzhľadom na úspech v kasačnom konaní.

21. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.