

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/19/2017  
Identifikačné číslo spisu: 8016200239  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.04.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200239.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: SSE Group, s.r.o., so sídlom Stará Lubovňa, Popradská 1/654, IČO: 46 728 562, právne zastúpený PUCHALLA, SLÁVIK & partners s.r.o., so sídlom Košice, Kmeťova 24, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102517272/2016 zo dňa 9. februára 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/12/2016-69 zo dňa 16. novembra 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/12/2016-69 zo dňa 16. novembra 2016 z a m i e t a.

Kasačnému sťažovateľovi právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102517272/2016 zo dňa 09.02.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 21292184/2015 zo dňa 24.11.2015, ktorým správca dane určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 22.741,20 € na daní z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, t. j. znížil nadmerný odpočet DPH za február 2013 zo sumy 26.365,57 € na sumu 3.624,37 €.

1.2 Krajský súd poukázal, že v danom prípade správca dane zistil, že žalobca cez dodávateľov STROJMONT SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným vykonal montážne práce - nabíjanie kolíkov a ostatných výkonov na výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku.

1.3 Napriek námietke žalobcu, že sa nejedná o stavbu spojenú so zemou pevným základom (§ 119 ods.

2 Občianskeho zákonníka), a teda o služby spojené s nehnuteľnosťou, aj podľa názoru správneho súdu bolo potrebné pojem „stavba spojená s pevným základom“ vykladať v súlade s § 43 a § 43a zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (ďalej len „stavebný zákon“) a pevným spojením so zemou rozumieť aj upevnenie strojnými súčiastkami alebo zvarom o pevný základ v zemi alebo o inú stavbu, ukotvenie pilotami alebo lanami s kotvou v zemi, alebo na inej stavbe. Fotovoltaická elektrárňa je montovaná na pevných základoch, podporné konštrukcie sú vo forme pevného trojuholníkového rámu, spojené so zemou kotviacimi prvkami (narážacími pilotami), nie je ľahko rozmontovateľná, nie je možné ju voľne presunúť, pre jej funkčnosť je nevyhnutné, aby bola napojená na elektrickú sieť, pri jej oddelení od zeme a demontovaní nebude plniť svoju funkciu, a teda sa jedná o inžiniersku stavbu, ktorá spĺňa charakter nehnuteľnosti a vykonávané služby s ňou bezprostredne súviseli.

1.4 Správny súd uviedol, že nepochybil správca dane, ak aplikoval § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH“) a vec posúdil ako dodanie služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť v Nemecku a takýmto postupom, s poukazom na § 2 ods. 1 písm. b/ a § 49 ods. 1, 2a zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH vo veci rozhodol.

1.5 Správny súd ďalej poukázal, že žalobca v žalobe neodôvodnene poukazuje na ustanovenie § 22 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“), ktoré sa vzťahuje na odpisy hmotného majetku, pričom k nemu patria aj samostatné hnutelné veci uvedené v ods. 3, 4. Posudzovanie hnutelnej veci, resp. nehnuteľnosti z pohľadu dane z príjmov nemožno stotožňovať s týmto konaním.

1.6 Uviedol, že podľa § 24 zákona č. 595/2003 Z. z. ide o hmotný majetok, ktorý odpisuje daňovník, ktorým má k tomuto majetku vlastnícke právo, resp. daňovník, ktorý nemá vlastnícke právo k tomuto majetku, ak účtuje alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 alebo § 14 o hmotnom majetku uvedenom v tomto ustanovení zákona. Skutočnosť, že pre účely dane z príjmov bola fotovoltaická elektrárňa posúdená pre účely odpisovania ako samostatné technologické zariadenie, nemá nič spoločné s daným prípadom, keďže fotovoltaická elektrárňa na ktorej žalobca vykonával práce, sa nachádzala na území Nemecka, jej vlastníkom bol nemecký daňový subjekt a ako nehnuteľnosť bola posudzovaná pre účely zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH.

1.7 Správny súd ďalej je názoru, že žalobca aj nedôvodne namieta, že správca dane bez odôvodnenia zmenil svoje posúdenie skutkovo totožného prípadu, lebo v zápisnici o miestnom zisťovaní zo dňa 03.12.2012 č. 9712401/5/3582467/2012 výslovne uviedol, že ide o hnutelnú vec a aj vo svojom usmernení uviedol, že v prípade poskytovania služieb v súvislosti s fotovoltaickou elektrárnou nie je vylúčené uplatnenie postupu podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Predmetom miestneho zisťovania bolo preverovanie vykonávania ekonomickej činnosti pre účely posúdenia žiadosti žalobcu na dobrovoľnú registráciu DPH, a nie kontrola správnosti zdaňovania realizovaných obchodných transakcií, pričom v čase vykonávania miestneho zisťovania žalobca nebol platiteľom DPH. V usmernení žalovaný uviedol, že v prípade poskytnutia služieb súvisiacich s fotovoltaickou elektrárnou nie je vylúčené uplatnenie ustanovenia § 15 ods. 1 alebo § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Ak má ísť o službu spojenú s nehnuteľnosťou, je potrebné skúmať, či existuje dostatočná väzba medzi poskytovanou službou a nehnuteľnosťou. Zároveň v odpovedi na otázku žalobcu žalovaný uviedol, že odborné informácie poskytuje daňovým subjektom len vo všeobecnej rovine s odkazom na príslušné ustanovenia daňových zákonov. Žalobcovi teda nebolo v tomto konkrétnom prípade odporúčané posudzovanie predmetných služieb podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Navyiac z obsahu rozhodnutia vyplýva, že v januári 2013 zverejnil žalovaný na svojej verejnej internetovej stránke Metodický pokyn k uplatneniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť a to práve z dôvodu, aby pri takýchto službách nedochádzalo u daňových subjektov k rozdielnemu postupu pri určení miesta ich dodania. Žalobca preto musel mať vedomosť, že daňové orgány posudzujú fotovoltaickú elektrárňu ako nehnuteľnosť, teda ako stavbu pripevnenú k zemi, ktorá nemôže byť ľahko rozmontovateľná, alebo posunutá.

1.8 Správny súd podľa § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol a o náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 SSP. Žalobca nebol v konaní úspešný, nebol naplnený ani dôvod uvedený v § 168 SSP, preto krajský súd náhradu trov konania účastníkom konania nepriznal.

2.

2.1 Včas podanou kasačnou sťažnosťou sa žalobca domáhal, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 2 SSP zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove a to tak, že zruší rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 102517272/2016 zo dňa 09.02.2016, ako aj rozhodnutie daňového úradu Prešov č. 21292184/2015 zo dňa 24.11.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, alebo alternatívne podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/12/2016-69 zo dňa 16.11.2016 a vec vrátil Krajskému súdu v Prešove na ďalšie konanie s tým, že sťažovateľ má nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, z dôvodu, že rajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 Sťažovateľ poukázal na to, že hlavným sporným bodom je vyriešenie aplikácie zákona č. 222/2004 z. z. o DPH na poskytovanie služieb, ktoré boli sťažovateľov poskytnuté v zahraničí a ktoré boli vykonané v súvislosti s fotovoltaiickou elektrárnou. Uviedol, že ako podnikateľ si uplatnil právo na odpočet DPH z faktúr za služby, ktoré sa týkali fotovoltaiickej elektrárne, ktoré služby boli Daňovým úradom Prešov a následne na podklade podaného odvolania aj žalovaným posúdené na rozdiel od sťažovateľa ako služby, ktoré súvisia s nehnuteľnosťou.

2.3 Poukázal, že správne orgány aplikovali na daný prípad § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, podľa ktorého platí, že: miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane realitnej činnosti a činnosti znalcov, ubytovacích služieb, poskytnutia práva na užívanie nehnuteľnosti, služby zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a osobami zabezpečujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Z tohto dôvodu v rozhodnutí Daňového úradu Prešov vyrubil správny orgán sťažovateľovi ako dňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 22.741,20 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, čo bolo následne potvrdené rozhodnutím žalovaného. Sťažovateľ s názorom správnych orgánov nesúhlasí, nakoľko podľa jeho názoru je fotovoltaiická elektráreň vecou hnutel'nou. Ďalej zdôraznil, že krajský súd v napadnutom rozsudku svoje rozhodnutie bližšie nezdôvodňoval, keď postupoval podľa ustanovenia § 140 SSP, nakoľko senát krajského súdu vo veci totožného predmetu konania rovnakého žalobcu rozhodol už raz rozsudkom zo dňa 06.11.2015 sp. zn. 3S/74/2014-66. Poukazuje tiež, že v predmetnom rozhodnutí krajský súd odignoroval všetky tvrdenia žalobcu, svoje závery zhrnul do jedného odseku kde v podstate uviedol, že fotovoltaiická elektráreň spĺňa charakter nehnuteľnosti, lebo nie je ľahko rozmontovateľná a nie je možné ju voľne presunúť.

2.4 Uviedol, že podstatou celej veci sú činnosti, ktoré pre sťažovateľa vykonali obchodné spoločnosti STROJMONTA SK, s.r.o. a spoločnosť ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným a ktoré činnosti STROJMONTA SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným vyfakturovali sťažovateľovi. Z týchto faktúr si následne sťažovateľ uplatnil nárok na vrátenie DPH. Je názoru, že nemôže niesť zodpovednosť za to, ako podľa správneho orgánu prípadne neoprávnene vystavili faktúry spoločnosť STROJMONTA SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným. Ide o prenášanie zodpovednosti iných obchodných spoločností na sťažovateľa s cieľom zjednodušiť si kontrolu. Správny orgán podľa názoru sťažovateľa nemôže prostredníctvom kontroly sťažovateľa kontrolovať činnosť STROJMONTY SK, s.r.o. a spoločnosti ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným, pričom sankciu za ich činnosť bude znášať sťažovateľ. Takéto konanie správneho orgánu považuje za konanie, ktoré je v rozpore so zásadou ochrany legitímnej dôvery a proporcionality (rozsudok Teleos a. i. C-409/04). Ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vec C-271/06, Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG: „bolo by zjavne neprimerané, ak by bola zdaniteľnej osobe pripísaná zodpovednosť za stratu v daňových príjmoch spôsobenú podvodným správaním tretích osôb, na ktoré nemá daná osoba žiadny vplyv.“ Sťažovateľ uvádza, že vychádzajúc z citovaných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, je konanie správneho orgánu

nezákonné, nakoľko nie len že prenáša riziko za konanie tretích subjektov na sťažovateľa, ale navyše porušuje zásady daňového konania, keď sťažovateľovi pripisuje zodpovednosť za konanie, na ktoré nemá žiadny vplyv. Tieto skutočnosti krajský súd v napádanom rozsudku žiadnym spôsobom nevyhodnotil.

2.5 Sťažovateľ poukázal, že ako podnikateľ si uplatnil právo na odpočet DPH z faktúr za služby, ktoré správny orgán a následne aj krajský súd v napádanom rozsudku posúdili ako služby, ktoré súvisia s nehnuteľnosťou. Je názoru, že ustanovenie § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH nie je v danom prípade možné aplikovať. Tieto služby môžu byť totiž považované za služby súvisiace s nehnuteľnosťou len vtedy, ak majú dostatočne priame a úzke spojenie s nehnuteľnosťou. V rozhodnutiach správnych orgánov však chýba, prečo sú služby uvedené vo faktúrach, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, službami podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, pričom na uvedené poukázal sťažovateľ aj v podanej žalobe. Ani s týmito tvrdeniami sťažovateľa sa krajský súd v napádanom rozsudku nevysporiadal.

2.6 Ďalej sťažovateľ poukázal, že správne orgány a rovnako následne aj krajský súd sa dostatočne nevysporiadali s argumentáciou sťažovateľa, ktorý poukazoval na to, že fotovoltaická elektrárň je vecou hnutel'nou. Určením miesta dodaním služby v zmysle § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH totiž prichádza do úvahy len v prípade, ak dodané služby súvisia s nehnuteľnosťou, resp. sa na nehnuteľnosť vzťahujú. Poukazuje na ustanovenie § 119 ods. 2 Občianskeho zákonníka, na rozhodnutie Ústavného súdu ČR, ktorý v rozhodnutí sp. zn. I. ÚS 483/1 uviedol: „Je notoriou, že stavba je nehnuteľnosťou iba vtedy, pokiaľ je spojená so zemou pevným základom. Či ide o stavbu spojenú so zemou pevným základom, je vždy potrebné posúdiť podľa okolností daného prípadu. Pritom spojenie so zemou pevným základom je možno stručne charakterizovať tak, že vec nesmie byť oddeliteľná od zeme bez toho, aby došlo k porušeniu vecí“. V slovenskom aj v kontinentálnom vecnom práve teda platí, že stavba môže byť vecou hnutel'nou (pokiaľ ju možno oddeliť od zeme) aj vecou nehnuteľnou (pokiaľ ju oddeliť od zeme nie je možné). Ako krajský súd prišiel k záveru, že konkrétnu fotovoltaickú elektrárň nie je možné ľahko rozmontovať a presunúť, nie je vôbec zjavné a krajský súd pritom na žiadny dôkaz preukazujúci uvedené neodkazuje. Podľa názoru sťažovateľa nie každá inžinierska stavba je nehnuteľnosťou hoc je spojená so zemou, narážajúcimi pilotami.

2.7 Sťažovateľ ďalej poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ, ktorý v rozsudku C-111/05 Aktiebolaget uviedol, že: „Pripojenie hnutel'nej veci k zemi nemusí nevyhnutne spadať pod pojem stavebné práce. To znamená, že v prípade dodanie inžinierskej stavby môže byť toto dodanie posúdené ako dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou.“ Typickým príkladom sú práve fotovoltaické elektrárne, ktoré môžu byť bez problémov demontované a opätovne zmontované na inom mieste, a to bez akéhokoľvek znehodnotenia či podstatnej zmeny stavby. Podľa odborného vyjadrenia, ktoré je súčasťou spisu a na ktoré poukazoval sťažovateľ je konštrukcia danej fotovoltaickej elektrárne ľahko skladateľná a rozobratel'ná. Je názoru, že fotovoltaická elektrárň ako výrobné zariadenie, sa aj pre účely daňového práva považuje za hnutel'nú vec. Ak teda daňový predpis pre účely dani z príjmov bezpochyby považuje fotovoltaickú elektrárň za hnutel'nú vec, je absurdné, aby správne orgány považovali fotovoltaickú elektrárň za nehnuteľnú vec, a to len preto, že sa konanie týka problematiky nepriamych daní.

2.8 Sťažovateľ ďalej poukázal, že krajský súd sa v napádanom rozsudku vôbec nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľ ohľadom dobrej viery a právnej istoty. Správca dane už dňa 03.12.2012 vykonal u sťažovateľa ako daňového subjektu miestne zisťovanie za účelom preverenia žiadosti na dobrovoľnú registráciu DPH práve v súvislosti s výkonom identickej ekonomickej činnosti daňového subjektu, ako tomu bolo pri jej preverovaní činnosti, na základe ktorej bol uplatnený odpočet DPH v daňovej kontrole, ktorá predchádzala vydaniu rozhodnutia. Správca dane pritom v zápisnici o miestnom zisťovaní výslovne uviedol, že v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH spoločnosť (daňový subjekt) dodáva službu, a to práce na hnutel'nom majetku (na fotovoltaickej elektrárni v Nemecku). Správca dane dokonca usmernil sťažovateľa, ako má pri aplikácii zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH postupovať, keď v e-mailovej komunikácii uviedol: „DR SR zastáva názor, že v prípade poskytovania služieb súvisiacich s

fotovoltaickou elektrárnou nie je vylúčené uplatnenie ustanovenia § 15 ods. 1 alebo § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH“. Je názoru, že ak by bol správca dane pri predchádzajúcom miestnom zisťovaní posudzovať daňový subjekt na údajné pochybenia, a teda ak by bol správca dane chránil práva a právom chránené záujmy daňového subjektu tak, ako mu to ukladá ustanovenie § 3 ods. 1 daňového poriadku, potom by nemohol dospieť k zisteniam uvedeným v rozhodnutí.

3.

3.1 K podanej kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný svojim podaním zo dňa 07.03.2017, kde navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/12/2016-69 zo dňa 16.11.2016 podľa § 461 SSP zamietol. Uviedol, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu sú svojim obsahom v podstate rovnaké, aké uviedol v žalobe zo dňa 01.04.2016 proti napadnutému rozhodnutiu správneho orgánu. Žalovaný uvádza, že s týmito námietkami sa vysporiadal vo vyjadrení k žalobe č. 11143940/2016 zo dňa 21.06.2016. Dôvody uvedené v kasačnej sťažnosti žalovaný považuje za neopodstatnené.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 137 ods. 2, 3 SSP).

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/12/2016-69 zo dňa 16.11.2016, ktorý podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102517272/2016 zo dňa 09.02.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 21292184/2015 zo dňa 24.11.2015 tak, že určil žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku rozdiel v sume nadmerného odpočtu 22.741,20 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, t. j. znížil nadmerný odpočet na DPH za február 2013 zo sumy 26.365,57 € na sumu 3.624,37 €.

4.3 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

4.5 Kasačný súd po oboznámení sa s administratívnym spisom zistil nasledovný skutkový stav: Daňový úrad Prešov vykonal v dňoch 05.02.2015 do 21.09.2015 daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 u daňového subjektu SSE Group, s.r.o., Popradská 1/654, Stará Ľubovňa, IČO: 46 728 562, DIČ: 2023557349, IČ DPH SK 2023557349.

4.6 Daňovou kontrolou bolo zistené, že daňový subjekt poskytol služby (montážne a ostatné práce) na výstavbe fotovoltaickej elektrárne Unterwengen v Nemecku prostredníctvom slovenských spoločností STROJMONTA SK, s.r.o., Stará Ľubovňa a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným, Kojatice.

4.7 V zdaňovacom období február 2013 si daňový subjekt uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe faktúr za poskytnuté služby (montážne práce, nabíjanie kolíkov, práce navyše a

ostatné výkony) na výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku. Ide o faktúry č. FV01- 5/2013 zo dňa 04.02.2013, základ dane 30.000,- €, DPH 6.000,- €, č. FV01- 7/2013 zo dňa 12.02.2013, základ dane 42.848,- €, DPH 8.569,60 €, č. FV01- 8/2013 zo dňa 25.02.2013, základ dane 600,- €, DPH 120,- €, č. FV01 - 9/2013 zo dňa 01.03.2013, základ dane 30.856,- €, DPH 6.171,20 €, ktoré boli vystavené dodávateľom STROJMONTA SK, s.r.o., Popradská 1/654, Stará Ľubovňa, ako aj faktúru č. 230213 zo dňa 25.02.2013, základ dane 14.982,- €, DPH 2.996,40 €, ktorú vystavil dodávateľ ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným, Kojatice.

4.8 Dňa 03.06.2015 vykonali zamestnanci správcu dane miestne zisťovanie u daňového subjektu STROJMONTA SK, s.r.o., Popradská 1/654, Stará Ľubovňa na adrese Továrenská 7, Stará Ľubovňa za účelom preverenia zdaniteľných obchodov za zdaňovacie obdobie február 2013, o čom bola spísaná zápisnica č. 20313633/2015. Pri miestnom zisťovaní správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt STROJMONTA SK, s.r.o. vystavil v zdaňovacom období február 2013 pre odberateľa SSE Group, s.r.o. faktúry za ostatné montážne práce a nabíjanie kolíkov na výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku a za zmluvné skontá. Na týchto faktúrach účtoval k cene daň v základnej sadzbe dane. Daň z pridanej hodnoty uvedená na faktúrach bola priznaná v zdaňovacom období február 2013, rovnako daňový subjekt vykonal opravu dane uvedenú na faktúrach za poskytnuté skontá. K pôvodným faktúram, ktoré boli vystavené v kontrolovanom zdaňovacom období február 2013, dodávateľ STROJMONTA SK, s.r.o. vystavil v septembri 2013 faktúry - dobropisy, ktorými dobropisoval celú sumu pôvodnej faktúry. Následne dodávateľ fakturovaných služieb vystavil pre odberateľa SSE Group, s.r.o. odberateľské faktúry za montážne práce vykonané v Nemecku, pričom k cene neúčtoval daň. Na faktúrach uviedol dátum zdaniteľného obchodu február 2013 tak, ako to bolo uvedené na pôvodných faktúrach. Dňa 16.09.2013 daňový subjekt STROJMONTA SK, s.r.o. podal dodatočné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, v ktorom bola daň vysporiadaná po vystavených dobropisoch a následne vystavených faktúrach.

4.9 Dňa 10.06.2015 vykonali zamestnanci správcu dane miestne zisťovanie u daňového subjektu ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným, Kojatice 18 v prevádzkových priestoroch na ulici Budovateľská 55, Prešov. O miestnom zisťovaní bola spísaná zápisnica č. 20352432/2015. Z predložených dokladov správca dane zistil, že dodávateľ služieb ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným vystavil dňa 25.02.2013 pre odberateľa SSE Group, s.r.o. faktúru číslo F 230213 za ostatné montážne práce vykonané na fotovoltaickej elektrárni v Nemecku. Daň z pridanej hodnoty z tejto faktúry bola priznaná v zdaňovacom období február 2013. Na základe listu od spoločnosti SSE Group, s.r.o. zo dňa 18.09.2013 daňový subjekt ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným vystavil dňa 10.11.2013 dobropis číslo D 201306 k faktúre číslo F 230213 zo dňa 25.02.2013 a zároveň dňa 10.11.2013 daňový subjekt ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným vystavil pre odberateľa SSE Group, s.r.o. faktúru číslo F 2131213 za ostatné práce na elektrárni v Nemecku, pričom k cene služieb neúčtoval daň. Následne tento dodávateľ služieb dňa 15.11.2013 podal dodatočné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, v ktorom vysporiadal daň z vystaveného dobropisu a faktúry vystavenej bez slovenskej dane z pridanej hodnoty. Spoločnosť SSE Group, s.r.o. listom zo dňa 18.09.2013 požiadala daňový subjekt ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným o opravu faktúry s VS 230213 bez slovenskej dane z pridanej hodnoty. Túto požiadavku odôvodnila spoločnosť SSE Group, s.r.o. tým, že na základe protokolu z daňovej kontroly zo dňa 10.09.2013 vydaného Daňovým úradom Prešov, pobočka Poprad fotovoltaická elektráreň je inžinierskou stavbou a spĺňa charakter nehnuteľnosti. Daňový subjekt SSE Group, s.r.o. v liste ďalej uviedol, že podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov, ide o služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť nachádzajúcu sa v Nemecku a fakturácia medzi platiteľmi dane v tuzemsku sa vykonáva bez slovenskej dane z pridanej hodnoty.

4.10 Na základe zisteného skutkového stavu správca dane konštatoval, že služby, ktoré boli predmetom fakturácie, si kontrolovaný daňový subjekt SSE Group, s.r.o. objednal u slovenských dodávateľov a týkajú sa montážnych prác, nabíjania kolíkov, prác navyiac a ostatných výkonov na výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku. V prípade fotovoltaickej elektrárne je táto podľa § 43a stavebného zákona inžinierskou stavbou a spĺňa charakter nehnuteľnosti. Pokiaľ v rámci výstavby fotovoltaickej

elektrárne zdaniteľná osoba poskytuje za odplatu služby, ktoré sa vzťahujú na fotovoltaickú elektrárňu, miesto dodania služby sa určí podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, keďže existuje úzky súvis s konkrétnou nehnuteľnosťou, ktorá sa buduje, a to bez ohľadu na to, či príjmom služby je zdaniteľná osoba alebo osoba iná ako zdaniteľná osoba.

4.11 Vzhľadom na to, že nehnuteľnosť, ku ktorej sa montážne práce vzťahujú, sa nachádza na území Nemecka, miestom zdaniteľného obchodu je podľa správca dane v zmysle § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH Nemecko, z čoho vyplýva, že aj napriek tomu, že služby pri výstavbe fotovoltaickej elektrárne boli poskytnuté slovenskými platiteľmi dane (spoločnosťami STROJMONTA SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným), poskytnutie týchto služieb podlieha sadzbe dane platnej v Nemecku. Správca dane konštatoval porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 16 ods. 1 tohto zákona, keďže v danom prípade nedošlo k vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku a kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

4.12 Na základe uvedeného správca dane neuznal odpočítanie dane na základe faktúr vystavených dodávateľmi STROJMONTA SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným v celkovej sume 23.857,20 €. Zároveň správca dane rešpektoval ustanovenie § 3 ods. daňového poriadku a zohľadnil, že kontrolovaný daňový subjekt v zmysle § 53 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH opravil odpočítanú daň na základe dokladu FV01 - 6/2013 zo dňa 08.02.2013 za zmluvné skonto, základ dane - 5.580,- €, DPH - 1.116,- € od dodávateľa STROJMONTA SK, s.r.o. Správca dane vrátil kontrolovanému daňovému subjektu opravenú daň vo výške 1.116,- €.

4.13 Daňový úrad Prešov dňa 15.06.2015 zaslal splnomocnenému zástupcovi oznámenie č. 20369242/2015 zo dňa 15.06.2015, v ktorom oznámil daňovému subjektu SSE Group, s.r.o., že dňa 06.07.2015 sa na Daňovom úrade Prešov uskutoční ústne pojednávanie vo veci oboznámenia so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly.

4.14 Dňa 02.07.2015 sa so správcou dane telefonicky skontaktoval konateľ daňového subjektu SSE Group, s.r.o. za účelom požiadania o zmenu termínu pojednávania vo veci oboznámenia so skutočnosťami zistenými pri výkone kontroly z dôvodu pracovných povinností v zahraničí. Správca dane vzal uvedené na vedomie a s konateľom daňového subjektu dohodol nový termín pojednávania, a to na deň 10.08.2015. Z telefonického rozhovoru správca dane spísal úradný záznam č. 20458155/2015.

4.15 Dňa 10.08.2015 sa na Daňovom úrade Prešov uskutočnilo ústne pojednávanie, ktorého hlavným predmetom bolo oboznámiť kontrolovaný daňový subjekt so zisteniami správcu dane pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013. Z ústneho pojednávania bola spísaná zápisnica č. 20639953/2015.

4.16 O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 20843139/2015 zo dňa 17.09.2015, ktorý spolu s výzvou č. 20844218/2015 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole zaslal splnomocnenému zástupcovi kontrolovaného daňového subjektu. Zásielka bola doručená dňa 21.09.2015 do vlastných rúk. Daňový subjekt v lehote stanovenej vo výzve na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručil dňa 06.10.2015 na Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad písomné vyjadrenie zo dňa 05.10.2015 k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly.

4.17 Správca dane v súvislosti s písomným vyjadrením zo dňa 05.10.2015 zaslal zástupcovi daňového subjektu oznámenie č. 21100014/2015 zo dňa 27.10.2015, že dňa 11.11.2015 sa na Daňovom úrade Prešov uskutoční ústne pojednávanie v súvislosti s prerokovaním predložených pripomienok k vypracovanému protokolu. Dňa 11.11.2015 vykonal správca dane ústne pojednávanie so splnomocneným zástupcom daňového subjektu a ústneho pojednávania sa zúčastnil aj konateľ SSE Group, s.r.o. Peter Sulík. V rámci ústneho pojednávania správca dane podal svoje stanovisko k písomnému vyjadreniu zo dňa 05.10.2015. Splnomocnený zástupca daňového subjektu sa okrem iného vyjadril, že v celom rozsahu trvá na svojom písomnom vyjadrení doručenom dňa 06.10.2015 a je toho

názoru, že fotovoltaická elektrárň nie je nehnuteľnosťou. Zároveň predložil ďalšie prílohy, ktoré podľa jeho názoru potvrdzujú jeho tvrdenia (e-mailovú odpoveď A. z Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky k podaniu zo dňa 25.10.2011 vo veci uplatňovania zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, situačný náčrt fotovoltaickej elektrárne s detailom ukotvenia do zeme atď.). O ústnom pojednávaní správca dane vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 21218236/2015 zo dňa 11.11.2015. V zápisnici správca dane uviedol, že zbral do úvahy vyjadrenia daňového subjektu k zisteniam uvedeným v protokole, avšak trval na závere uvedenom v protokole.

4.18 Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 21292184/2015 zo dňa 24.11.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 22.741,20 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, t. j. znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013 zo sumy 26.365,57 € na sumu 3.624,37 €. Daňový subjekt sa proti tomuto rozhodnutiu odvolal.

4.19 Žalovaný v napadnutom rozhodnutí citoval § 2 ods. 1, § 15 ods. 1, § 16 ods. 1, § 25 ods. 1, § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 53 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, § 3 ods. 1, ods. 3, ods. 9, § 63 ods. 5 daňového poriadku, § 119 ods. 2 zákona č. 40/1964 Zb. Občianskeho zákonníka, § 43, § 43a ods. 1, ods. 3 písm. k/ stavebného zákona a uviedol, že zo spisového materiálu vyplýva, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013, ktoré si uplatnil na základe faktúr za služby spojené s výstavbou fotovoltaickej elektrárne v Nemecku, od dodávateľov STROJMONTA SK, s.r.o., Stará Ľubovňa a dodávateľa ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným, Kojatice, ktorí ich tam vykonali.

5.

5.1 Rozsah preskúvacieho konania bol daný rozsahom žalobných námietok, keď vzhľadom na ich obsah bolo rozhodujúcim posúdenie, či išlo o služby spojené s nehnuteľnosťou a teda či správca dane správne aplikoval § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, a správne určil miesto dodania služby - v Nemecku, čo má vplyv na vznik daňovej povinnosti aj právo na odpočítanie dane.

5.2 Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie 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,
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

5.3 Podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarní zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ak zdaniteľná osoba, ktorá je príjemcom služby, nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, miestom dodania služby je jej bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava.

5.4 Podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane realitnej činnosti a činnosti znalcov, ubytovacích služieb, poskytnutia práva na užívanie nehnuteľnosti, služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a osobami zabezpečujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.

5.5 Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

5.6 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

5.7 Podľa § 119 ods. 2 zákona č. 40/1964 Zb. Občianskeho zákonníka nehnuteľnosťami sú pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom.

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

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

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

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

5.11 Podľa § 24 zákona č. 595/2003 Z. z. ide o hmotný majetok, ktorý odpisuje daňovník, ktorý má k tomuto majetku vlastnícke právo, resp. daňovník, ktorý nemá vlastnícke právo k tomuto majetku, ak účtuje alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 alebo 14 o hmotnom majetku uvedenom v tomto ustanovení zákona. Skutočnosť, že pre účely dane z príjmov bola fotovoltaická elektrárň posúdená pre účely odpisovania ako samostatné technologické zariadenie, nemá nič spoločné s daným prípadom, keďže fotovoltaická elektrárň na ktorej žalobca vykonával práce, sa nachádza na území Nemecka, jej vlastníkom bol nemecký daňový subjekt a ako nehnuteľnosť bola posudzovaná pre účely zákona o DPH.

6.

6.1 Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že vo vzťahu k predmetu kasačných námietok žalobcu sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku správneho súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa nasledovné dôvody:

6.2 Kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbavch Urfar zo dňa 20.06.2013, v ktorom bolo implicitne predmetom posudzovania nadobudnutie fotovoltaického zariadenia. 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 uzemnenie strojnými súčiastkami alebo zvarom o pevný základ v zemi alebo o inú stavbu, ukotvenie pilotami alebo lanami, pripojenie na siete a zariadenia technického vybavenia územia, ako aj umiestnenie pod zemou. Okrem toho stavebný zákon definuje stavbu aj v tom zmysle, že je to stavebná konštrukcia postavená stavebnými prácami so stavebných výrobkov, ktorá je pevne spojená so zemou, alebo ktorej osadenie vyžaduje úpravu podkladu. Občiansky zákonník v § 119 ustanovuje, že veci sú hnutel'né a nehnuteľné. Nehnuteľnosti definuje ako pozemky a stavby spojené so zemou pevným základom. Pre účely zákona o DPH všetky nehnuteľnosti sú v zmysle ustanovenia § 8 ods. 1 písm. a/ tovarom. Dodaním stavby alebo jej časti, ktoré sú pre účely zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH tiež tovarom sa rozumie dodanie hmotného nehnuteľného majetku podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 z. z. 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 hnutelná, ktorá nie je stavbou. Fotovoltaická elektráreň, ako vyplýva z administratívneho spisu, je súborom stavebných prvkov, stavebným dielom, projektovaným a stavebnotechnickým vyhotovením. Bezpochyby bola fotovoltaická elektráreň fixovaná do zeme, tiež pripojená na siete a zariadenia technického vybavenia územia a na jej výstavbu bola potrebná úprava terénu (takisto stavebnými prácami). Podľa smernice o DPH by úplne postačovalo už uvedené pevné spojenie so zemou. Fotovoltaická elektráreň by sa mohla javiť ako hnutelná vec, ktorá nie je stavbou, len v takom prípade, kedy predstavoval iba samostatnú sústavu solárnych panelov alebo ako odnímateľné prenosné zariadenie (napr. na streche domu). Fotovoltaická elektráreň je však stavbou. Nejde totiž len o súbor hnutelných vecí (väčšieho počtu solárnych panelov). Jej súčasťou sú ďalšie konštrukčné a podporné prvky, stavebné a prevádzkové súbory, ktoré sú z hľadiska ich životnosti a hodnoty trvalejšej povahy a sú pevne strojenými súčiastkami alebo zvarom o pevný základ v zemi a taktiež je fotovoltaická elektráreň výsledkom stavebných činností po prípadnej predchádzajúcej úprave terénu. Najvyšší súd je toho názoru, že v preskúmanom prípade je predmetná fotovoltaická elektráreň stavebnou konštrukciou postavenou stavebnými prácami zo stavebných výrobkov, pričom je pevne spojená so zemou, teda je stavbou v zmysle praxou ustálennej definície.

6.3 Žalobca v kasačnej sťažnosti namieta posúdenie daňových orgánov v otázke preverovanej služby ako služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť v Nemecku a určenie miesta dodania služby podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Najvyšší súd je názoru, že je potrebné pri uplatnení dane z pridanej hodnoty predovšetkým určiť, kde je miesto dodania služby. Zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH upravuje miesto dodania služby v ustanoveniach § 15 a § 16, pričom v § 16 sú upravené odchyľne postupy určenia miesta dodania služby v prípade vybraných druhov služieb. Osobitné pravidlo určenia miesta dodania služby podľa § 16 platí aj pre služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť a uplatňuje sa bez ohľadu na to, či príjmom tejto služby je zdaniteľná osoba alebo iná ako zdaniteľná osoba. Podľa § 16 ods. 1 je miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalobca cez podnikateľov STROJMONTA SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným, vykonal montážne práce - nabíjanie kolíkov a ostatných výkonov, na výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku, a na základe vyššie uvedeného najvyšší súd konštatuje, že ide o služby, ktoré súvisia s nehnuteľnosťou, pričom miestom ich dodania je Nemecko, kde sa táto nehnuteľnosť nachádza. Dodávateľom služieb STROJMONTA SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným pri dodaní služieb pri výstavbe fotovoltaickej elektrárne v Nemecku nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku a následne daňovému subjektu - žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z prijatých služieb v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Predmetné služby neboli predmetom dane v tuzemsku, fakturácia medzi platiteľmi registrovanými v tuzemsku (žalobca a subdodávateľ) sa vykonáva bez slovenskej dane z pridanej hodnoty. Daňová povinnosť vznikla v Nemecku. V rámci špecifickej výstavby fotovoltaickej elektrárne zdaniteľná osoba vykonala za odplatu inštaláciu práce, preto sa miesto dodania služby určí podľa § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Takisto za neopodstatnené najvyšší súd považuje poukázanie žalobcu na § 22 zákona č. 595/2003 Z. z., pretože citované ustanovenie zákona sa nevzťahuje na odpisy hmotného majetku, pričom k nemu patria aj samostatné hnutelné veci uvedené v ods. 3 a 4. Posudzovanie hnutelnej veci, resp. nehnuteľnosti z pohľadu dane z príjmov platné na území Slovenskej republiky je v tomto prípade neaplikovateľné v spojení s prejednávanou vecou. Podľa § 24 tohto zákona ide o hmotný majetok, ktorý odpisuje daňovník, ktorý má k tomuto majetku vlastnícke právo, resp. daňovník, ktorý nemá vlastnícke právo k tomuto majetku, ak účtuje alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 1 alebo § 14 o hmotnom majetku uvedenom v ustanovení predmetného zákona. Skutočnosť, že pre účely dane z príjmov bola fotovoltaická elektráreň posúdená pre účely odpisovania ako samostatné technologické zariadenie, nemá nič spoločné s daným prípadom, keď fotovoltaická elektráreň, na ktorej žalobca vykonával práce, sa nachádzala na území Nemecka, jej vlastníkom bol nemecký daňový subjekt a ako nehnuteľnosť bola posudzovaná z pohľadu dane z pridanej hodnoty po vyhodnotení všetkých okolností. Je neopodstatnené, keď žalobca poukazuje na to, že fotovoltaická elektráreň sa podľa nemeckého zákona o dani z príjmov odpisu ako hnutelný majetok. Uvedené nemá vplyv na posúdenie stavu veci, lebo ide o vnútroštátny predpis inej krajiny, ktorý je platný v tejto krajine a nie na území Slovenskej republiky.

6.4 Kasačný súd je názoru, že správca dane správne konštatoval, že uplatnením odpočítania dane z pridanej hodnoty žalobca porušil § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v nadväznosti na § 16 ods. 1 tohto zákona, keďže dodávateľovi služieb nevznikla pri dodaní služieb daňová povinnosť. Tieto služby neboli predmetom dane v tuzemsku, fakturácia medzi platiteľmi dane registrovanými v tuzemsku sa vykonáva bez slovenskej dane z pridanej hodnoty. Išlo o služby bezprostredne súvisiace s nehnuteľnosťou, ktorá sa nachádza v Nemecku, kde daňová povinnosť vznikla. Žalobcovi teda na základe faktúr vystavených dodávateľmi STROJMONTA SK, s.r.o. a ELKO, spoločnosť s ručením obmedzeným nevzniklo právo na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty.

6.5 Najvyšší súd v prejednávanej veci dopĺňa odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu o argumentáciou sťažovateľa dobrou vierou a právnej istoty. Poukazuje na e-mailovú komunikáciu od A. E.A., kde prvostupňový orgán v zápisnici o miestnom zisťovaní č. 9712401/5/3582467/2012 zo dňa 03.12.2012 výslovne uviedol, že v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH daňový subjekt dodáva službu a to práce na hnutelnom majetku (vo fotovoltaickej elektrárni v Nemecku). Poukazuje, že prvostupňový orgán dokonca usmernil žalobcu, ako má pri aplikácii zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH postupovať. K predmetnému kasačný súd uvádza, že z administratívneho spisu mal za preukázané, že predmetom miestneho zisťovania bolo preverenie vykonávania ekonomickej činnosti pre účely posúdenia žiadosti na dobrovoľnú registráciu DPH, nie kontrola správnosti zdaňovania realizovaných obchodných transakcií. Pri miestnom zisťovaní sa žalobca vyjadril, že vykonáva ekonomickú činnosť a to práce na hnutelnom majetku - práce pri realizácii fotovoltaickej elektrárne. Správca dane teda nepreveroval či daňový subjekt postupuje podľa platného zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, pretože v čase vykonávania miestneho zisťovania žalobca ešte nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty. Konštatovanie správcu dane teda vychádzalo z vyjadrenia, ktoré poskytol sám daňový subjekt. K usmerneniu žalovaného, na ktoré poukazuje daňový subjekt, kasačný súd uvádza, že v tomto usmernení žalovaný na otázku daňového subjektu okrem iného uviedol, že v prípade poskytnutia služieb súvisiacich s fotovoltaickou elektrárnou nie je vylúčenie uplatnenia ustanovenia § 15 ods. 1 alebo § 16 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Ak má ísť o službu spojenú s nehnuteľnosťou je potrebné skúmať, či existuje dostatočná väzba medzi poskytovanou službou a nehnuteľnosťou. Kasačný súd mal ďalej za preukázané, že v odpovedi na otázku žalobcu žalovaný uviedol, že odborné informácie poskytuje daňovým subjektom len vo všeobecnej rovine s odkazom na príslušné ustanovenia daňových zákonov. Žalobcovi teda nebolo v tomto prípade konkrétne odporúčané posudzovanie predmetných služieb podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Stanovisko žalovaného bolo vydané dňa 25.10.2011, teda pred registráciou žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty. Kasačný súd ďalej poukazuje na skutočnosť, že v januári 2013 zverejnilo Finančné riaditeľstvo SR na svojej verejnej internetovej stránke Metodický pokyn k uplatneniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, a to práve z dôvodu, aby pri takýchto službách nedochádzalo u daňových subjektov k rozdielnemu postupu pri určení miesta ich dodania. Kasačný súd mal teda za to, že žalobca mal vedomosť, že podľa názoru daňových orgánov fotovoltaická elektráreň spĺňa charakter stavby pripevnenej k zemi, ktorá nemôže byť ľahko rozmontovaná alebo posunutá.

6.6 Kasačný súd poukazuje aj 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 súčasťou 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.“ 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 SR 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 (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 SR. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazanosti v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie 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. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos z daní ako prínos rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení dani iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Kasačný súd nezistil v danej veci, že by zo strany žalovaného práve k takémuto nepredvídateľnému mocenskému zásahu do právnej situácie žalobcu, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa žalobca mohol legitímne spoliehať.

6.7 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalobcu, pretože konanie pred finančnými orgánmi bolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď žalobu zamietol podľa ustanovenia § 190 SSP. Kasačný súd sa stotožnil s právnou argumentáciou krajského súdu a kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

6.8 O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 170 písm. a/ SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, preto žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e príпустný.