

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/100/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013201910
Dátum vydania rozhodnutia:	09.06.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1013201910.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: LOJECT 4, s.r.o., IČO: 45 476 691, Šoltésovej 2, 811 02 Bratislava, zastúpený: JUDr. Milan Škultéty, advokát, ul. 29. augusta 5, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/422854/2013/1042 zo dňa 4.9.2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/252/2013-115 zo dňa 02.07.2014 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/252/2013-115 zo dňa 02.07.2014 z r u š u j e a v r a c i a vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zrušil a podľa ust. § 250j ods. 2 písm. a), c), d) OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/422854/2013/1042 zo dňa 04.09.2013 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 9104403/5/2649889/13/Nád zo dňa 10.06.2013, ktorým správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume - 123 673,32 € a určil vlastnú daňovú povinnosť 2544,18 €. Nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 123 673,32 €, ktorý bol odpočítaný od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období júl 2011 (v sume 3300,83 €) a vyrubenú vlastnú daňovú povinnosť v sume 2544,18 Eur, spolu rozdiel dane v sume 5845,01 € je platiteľ povinný zaplatiť do 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že fotovoltaiická elektrárň len ako sústava fotovoltaiických solárnych panelov alebo ako odnímateľné prenosné zariadenie by sa mohla javiť ako vec (hnuteľná), ktorá nie je stavbou. Toto správne orgány vo svojich rozhodnutiach síce naznačili, avšak dostatočne presvedčivo nezdôvodnili. Hlbšou analýzou technického charakteru, preštudovaním stavebného povolenia (popis stavby, údaje o stavebných objektoch a prevádzkových súboroch) je však už nutne prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že sa jedná o stavbu. Správca dane ani žalovaný nie sú odborne spôsobilí sami určiť charakter predmetu dodávky. Súdu nie je zrejmé, prečo potom celkom negovali existenciu

stavebného povolenia, toho bez ďalšieho vyhodnotili ako právne irelevantné a tiež, prečo nezobrali do úvahy zloženie jednotlivých prvkov fotovoltickej elektrárne, ich vlastnosti a technické zakomponovanie do celku. Opätovne súd poukazuje na definíciu stavby ustálenej praxou. Taktiež podľa smernice o spoločnom systéme DPH postačuje na priznanie statusu stavby jej pevné spojenie so zemou. Oboma účastníkmi v ich písomných podaniach citované rozhodnutie Súdneho dvora ES vo veci C-III/05 Aktiebolaget NN vyjadruje potrebu skúmať dôležitosť poskytnutia služieb vo vzťahu k hnutelnej veci. Preto podľa názoru krajského súdu bol žalovaný povinný podrobnejšie zaoberať sa vôľou účastníkov zmluvy, na základe ktorej bola realizovaná výstavba fotovoltickej elektrárne. Nad všetky pochybnosti sa prejav vôle vykladá podľa vôle strán a v danom prípade aj okolnosťami realizácie dodávky.

Krajský súd ďalej konštatoval, že žalovaný tiež nesprávne vyložil dikciu článku 12 ods. 2 smernice o DPH, zamenil si vo svojej argumentácii pojmy budova a stavba a taktiež bez priameho a dostatočne presvedčivého vysvetlenia, napriek zneniu smernice, nepovažoval skutočnosť, že fotovoltická elektráreň spĺňala všetky vyššie v texte tohto rozsudku opísané atribúty charakterizujúce stavbu, za právne relevantnú. Pritom v danom prípade fotovoltická elektráreň, ako vyplýva z administratívneho spisu, bola súborom stavebných prvkov, stavebným dielom, projektovaným a stavebnotechnicky vyhotoveným. Bezpochyby bola fotovoltická elektráreň i 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. Pre správne orgány mala byť existencia stavebného povolenia na výstavbu fotovoltickej elektrárne určujúcou skutočnosťou na posúdenie (určenie) zdaniteľnej.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Namietal, že fotovoltická elektráreň je inžinierskou stavbou podľa slovenského stavebného zákona. Z európskej legislatívy, ani zo zákona o DPH nevyplýva, že ak je vydané stavebné povolenie podľa príslušných právnych predpisov, nemôže v zmysle zákona o DPH pri fotovoltických elektrárňach ísť o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Fotovoltická elektráreň nie je predmetom dane zo stavieb, pretože nemá nadzemné ani podzemné podlažie podľa § 10 ods. 2 zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a jej podstatou sú fotovoltické 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 fotovoltickú elektráreň v zmysle vyhlášky štatistického úradu č. 323/2010 Z.z. nie je možné považovať za budovu. Pre účely § 16 ods. 1 zákona o DPH fotovoltická 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 FVE, je v tomto prípade identicky 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 č. 222/2004 Z.z. o DPH od 01.01.2011), v ktorom o.i. uviedlo, že „v prípade zriadenia fotovoltickej 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 fotovoltická elektráreň je v podstate „solárne pole“ - sústava slnečných kolektorov (panelov, modulov) je všeobecne známa, ktorú netreba dokazovať. Skutočnosť, že PV moduly boli dodané vrátane montáže a dopravy je uvedená priamo na faktúre. Už z predložených dokladov bolo zrejmé, že miesto dodania v uvedenom prípade nebolo možné určiť tak, ako to urobil daňový subjekt, v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, ale podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH (dodanie tovaru bez prepravy), podľa ktorého, ak je dodanie tovaru spojené s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet, miestom dodania je miesto, kde je tovar inštalovaný alebo zmontovaný a osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH príjemca plnenia. Všeobecnú analýzu, v čom je dodávka fotovoltickej elektrárne skutkovo podobným prípadom prípadu C-1 11/05 Aktiebolaget NN, vykonalo MF SR v stanovisku číslo MF/12896/2011-731 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 fotovoltickej elektrárne jednoznačne pôjde o dodanie tovaru a ak sa má dodať funkčná elektráreň, pôjde o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Podstata rozsudku C-1 11/05 vo veci samej spočívala v skutočnosti, že súdny dvor o.i. vymedzil, čo predstavuje pojem

„dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou“, keď cieľom poskytnutých prác inštalácie alebo montáže nie je zmena povahy predmetného dodaného tovaru, na rozdiel od stavebných prác, výsledkom ktorých by bola stavba. K tomuto záveru vedú konštatovania obsiahnuté v bode 35 tohto rozsudku, že podľa príslušného ustanovenia smernice (čl. 36 smernice Rady 2006/112/ES) hmotná vec (kábel z optických vlákien) môže byť predmetom inštalácie alebo montáže bez toho, aby plnenie nevyhnutne stratilo svoju kvalifikáciu dodávky tovaru. Podľa slovenského stavebného zákona je optický kábel považovaný za inžiniersku stavbu, ktorá môže byť vedená podzemne, napriek tomu ho súdny dvor vo veci C-111/05 definoval ako dodanie tovaru s inštaláciou a montážou. Citované ustanovenie rozsudku nerozlišuje medzi spôsobom inštalácie, z čoho vyplýva, že pripojenie hnuťelnej veci k zemi nemusí nevyhnutne spadať pod pojem stavebné práce (čl. 14 ods. 3 Smernice Rady 2006/112/ES).

Podľa článku 199 ods. 1. písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, ktorej bola vykonaná ktorákoľvek z týchto dodávok: poskytovanie stavebných prác vrátane opravárenských, čistiacich, údržbárskych, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku, ako aj odovzdanie stavebných prác považované za dodanie tovaru podľa článku 14 ods. 3;

Podľa článku 14 ods. 3 Smernice Rady 2006/112/ES členské štáty môžu považovať za dodanie tovaru odovzdanie určitých stavebných prác.

Žalovaný upriamuje pozornosť na skutočnosť, že dodržiavanie práva v Európskom spoločenstve (ďalej len „ES“) zabezpečuje Európsky súdny dvor (ďalej ESD), ktorý je inštitúciou ES, ktorej náplňou je zabezpečiť dodržiavanie práva ES pri výklade a aplikácii právnych noriem vydávaných orgánmi Spoločenstva, ktoré sú záväzné pre všetky subjekty európskeho práva, t.j. orgány Spoločenstva, členské štáty, ich občanov a právnické osoby. Právomoci ESD sú upravené v čl. 220 - 245 Zmluvy o založení ES.

Žalovaný súhlasí konštatovaním súdu (str. 15), že „právny názor Súdneho dvora EÚ, podľa ktorého za určitých okolností prednosť pred vnútroštátnou normou majú všetky únie normy bez ohľadu na ich právnu silu“ a zároveň uvádza, že Slovenská republika ako členský štát EÚ prihladá na prednosť práva EÚ pred vnútroštátnymi predpismi a v tejto súvislosti je žalovaný 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 FVE na kľúč pri splnení podmienok stanovených v C-111/05). Žalovaný zastáva názor, že stanovisko vydané k posúdeniu dodania fotovoltických elektrární z pohľadu dane z pridanej hodnoty je v súlade so závermi rozsudku Súdneho dvora vo veci Aktiebolaget, ktorý je oprávnený zabezpečovať výklad smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

Na základe vyššie uvedeného fotovoltická elektráreň je inžinierskou stavbou podľa slovenského stavebného zákona, čo žalovaný nikdy ani nespochybňoval, z európskej legislatívy, avšak ani zo zákona o DPH nevyplýva, že ak je vydané stavebné povolenie podľa príslušných právnych predpisov, nemôže v zmysle zákona o DPH pri fotovoltických elektrárnach ísť o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Pre účely zákona o DPH je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy vždy dodanie tovaru (§ 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH), ale podľa charakteru dodávky, podstaty a obsahu predmetnej transakcie, je nutné posúdiť, či toto dodanie nemá prvky dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 16.09.2014 k odvolaniu žalovaného v zastúpení advokátom 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), a napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. zrušil, pretože súd prvého stupňa neaplikoval relevantnú judikatúru Súdneho dvora (acte éclairée) a súčasne rozhodol bez polozenia prejudiciálnej otázky, čím nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu (absentujúci relevantný rozsudok SDEU, alebo prejudiciálna otázka) a nedostatočne zistil skutkový stav.

Systém konania o prejudiciálnej otázke existuje z dôvodu zabezpečenia jednotného výkladu práva Európskej únie v členských štátoch Európskej únie. Z tohto dôvodu nie je prípustné, aby členské štáty doteraz nejudikované právne otázky vykladali iba v rámci národnej jurisdikcie, pretože účinky národného súdneho rozhodnutia nemôžu zaviazat' iné členské štáty rešpektovať takýto výklad. Vzhľadom na túto skutočnosť národný súd musí zistiť, či môže nasledovať precedens Súdneho dvora EU (acte éclairée) a v akom rozsahu. Ak nie, musí položiť prejudiciálnu otázku pre nejudikovanú časť právneho problému. Rozsudky Súdneho dvora EU sú prameňom práva Slovenskej republiky. Vztahuje sa preto na ne princíp iura novit curia a vnútroštátny súd je povinný ich aplikovať ex offio.

Najvyšší súd konštatuje, že relevantnou judikatúrou Súdneho dvora EU je v danom prípade rozsudok vo veci C - 219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfar zo dňa 20. júna 2013, ktorý vychádza z nasledovných skutkových okolností:

8 Pán Fuchs umiestnil v roku 2005 na strechu svojho rodinného domu fotovoltaické zariadenie v cene 38 367,76 eura brutto. Na toto zariadenie sa poskytla jednorazová dotácia vo výške 19 020 eur.

9 Toto zariadenie nie je spôsobilé akumulovať elektrinu, a všetka vyrobená energia sa preto odvádza do siete na základe zmluvy o prístupe do siete, ktorá je v platnosti od 1. júla 2005 a bola uzatvorená so spoločnosťou Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH, na dobu neurčitú. Za tieto dodávky sa poskytuje odmena vo výške trhovej ceny, teda 0,181 eur brutto za kWh, pričom tieto dodávky podliehajú DPH. Elektrina nevyhnutná na domácnosť sa od tejto spoločnosti odkupuje späť za rovnakú predajnú cenu, za akú bola kúpená.

10 V rokoch 2005 až 2008 spotreboval pán Fuchs na svoju domácnosť 44 600 kWh odobratých zo siete. Do siete dodal pán Fuchs celkovo 11 156 kWh a priamo spotreboval 8 645 kWh. Dodal tak do siete celkové množstvo elektriny vyrobenej svojím fotovoltaickým zariadením, teda 19 801 kWh.

11 V nadväznosti na žiadosť o spresnenie formulovanú v súlade s článkom 101 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora Verwaltungsgerichtshof rozhodnutím z 10. januára 2013, ktoré bolo doručené Súdnemu dvoru 28. januára 2013, spresnil na základe zistenia skutkového stavu odvolacieho súdu, že pojem „priamo“ spotrebovaná elektrina sa chápe v tom zmysle, že táto elektrina bola odobratá z verejnej siete, a to hneď alebo krátko po tom, čo bola do siete dodaná.

12 Pán Fuchs požadoval vrátenie sumy 6 394,63 eura z DPH zaplatenej na vstupe, týkajúcej sa nadobudnutia uvedeného fotovoltaického zariadenia.

13 Finanzamt sa domnieval, že pán Fuchs nemal nárok odpočítať si DPH odvedenú na vstupe z toho dôvodu, že prevádzkovaním svojho fotovoltaického zariadenia nevykonával hospodársku činnosť. Pán Fuchs podal žalobu proti tomuto rozhodnutiu na Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, v ktorej sa domáha určenia, že vykonával hospodársku činnosť v zmysle článku 4 ods. 1 a 2 šiestej smernice.

14 Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz vyhovel tejto žalobe a Finanzamt rozhodnutie tohto súdu napadol na Verwaltungsgerichtshof.

15 Za týchto podmienok Verwaltungsgerichtshof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Predstavuje prevádzkovanie fotovoltaického zariadenia, ktoré je pripojené k sieti, nemá vlastnú kapacitu na uskladnenie elektrickej energie, nachádza sa na súkromnom rodinnom dome alebo pri ňom a je

technicky dimenzované tak, že výroba elektriny zo zariadenia je trvalo nižšia ako množstvo elektriny, ktorú prevádzkovateľ zariadenia celkovo spotrebuje na súkromné účely v rodinnom dome, hospodársku činnosť prevádzkovateľa zariadenia v zmysle článku 4 [šiestej smernice]?”

Skutková druhovosť s predmetom konania pred Krajským súdom v Bratislave spočíva v odpočte danej zaplatenej na vstupe za dodávku fotovoltického zariadenia tom, že „pán Fuchs požadoval vrátenie sumy 6 394,63 eura z DPH zaplatenej na vstupe, týkajúcej sa nadobudnutia uvedeného fotovoltického zariadenia“. V danom prípade teda nadobudnutie fotovoltického zariadenia teda bolo implicitne predmetom posudzovania Súdneho dvora. V rozsudku sa neuvádza, ale považuje sa za nesporné východisko, ktoré vyplýva z bodu 34 návrhov generálnej advokátky Eleanor Sharpston, prednesených vo veci C- 219/12 dňa 7. marca 2013, (uverejnené spolu s rozsudkom) kde uvádza:

34. „V súvislosti s hospodárskou činnosťou dodávky elektrickej energie treba považovať solárne panely za investičné tovary v zmysle šiestej smernice. Súdny dvor vymedzil investičné tovary na účely DPH ako tovary, „ktoré sa používajú na ekonomickú činnosť a vyznačujú sa svojou stálou povahou a hodnotou, čo spôsobuje, že výdavky na ich nadobudnutie nie sú obvykle zaúčtované ako bežné výdavky, ale sa odpisujú v priebehu viacerých účtovných období“(16)“

41. „Chcela by som však poukázať na to, že konanie vo veci samej sa týka nadobudnutia a montáže solárnych panelov v roku 2005, keď zdaniteľné osoby boli oprávnené (a dokonca povinné) zaradiť investičné tovary buď do súkromného, alebo obchodného majetku. Od roku 2010 článok 168a ods. 2 smernice 2006/112 dovoľuje členským štátom stanoviť, že výdavky na tovar, ktorý je súčasťou majetku podniku, možno odpočítať len do tej miery, v akej sa používa na účely podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby“

Z uvedeného je zrejmé, že dodanie fotovoltickej elektrárne je považované za dodanie investičného tovaru.

Krajský súd po vyhodnotení rozsudku SDEU C-219/12 v spojení s návrhmi Generálnej advokátky Sharpston, ktoré boli podkladom rozsudku, musí zvážiť, či rozsudok súdneho dvora dáva odpoveď na všetky relevantné otázky pre predmet konania. Ak chýba komplexný právny základ aplikovateľného práva EU, súd nemôže pokračovať v konaní. Ide o špecifickú situáciu, kedy absentuje prameň práva EU. Z tohto dôvodu sa povinnosť polozenia prejudiciálnej otázky nevyhnutne vzťahuje už na konanie pred súdom prvého stupňa. V opačnom prípade by krajský súd rozhodoval bez existujúceho právneho základu. Rozsudky súdneho dvora EU majú účinky ex tunc. Tieto pravidlá národný súd nemôže meniť, ale musí z nich vychádzať. Procesný prenos položenia prejudiciálnej otázky už do štádia prvostupňového konania bol judikovaný uznesením Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/27/2013 zo dňa 01.08.2014 na základe judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky a bol realizovaný Krajským súdom v Košiciach napr. uznesením 7S/21/2012-94 zo dňa 25.02.2015 vo veci Kovozer s.r.o. c/a Daňový úrad Košice prebiehajúce konanie C-120/15.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.