

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/14/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1013201910  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.11.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013201910.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: LOJECT 4, s.r.o., IČO: 45 476 691, Šoltésovej 2, 811 02 Bratislava, právne zastúpený: JUDr. Milan Škultéty, advokát, Ul. 29. augusta 5, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní 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 252/2013-187 zo dňa 14.01.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 252/2013-187 zo dňa 14.01.2016 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania 181,90 €, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Milana Škultétyho, advokáta v Bratislave, ul. 29. augusta.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/422854/2013/1042 zo dňa 4.9.2013 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Bratislava č. 9104403/5/2649889/13/Nád zo dňa 10.6.2013 zrušil podľa ust. § 250j ods. 2 písm. a), c), d) O.s.p. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi 70,- € titulom náhrady súdneho poplatku a na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Milana Škultétyho trovy právneho zastúpenia vo výške 501,58 €, všetko do 30 dní od nadobudnutia právoplatnosti rozsudku.

Krajský súd v Bratislave rozhodnutie vydal v konaní po zrušení pôvodného rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/252/2013-115 zo dňa 02.07.2014 uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/100/2014-179 zo dňa 9. júna 2015 s právnym názorom pre ďalšie konanie, podľa ktorého „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 polozenia 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 Kovozber s.r.o. c/a Daňový úrad Košice prebiehajúce konanie C-120/15.

Krajský súd z obsahu priloženého administratívneho spisu zistil, že Daňový úrad Bratislava I vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty LOJECT 4 s.r.o., Šoltésovej 2, 811 08 Bratislava, IČO: 45 476 691, DIČ: 2023030119, IČ DPH: 2023030119 kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie jún 2011. Daňový subjekt (žalobca) si uplatnil právo na odpočítanie dane v celkovej sume 126.217,50 €, ktoré doložil faktúrami č. FD11009 zo dňa 02.05.2011 a č. FD11016 zo dňa 28.06.2011 a FD 11017 zo dňa 30.6.2011, vyhotovené zahraničnou osobou - dodávateľom: Solarhybrid AG, An der Schachtbahn 18, 044 20 Markranstädt, Nemecko, IČ DPH: SK4020317037.

Podľa predložených faktúr predmetom dodania boli zdaniteľné obchody - technické zariadenie a montážne práce pre fotovoltaickú elektrárňu v Dolnom Badíne, o výsledku ktorej vyhotovil protokol číslo 9102403/5/1191/12/Nad zo dňa 24.01.2012. Na základe výsledkov daňovej kontroly Daňový úrad Bratislava vydal dodatočný platobný výmer č. 9102403/1/189806/12/Nad zo dňa 21.02.2012, ktorým platiteľovi dane z pridanej hodnoty LOJECT 4 s.r.o. nepriznal uplatnený nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 123.673,32 € a vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 5.845,01 €.

Žalobca dňa 05.12.2012 podal proti dodatočnému platobnému výmeru č. 9102403/1/189806/12/Nad zo dňa 21.02.2012 podnet na jeho preskúmanie v rámci mimo odvolacieho konania. Na základe uvedenej skutočnosti Daňový úrad Bratislava postúpil podaný podnet v súlade so zákonom na rozhodnutie druhostupňovému orgánu. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky vydaný dodatočný platobný výmer číslo 9102403/1/189806/12/Nad rozhodnutím číslo 1100302/1/83095/2013/1042 zo dňa 20.02.2013 zrušilo a vrátilo vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, pričom zaviazalo správcu dane, aby v odôvodnení vydaného rozhodnutia uviedol všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom vydania dodatočného platobného výmeru so zameraním na použitie právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami daňového subjektu a s jeho vyjadreniami k danej veci. Daňový úrad Bratislava v rámci ďalšieho konania vydal rozhodnutie číslo 9104403/5/2649889/13/Nad zo dňa 10.6.2013, ktorým nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie jún 2011 v sume 123.673,32 € a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 2.544,18 €.

Podľa názoru krajského súdu rozhodnutia správnych orgánov v oboch stupňoch, i keď boli rozsiahle a venovali sa v podstate všetkým relevantným námietkam žalobcu vyjadreným v priebehu konania pred správcou dane a uvedenými v odvolaní, sa k základnej právnej otázke kľúčovej pre posúdenie skutkového stavu - otázke charakteru dodávky (zdaniteľného plnenia), či išlo o stavbu alebo iný tovar, sa vyjadrili len stroho, pričom preskúmané rozhodnutia v danom smere neobsahujú dostatok relevantných dôvodov o zodpovedajúcich úvahách správnych orgánov.

Nepreskúmateľné rozhodnutia zakladajú protiústavný stav a tento postup je nezlučiteľný so zásadou spravodlivého konania. Perfektnosť rozhodnutia akéhokoľvek správneho orgánu, teda i žalovaného, spočíva v tom, že je vydané v písomnej forme, príslušným orgánom, v súlade so zákonmi a ostatnými právnymi predpismi, musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci, musí obsahovať náležitosti určené všeobecnou právnou úpravou správneho konania i náležitosti ustanovené osobitnými právnymi predpismi. Odôvodnenie zahŕňa a hodnotí všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre výrok rozhodnutia, podáva celkový pohľad o priebehu konania, reakcie na pripomienky, návrhy a vyjadrenia účastníkov konania. Medzi výrokom a odôvodnením musí byť logická zhoda. Odôvodnenie musí byť

presvedčivé. Právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia zodpovedá ústavnému i zákonnému rámcu. Bez ohľadu na závažnosť či plošný následok sa vyžaduje, aby správny orgán svoje rozhodnutie podrobne zdôvodnil s uvedením konkrétnych skutočností, ktoré jeho rozhodnutie odôvodňujú. Všeobecné konštatovanie bez bližšej špecifikácie nie je dostatočným pre akékoľvek rozhodnutie. Osoby dotknuté rozhodnutím správneho orgánu majú právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkové relevantné otázky súvisiace s predmetom konania.

Absenciu dôvodov v rozhodnutí, na základe ktorých orgán verejnej moci vo veci rozhodol, je treba považovať za prejav arbitrárnosti znamenajúci porušenie Ústavou garantovaného základného práva. S uvedeným právom je v rozpore úplný, či čiastočný nedostatok (absencia) dôvodov rozhodnutia, extrémny nesúlad medzi právnymi závermi a skutkovými zisteniami, len všeobecné súhrnné zistenia bez špecifikácie a vyhodnotenia jednotlivých dôkazov, z ktorých mali byť tieto zistenia vyvedené, alebo situácia, kedy právne závery zo skutkových zistení v žiadnej novej interpretácii nevyplývajú. Absencia takéhoto odôvodnenia má za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Osobe dotknutej takýmto rozhodnutím oprávnenej proti nemu podať opravný prostriedok, resp. žalobu, je tým odňatá možnosť skutkovo či právne argumentovať proti záverom rozhodnutia.

Žalovaný poukázal vo svojom rozhodnutí na stanovisko Ministerstva financií SR zo dňa 4.4.2011, nadväzujúce stanoviská niekdajšieho Daňového riaditeľstva SR zo dňa 13.4.2011 a 10.11.2011, ale predovšetkým na rozsudok Súdneho dvora ES vo veci C-11/05 Aktiebolaget NN. V texte uvedeného rozsudku sa konštatuje, že „pripojenie hnuteľnej veci k zemi nemusí nutne spadať pod pojem stavebné práce a je potrebné skúmať dôležitosť poskytnutia služieb vo vzťahu k hnuteľnej veci a prípadne aj cenu tovaru a cenu služieb“. S týmto konštatovaním je nutné súhlasiť, súd však nesúhlasil so záverom, že fotovoltaická elektrárňa nie je stavbou.

Krajský súd konštatoval, že samotné stanovisko Daňového riaditeľstva SR zo dňa 13.4.2011 je protirečivé, keď sa v ňom síce uvádza, a to bez ďalších vhodných argumentov, že zhotovenie fotovoltaickej elektrárne na kľúč je dodanie tovaru, ale sa tiež uvádza, že pokiaľ ide o stavbu energetických zariadení, tieto sú inžinierskymi stavbami. Samo Daňové riaditeľstvo SR túto otázku nevyriešilo a opäť v ďalšej časti textu stanoviska len cituje stanovisko ministerstva zo dňa 4.4.2011.

Fotovoltaická elektrárňa len ako sústava fotovoltaických 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 nutné 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 fotovoltaickej elektrárne, ich vlastnosti a technické zakomponovanie do celku. Opätovne súd poukazuje na definíciu stavby ustálenú 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-11/05 Aktiebolaget NN vyjadruje potrebu skúmať dôležitosť poskytnutia služieb vo vzťahu k hnuteľnej veci.

Preto podľa názoru krajského súdu bol žalovaný povinný podrobnejšie zaoberať sa vôľou účastníkov zmluvy, na základe ktorej bola realizovaná výstavba fotovoltaickej elektrárne. Nad všetky pochybnosti sa prejav vôle vykladá podľa vôle strán a v danom prípade aj okolnosťami realizácie dodávky.

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 fotovoltaická elektrárňa spĺňala všetky vyššie v texte tohto rozsudku opísané atribúty charakterizujúce stavbu, za právne relevantnú. Pritom v danom prípade fotovoltaická elektrárňa, ako vyplýva z administratívneho spisu, bola súborom stavebných

prvkov, stavebným dielom, projektovaným a stavebnotechnicky vyhotoveným. Bezpochyby bola fotovoltaická elektrárňa i fixovaná do zeme, tiež pripojená na sieť 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.

Krajský súd dodáva, že pre správne orgány mala byť existencia stavebného povolenia na výstavbu fotovoltaickej elektrárne určujúcou skutočnosťou na posúdenie (určenie) zdaniteľnej osoby - dodávateľa žalobcu. Vydaním rozhodnutia v stavebnom konaní orgánom príslušným na to podľa osobitných predpisov bola pre žalovaného vyriešená právna (predbežná) otázka charakteristiky predmetu dodávky - stavby. V stavebnom konaní nemôže byť predsa povolené okrem stavby nič iné a na základe stavebného povolenia možno realizovať len stavbu - nie hnutelnú vec.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne, alebo ak Najvyšší súd SR bude názoru, že rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-111/05 Aktiebolaget NN nemá jednoznačný súvis s podstatou dodávky vo veci samej, potom žalovaný navrhuje, aby Najvyšší súd SR podľa § 109 ods. 1 písm. c) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov prerušil konanie a požiadal 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 prislúšenstva, 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 elektrárňa klasifikovaná ako inžinierska stavba“.

Najvyšší súd SR v uznesení č. 3 Sžf/100/2014 konštatoval, že relevantnou judikatúrou Súdneho dvora EU je v danom prípade rozsudok vo veci C - 219/12 Finanzamt Freistadt Rohrbavch Urfar zo dňa 20. júna 2013, v ktorom bolo implicitne predmetom posudzovania Súdneho dvora nadobudnutie fotovoltaického zariadenia.

Najvyšší súd SR v danom prípade poukazuje na skutočnosť, že v rozsudku sa neuvádza, ale považuje sa za nesporné východisko, ktoré vyplýva z bodu 34 návrhov advokátky Eleanor Sharpston, prednesených vo veci C-219/12 dňa 7. marca 2013, v ktorom sa v bode 34 uvádza nasledovne: „V súvislosti s hospodárskou činnosťou dodávky elektrickej energie treba považovať solárne panely za investičné tovary v zmysle šiestej smernice. Súdny dvor vymedzil investičné panely za 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“.

Podľa žalovaného správca dane pri hodnotení získaných dôkazov v danom prípade postupoval v súlade so základnou zásadou správy daní implementovanou v ustanovení § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a v ďalšom konaní dbal na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch (týkajúcich sa všetkých LOJECTOV, teda spoločností LOJECT 1 s.r.o., LOJECT 2 s.r.o., LOJECT 3 s.r.o., LOJECT 4 s.r.o., LOJECT 5 s.r.o., LOJECT 6 s.r.o.), nevznikli neodôvodnené rozdiely).

Žalovaný k základnej nastolenej otázke k charakteru dodávky, ktorý je podľa súdu medzi účastníkmi konania sporný uvádza, že pojem „stavba“ zákon o DPH nedefinuje a pre účely zákona o DPH sa dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo na základe inej obdobnej zmluvy považuje za dodanie tovaru (§ 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH), rovnako ako sa za dodanie tovaru považuje prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, pričom hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci (§ 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH). Je teda nesporné, že či ide o prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom (vrátane tovaru dodaného s jeho inštaláciou a montážou) alebo o dodanie stavby, vždy sa plnenie v zmysle zákona o DPH posúdi ako dodanie tovaru. Odlišnosť medzi

dodaním tovaru s montážou alebo inštaláciou, kedy poskytnuté práce nepredstavujú stavebné práce, ktorých výsledkom by bola stavba, ale znamenajú montáž alebo inštaláciu tovaru, ktorého povaha sa poskytnutím prác nemení, a dodaním stavby z pohľadu zákona o DPH, spočíva len v posúdení osoby povinnej platiť daň, kedy v prípade dodania tovaru s montážou alebo inštaláciou, ak dodávateľom plnenia je zahraničná osoba s miestom dodania v tuzemsku, touto osobou je príjemca plnenia, ak je zdaniteľnou osobou.

Podľa žalovaného z vydaných rozhodnutí je zrejmé, že tak správca dane, ako aj žalovaný v odôvodneniach vydaných rozhodnutí pri vyhodnotení skutkového stavu vychádzali pri určení miesta dodania FVE z predložených dokladov daňového subjektu -zmluvy o dielo zo dňa 29.03.2011, predmetom ktorej bolo naprojektovanie, dodávka, výstavba a odovzdanie solárnej elektrárne a z vystavených faktúr, z ktorých jednoznačne vyplýva, že boli vystavené za dodanie solárnych panelov (PV modulov) vrátane ich dopravy, montáž týchto modulov a vykonanie stavebno-konštrukčných prác s tým súvisiacich.

Svoje tvrdenie, že fotovoltaická elektráreň je tovar s inštaláciou žalovaný oprel o všeobecne známu skutočnosť, že fotovoltaická elektráreň je v podstate „solárne pole“ -sústava snečných kolektorov (panelov, modulov). Priamo na faktúre je uvedené, že P V moduly, ktoré tvorili podstatnú cenu plnenia, boli dodané nemeckou spoločnosťou solarhybrid AG vrátane ich montáže a vrátane ich dopravy. Už z predložených faktúr bolo zrejmé, že miesto dodania v uvedenom prípade nebolo možné určiť tak, ako to urobil žalobca, v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH (dodanie tovaru bez prepravy), ale podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, 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 (v danom prípade žalobca).

Podstata rozsudku C-111/05, uvedenom v rozhodnutiach daňových orgánov, 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 hnutelnej veci k zemi nemusí nevyhnutne spadať pod pojem stavebné práce (čl. 14 ods. 3 Smernice Rady 2006/112/ES). Uvedené znamená, že dodaním solárnych panelov, ich inštaláciou na pevný rám a montážou pevnými kotviacimi prvkami k zemi jednoznačne nedošlo k zmene podstaty fotovoltaických panelov (článkov), práve naopak, uvedená montáž a inštalácia zabezpečili, že sa fotovoltaické články stali funkčnými.

Fotovoltaická 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 fotovoltaických elektrárnach ísť o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Fotovoltaická elektráreň nie je predmetom dane zo stavieb, pretože nemá nadzemné ani podzemné podlažie podľa § 10 ods. 2 zákona o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady 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 č. 323/2010 Z. z. 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 FVE, je v tomto prípade identický ako pri tovare s inštaláciou a

montážou.

Podľa žalovaného v žiadnom prípade nie je možné súhlasiť s názorom krajského súdu, na ktorý v odôvodnení vydaného rozsudku poukazuje a to, že: „osobe dotknutej takýmto rozhodnutím oprávnenej proti nemu podať opravný prostriedok, resp. žalobu, je tým odňatá možnosť skutkovo, či právne argumentovať proti záverom rozhodnutia“, pretože tak ako to vyplýva z administratívneho spisu, správca dane ani v jednom prípade neodňal žalobcovi možnosť skutkovo, či právne argumentovať proti záverom správcu dane, čo v konečnom dôsledku aj žalobca podaním podnetu v rámci mimoodvolacieho konania, následne podaním odvolania a podaním žaloby aj využil (zároveň je potrebné uviesť, že žalobca sa proti vydanému dodatočnému platobnému výmeru neodvolal, z čoho je zrejmé, že správca dane v čase ukončenia kontroly presvedčil zástupcov daňového subjektu o správnosti postupu daňového úradu súvisiaceho s vyhodnotením skutkového stavu v danej veci).

Žalovaný s názorom súdu, že „správca dane Daňový úrad Bratislava svoje rozhodnutie neodôvodnil vlastnou úvahou“, sa nestotožňuje, pretože správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly a následne v ďalšom konaní jasne žalobcovi tvrdil, že v danej obchodnej transakcii ide o dodanie tovaru s montážou a pri hodnotení skutkového stavu v odôvodnení vydaného rozhodnutia vecne a zrozumiteľne uviedol argumenty, prečo je dodanie FVE považované za dodanie tovaru s inštaláciou a montážou a svoje argumenty podporil aj stanoviskom MF/12896/2011-731 zo dňa 04.04.2011, ktoré bolo vypracované k danej problematike Ministerstvom financií SR, ktoré ako tvorca a predkladateľ zákona o DPH plní úlohy aj v oblasti „Metodického usmerňovania, vypracovania metodických pokynov k právnym normám v daňovej a colnej oblasti“ v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a štatútom MF SR.

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 fotovoltaickej elektrárne v danom prípade pôjde o dodanie tovaru, a ak sa má dodať funkčná elektrárň, pôjde o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou“.

Na základe konkrétnej žiadosti iného daňového subjektu, nie daňového subjektu LOJECT 4, s.r.o., ktorý dňa 28.12.2010 požiadal DR SR o zaujatie stanoviska, ako sa má z pohľadu zákona o DPH posudzovať zriadenie a dodanie fotovoltaickej elektrárne na kľúč. Odbor služieb pre verejnosť Daňového riaditeľstva SR dňa 18.1.2011 zaujal stanovisko, že fotovoltaická elektrárň sa v zmysle stavebného zákona považuje za stavbu, pri dodaní ktorej sa miesto dodania určí podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH; táto skutočnosť sa následne premietla do otázky zovšeobecneného stanoviska DR SR č. 51/DPH/2011 zo dňa 13.04.2011.

S rovnakou otázkou sa súčasne iný daňový subjekt obrátil aj na Ministerstvo financií SR, ktoré listom č. MF/7055/2011-731 zo dňa 20.1.2011 zaujalo stanovisko, že v uvedenom prípade ide o dodanie tovaru s inštaláciou a montážou a miesto dodania fotovoltaickej elektrárne sa určí podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, pričom osoba povinná platiť daň v tuzemsku sa určí podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH. Vzhľadom na odlišné posúdenie predmetného plnenia a osoby povinnej platiť daň Ministerstvom financií SR a Daňovým riaditeľstvom SR bola zo strany Daňového riaditeľstva SR predložená na Ministerstvo financií SR žiadosť o usmernenie s cieľom zabezpečiť jednotný výklad predmetnej problematiky, na základe čoho Ministerstvo financií SR zaujalo svoje stanovisko pod číslom MF/12896/2011-731 dňa 04.04.2011.

Daňové riaditeľstvo SR po obdržaní stanoviska Ministerstva financií SR zaslalo dňa 27.4.2011 dotknutému daňovému subjektu informáciu k pôvodne vydanému stanovisku zo dňa 18.1.2011 a upozornilo ho na skutočnosť, že problematika dodania fotovoltaickej elektrárne na kľúč v SR zahraničnou osobou z pohľadu zákona o DPH bola opätovne riešená a po konzultácii s Ministerstvom financií SR bolo zaujaté stanovisko, že v prípade dodania funkčnej fotovoltaickej elektrárne ide o dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou a v prípade dodania fotovoltaickej elektrárne zahraničnou osobou, ktoré je dodaním tovaru s inštaláciou alebo montážou, prechádza daňová povinnosť na zdaniteľnú osobu podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH ako príjemcu plnenia.

To znamená, že pred podpisom zmluvy o dielo dňa 29.03.2011 medzi dodávateľom Solarhybrid AG a odberateľom LOJECT 4 s.r.o. bola pre iný daňový subjekt vydaná nesprávna vyššie uvedená informácia ohľadom zdaňovania FVE, a to dňa 18.01.2011 DR SR, Odborom služieb pre verejnosť, ale taktiež ešte pred podpisom zmluvy o dielo bola informácia ihneď korigovaná Ministerstvom financií SR listom zo dňa 20.01.2011.

Vychádzajúc z uvedeného, žalobca - spoločnosť LOJECT 4 s.r.o. preukázateľne nemal k dispozícii žiadne stanovisko Daňového riaditeľstva SR, že v prípade dodania FVE ide o dodanie stavby na základe zmluvy o dielo, takže sa takýmto stanoviskom ani nemohol dobromyseľne riadiť. Všetky stanoviská DR SR, ktoré mal správca dane k dispozícii, boli vydané po 29.03.2011 a jasne hovoria o tom, že dodanie FVE je dodaním tovaru s inštaláciou, ktorého miesto dodania sa posúdi v zmysle § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH.

Počas daňovej kontroly, dňa 26.10.2011, požiadal Daňový úrad Bratislava o metodické usmernenie v predmetnej veci, dňa 16.11.2011 obdržal stanovisko DR SR č. 1/562/21317-117318/2011 zo dňa 10.11.2011. DR SR vo svojom stanovisku uviedlo, že v prípade FVE ide o dodanie tovaru s inštaláciou a montážou a priamo odkázalo na zovšeobecnené stanovisko DR SR č. 51/DPH/2011 zo dňa 13.04.2011, ktoré uvedené podrobne vysvetľuje. Daňové riaditeľstvo SR súčasne uviedlo, že je nesporné, že pred ustálením stanoviska k charakteru zdaniteľného plnenia DR SR vydávalo pre daňové subjekty stanoviská, že v prípade dodania FVE ide o dodanie stavby a v prípade, že daňový subjekt sa nemal možnosť zoznámiť so zmenou stanoviska DR SR, odporúčalo doteraz uplatňované postupy dotknutých platiteľov dane nepozastavovať. Je nespochybniteľné, že Daňové riaditeľstvo SR v prípade spoločnosti LOJECT 4 s.r.o., nevydalo pre túto spoločnosť žiadne stanovisko vo veci zdaňovania FVE, takže u daňového subjektu LOJECT 4 s.r.o. nemohlo vzniknúť žiadne legitímne očakávanie, že dodanie FVE sa bude z hľadiska DPH posudzovať ako dodanie stavby.

Súčasne doteraz uplatňovaný postup, na ktorý odkazuje stanovisko DR SR by znamenal, že daň z dodania fotovoltaickej elektrárne by mala priznať a odviesť nemecká spoločnosť. Daňový subjekt tvrdí, že skutočnosť, že FVE je stavba vyplýva z európskej legislatívy, konkrétne zo záverov rozsudkov ESD C-231/94, C-349/96, C-41/04, C-111/05 a C-395/11, pričom podľa daňového subjektu pri dodaní FVE ide o zložené plnenie (dodávku tovaru a dodanie služieb) a správca dane uvedené komplexne neposadil. Podľa názoru odvolacieho orgánu je toto tvrdenie splnomocneného zástupcu neodôvodnené. Všetky vymenované rozsudky ESD totiž obdobným spôsobom riešia problematiku zložených plnení a definujú určité kritériá, ktoré treba brať do úvahy, aby sa z hľadiska DPH určilo, či jedno plnenie, ktoré sa skladá z viacerých prvkov sa má považovať za jeden zdaniteľný obchod, alebo za viac samostatne posudzovaných zdaniteľných obchodov. Všeobecným záverom týchto navzájom kompatibilných rozsudkov je, že o jedno plnenie ide vtedy, keď dve alebo viaceré plnenia sú tak úzko prepojené, že tvoria objektívne jedno ekonomické plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. Takéto plnenie nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH.

Správca dane v zmysle týchto rozsudkov posúdil dodávku FVE ako jedno zložené plnenie, ktoré sa skladá z viacerých úzko prepojených plnení, ktorých cieľom je dodanie funkčnej elektrárne, ako jednoznačné dodanie tovaru a ak sa má dodať funkčná elektráreň, tak dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Správca dane vo svojom rozhodnutí menoval iba rozsudok C-111/05, keďže skutkové okolnosti tohto rozsudku (inštalácia káblov z optických vlákien) sú približne obdobné, ako v kontrolovanom prípade. Skutkové okolnosti ostatných prejednávaných prípadov pred ESD (C-231/94 - komplexný balík reštauračných služieb, C-349/96 - komplexný balík hotelových služieb, C-41/04 - dodanie softvéru a jeho následné prispôbenie potrebám nadobúdateľa) sú už značne vzdialené od nášho posudzovaného predmetu zdaniteľného obchodu. Práve rozsudok C-111/05 v bode 35 jasne konštatuje, že pripojenie hnutelnej veci k zemi nemusí nevyhnutne spadať pod pojem „stavebné práce“ podľa čl. 5 ods. 5 šiestej smernice.

Odvolací orgán súhlasí s tvrdením daňového subjektu, že dodávky FVE sa uskutočnili a že v danom prípade nejde o fiktívne dodanie, ale zároveň uvádza, že realnosť dodania deklarovaných zdaniteľných

obchodov (ktoré sú uvedené na predmetných faktúrach) správca dane nikdy nespochybnil, čo je zrejme z výsledkov daňovej kontroly (z protokolu), ako aj z odôvodnenia napadnutého dodatočného platobného výmeru.

Na základe uvedeného, odvolací orgán súhlasí s tvrdením daňového subjektu, že zákon o DPH pojem stavba nedefinuje a výklad pojmov použitých v oblasti DPH tak môže vo všeobecnosti vykonávať iba ESD prostredníctvom svojich judikátov.

Registrovaná pre DPH podľa § 5 zákona o DPH v tuzemsku a kontrolovaný platiteľ dane LOJECT 4 s.r.o. by mal mať nárok na odpočítanie dane uplatnenej nemeckou spoločnosťou.

V tomto prípade ale nemecká spoločnosť Solarhybrid AG spôsobom uvedeným v metodickom pokyne nepostupovala, daňové priznania k DPH v zákonom stanovenom termíne nepodala, daň z realizovaných transakcií na výstupe nepriznala a ani neodviedla. Keďže dodanie FVE sa posudzuje ako dodanie tovaru s inštaláciou a montážou, nemecká spoločnosť Solarhybrid AG ani nemala vystaviť faktúry s daňou (daňová povinnosť sa uvedenom prípade prenáša na príjemcu, slovenskú spoločnosť LOJECT 4 s.r.o.) a platiteľovi dane LOJECT 4 s.r.o. tak nevznikol zákonný nárok na odpočítanie dane uplatnenej nemeckou spoločnosťou.

Žalovaný k tvrdeniu súdu, že správne orgány vyhodnotili skutkový stav, že v danom prípade „fotovoltaická elektrárň nie je stavbou“ uvádza, že správca dane ako aj odvolací orgán v danej veci vychádzal z podstaty a obsahu predmetnej transakcie, ktorá vyplýva zo zmluvy o dielo zo dňa 29.03.2011, ako aj z vyhotovených faktúr, podľa ktorých je zrejme, že išlo o naprojektovanie, dodávku, výstavbu a odovzdanie solárnej elektrárne, z ktorých jednoznačne vyplýva, že boli vystavené za dodanie solárnych panelov (PV modulov) vrátane ich dopravy, montáž týchto modulov a vykonanie stavebno-konštrukčných prác s tým súvisiacich.

Podľa žalovaného skutočnosť, že fotovoltaická elektrárň 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 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), ale podľa § 13 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, 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-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 fotovoltaickej elektrárne jednoznačne pôjde o dodanie tovaru a ak sa má dodať funkčná elektrárň, 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-1 11/05 definoval ako dodanie tovaru s inštaláciou a montážou. Citované ustanovenie rozsudku nerozlišuje medzi spôsobom inštalácie, z čoho vyplýva, že pripojenie huteľnej veci k zemi nemusí nevyhnutne spadať pod pojem stavebné práce (čl. 14 ods. 3 Smernice Rady 206/112/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 únieové normy bez ohľadu na ich právnu silu“ a zároveň uvádza, že Slovenská republika ako členský štát EU prihliada na prednosť práva EU 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 EU. 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 fotovoltaických 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 fotovoltaická 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 fotovoltaických 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).

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 02.03.2016 k odvolaniu žalovaného namietal, že žalovaný argumentuje, že žaloba ako daňový subjekt mal dodanie fotovoltaickej elektrárne postavenej na kľúč posudzovať pre účely DPH ako dodanie tovaru s inštaláciou a montážou. Žalovaný rovnako dodnes nevysvetlil, prečo a v čom zúčastnené osoby porušili zákon, keď pri zdanení obchodu postupovali v zmysle tohto jasného a zrozumiteľného ustanovenia zákona a hlavne prečo nemohol byť obchod aj z daňového hľadiska zrealizovaný resp. dokončený tak, ako bol účastníkmi záväzne dohodnutý t. j. že daň z pridanej hodnoty odvedie zaregistrovaný zahraničný dodávateľ, ktorému bola zmluvne dohodnutá kúpna cena vyplatená spolu s prislúchajúcou daňou. Takýto postup koniec-koncov odporučilo v priebehu daňovej kontroly aj Finančné resp. Daňové riaditeľstvo SR. Nevedno, prečo takýto postup nebol zvolený. Nehovoriac o tom, že zahraničný dodávateľ ako zaregistrovaný daňovník podal aj daňové priznanie a správcom dane bol evidovaný ako daňový dlžník. Nevedno ani to, prečo od neho správca dane zaplatenú daň v rozhodnom období nevymáhal. To dodnes to zrozumiteľne nevysvetlil ani žalovaný, ktorý takýto postup odporučil. Je pritom preukázané, že žalobca v zmysle zmluvy zaplatil zahraničnému dodávateľovi dohodnutú kúpnu cenu vrátane prislúchajúcej dane z pridanej hodnoty, ktorá mu dodnes nebola vrátená. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v

rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že žaloba i odvolanie boli podané včas. Nezistil procesné pochybenia ani v časti trov konania. Preto pristúpil k meritórnemu preskúmaniu odvolania.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Najvyšší súd zistil, že správca dane listom zo dňa 26.10.2011 požiadal vtedajšie Daňové riaditeľstvo o metodické usmernenie ak určuje miesto dodania fotovoltaiickej elektrárne podľa § 13 ods. 1 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Daňový úrad Bratislava I súčasne s daňovou kontrolou na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu spoločnosti LOJECT 1 s.r.o. za máj a jún 2011 vykonáva rovnaké kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu v spoločnostiach LOJECT 2 s.r.o., LOJECT 3 s.r.o., LOJECT 4 s.r.o., LOJECT 5 s.r.o. a LOJECT 6 s.r.o. za zdaňovacie obdobia máj a jún 2011, ktoré sa zaoberajú výstavbou fotovoltaiickej elektrárne Dolný Badín (A až F). Všetky vyššie uvedené skutočnosti, týkajúce sa daňového subjektu LOJECT 1 s.r.o. sa rovnako vzťahujú aj na ostatné spoločnosti LOJECT 2 s.r.o. až LOJECT 6 s.r.o., všetky kontrolované daňové subjekty majú rovnakého hlavného dodávateľa spoločnosť solarhybrid AG, Nemecko, doklady týchto daňových subjektov (zmluvy, faktúry, stavebné povolenia, kolaudačné rozhodnutia a i.) sú v predmete veci identické ako doklady platiteľa dane LOJECT 1 s.r.o. a uplatňované nadmerné odpočty v jednotlivých spoločnostiach LOJECT 1 s.r.o. až LOJECT 6 s.r.o. za zdaňovacie obdobia máj a jún 2011 sú v cca rovnakej výške. Vzhľadom na skutočnosť, že daňovú kontrolu v týchto šiestich spoločnostiach vykonáva šesť kontrolných skupín I žiadam o jednotné usmernenie, ako v uvedených prípadoch postupovať pri posúdení miesta dodania fotovoltaiickej elektrárne (FVE) Dolný Badín A-F.

Preskúmaním veci najvyšší súd zistil, že rozhodnutiu v tejto právnej veci predchádzajú druhoivo rovnaké prípady, v ktorých senáty najvyššieho súdu potvrdili zrušujúce rozsudky krajského súdu a predmetné veci boli žalovanému vrátené na ďalšie konanie (napr. 8 Sžf/88/2014, 8 Sžf/89/2014, 8 Sžf/90/2014), ktoré vychádzali z právneho predpokladu, že išlo o dodanie stavby. Vzhľadom na to vo všetkých konaniach ide o druhoivo rovnaký problém, je potrebné sa jednotne argumentačne vyrovnáť sa s ním i z hľadiska aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ.

Podľa zistení žalovaného, daňový subjekt tvrdí, že skutočnosť, že FVE je stavba, vyplýva z európskej legislatívy, konkrétne zo záverov rozsudkov ESD C-231/94, C-349/96, C-41/04, C- 111/05 a C-395/11, pričom podľa daňového subjektu pri dodaní FVE ide o zložené plnenie (dodávku tovaru a dodanie služieb) a správca dane uvedené komplexne neposadil. Podľa názoru odvolacieho orgánu je toto tvrdenie splnomocneného zástupcu neodôvodnené. Všetky vymenované rozsudky ESD totiž obdobným spôsobom riešia problematiku zložených plnení a definujú určité kritériá, ktoré treba brať do úvahy, aby sa z hľadiska DPH určilo, či jedno plnenie, ktoré sa skladá z viacerých prvkov sa má považovať za jeden zdaniteľný obchod, alebo za viac samostatne posudzovaných zdaniteľných obchodov. Všeobecným záverom týchto navzájom kompatibilných rozsudkov je, že o jedno plnenie ide vtedy, keď dve alebo viaceré plnenia sú tak úzko prepojené, že tvoria objektívne jedno ekonomické plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené. Takéto plnenie nesmie byť umelo členené, aby sa nezmenila funkčnosť systému DPH.

Správca dane v zmysle týchto rozsudkov posúdil dodávku FVE ako jedno zložené plnenie, ktoré sa skladá z viacerých úzko prepojených plnení, ktorých cieľom je dodanie funkčnej elektrárne, ako jednoznačné dodanie tovaru a ak sa má dodať funkčná elektráreň, tak dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Správca dane vo svojom rozhodnutí menoval iba rozsudok C-111/05, keďže skutkové okolnosti tohto rozsudku (inštalácia káblov z optických vlákien) sú približne obdobné, ako v kontrolovanom prípade. Skutkové okolnosti ostatných prejednávanych prípadov pred ESD (C-231/94 - komplexný balík reštauračných služieb, C-349/96 - komplexný balík hotelových služieb, C-41/04 - dodanie softvéru a jeho následné prispôbenie potrebám nadobúdateľa) sú už značne vzdialené od nášho posudzovaného predmetu zdaniteľného obchodu. Práve rozsudok C-111/05 v bode 35 jasne konštatuje, že pripojenie hnutelnej veci k zemi nemusí nevyhnutne spadať pod pojem „stavebné práce“ podľa čl. 5 ods. 5 šiestej smernice.

Žalovaný súhlasí s tvrdením daňového subjektu, že dodávky FVE sa uskutočnili a že v danom prípade nejde o fiktívne dodanie, ale zároveň uvádza, že realnosť dodania deklarovaných zdaniteľných obchodov (ktoré sú uvedené na predmetných faktúrach) správca dane nikdy nespochybnil, čo je zrejmé z výsledkov daňovej kontroly (z protokolu), ako aj z odôvodnenia napadnutého dodatočného platobného výmeru.

Ide o problém výkladu a aplikácie práva EU. V dôsledku toho uvedený problém musí byť jednotne riešený v rámci celej Európskej únie. Výklad nemôže viesť k situácii dvojitého nezdanenia, resp. k situácii dvojitého zdanenia. Dodávateľom FVE ako samostatného komplexného zariadenia na pozemku bol subjekt so sídlom v SRN.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní vznikol nárok na náhradu trov z náhrady trov odvolacieho konania, ktoré pozostávali z náhrady trov právneho zastúpenia podľa § 11 ods. 4 vyhl. č. 655/2004 Z.z. 181,90 € (vyjadrenie zo dňa 02.03.2016 k odvolaniu 143 € + režijný paušál 8,58 €) + 20% DPH]. V rámci náhrady trov konania súd nepriznal žalobcovi náhradu za spotrebované pohonné hmoty, keďže žalobca k vyúčtovaniu nepripojil údaje a doklady týkajúce sa vozidla použitého na prepravu.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.