

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-3S/12/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200752
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 01. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Tatiana Sabadošová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2024:8020200752.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Tatiany Sabadošovej a členov senátu Mgr. Michala Magura (sudca spravodajca) a JUDr. Ing. Lenky Figulovej, v právnej veci žalobcu: EKOPRODUKT Brusnica s. r. o., so sídlom Brusnica 95, 090 31 Brusnica, IČO: 36 479 896, právne zastúpený: JUDr. Marek Bujdoš, advokát, so sídlom Hlinky 262/6, 091 01 Stropkov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 971 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutí žalovaného č. 101816370/2017 zo dňa 22. augusta 2017 a č. 101816477/2017 zo dňa 22. augusta 2017, takto

rozhodol:

- I. Správnu žalobu zamieťa.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznáva.
- III. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) vydal dňa 21.03.2017 rozhodnutia č. 100506273/2017 a č. 100506398/2017 (ďalej aj „rozhodnutia správcu dane“), ktorými podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie september 2014 v sume 4.162,56 eura a za zdaňovacie obdobie október 2014 v sume 41.699,- eur keď mu neuznal uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa AGRAKO s. r. o., A. X, A. (ďalej aj „dodávateľ“) za práce vykonané v zdaňovacom období september 2014 v rámci projektu „Diverzifikácia poľnohospodárskej činnosti v podmienkach EKOPRODUKT Brusnica s. r. o.“, podľa priloženého súpisu prác - na stavbe turistickej ubytovne, zariadení bitúnku, spracovateľského a predajného miesta v Breznici a v zdaňovacom období október 2014 za práce vykonané na stavbe „Rekonštrukcia objektov pre chov HD“, „Rekonštrukcia CPK na pôrodňu hovädzieho dobytku, hospodársky dvor Brusnica“, „Rekonštrukcia teľatníka, hospodársky dvor Breznica“ a „Zriadenie bitúnku, spracovateľského a predajného miesta na dvore v Breznici - zmena č. 1“, podľa priloženého súpisu prác.

2. K uvedeným záverom dospel na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2014 až november 2014. Daňová kontrola bola začatá dňa 24.11.2015 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 21103804/2015 zo dňa 28.10.2015. O

výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 104223101/2016 zo dňa 03.11.2016, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedeným dňa 09.11.2016.

3. Správca dane daňovou kontrolou zistil, že žalobca v zdaňovacích obdobiach september a október 2014 vystavil faktúry za prevedené stavebné práce na vyššie uvedených projektoch odberateľovi AGRAKO s. r. o., ktorý mal podľa zmlúv o dielo uzavretých so žalobcom vykonať ako zhotoviteľ rekonštrukciu stavebných objektov vo vlastníctve žalobcu. Podľa zistení správca dane spoločnosť AGRAKO s. r. o. nemala vlastných zamestnancov a na vykonanie stavebných prác používala subdodávateľov, pričom jedným z nich bol sám žalobca, ktorý časť stavebných prác na rekonštruovaných nehnuteľnostiach vykonal vlastnými zamestnancami a vlastnou činnosťou. Stavebné práce a použitý stavebný materiál žalobca fakturoval spoločnosti AGRAKO s. r. o., ktorá tieto práce spolu s prácami od iných subdodávateľov vyfakturovala späť žalobcovi.

4. Správca dane vyslovil záver, že žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. daň z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) nevzniklo, pretože spoločnosť AGRAKO s. r. o. podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom na predložených faktúrach, nakoľko nedošlo k naplneniu predmetu dane - k dodaniu ako takému a preto fakturácia za práce vykonané žalobcom na vlastných nehnuteľnostiach a vlastnými zamestnancami pre spoločnosť AGRAKO s. r. o. je bez ekonomickej opodstatnenosti (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku). Žalobcovi podľa správca dane vznikla daňová povinnosť v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu uvedenia dane na faktúre.

5. Proti rozhodnutiam správca dane podal žalobca odvolania, na základe ktorých žalovaný rozhodnutiami č. 101816370/2017 a č. 101816477/2017 zo dňa 22.8.2017 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutia žalovaného“) rozhodnutia správca dane potvrdil. V ich odôvodneniach sa stotožnil so závermi správca dane, pričom konštatoval, že realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď bola vystavená faktúra od dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomickej činnosti.

II.

Správna žaloba, stanoviská,
konanie pred správnym súdom

6. Žalobca podal proti rozhodnutiam žalovaného uvedeným v záhlaví tohto rozsudku správne žaloby podľa § 177 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej aj „S.s.p.“) na Krajský súd v Prešove (toho času správny súd).

7. Konania o dvoch samostatných správnych žalobách vedené na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 3S/49/2017 a 3S/51/2017 spojil krajský súd uznesením zo dňa 30.4.2019 na spoločné prejednanie podľa § 65 ods. 1 S.s.p.

8. V správnej žalobe žalobca najmä uviedol, že

- generálnym zhotoviteľom jednotlivých diel, na ktoré bol žalobcovi poskytnutý nenávratný finančný príspevok Poľnohospodárskou platobnou agentúrou, bola spoločnosť AGRAKO s. r. o., ktorá uzatvorila na jednotlivé časti diel zmluvy so subdodávateľmi, z ktorých jedným bol i žalobca;
- zhotoviteľ nemôže byť obmedzovaný vo výbere subdodávateľov;
- jednotlivé časti diel dodávané žalobcom boli zhotovené pre generálneho zhotoviteľa, ktorý za celé vykonanie diela nesie zodpovednosť;
- v čase od kedy žalobca odovzdal generálnemu zhotoviteľovi stavenisko až do doby, kedy prevzal od generálneho zhotoviteľa už riadne vykonané dielo, nemohol pre seba vykonávať žiadne stavebné práce na svojej stavbe, keďže žiadnu stavbu nerealizoval žalobca ale generálny zhotoviteľ;
- žalobca mohol vystupovať len ako subdodávateľ generálneho zhotoviteľa;
- daňové orgány nesprávne interpretovali § 49 ods. 1 a nasl. v spojení s § 19 zákona o DPH, ďalej ustanovenia § 8, § 9, § 69 ods. 1, 5 zákona o DPH, ako aj § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pričom tvrdil, že k žiadnemu daňovému zvýhodneniu na strane žalobcu nedošlo, nakoľko daň bola zaplatená aj zo strany žalobcu, aj zo strany spoločnosti AGRAKO s. r. o.;

- zo strany žalobcu došlo k dodaniu tovaru v zmysle § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, preto je takéto vykonanie diela predmetom dane, pričom túto povinnosť si žalobca, ale aj spoločnosť AGRAKO, s.r.o. riadne splnili;

9. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 22.03.2018 navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. V súvislosti s povinnosťou zaplatiť daň uvedenú na faktúre poukázal na čl. 203 Smernice Rady 2006/112/ES, ktorý je premietnutý do ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH, a na nadväzujúcu judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. C- 642/11 Stroj trans EOOD a ďalšie).

10. Následne žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 03.05.2018 zotrval na svojich žalobných bodoch. Tiež uviedol, že zo stavebného povolenia je jasné a zrejmé, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. ako generálny zhotoviteľ mohol a uzatvoril ústne zmluvy o dielo s dodávateľskými subjektmi, pričom pri výbere nebol obmedzený. Poukazom na § 19 ods. 1 a 2 a § 41 ods. 1 zákona o DPH uviedol, že dodávateľovi celej stavby vznikla daňová povinnosť a právo odpočítať daň, preto vzniká taktiež žalobcovi, právo odpočítať daň aj z časti diela. Zároveň poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Prešove, sp. zn. 5S/9/2017 zo dňa 13.12.2017 vo veci žalobcu spoločnosti AGRAKO, s.r.o. a na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn.: 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017 a zároveň uviedol, že zo strany žalobcu nedošlo k zneužívaniu objektívneho daňového práva.

11. O správnych žalobách žalobcu rozhodol Krajský súd v Prešove pôvodne konajúc ako správny súd) rozsudkom sp. zn. 3S/49/2017 zo dňa 21.05.2019 tak, že napadnuté rozhodnutia zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Následne Najvyšší súd Slovenskej republiky vyššie uvedený rozsudok zrušil rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/54/2019 zo dňa 27.10.2020 a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Predovšetkým vyslovil názor, že v predmetnej veci nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože zo strany žalobcu nedošlo k poskytnutiu služieb spoločnosti AGRAKO, s.r.o., ale išlo o práce, ktoré žalobca vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti.

12. Podľa § 3 odsek 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel výkon súdnictva od 01.06.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov, t. j. aj v aktuálne súdenej veci. Konanie bolo následne vedené na Správnom súde v Košiciach (ďalej aj „správny súd“) pod sp. zn. PO-3S/12/2020.

13. Vo vyjadrení zo dňa 4.12.2023 žalobca zotrval na svojej žalobnej argumentácii, pričom zdôraznil, že jednotlivé časti diel boli subdodávateľsky dodal hlavnému zhotoviteľovi spoločnosti AGRAKO, s.r.o. spolu inými podnikateľskými subjektami. Za vykonanie diel nesie zodpovednosť zhotoviteľ až do ich ukončenia. Dielo realizoval ju generálny zhotoviteľ a objednávateľ (žalobca) mohol vystupovať len ako jeden zo subdodávateľov na tejto stavbe. Nič nebránilo tomu, aby si zhotoviteľ subdodávateľské spoločnosti vyberal podľa najlepších cenových ponúk, prípadne z miestnych podnikateľských subjektov, ktoré by mu poskytli najlepšie podmienky týkajúce sa ceny diela alebo týkajúcich sa záručných podmienok. Výkladom ustanovenia § 69 zákona o DPH žalovaným by vznikla nezhoda v prospech štátu, kedy správca dane zneužíva situáciu, že daňový subjekt daň zaplatí, ale na druhej strane neumožní odpočet tejto dane z dôvodu, že podľa názoru správcu dane tento vzťah neexistoval. V takom prípade sa štát dostáva do pozície, kedy môže zneužívať tento zákon k svojmu jednostrannému zvýhodneniu.

14. Správny súd, s poukazom na ust. § 182 ods. 1 písm. g) S.s.p. (žalobca síce o nariadenie pojednávania požiadal, v priebehu konania však tak ako aj žalovaný od uvedenej požiadavky upustil), vo veci nenariadil pojednávanie. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 11.1.2024 po tom, čo bol deň vyhlásenia rozhodnutia zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Správneho súdu v Košiciach najmenej päť dní vopred (§ 107 ods. 1 a 2 a 137 ods. 4 S.s.p.).

III.

Aplikované ustanovenia právnych predpisov

15. Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

16. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

17. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

18. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

19. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

20. Podľa § 44 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

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

22. Podľa § 19 ods. 1 prvej vety zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

23. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona 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.

24. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

25. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

26. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

IV.

Dôvody rozhodnutia správneho súdu

27. Správny súd v Košiciach konajúc primárne podľa ust. § 177 a nasl. S.s.p., po zistení, že správne žaloby boli podané oprávnenou osobou a včas, opätovne preskúmal napadnuté rozhodnutia ako aj postup, ktorý predchádzal ich vydaniu a dospel k záveru, že správnym žalobám nie je možné vyhovieť.

28. Správny súd predovšetkým s poukazom na doterajší priebeh konania dáva do pozornosti, že je v zmysle § 469 S.s.p. viazaný právnym názorom kasačného súdu, vyjadreným v rozsudku sp. zn.

1Sžfk/54/2019 zo dňa 27.10.2020, s jeho znením sa v plne stotožňuje a z tohto dôvodu ďalej cituje body 22 až 25 vyššie uvedeného rozsudku:

„30. Meritum veci spočíva v posúdení konštrukcie zmluvných vzťahov medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO s.r.o., medzi ktorými boli uzatvorené zmluvy o dielo, v ktorých si vymenili postavenie objednávateľa a zhotoviteľa, pričom tieto zmluvy mali rozdielny rozsah a cenu za dielo, v spojení so záverom daňových orgánov, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože zo strany žalobcu nedošlo k poskytnutiu služieb a dodaniu tovarov pre spoločnosť AGRAKO s.r.o., keďže išlo o práce, ktoré žalobca vykonal sám na vlastnej nehnuteľnosti, čo by znamenalo, že aj keď si uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti AGRAKO s.r.o., právo na odpočítanie dane mu nevzniklo, pretože spoločnosti B. C. nevznikla daňová povinnosť. Zároveň sa bolo treba zaoberať otázkou, či v danom prípade išlo o zneužitie objektívneho daňového práva, ako to naznačil žalobca v kasačnej sťažnosti a či bol dôvod na aplikáciu § 3 ods. 6 daňového poriadku.

31. Námietku, že nešlo o zneužitie práva na odpočet dane, použil žalobca pri obhajovaní ekonomickej opodstatnenosti fakturácie. S tým, že nešlo o zneužitie objektívneho daňového práva sa stotožňuje aj kasačný súd pripomínajúc, že daňové orgány ani netvrdili, že v danom prípade išlo o zneužitie práva s cieľom získať daňovú výhodu, a preto neuvádzali v rozhodnutiach objektívne prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom bolo získať daňovú výhodu. Žalovaný a správca dane poukazovali na ekonomickú neopodstatnenosť fakturácie. ...

41. Konštrukcia zmluvných vzťahov v danom prípade nemala racionálny zmysel, resp. ekonomickú logiku. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa AGRAKO s.r.o., pričom predmet fakturácie podľa priloženého súpisu prác na zákazku bol „rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky“ - Hospodársky dvor Kluknava. Nebolo sporné, že faktúry boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti AGRAKO s.r.o., DPH na výstupe bola odvedená a na vstupe bola uplatnená. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. vykonávala ekonomickú činnosť v oblasti poľnohospodárskeho stavebníctva od zabezpečenia projektovej dokumentácie až po realizáciu stavby, avšak zamestnancov nemá. Práce boli vykonané na základe dohody pracovníkmi žalobcu na základe požiadavky spoločnosti AGRAKO s.r.o. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. mala na výdajkách zo skladu zaúčtovanú skladovú cenu týkajúcu sa stavby v Poľnohospodárskom družstve v Kluknave a medzi dodávateľskými faktúrami boli zaúčtované aj dodávateľské faktúry žalobcu. Suma uvedená v dodávateľských faktúrach žalobcu bola zahrnutá do faktúr spoločnosti AGRAKO s.r.o. Stavebné práce prijaté od spoločnosti AGRAKO s.r.o. boli vykonané na tej istej nehnuteľnosti ako stavebné práce fakturované žalobcom pre túto spoločnosť. Za spoločnosť B. C. teda časť stavebných prác vykonal žalobca. Vlastníkom nehnuteľnosti je žalobca a stavebné povolenie bolo vydané jemu. Práce vykonávali kmeňoví zamestnanci žalobcu a brigádnic, ktorým bola vyplácaná mesačná mzda. Stavebný dozor žalobca nevykonával, ani nevedol stavebný denník. Vykonával búracie, stavebné a klampiarske práce, pričom materiál obstarávala spoločnosť AGRAKO s.r.o. V tom istom zdaniteľnom obchode teda vystupoval žalobca jednak ako odberateľ a jednak ako dodávateľ tých istých služieb a uvedené subjekty si navzájom fakturovali tie isté práce. Žalobca ale vykonal práce pre seba na vlastnom majetku a nie pre spoločnosť AGRAKO s.r.o. a teda nedošlo z jeho strany k dodaniu služieb pre spoločnosť AGRAKO s.r.o. Nešlo však o formálnu fakturáciu a nereálne obchody, ako to uviedol krajský súd, keďže vykonanie diela je nesporné. Dá sa však povedať, že pri existencii viacerých interpretačných alternatív je konanie, ktoré nie je v súlade s požiadavkou rozumného usporiadania spoločenských vzťahov, konaním protiprávnym a na tom nič nezmení ani skutočnosť, že žalobca v zmluvnom postavení zhotoviteľa nikdy nedodal dielo v takom rozsahu, v akom ho dodala spoločnosť AGRAKO s.r.o. ako zhotoviteľ žalobcovi v zmluvnom postavení objednávateľa.

42. Námietka žalobcu, že žalovaný použil extenzívny výklad § 538 Obchodného zákonníka a že spoločnosť AGRAKO s.r.o. mala možnosť uzatvoriť subdodávateľský vzťah so žalobcom, aj keď predmetom diela bola rekonštrukcia vlastného majetku zhotoviteľa, keďže toto ustanovenie nie je kogentným ustanovením Obchodného zákonníka, je v celkovom kontexte nedôvodná. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. mohla vstúpiť do záväzkového vzťahu so žalobcom ako zhotoviteľom, avšak nie vo vzťahu k tomu istému dielu, čiže nemohla poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k splnutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa (hoci len v určitom rozsahu). Keďže v danom prípade žalobca ako investor (objedávateľ) rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce formálnemu zhotoviteľovi diela - spoločnosti AGRAKO s.r.o. Je v rozpore s účelom zmluvy o dielo, ak si toto objednávateľ objedná u zhotoviteľa, dielo vykoná objednávateľ sám a vzápätí dôjde k vzájomnej fakturácii objednávateľa a zhotoviteľa vo vymenených pozíciách. Ekonomickú logiku mala v danom prípade len fakturácia služieb

spoločnosťou AGRAKO s.r.o. žalobcovi, ktoré táto spoločnosť aj reálne vykonala a to či už sama alebo prostredníctvom iných podzhotoviteľov odlišných od žalobcu.

43. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH je predmetom dane poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Z doteraz uvedeného vyplýva, že v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože zo strany žalobcu nedošlo k poskytnutiu služieb pre spoločnosť AGRAKO s.r.o., ale išlo o práce, ktoré žalobca vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti. Žalobca teda neposkytol služby pre spoločnosť AGRAKO s.r.o., pretože vykonával práce na vlastnej nehnuteľnosti, a to bez ohľadu na to, že kompletnú stavbu realizovala podľa zmluvy o dielo spoločnosť AGRAKO s.r.o. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne fakturovaná späť žalobcovi (aj keď s prirážkou, čo je však nepodstatné). Žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe faktúr od spoločnosti AGRAKO s.r.o. podľa § 49 až § 51 zákona o DPH nevzniklo, pretože spoločnosti AGRAKO s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Žalobca mal právo na uplatnenie odpočítania dane len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou AGRAKO s.r.o. prostredníctvom iných subdodávateľov. Vykonávanie ekonomickej činnosti v zmysle § 3 ods. 2 zákona o DPH znamená dodávanie tovarov a poskytovanie služieb v ktoromkoľvek výrobnom alebo obchodnom odvetví, z ktorých dodávateľ dosahuje príjem. Realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď bola vystavená faktúra pre celkového dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť. ...

23. Z uvedenej citácie je zrejmé, že skutkové okolnosti i riešené právne problémy sú v podstate totožné s tými, ktoré sa týkajú prejednávanej veci. Senát 1S sa s citovanými právnymi závermi senátu 4S plne stotožňuje a k povahe vzájomných práv a záväzkov žalobcu a spoločnosti AGRAKO s.r.o. dopĺňa, že s ohľadom na predmet zmluvy, ktorým bola rekonštrukcia stavieb vo vlastníctve žalobcu, nemohol žalobca splniť svoj „podzhotoviteľský“ záväzok a odovzdať zhotovené dielo spoločnosti AGRAKO, s.r.o., pretože jediným beneficiantom tohto plnenia (ním uskutočnených stavebných prác a použitého materiálu) bol on sám. Nie je možné si to isté dielo sám zhotoviť a zároveň si jeho zhotovenie objednať u iného, a to ani na daňové účely. Keďže žalobca ako investor a stavebník zhodnotil (použitím vlastnej pracovnej sily a stavebného materiálu) stavby vo svojom vlastníctve, nemohol v tomto rozsahu vykonané dielo odovzdať spoločnosti AGRAKO, s.r.o., aby ho vzápätí od nej znova nadobudol. Na daňové účely nedošlo v zmluvných vzťahoch medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. ku vzniku daňovej povinnosti odovzdaním stavby (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), keďže žalobcom zhotovená stavba nebola z vyššie uvedených dôvodov odovzdaná spoločnosti AGRAKO, s.r.o. a táto ju následne nemohla odovzdať žalobcovi.

24. K otázke zneužitia práva v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax C-255/02, ktorú nastolil krajský súd majúc za to, že v prejednanom prípade absentujú prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom predmetných plnení bolo získať daňovú výhodu, teda že neexistujú iné objektívne vysvetlenia pre hospodársku činnosť žalobcu, než získanie nároku na odpočítanie dane, kasačný súd uvádza, že (rovnako ako v citovanom rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/61/2018) ani vo veciach sťažovateľa, v ktorých mu za kontrolované zdaňovacie obdobia január až november 2014 nebolo uznané odpočítanie dane, daňové orgány svoju argumentáciu nestavali na zneužití práva zo strany sťažovateľa ako skutočnosti brániacej uznaniu odpočítania.

25. O zneužití práva v naznačenej súvislosti možno v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ hovoriť iba vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnym poriadkom pre vznik nároku na daňový odpočet bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia bolo spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobením trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/31/2016, bod 36).

26. V prejednanom prípade sa o situáciu opísanú v predchádzajúcom bode nejedná, nakoľko sťažovateľovi nebolo uznané odpočítanie dane pre nesplnenie zákonných podmienok podľa § 49 a § 51 v spojení s § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 zákona o DPH v dôsledku toho, že dodávateľovi z vyššie opísaných dôvodov nevznikla daňová povinnosť a preto ani sťažovateľovi právo na odpočítanie dane.“

29. Ďalej pre zdôraznenie správny súd uvádza, že v súlade s ustanoveniami Obchodného zákonníka týkajúcimi sa zmluvy o dielo (§ 536 a nasl.) a v súlade s právnym názorom kasačného súdu, zhotoviteľovi je umožnené poveriť vykonaním diela inú osobu, no táto osoba (subdodávateľ) má byť osobou odlišnou od objednávateľa (žalobcu). Ak by subdodávateľom zhotoviteľa bol objednávateľ, došlo by k

splynutiu osoby subdodávateľa (vykonávajúceho časť diela pre zhotoviteľa) s osobou objednávateľa, t.j. objednávateľ by časť diela (ako subdodávateľ zhotoviteľa) vykonával sám pre seba, čo je v rozpore s účelom zmluvy o dielo. Za dielo by v takomto prípade bolo možné považovať iba tú činnosť zhotoviteľa, ktorú by zhotoviteľ vykonal pre objednávateľa sám alebo s použitím iných subdodávateľov odlišných od objednávateľa. Je tak v rozpore s princípmi zmluvy o dielo, aby časť diela vykonal objednávateľ sám pre seba.

30. Správny súd uzatvára, že vychádzajúc z uvedeného, nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože zo strany žalobcu nedošlo k poskytnutiu služieb pre zhotoviteľa, ale išlo o práce, ktoré žalobca vykonal sám pre seba na vlastných nehnuteľnostiach. Uskutočnenie stavebných prác žalobcom na jeho vlastných nehnuteľnostiach nie je dodaním služby pre zhotoviteľa, pretože tá istá služba bola následne fakturovaná zhotoviteľom späť žalobcovi. Žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe faktúr od zhotoviteľa podľa § 49 až § 51 zákona o DPH nevzniklo, pretože zhotoviteľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

31. Daňové orgány, ani správny súd nespochybnil postavenie spoločnosti AGRAKO, s.r.o. ako generálneho zhotoviteľa diela, ani jeho zmluvný vzťah s inými podnikateľskými subjektmi. Správny súd na základe skutkového stavu dospel k záveru, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. nedodala dielo v takom rozsahu ako deklaruje žalobca faktúrami, nakoľko mal preukázané, že z predložených faktúr vyplynulo, že žalobca obstaraný materiál svojimi zamestnancami zabudoval do stavieb – rekonštruovaných nehnuteľností a na nich vykonal časť stavebných prác. Preto je správny súd toho názoru, že nedošlo k poskytnutiu služieb, resp. k dodaniu tovaru inému subjektu, ale samému sebe. Tak nedošlo k dodaniu služieb, resp. tovaru spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. tak, ako to dokladoval žalobca predloženými faktúrami.

32. Vo vzťahu k žalobnému bodu, v ktorom žalobca namieta porušenie neutrality DPH tým, že riadne zaplatenú daň nemôže odpočítať, správny súd uvádza, že uvedenie dane na faktúre je samostatným právnym dôvodom vzniku daňovej povinnosti (§ 69 ods. 5 zákona o DPH), s ktorým nie je spojené právo na jej odpočítanie. Toto právo je možné uplatniť iba v prípade súčasného splnenia zákonom stanovených vecných podmienok, predovšetkým preukázaného dodania tovaru alebo služby inou zdaniteľnou osobou pre potreby vlastných zdaniteľných plnení, ako aj formálnych podmienok spočívajúcich najmä v predložení faktúry, jej riadneho zaúčtovania a podania daňového priznania (porovnaj napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/74/2018 zo dňa 28.4. 2020, bod 36). Povinnosť zaplatiť daň uvedenú na faktúre potvrdil vo svojej judikatúre k spoločnej úniovej právnej úprave DPH i Súdny dvor EÚ, ako na to dôvodne poukázal žalovaný (napr. C-642/11 Stroj trans EOOD).

V.
Záver

33. Vzhľadom na vyššie uvedené má správny súd za to, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa svoje rozhodnutia dostatočne odôvodnili a zo strany žalovaného nedošlo k porušeniu zákonnosti. Z uvedených dôvodov považuje súd rozhodnutia žalovaného ako správneho orgánu prvého stupňa za vecne i právne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

34. O trovách konania rozhodol súd podľa § 167 a nasl. SSP tak, že účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože žalobca nemal vo veci celkom ani sčasti úspech, a preto nemá právo na náhradu trov konania a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

35. O náhrade trov kasačného konania správny súd rozhodol podľa § 467 ods. 3 SSP v spojení s § 168 SSP. Správny súd nezistil také okolnosti, pre ktoré by bolo možné spravodlivo požadovať od žalobcu náhradu trov kasačného konania pre žalovaného. Preto náhradu trov konania ani náhradu trov kasačného konania účastníkom nepriznal.

36. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0 (§139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Správneho súdu v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa uvedú všeobecné náležitosti podania podľa § 57 Správneho súdneho poriadku to znamená, ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 Správneho súdneho poriadku odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c/ a d/,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.