

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-3S/12/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200118
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Vysaníkovej
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2023:8022200118.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Vysaníkovej a členov senátu JUDr. Zuzany Berežnej a JUDr. Jozefa Sába, PhD., v právnej veci žalobcu: AGRAKO, s.r.o., IČO: 36 479 233, so sídlom v A., A. X, právne zastúpeného: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom v Košiciach, Gelnická 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 107331/2017 zo dňa 03.02.2017 takto

rozhodol:

Žalobu **z a m i e t a**.

Účastníkom právo na náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

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

o d ô v o d n e n i e :

1. Správnu žalobou zo dňa 03.04.2017, doručenou Krajskému súdu v Prešove (ďalej aj pôvodný správny súd) v ten istý deň sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 107331/2017 zo dňa 03.02.2017 (ďalej aj napadnuté rozhodnutie alebo preskúmané rozhodnutie), ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ako správny orgán prvého stupňa alebo správca dane) č. 104328820/2016 zo dňa 21.11.2016. Žiadal tiež zrušenie tohto rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa zo dňa 21.11.2016 a vrátenia mu veci na ďalšie konanie a rozhodnutie. Zároveň žiadal o priznanie odkladného účinku správnej žalobe a priznanie nároku na náhradu trov konania.

administratívne konanie

2. Správca dane rozhodnutím č. 104328820/2016 zo dňa 21.11.2016 podľa § 68 ods. 5 a 6 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 z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume 70 159,40 eur.

3. V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že u žalobcu vykonal daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty alebo jeho časti podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon o DPH) za zdaňovacie obdobie december 2014. Správca dane konštatoval, že za kontrolované zdaňovacie

obdobie preveroval dodávateľské faktúry žalobcu od spoločností AGROVÝROBA spol. s r.o. (IČO: 36 470 724), Roľnícko-obchodné družstvo Ďurďoš (IČO: 00 209 201), Družstvo podielnikov Lomné (IČO: 31 701 094), Poľnohospodárske družstvo v Kluknave (IČO: 00 204 111) a EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. (IČO: 36 479 896) (ďalej aj Spoločnosti) za vykonanie stavebných prác a dodanie tovaru a materiálov, ktoré súviseli s rekonštrukciou poľnohospodárskych objektov týchto Spoločností (subjektov) podľa uzatvorených zmlúv o dielo. Dodávateľom stavby vo všetkých prípadoch bol žalobca vybraný v rámci verejného obstarávania, ktorý práce realizoval subdodávateľským spôsobom, pričom ako subdodávateľov si vybral jednotlivých objednávateľov: AGROVÝROBA spol. s r.o. (IČO: 36 470 724), Roľnícko-obchodné družstvo Ďurďoš (IČO: 00 209 201), Družstvo podielnikov Lomné (IČO: 31 701 094), Poľnohospodárske družstvo v Kluknave (IČO: 00 204 111) a EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. (IČO: 36 479 896). Správca dane dospel k záveru, že podľa zákona o DPH sa v týchto prípadoch nejedná o dodanie tovaru a služby podľa § 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH, pretože práce boli vykonané na vlastných nehnuteľnostiach vlastnými zamestnancami. Časť diela vytvorili tieto subjekty vlastnou činnosťou, a preto nebol dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela, teda žalobcovi. Podľa názoru správcu dane ani podľa § 19 ods. 6 v nadväznosti na § 9 ods. 4 zákona o DPH nedošlo ku vzniku daňovej povinnosti z dôvodu, že tieto subjekty ako objednávateľia diela vykonali práce na vlastných nehnuteľnostiach. Žalobcovi preto nebolo uznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od Spoločností za vykonanie stavebných prác a dodanie tovaru a materiálov. Dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane bolo, že v skutočnosti išlo o vykonávanie prác vlastnými pracovníkmi subdodávateľov žalobcu na vlastných nehnuteľnostiach subdodávateľov žalobcu, čím nedošlo k naplneniu predmetu dane, t.j. k dodaniu ako takému. A teda, keďže nedošlo k žiadnemu dodaniu, vystavené faktúry sú ekonomicky neopodstatnené. Vzhľadom na to, že sa žalobca s rozhodnutím správcu dane nestotožnil, podal proti nemu odvolanie o ktorom rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím zo dňa 03.02.2017.

4. Žalovaný preskúmaným rozhodnutím rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.11.2016 potvrdil, nakoľko sa stotožnil s názorom správcu dane, že v skutočnosti išlo o vykonávanie prác vlastnými pracovníkmi subdodávateľov žalobcu na vlastných nehnuteľnostiach subdodávateľov žalobcu. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný tiež dodal, že z predložených zmlúv o dielo vyplýva, že ako objednávateľ je uvedená konkrétna spoločnosť, resp. družstvo, a ako zhotoviteľ je uvedený žalobca tak, ako to predpokladá ustanovenie § 536 Obchodného zákonníka. Z ustanovenia § 538 Obchodného zákonníka vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné. Pretože v danom prípade zo zmlúv o dielo nevyplývalo nič iné, takúto možnosť mal aj žalobca ako zhotoviteľ. Skutočnosť, že takúto možnosť mal, však neznamená, že mohol poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa (hoci len v určitom rozsahu), čo by bolo minimálne v rozpore s účelom zmluvy o dielo. Pretože v danom prípade objednávateľia rekonštruovali vlastné nehnuteľnosti vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvorili objednávateľia diela vlastnou činnosťou, nemali dôvod fakturovať tieto práce žalobcovi ako zhotoviteľovi diela. Objednávateľia neposkytovali služby a ani nedodávali tovar pre žalobcu, ale sami pre seba.

5. Ďalej žalovaný konštatoval, že správca dane žiadnym spôsobom nezasahoval do kompetencie a ani do rozhodnutí iných úradov (napr. stavebného úradu), nemenil ich a zároveň plne rešpektoval vydané stavebné a kolaudačné rozhodnutia. Skutočnosť, že žalobca konal v súlade so zákonom č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (ďalej aj Stavebný zákon) ešte neznamená, že konal v súlade so zákonom o DPH.

6. Žalovaný poukázal tiež na to, že do kompetencie správcu dane patrí aj kontrola dodržiavania zákona o DPH, a preto posudzoval skutočný obsah právnych úkonov alebo iných skutočností rozhodujúcich pre zistenie a vyrubenie dane. Keďže časť diela realizovali samotní objednávateľia diela na vlastných nehnuteľnostiach, vlastnými zamestnancami, tým nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 8 a § 9 zákona o DPH, a preto fakturácia za vykonané práce pre žalobcu je bez ekonomickej opodstatnenosti. Ide o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod, ktorý musí byť súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty, teda skutočného obsahu daňovej transakcie, na ktorej je daňové právo založené.

7. K odvolacím námietkam žalobcu týkajúcim sa objednávateľa Roľnícko-obchodné družstvo Ďurďoš žalovaný uviedol, že skutočnosť, že žalobca má faktúru od platiteľa dane, ešte neznamená, že má nárok

na odpočítanie dane. Daňovou kontrolou správca dane preveruje, či zo strany jednotlivých platiteľov dane boli splnené podmienky pre nárok na odpočítanie dane. V tomto prípade zo strany družstva nedošlo ani k dodaniu tovaru ani k dodaniu služieb pre žalobcu a to bez ohľadu na to, či by sa práce posudzovali ako dodanie diela alebo dodanie stavebných prác, teda dodanie služieb, a preto tieto námietky považuje za neopodstatnené. Uvedené platí aj pre námietky týkajúce sa objednávateľa Družstvo podielnikov Lomné a ďalším objednávateľom.

8. V závere žalovaný konštatoval, že nespochybňuje zodpovednosť žalobcu za škody, ako aj za dodávky diel, avšak subdodávatelia nemohli byť objednávateľia diela, pretože práce vykonávali na vlastných nehnuteľnostiach a vlastnými zamestnancami.

súdne konanie

9. Správnu žalobou zo dňa 03.04.2017, doručenou pôvodnému správne súdu v ten istý deň, sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 03.02.2017 ako i zrušenia rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa zo dňa 21.11.2016 a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Zároveň žalobca navrhol súdu, aby žalobe priznal odkladný účinok a priznal mu nárok na náhradu trov konania.

10. V žalobe žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Dôvodil tým, že správne orgány posúdili predmet sporu najmä z pohľadu zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník (ďalej aj Občiansky zákonník) resp. zákona č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce (ďalej aj Zákonník práce), no na úkor základných princípov dane z pridanej hodnoty uvedených v Smernici Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a v zákone o DPH. Žalobca tvrdil, že podľa ustanovenia § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy. Z uvedeného je podľa žalobcu zrejmé, že predmetom zmluvných vzťahov medzi žalobcom a objednávateľmi bez ohľadu na niektoré termíny uvedené v zmluvách o dielo (napr. stavebné práce) bolo dodanie stavby alebo jej časti podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH. Zo zmlúv o dielo vyplýva, že predmet diela sa odovzdáva na základe preberacieho konania a písomného protokolárneho odovzdania a prevzatia objednávateľmi. To znamená, že objednávateľia v čase výkonu rekonštrukcie nemali právo nakladať s predmetom rekonštrukcie ako vlastníci a toto právo nadobudli až písomným protokolárnym odovzdaním a jeho prevzatím. Argumentácia žalovaného, že išlo o rekonštrukcie vlastných nehnuteľností nie je podľa žalobcu dôvodná, pretože zákon o DPH vznik daňovej povinnosti pri dodaní tovaru nespája s vlastníckym právom podľa Občianskeho zákonníka, ale s nadobudnutím práva nakladať s tovarom ako vlastník.

11. K tvrdeniu žalovaného, že išlo o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod, ktorý musí byť súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty, teda skutočného obsahu daňovej transakcie, na ktoré je daňové právo založené (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku), žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj Súdny dvor EÚ) vo veci C-255/02 Halifax, ktorý stanovil test skladajúci sa z dvoch častí, ktorého splnenie je podmienkou preukázania zneužívajúceho konania, čo podľa žalobcu v posudzovanom prípade nebolo splnené.

12. Žalobca záverom poukázal na zásadu neutrality, ktorá je jednou zo základných zásad fungovania mechanizmu dane z pridanej hodnoty. Za účelom zachovania úplnej neutrality dane z pridanej hodnoty stanovuje Smernica Rady 2006/112/ES právo uplatniť právo na odpočet dane, ktoré je neoddeliteľnou súčasťou systému dane z pridanej hodnoty a v zásade ho nie je možné obmedziť. Žalobca podotkol, že v danom prípade objednávateľia vystavili pre neho faktúry, dane riadne vykázali a odvedli, a na druhej strane si žalobca daň uplatnil, a tým bola plne zachovaná neutralita DPH. Uvedeným postupom podľa žalobcu nedošlo k žiadnemu kráteniu dane a nejednalo sa ani o plnenia, ktoré boli súčasťou podvodu na DPH.

13. K správnej žalobe sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo 31.05.2017, v ktorom uviedol, že nesúhlasí s názorom žalobcu, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa názoru žalovaného nie je pravdou, že správca dane v rozhodnutí uviedol, že nedošlo k dodaniu tovarov, materiálov, ale išlo o dodanie služieb. Správca dane ako aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach uviedli, že zo strany jednotlivých dodávateľov nedošlo k dodaniu tovarov ani

služieb, nevznikla im daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, ani podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Daňová povinnosť taktiež nevznikla ani podľa § 19 ods. 6 v nadväznosti na § 9 ods. 4 zákona o DPH, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 až § 51 zákona o DPH.

14. K námietke žalobcu, že predmetom zmluvných vzťahov medzi žalobcom a objednávateľmi, bez ohľadu na niektoré termíny uvedené v zmluvách o dielo (napr. stavebné práce) bolo dodanie stavby alebo jej časti, teda išlo o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, žalovaný uviedol, že kontrolné zistenie sa týka neuznania odpočítania dane z faktúr od jednotlivých spoločností, resp. družstiev, ktoré žalobcovi nedodávali stavby, resp. ich časti. Na faktúrach, z ktorých si žalovaný uplatňoval odpočítanie dane, jednotlivé spoločnosti, resp. družstvá fakturovali stavebné materiály a stavebné práce. Navyše, žalobca sa nesprával pri fakturácii k jednotlivým odberateľom tak, ako to tvrdí v žalobe, že dodával stavbu, resp. jej časti. Jednotlivé spoločnosti, resp. družstvá žalobcovi fakturovali tovary a služby a žalobca ich následne tým istým spoločnostiam, resp. družstvám spätne fakturoval.

15. K záveru žalovaného, že išlo o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod, žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax. K uvedenému žalovaný podotkol, že ani správca dane a ani žalovaný tento rozsudok neaplikovali na daný prípad. Podľa uvedeného rozsudku je možné posudzovať umelý článok v reťazci, čo nie je daný prípad, pretože v danom prípade reťazec nevznikol. Išlo o obchodný vzťah medzi dvoma subjektmi obojsmerne, a to s cieľom získať prostriedky z eurofondov. Taktiež správca dane a ani žalovaný nikdy netvrdili, že žalobca sa kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH (Kittel a Recolta Recycling, C-439/04, C-440/04).

16. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe uzavrel, že jednotlivé spoločnosti, resp. družstvá nedodali tovary a služby žalobcovi, práce na svojich stavbách vykonávali svojimi zamestnancami, ktorým vyplácali mzdu, tovar nakupovali pre seba, zabezpečovali prepravu tovaru, a to všetko na svoje náklady. Týmto konaním nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 8 a § 9 zákona o DPH, a preto fakturácia za vykonané práce pre žalobcu je bez ekonomickej opodstatnenosti. Taktiež, čo sa týka dodania tovaru dodávateľmi pre žalobcu, tieto tovary boli použité pri rekonštrukciách nehnuteľností, ktoré sú vo vlastníctve jednotlivých dodávateľov, a teda nemohlo dôjsť k ich dodaniu žalobcovi, ktorý ich následne spätne vyfakturoval jednotlivým odberateľom, ktorí boli zároveň aj dodávateľmi tovaru.

17. Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe bolo žalobcovi doručené dňa 13.06.2017, no žalobca nevyužil právo na podanie repliky.

18. Uznesením pôvodného správneho súdu č. k. 5S/9/2017-28 zo dňa 22.06.2017, právoplatným dňa 30.06.2017, bol zamietnutý návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe.

19. O podanej správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Prešove na pojednávaní rozsudkom č. k 5S/9/2017-47 zo dňa 13.12.2017 (ďalej aj rozsudok pôvodného správneho súdu) tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 107331/2017 zo dňa 03.02.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, nakoľko dospel k záveru, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil a odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Žalobcovi tiež priznal nárok na úplnú náhradu trov konania.

20. Na základe žalovaným podanej kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/61/2019 zo dňa 14.12.2021, právoplatným dňa 24.01.2022, zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/9/2017 zo dňa 13.12.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

21. S účinnosťou od 01.06.2023 začal svoju činnosť Správny súd v Košiciach (ďalej aj správny súd alebo súd). V súlade s § 3 ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Košiciach a z Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Od 01.06.2023 je teda na konanie v predmetnej veci príslušný Správny súd v Košiciach.

22. Správny súd v Košiciach (ďalej aj správny súd) konajúc v súlade s ustanoveniami zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj SSP) po zrušení rozsudku pôvodného správneho

súdu a vrátení veci kasačným súdom na ďalšie konanie, viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP), opätovne preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutia, ako aj priebeh administratívneho konania, ktoré predchádzalo ich vydaniu a bez nariadenia pojednávania (v súlade s § 107 ods. 2 SSP), vyhlásil dňa 31.10.2023 rozsudok (oznámenie o termíne verejného vyhlásenia rozsudku bolo zverejnené dňa 16.10.2023), ktorým žalobu ako nedôvodnú zamietol, účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal a zároveň účastníkom nepriznal právo na náhradu trov kasačného konania.

23. Správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu, poukazujúc a stotožňujúc sa s právnym posúdením obdobnej právnej veci Najvyšším súdom Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/61/2018 zo dňa 14.01.2020 (ako i v konaniach vedených pod sp. zn. 6Sžfk/27/2019 a sp. zn. 3Sžfk/23/2019) len na zdôraznenie k žalobným bodom uvádza:

24. V súlade s ustanoveniami Obchodného zákonníka týkajúcimi sa zmluvy o dielo (§ 536 a nasl.) a v súlade s právnym názorom kasačného súdu, zhotoviteľovi (žalobcovi) je umožnené poveriť vykonaním diela inú osobu, no táto osoba (subdodávateľ) má byť osobou odlišnou od objednávateľa. 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. Uvedené platí i pre dodanie vecí, ktoré zhotoviteľ obstaráva na vykonanie diela.

25. K námietke žalobcu, že predmetom zmluvných vzťahov medzi žalobcom a objednávateľmi bolo dodanie stavby alebo jej časti, a teda išlo o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, sa správny súd stotožnil s názorom žalovaného, že kontrolné zistenie sa týka neuznania odpočítania dane z faktúr od Spoločností, ktoré žalobcovi nedodávali stavby, resp. ich časti. Na faktúrach, z ktorých si žalovaný uplatňoval odpočítanie dane, Spoločnosti fakturovali stavebné materiály a stavebné práce. Navyše, žalobca sa nesprával pri fakturácii k jednotlivým odberateľom tak, ako to tvrdí v žalobe, že dodával stavbu, resp. jej časti. Spoločnosti žalobcovi fakturovali tovary a služby a žalobca ich následne tým istým Spoločnostiam fakturoval späť.

26. Ďalej správny súd uvádza, že v ustanovení § 3 ods. 6 veta prvá Daňového poriadku je zakotvené všeobecné pravidlo, podľa ktorého sa pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ak je zastrený stavom formálne právnym a odlišuje sa od neho. Ide tak o prípad, ak subjekty právneho vzťahu predstierajú (simulujú) určitý právny úkon, hoci ho nechcú, a zastierajú tým iný právny úkon, ktorý v skutočnosti chcú. Povinnosťou správnych orgánov je uviesť nielen zistený, formálne právnym úkonom zakryvaný skutočný stav, ale aj preskúmateľným spôsobom uviesť úvahy, ktoré ich k takémuto záveru viedli, vrátane označenia a zhodnotenia dôkazov, o ktoré svoje zistenia opierajú. Nakoľko však v danom prípade Spoločnosti ani žalobca nič nepredstierali, použitie § 3 ods. 6 vety prvej Daňového poriadku je podľa názoru správneho súdu nepoužiteľné.

27. Ustanovenie § 3 ods. 6 veta druhá Daňového poriadku umožňuje pri správe daní nebrať do úvahy umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade, ak takáto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr. Správny súd sa stotožnil s konštatovaním, že v danom prípade nebolo preukázané, že žalobca alebo Spoločnosti by mali v úmysle získať daňové zvýhodnenie alebo obísť daňovú povinnosť. Správca dane ani žalovaný to ani nenamietali, a preto ustanovenie § 3 ods. 6 druhej vety Daňového poriadku v posudzovanom prípade ani nie je aplikovateľné.

28. Z uvedených dôvodov nie je aplikovateľný ani rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax, ktorý bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Žalovaný ani správca dane tento rozsudok na posudzovaný prípad ani vôbec neaplikoval.

29. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ a písm. b/ zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby a poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

30. 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.

31. 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 Spoločností (dodávateľov žalobcu) nedošlo k poskytnutiu služieb pre žalobcu, ale išlo o práce, ktoré Spoločnosti vykonali sami pre seba na vlastných nehnuteľnostiach. Uskutočnenie stavebných prác Spoločnosťami na ich vlastných nehnuteľnostiach nie je dodaním služby pre žalobcu, pretože tá istá služba bola následne fakturovaná žalobcom späť Spoločnostiam. Žalobcovi právo na odpočítanie dane na základe faktúr od Spoločností podľa § 49 až § 51 zákona o DPH nevzniklo, pretože Spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Z hľadiska právneho posúdenia subdodávateľských vzťahov, správny súd poukazuje na odsek 44 rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/61/2019 zo dňa 14.12.2021, v ktorom je citované rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/61/2018, ktoré formuluje zhodný záver v obdobnej veci.

32. Vo svetle vyššie uvedeného má správny súd za to, že žalovaný i správny orgán prvého stupňa svoje rozhodnutia dostatočne odôvodnili a zo strany žalovaného nedošlo k porušeniu zákonnosti. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdeným nezákonným rozhodnutím. 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.

33. 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.

34. 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.

35. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Správneho súdu v Košiciach pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote jedného mesiaca odo dňa doručenia rozsudku na Správny súd v Košiciach. Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť.

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. Tieto povinnosť neplatia, 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.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) uviesť

- a/ označenie napadnutého rozhodnutia,
- b/ údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,

c/ opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),

d/ návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

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 mu 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 SSP 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 správnym súdom.