

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/61/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8017200171  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:8017200171.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) v právnej veci žalobcu: AGRAKO, s.r.o., so sídlom Ľubochnianska 4, Ľubotice, IČO: 36 479 233, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, Košice, IČO: 11 993 448, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 107331/2017 z 3. februára 2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/9/2017-47 z 13. decembra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/9/2017-47 z 13. decembra 2017 **z r u š u j e** a vec správneho súdu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

1. V preskúmvanej veci ide o posúdenie realizácie stavebných prác dodávateľmi sťažovateľa pre sťažovateľa z pohľadu zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) v prípade, ak sťažovateľ následne tieto práce ako subdodávku zahrnul do diela, ktoré sťažovateľ realizoval pre týchto dodávateľov.

I.

Priebeh administratívneho konania a súdneho konania

2. Žalobou z 3. apríla 2017 sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 107331/2017 z 3. februára 2017 (ďalej „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej „správca dane“) č. 104328820/2016 z 21. novembra 2016 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“). Prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume 70 159,40 €.

3. Správca dane za kontrolované zdaňovacie 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) za vykonanie stavebných prác a dodanie tovaru a materiálov, ktoré súviseli s rekonštrukciou poľnohospodárskych objektov týchto 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 v zmysle zákona o DPH sa v týchto prípadoch nejedná o dodanie tovaru a služby v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ a b/ citovaného zákona, 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 - 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.

4. Žalobcovi tak nebolo uznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr 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) za vykonanie stavebných prác a dodanie tovaru a materiálov a dôvodom neuznania práva na odpočítanie dane bolo, že podľa správcu dane v skutočnosti išlo o vykonávanie prác vlastnými pracovníkmi subdodávateľov žalobcu na vlastných nehnuteľnostiach subdodávateľov žalobcu.

5. Žalobca v žalobe tvrdil, že práce uskutočnené spoločnosťami 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) boli vykonávané na základe vzájomnej ústnej dohody jednotlivými pracovníkmi týchto spoločností na základe požiadavky žalobcu, išlo o dielčie jednorazové práce, ktoré boli vykonávané na jednotlivých stavbách, ktorých bol žalobca generálnym dodávateľom, zabezpečoval realizáciu jednoduchých stavebných prác v súlade s víťaznými rozpočtami verejného obstarávania a realizácie stavieb. Žalobca predložil jednotlivé zmluvy o dielo a uviedol, že spĺňa podmienky na vznik nároku na odpočítanie dane. Ako hlavný zhotoviteľ diel niesol plnú zodpovednosť nebezpečenstva škôd na vykonaných dielach v súlade so zmluvou o dielo vo všetkých prípadoch. Dielo vykonával aj za pomoci subdodávky (pričom týmito subdodávateľmi boli osoby, pre ktoré žalobca dielo vykonával), avšak zodpovednosť za činnosť subdodávateľov niesol, ako keby tieto práce vykonával sám. Takúto subdodávku podľa žalobcu nie je možné chápať ako vykonávanie prác vlastnými pracovníkmi na vlastných nehnuteľnostiach, ale išlo o poddodávku na celom kompletnom diele, ktoré zhotovoval žalobca. Poddodávka mu bola riadne vyfakturovaná a túto zahrnul do svojej fakturácie voči objednávateľom, tzn. že uplatnený nárok na odpočítanie dane za prijaté tovary a služby je dôvodný, pretože je tu priame a bezprostredne spojenie s výstupnými plneniami.

6. Reálne uskutočnenie fakturovaných prác ani osoby subdodávateľov neboli sporné. Bolo preukázané, že práce boli vykonávané na nehnuteľnostiach, ktoré sú majetkom subdodávateľov 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). Práce boli reálne vykonávané zamestnancami jednotlivých subdodávateľov, ktorým subdodávateľia vyplácali mzdu. Zamestnanci subdodávateľov, ktorí sa podieľali na stavebných prácach, neboli dočasne pridelení k inému zamestnávateľovi a mzda, ktorá im bola vyplatená, nebola prefakturovaná pre žalobcu.

7. Názor správcu dane, že v skutočnosti išlo o vykonávanie prác vlastnými pracovníkmi subdodávateľov žalobcu na vlastných nehnuteľnostiach subdodávateľov žalobcu, bol žalovaným potvrdený prostredníctvom napadnutého rozhodnutia.

8. Voči napadnutému rozhodnutiu podal žalobca včas žalobu. Domáhal sa zrušenia napadnutého rozhodnutia a namietal, že toto rozhodnutie nie je v súlade so zákonom, a že boli porušené jeho práva a právom chránené záujmy. Rozhodnutie žalovaného vychádzalo podľa žalobcu z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca uviedol, že z obsahu spisu vyplýva, že rozhodujúcim dôvodom neuznania odpočítania dane z faktúr 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) bolo zistenie, že fakturované práce boli vykonané ich zamestnancami na nehnuteľnostiach patriacich objednávateľom, resp. išlo o rekonštrukcie vlastných nehnuteľností vlastnými zamestnancami. Podľa názoru žalobcu správne orgány posúdili predmet sporu najmä z pohľadu Občianskeho zákonníka, resp. Zákonníka práce, no na úkor základných princípov dane z pridanej hodnoty uvedených v Smernici Rady 2006/112/ES a v zákone o DPH.

9. 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, teda išlo o dodanie tovaru v zmysle § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH. Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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.

10. K tvrdeniu žalovaného, že v zmysle § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) na právne úkony alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre zistenie a vyrubenie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie, a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada, a že išlo o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod, ktorý musí byť súčasťou zásady skúmania economickej podstaty, teda skutočného obsahu daňovej transakcie, na ktoré je daňové právo založené, žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie 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.

11. Žalobca 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 poukázal, že v danom prípade objednávateľia vystavili pre neho faktúry, dane riadne vykázali a odvodili. Žalobca si daň uplatnil, čím 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.

12. K žalobe sa vyjadril žalovaný písomným podaním zo dňa 31. mája 2017, v ktorom uviedol, že nesúhlasí s názorom žalobcu, že rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa žalovaného nie je pravdou, že správca dane v rozhodnutí uviedol, že nedošlo k dodaniu tovaru, materiálov, ale išlo o dodanie služieb. Správca dane ako aj žalovaný v rozhodnutí 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.

13. K právnemu záveru žalovaného, že išlo o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod, žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax. K tomuto rozsudku žalovaný uviedol, že ani správca ani žalovaný tento rozsudok neaplikovali na daný prípad. Žalovaný opäť uviedol, že práce na svojich stavbách vykonávali dodávateľia žalobcu 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 economickej opodstatnenosti. Taktiež čo sa týka dodania tovaru dodávateľmi pre žalobcu, tieto tovary boli použité pri rekonštrukcii nehnuteľností, ktoré sú vo vlastníctve jednotlivých dodávateľov, a teda nemohlo dôjsť k ich dodaniu pre žalobcu, ktorý ich následne spätne vyfakturoval pre jednotlivých odberateľov, ktorí boli zároveň aj dodávateľmi tovaru.

14. Krajský súd v Prešove rozsudkom č.k. 5S/9/2017-47 z 13. decembra 2017 zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uviedol, že tvrdenie žalovaného, že nedošlo

k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 8 a § 9 zákona o DPH z dôvodu, že objednávateľia realizovali časť diela na vlastných nehnuteľnostiach a vlastnými zamestnancami, je právne nepresvedčivým, neodôvodneným a nezodpovedá základným princípom zákona o DPH. Žalovaný tiež pri rozhodovaní o veci podľa správneho súdu nesprávne aplikoval ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku a z napadnutého rozhodnutia žalovaného nie je možné zistiť, na základe akých skutočností došiel k záveru, že zo strany žalobcu išlo o účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia. Uviedol, že podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/19/2015 právo nárokovanej platiteľom dane môže byť odopreté, pokiaľ relevantná hospodárska činnosť nemá žiadne objektívne vysvetlenie, než iba práve získanie nároku na odpočítanie dane. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať len za zneužitie objektívneho daňového práva.

15. Poukázal, že aplikáciou zneužitia práva v daňovej oblasti sa zaoberal aj 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. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok na odpočítanie dane viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

16. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného však podľa správneho súdu nie je možné zistiť, na základe akých skutočností došiel k záveru, že zo strany žalobcu išlo o účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie určitého daňového zvýhodnenia, resp. že išlo o účelové zníženie daňovej povinnosti. V danom prípade nepostačuje iba konštatovanie, že ide o transakcie, ktorým chýba ekonomický dôvod, ale je potrebné definovať plnenia, ktoré podľa názoru žalovaného zakladali zneužívanie. Správny súd teda došiel k záveru, že v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného absentujú objektívne skutočnosti, na základe ktorých by bolo možné jednoznačne uzavrieť konanie žalobcu a plnenia, z ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty ako zneužitie práva.

17. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného z dôvodu, že žalovaný mal vez nesprávne posúdiť a odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a d/ SSP zrušil.

## II.

### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (sťažovateľ) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP navrhujúc, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Nesprávne právne posúdenie podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP videl sťažovateľ v tom, že správny súd mal rozhodnúť v rozpore so zákonom o DPH. Daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 a 19 ods. 2 zákona o DPH dňom dodania tovaru a dňom dodania služieb. Keďže podľa sťažovateľa zo strany dodávateľov žalobcu nedošlo k dodaniu tovarov ani služieb žalobcovi, nevznikla im daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 ani podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Daňová povinnosť im podľa sťažovateľa 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. Dôvodil skutočnosťou, že keďže dodávateľia žalobcu v skutočnosti na svojich stavbách vykonávali práce 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, a preto fakturácia za vykonané práce pre žalobcu je bez ekonomickej opodstatnenosti.

20. Sťažovateľ poukazoval taktiež na § 538 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník (ďalej len „Obchodný zákonník“) s tým, že poverením samotného objednávateľa na vykonanie časti diela (pre objednávateľa) dôjde k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa diela v určitom rozsahu, čo je v rozpore s účelom zmluvy o dielo.

21. K zneužitiu práva a k poukazovaniu na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-255/02 Halifax uviedol, že tento na posudzovaný prípad vôbec neaplikoval. Taktiež netvrdil, že by v posudzovanej veci malo ísť o zneužitie práva s cieľom získania daňovej výhody.

III.

Posúdenie kasačného súdu

22. Dňa 1. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 5S v zložení ako je uvedené v záhlaví tohto rozsudku a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a preto rozsudok správneho súdu zrušil a vec správneho súdu vrátil na ďalšie konanie (§ 462 ods. 1 SSP).

24. Na úvod kasačný súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či si konajúce orgány verejnej správy zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci náležité skutkový stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie orgánu verejnej správy bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi.

25. Otázkou, ktorú kasačný súd považuje za potrebné posúdiť, je samotná podstata konštrukcie zmluvných vzťahov medzi spoločnosťami 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 spoločne „Spoločnosti“) a žalobcom s tým, že na tieto právne vzťahy je následne potrebné aplikovať zákon o DPH, princípy dane z pridanej hodnoty a Daňový poriadok.

26. Kasačný súd má za to, že zistenie skutkového stavu správcom dane, žalovaným i správnym súdom je dostatočné a nesporné. Spoločnosti mali so žalobcom uzavreté zmluvy o dielo, ktorých predmetom boli v jednotlivých prípadoch rekonštrukčné práce na nehnuteľnostiach Spoločností. Žalobca nemal personálne kapacity na realizáciu rekonštrukčných prác v zmysle uzavretých zmlúv o dielo a preto na vykonanie diela žalobca použil v každom jednotlivom prípade subdodávateľa, ktorým bola Spoločnosť, ktorá bola zároveň i objednávateľom diela. Spoločnosti v pozícií subdodávateľa žalobcovi dodávali komplexnú dodávku prác vrátane použitého materiálu. Taktiež nie je sporné, že každá zo Spoločností žalobcovi za subdodávku diela vystavila faktúru a na faktúre uvedenú daň z pridanej hodnoty uviedla vo svojom daňovom priznaní k DPH.

Posúdenie podstaty zmluvných vzťahov z hľadiska Obchodného zákonníka

27. Podľa § 536 ods. 1 Obchodného zákonníka zmluvou o dielo sa zaväzuje zhotoviteľ vykonať určité dielo a objednávateľ sa zaväzuje zaplatiť cenu za jeho vykonanie.

28. Podľa § 538 Obchodného zákonníka zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné. Pri vykonávaní diela inou osobou má zhotoviteľ zodpovednosť, akoby dielo vykonával sám.

29. Podľa § 539 ods. 1 Obchodného zákonníka vecí, ktoré má objednávatel' podľa zmluvy obstarat' na vykonanie diela, je povinný odovzdať zhotoviteľovi v čase určenom v zmluve, inak bez zbytočného odkladu po uzavretí zmluvy. Pri pochybnostiach sa predpokladá, že o cenu týchto vecí sa neznižuje cena za vykonanie diela.

30. Kasačný súd má za to, že ustanovenie § 538 Obchodného zákonníka umožňuje zhotoviteľovi (žalobcovi) poveriť vykonaním diela inú osobu, ale táto osoba (subdodávateľ) má byť osobou odlišnou od objednávatel'a. Ak by subdodávateľom zhotoviteľ'a bol objednávatel', došlo by k splynutiu osoby subdodávateľ'a (vykonávajúceho časť diela pre zhotoviteľ'a) s osobou objednávatel'a, t.j. objednávatel' by časť diela (ako subdodávateľ zhotoviteľ'a) 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 zhotoviteľ'a, ktorú by zhotoviteľ vykonal pre objednávatel'a sám alebo s použitím iných subdodávateľ'ov odlišných od objednávatel'a. Podľa kasačného súdu je tak v rozpore s princípmi zmluvy o dielo aby časť diela vykonal objednávatel' sám pre seba.

31. Vyššie uvedená argumentácia platí i pre dodanie vecí, ktoré zhotoviteľ obstaráva na vykonanie diela. Obchodný zákonník dodanie vecí na zhotovenie diela objednávatel'om upravuje v ustanovení § 539 ods. 1 Obchodného zákonníka.

32. K obdobnému záveru došiel i Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp.zn. 4Sžfk/61/2018, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky posudzoval vzťah medzi Poľnohospodárskym družstvom v Kluknave (IČO: 00 204 111), a žalobcom. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tomto rozhodnutí (bod 42) uviedol: „Námietka žalobcu, že žalovaný použil extenzívny výklad § 538 Obchodného zákonníka a že spoločnosť AGRAKO s.r.o. mala možnosť uzatvoriť subdodávateľ'ský vzťah so žalobcom, aj keď predmetom diela bola rekonštrukcia vlastného majetku zhotoviteľ'a, 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 zhotoviteľ'om, avšak nie vo vzťahu k tomu istému dielu, čiže nemohla poveriť vykonaním diela samotného objednávatel'a, pretože by došlo k splynutiu osoby objednávatel'a a zhotoviteľ'a (hoci len v určitom rozsahu). Keďže v danom prípade žalobca ako investor (objednávatel') rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce formálnemu zhotoviteľ'ovi diela - spoločnosti AGRAKO s.r.o. Je v rozpore s účelom zmluvy o dielo, ak si toto objednávatel' objedná u zhotoviteľ'a, dielo vykoná objednávatel' sám a vzápätí dôjde k vzájomnej fakturácii objednávatel'a a zhotoviteľ'a 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 podzhotoviteľ'ov odlišných od žalobcu.“

#### Simulácia právnych úkonov

33. Podľa § 3 ods. 6 prvej vety Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane.

34. Ide o všeobecné pravidlo, podľa ktorého sa pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa 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.

35. V danom prípade však Spoločnosti ani žalobca nič nepredstierali, takže použitie § 3 ods. 6 vety prvej Daňového poriadku nie je použiteľné.

36. K rovnakému záveru došiel i Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp.zn. 4Sžfk/61/2018, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky posudzoval vzťah medzi Poľnohospodárskym družstvom v Kluknave (IČO: 00 204 111) a žalobcom.

#### Zneužitie práva

37. Podľa § 3 ods. 6 druhej vety Daňového poriadku na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

38. Predmetné ustanovenie 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. Ako uviedol Najvyšší súd Slovenskej republiky v bode 38 rozhodnutia sp.zn. 4Sžfk/61/2018 „Pod pojmom daňové zvýhodnenie sa rozumie neoprávnené uplatňovanie nárokov vyplývajúcich z daňovej legislatívy, napr. uplatnenie daňových výdavkov v neoprávnenej výške, uplatňovanie fiktívnych výdavkov, úmyselná nesprávna kvalifikácia príjmov, ktoré nepodliehajú zdaneniu.“

39. Kasačný súd súhlasí, 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. Ustanovenie § 3 ods. 6 druhej vety Daňového poriadku v posudzovanom prípade preto nie je aplikovateľné. Taktiež sťažovateľ ani netvrdil, že by v posudzovanej veci malo ísť o zneužitie práva s cieľom získania daňovej výhody.

40. Z vyššie uvedených dôvodov taktiež 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. Sám žalovaný v kasačnej sťažnosti viedol, že tento rozsudok na posudzovaný prípad vôbec neaplikoval.

#### Právny názor kasačného súdu

41. 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.

42. 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.

43. Kasačný súd má za to, že v posudzovanom prípade Spoločnosti žalobcovi neposkytli služby ani nedodali tovary, pretože zo strany Spoločností nedošlo k poskytnutiu služieb pre žalobcu, ale išlo o práce, ktoré Spoločnosti vykonali sami pre seba na vlastných nehnuteľnostiach. Spoločnosti neposkytli služby a nedodali tovary pre žalobcu, ale vykonávali práce sami pre seba na vlastných nehnuteľnostiach v ich vlastníctve. Ako je uvedené v bode 30 a v bode 31 tohto rozsudku, takáto konštrukcia zmluvného vzťahu je v rozpore s účelom zmluvy o dielo a v rozpore s ekonomickou logikou.

44. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžfk/61/2018, v ktorom tento posudzoval vzťah medzi Poľnohospodárskym družstvom v Kluknave (IČO: 00 204 111) a žalobcom a s ktorým sa kasačný súd stotožňuje. Kasačný súd taktiež v súlade s § 464 ods. 1 SSP preberá časť (bod 41 a bod 43) rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/61/2018:

„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.,

príčom predmet fakturácie podľa priloženého súpisu prác na zákazku bola „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 AGRAKO s.r.o. teda časť stavebných prác vykonal žalobca. Vlastníkom nehnuteľnosti je žalobca a stavebné povolenie bolo vydané jemu. Práce vykonávali kmeňoví zamestnanci žalobcu a brigádnicí, ktorým bola vyplácaná mesačná mzda. Stavebný dozor žalobca nevykonával, ani nevedol stavebný denník. Vykonyval 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.

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. Vykonyvanie 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. Nič na tom nezmení ani tvrdenie žalobcu, že dodával dielo spoločnosti AGRAKO s.r.o. so ziskom, nakoľko náklady na mzdy jeho zamestnancov boli nižšie ako fakturovaná suma a že odvedol aj daň z príjmu, keďže mal z tohto obchodu zisk. Žalobca však opomenul uviesť, že síce jeho náklady na zamestnancov boli nižšie ako suma fakturovaná spoločnosti AGRAKO s.r.o., ale tejto spoločnosti následne zaplatil faktúry zahŕňajúce aj sumy, ktoré jej fakturoval on ako „podzhotoviteľ“. Takže otázka zisku a jeho zdanenia je otázna.“

45. K obdobným záverom dospel i Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp.zn. 6Sžfk/27/2019, v ktorom tento posudzoval vzťah medzi spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. (IČO: 36 479 896) a žalobcom a s ktorým sa kasačný súd taktiež stotožňuje. Ako uviedol Najvyšší súd Slovenskej republiky v bode 39 rozhodnutia sp.zn. 6Sžfk/27/2019 „Ak si sťažovateľ uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou AGRAKO, s.r.o., právo na odpočítanie dane mu podľa § 49 až § 51 zákona o DPH nevzniklo, pretože spoločnosti AGRAKO, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa zákona o DPH v rozsahu uvedenom na faktúrach podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Vystavenie faktúry pre dodávateľa stavby nenaplnilo definíciu ekonomickej činnosti.“

46. Situáciu pokiaľ subdodávateľ (ktorý bol zároveň objednávateľom) fakturoval práce pre zhotoviteľa diela (dodávateľa) posudzoval Najvyšší súd Slovenskej republiky i v rozhodnutí sp.zn. 3Sfžk/23/2019 a rovnako uviedol (bod 22 rozhodnutia), že nedošlo k skutočnému dodaniu služieb dodávateľovi, keďže subdodávateľ (a zároveň objednávateľ) tieto služby vykonal a dodal sám sebe.

47. Kasačný súd má rovnako ako je uvedené v rozhodnutiach Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžfk/61/2018 a sp.zn. 6Sžfk/27/2019 za to, že v posudzovanom prípade Spoločnosti žalobcovi neposkytli služby, pretože zo strany Spoločností nedošlo k poskytnutiu služieb pre žalobcu, ale išlo o práce, ktoré Spoločnosti vykonali sami pre seba na vlastných nehnuteľnostiach. Spoločnosti v skutočnosti neposkytli služby pre žalobcu, ale vykonávali práce sami pre seba na vlastných nehnuteľnostiach v ich vlastníctve. Ako je uvedené v bode 30 a v bode 31 tohto rozsudku, takáto konštrukcia zmluvného vzťahu je v rozpore s účelom zmluvy o dielo a v rozpore s ekonomickou logikou.

48. Z uvedeného vyplýva, že 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 žalobcovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

49. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/9/2017-47 z 13. decembra 2017 podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V zmysle § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd je viazaný právnym názorom kasačného súdu. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť, a to s prihliadnutím na právne názory kasačného súdu.

50. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.

51. Tento rozsudok prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.