

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/61/2018
Identifikačné číslo spisu: 8017200260
Dátum vydania rozhodnutia: 14.01.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeník
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200260.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Mgr. Viliama Pohančeníka (sudca spravodajca) a sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: Poľnohospodárske družstvo v Kluknave, IČO: 00 204 111, Kluknava 440, zastúpený: JUDr. Martin Špak, advokát, Odborárov 49, Spišská Nová Ves, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100501373/2017, č. 100502069/2017, č. 100501851/2017 a č. 100501658/2017, všetky zo dňa 21.03.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/19/2017-98 zo dňa 17.05.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia jún 2014, júl 2014, október 2014 a december 2014 vydal Daňový úrad Prešov (ďalej aj len „správca dane“) dňa 19.12.2016 rozhodnutia č. 104510364/2016, 104511136/2016, 104510959/2016 a 104510805/2016 (ďalej aj len „rozhodnutia správcu dane“), ktorými 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 len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobia jún 2014, júl 2014 a december 2014, pričom za október 2014 bola navyše žalobcovi vyrubená daň.

2. Proti rozhodnutiam správcu dane podal žalobca odvolania. Žalovaný rozhodnutiami zo dňa 21.03.2017 uvedenými v záhlaví tohto rozsudku (ďalej aj len „preskúmané rozhodnutia“) postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutia správcu dane potvrdil. Vysporiadal sa s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu a stotožnil sa so záverom správcu dane, že nedošlo k naplneniu

predmetu dane.

3. V zdaňovacom období jún 2014 správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 20140601 zo dňa 11.06.2014 od dodávateľa AGRAKO s.r.o. podľa priloženého súpisu prác na zákazku „rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky“ - hospodársky dvor Kluknava, v celkovej sume 68 860,36 €, základ dane 57 383,63 €, DPH 11 476,73 €. V tom istom zdaňovacom období žalobca vystavil pre odberateľa AGRAKO s.r.o. faktúru č. 1430043 zo dňa 30.06.2014 za prevedené práce pri rekonštrukcii VTK na halu drevnej štiepky podľa priloženého súpisu vykonaných prác v celkovej sume 23 375,09 €, základ dane 19 645,91 €, DPH 3 929,18 €.

4. V zdaňovacom období júl 2014 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 20140702 zo dňa 14.07.2014 od dodávateľa AGRAKO s.r.o. na zákazku „rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky“ - Hospodársky dvor Kluknava, v celkovej sume 176 231,75 €, základ dane 146 859,79 €, DPH 29 371,96 €. V tom istom zdaňovacom období žalobca vystavil pre odberateľa AGRAKO s.r.o. faktúru č. 1430051 zo dňa 28.07.2014 za prevedené práce pri rekonštrukcii VTK na halu drevnej štiepky podľa priloženého súpisu vykonaných prác v celkovej sume 88 489,33 eura, základ dane 73 741,11 € a DPH 14 748,22 €.

5. V zdaňovacom období október 2014 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 20141002 zo dňa 20.10.2014 od dodávateľa AGRAKO s.r.o., pričom predmet fakturácie podľa priloženého súpisu prác na zákazku bola „rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky“ - Hospodársky dvor Kluknava, v celkovej sume 57 652,13 eura, základ dane 48 043,44 €, DPH 9 608,69 €. V tom istom zdaňovacom období žalobca vystavil pre odberateľa AGRAKO s.r.o. faktúru č. 1430075 zo dňa 31.10.2014 za práce pri rekonštrukcii VTK na halu drevnej štiepky podľa priloženého súpisu vykonaných prác v celkovej sume 28 912,37 €, základ dane 24 093,64 € a DPH 4 818,73 €.

6. V zdaňovacom období december 2014 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 20141210 zo dňa 15.12.2014 od dodávateľa AGRAKO s.r.o., pričom predmet fakturácie podľa priloženého súpisu prác na zákazku bola „rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky“ - Hospodársky dvor Kluknava, v celkovej sume 64 951,37 €, základ dane 54 126,14 €, DPH 10 825,23 €. V tom istom zdaňovacom období žalobca vystavil pre odberateľa AGRAKO s.r.o. faktúru č. 1430089 zo dňa 31.12.2014 za prevedené práce pri rekonštrukcii VTK na halu drevnej štiepky podľa priloženého súpisu vykonaných prác v celkovej sume 23 739,60 €, základ dane 19 783,00 € a DPH 35 956,60 €.

7. Správca dane zistil, že vyššie uvedené faktúry boli zaúčtované v účtovníctve spoločnosti AGRAKO s.r.o. Daň z pridanej hodnoty na výstupe bola odvedená v príslušných zdaňovacích obdobiach a na vstupe bola uplatnená. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. vykonáva ekonomickú činnosť v oblasti poľnohospodárskeho stavebníctva od zabezpečenia projektovej dokumentácie až po realizáciu stavby, zamestnancov nemá, práce realizuje na základe zmlúv a v roku 2014 spoločnosť nevyužívala na podnikanie žiadne iné priestory mimo adresy sídla spoločnosti, pričom vlastní iba osobné motorové vozidlá. Konateľ spoločnosti AGRAKO s.r.o. uviedol, že práce boli vykonané na základe vzájomnej ústnej dohody, boli vykonávané jednotlivými pracovníkmi družstva na základe požiadavky spoločnosti AGRAKO s.r.o., dodávateľ - žalobca vystavil faktúry na základe požiadavky spoločnosti AGRAKO s.r.o., išlo o dielčie jednorazové práce, ktoré boli vykonané na stavbe. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. ako generálny dodávateľ stavby zabezpečovala realizáciu jednoduchých stavebných prác v súlade s víťaznými rozpočtami verejného obstarávania realizácie stavieb. Dôvodom výberu jednotlivých dodávateľov aj z radov investorov bolo zabezpečenie najnižšej ceny a využitie miestnych kapacít v danom regióne. Stavebné povolenia na stavby zabezpečovali investori. Všetky projekty boli realizované na základe výberu dodávateľa stavby verejným obstarávaním a sú spolufinancované zo zdrojov EÚ. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. mala na výdajkách zo skladu z jednotlivých dní zaúčtovanú skladovú cenu týkajúcu sa stavby v Poľnohospodárskom družstve v Kluknave a medzi dodávateľskými faktúrami boli zaúčtované aj dodávateľské faktúry prijaté od žalobcu. Výdajky obsahovali čísla odberateľských faktúr spoločnosti AGRAKO s.r.o. pre žalobcu. Suma uvedená v dodávateľských faktúrach od žalobcu bola zahrnutá do sumy odberateľských faktúr spoločnosti AGRAKO s.r.o. Predseda družstva (žalobcu)

uviedol, že išlo o stavebné práce na rekonštrukcii haly na drewnú štiepku. Stavebné práce prijaté od spoločnosti AGRAKO s.r.o. boli vykonané na tej istej nehnuteľnosti ako stavebné práce fakturované žalobcom pre túto spoločnosť. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. dodala družstvu dielo a družstvo fakturovalo spoločnosti AGRAKO s.r.o. len stavebné práce. Za spoločnosť AGRAKO s.r.o. časť stavebných prác vykonával žalobca, pričom stavebný materiál obstarávala spoločnosť AGRAKO s.r.o., práce boli vykonávané na základe ústnej dohody. Vlastníkom nehnuteľnosti je PD v Kluknave, išlo o rekonštrukciu nehnuteľnosti a stavebné povolenie bolo vydané PD v Kluknave. Stavebné práce vykonávali kmeňoví zamestnanci PD v Kluknave a brigádnicí družstva, ktorým bola vyplácaná mesačná mzda. Stavebný dozor družstvo nevykonávalo, ani nevedlo stavebný denník. Vykonávalo búracie, stavebné a klampiarske práce, pričom materiál obstarávala spoločnosť AGRAKO s.r.o. Práce boli odovzdané za prítomnosti pracovníkov spoločnosti AGRAKO s.r.o. a bol vyhotovený súpis vykonaných prác, ktoré vystavila spoločnosť AGRAKO s.r.o. a družstvo tento súpis vykonaných prác odsúhlasilo.

8. Správca dane vyslovil záver, že nedošlo k dodaniu prác žalobcom pre spoločnosť AGRAKO s.r.o., pretože práce boli vykonané žalobcom na vlastnej nehnuteľnosti, vlastnými zamestnancami a tým nedošlo k naplneniu predmetu dane v zmysle § 2 a § 9 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“) a preto fakturácia za vykonané práce pre spoločnosť AGRAKO s.r.o. je bez ekonomickej opodstatnenosti s poukazom na § 3 ods. 6 daňového poriadku a teda nemohlo dôjsť k ich dodaniu pre spoločnosť AGRAKO s.r.o., ktorá ich následne vyfakturovala žalobcovi. Aj keď si žalobca 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 na vykonané práce, pretože tieto práce uskutočnil žalobca na vlastnej nehnuteľnosti. V tom istom zdaniteľnom obchode vystupoval žalobca jednak ako odberateľ a jednak ako dodávateľ tých istých služieb a tieto subjekty si navzájom fakturovali tie isté práce. Žalobca vykonal práce sám sebe a nie pre spoločnosť AGRAKO s.r.o. a teda nedošlo z jeho strany k dodaniu služieb pre spoločnosť AGRAKO s.r.o.

9. Správca dane nespochybnil samotnú realizáciu stavby, ale spochybnil dodanie služby žalobcom pre AGRAKO s.r.o. z dôvodu, že stavebné práce boli uskutočnené žalobcom na vlastnej nehnuteľnosti. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr spoločnosti AGRAKO s.r.o., pretože uvedené sumy na faktúrach neodrážali reálne uskutočnenie stavebných prác vykonaných spoločnosťou AGRAKO s.r.o. Faktúry od spoločnosti AGRAKO s.r.o. obsahovali práce, ktoré si žalobca uskutočnil sám na vlastnej nehnuteľnosti a preto nie je podstatné, že stavba stojí na mieste, kde mala byť v zmysle stavebných povolení umiestnená, ani či mohla byť podľa dokladov takto zrealizovaná, ani či je užívania schopná, keďže správca dane stavebné práce ako také nespochybnil.

10. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH v nadväznosti na § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože nedošlo k poskytnutiu služby pre spoločnosť AGRAKO s.r.o., ale išlo o práce, ktoré si žalobca vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti. Skutočnosť, že daňové subjekty si medzi sebou faktúry uhradili, neznamena, že došlo k naplneniu § 2 ods. 1 zákona o DPH. Samotné vystavenie faktúr pre dodávateľa stavby nenaplnilo definíciu ekonomickej činnosti. Správca dane skúmal skutočný obsah celého obchodného prípadu a vyslovil záver, že realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď boli vystavené faktúry pre dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomickej činnosť. Ide len o formálne vystavenie faktúry jednou osobu pre druhú osobu. Zo zmluvy o dielo na „Rekonštrukciu VTK na halu drewnej štiepky“ vyplýva, že objednávateľ je žalobca a zhotoviteľ AGRAKO s.r.o. Z § 538 Obchodného zákonníka vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné. Keďže v danom prípade zo zmluvy o dielo nevyplývalo nič iné, takúto možnosť mal aj zhotoviteľ AGRAKO s.r.o. To však neznamena, že mohol poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa, čo by bolo v rozpore s účelom zmluvy o dielo. V danom prípade investor - objednávateľ rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril objednávateľ diela vlastnou činnosťou, a teda nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela. Faktúry pre odberateľa AGRAKO s.r.o. sú ekonomicke neopodstatnené a preto aj faktúry vystavené spoločnosťou

AGRAKO s.r.o. pre žalobcu neodrážajú skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Uplatnením práva na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti AGRAKO s.r.o. žalobca porušil § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože spoločnosti AGRAKO s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom na faktúrach. Spoločnosť AGRAKO pri vystavení faktúr pre žalobcu vychádzala z faktúr žalobcu. Dôkazom sú napríklad výdajky zo skladu, v ktorých má spoločnosť AGRAKO s.r.o. ako náklady uvedené aj faktúry od žalobcu. Taktiež z krycích listov vyplýva, že niektoré činnosti boli prefakturované s rovnakým množstvom. Stavebné práce, ktoré spoločnosť AGRAKO s.r.o. fakturovala žalobcovi a z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, zahŕňali aj stavebné práce, ktoré samotný dodávateľ AGRAKO s.r.o. neuskutočnil a preto spoločnosti AGRAKO s.r.o. z týchto prác nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi z tohto dôvodu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Daňový subjekt má totiž právo na odpočítanie dane zo služby len vtedy, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť.

II.

11. Proti celkom štyrom rozhodnutiam vychádzajúcim z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia jún 2014, júl 2014, október 2014 a december 2014 podal žalobca žaloby na Krajský súd v Prešove (ďalej aj len „krajský súd“) a navrhol preskúmané rozhodnutia žalovaného zrušiť.

12. Pod sp. zn. 2S/19/2017 bolo pôvodne na krajskom súde vedené konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 21.03.2017 č. 100501373/2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 19.12.2016 č. 104510364/2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 3 929,18 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2014, t. j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 10 562,74 € na sumu 6 633,56 €.

13. Pod sp. zn. 2S/20/2017 bolo vedené konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 21.03.2017 č. 100502069/2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 19.12.2016 č. 104511136/2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 3 956,60 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014, t. j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 13 234,88 € na sumu 9 278,28 €.

14. Pod sp. zn. 2S/21/2017 bolo vedené konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 21.03.2017 č. 100501851/2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 19.12.2016 č. 104510959/2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 4 818,73 € na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 2 919,17 € a vyrubil daň 1 899,56 €.

15. Pod sp. zn. 2S/22/2017 bolo vedené konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 21.03.2017 č. 100501658/2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 19.12.2016 č. 104510805/2016, ktorým správca dane vyrubil podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 14 748,22 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014, t. j. znížil nadmerný odpočet zo sumy 25 664,74 € na sumu 10 916,52 €.

16. Krajský súd podľa § 65 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správneho súdneho poriadku ďalej aj len „S.s.p.“) spojil uvedené veci na spoločné konanie ďalej vedené pod sp. zn. 2S/19/2017.

17. V správnych žalobách žalobca namietal, že rozhodnutia žalovaného nemajú oporu v zákone a boli nimi porušené jeho práva, nakoľko rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vecí. Daňové orgány sa nevysporiadali s jeho právnou argumentáciou. Poukázal na zmluvu o dielo, faktúry, súpis vykonaných prác a bankové výpisy, ktoré preukazujú oprávnenie na uplatnenie si nadmerného odpočtu za jednotlivé zdaňovacie obdobia. Na základe zmluvy o dielo došlo k finančnému plneniu zo strany žalobcu v prospech spoločnosti AGRAKO s.r.o., na základe čoho sa stal žalobca zdaniteľnou osobou. 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.

Spoločnosť AGRAKO s.r.o. koordinovala celé zhotovenie diela prostredníctvom svojich zamestnancov, prípadne iných subdodávateľov, stavbyvedúcich a podobne. Žalobca dodával len pomocné práce, na ktoré má aj živnostenské oprávnenie. S poukazom na § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH sa dodanie stavby považuje za dodanie tovaru a v nadväznosti na § 49 vzniklo preto žalobcovi právo na odpočet. Žiadal, aby žalovaný svoje tvrdenie týkajúce sa absencie „dodania“ a teda absencie nároku na odpočet DPH žalobcom podriadil pod príslušnú právnu normu, alebo ustanovenie zákona o DPH. Argumentoval článkom 46 ods. 1 Ústavy SR v spojení s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv. Žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 a na úplne odlišný výklad žalovaného ohľadne pojmu DPH, jej ekonomického účelu, vrátane postupu a spôsobu pri priznávaní jej odpočtu. Zdôraznil, že daň z obratu sa vzťahuje na dodanie tovaru podľa čl. 5 ods. 1 Smernice, na čo plynule nadväzuje aj aktuálne platná a účinná Smernica 2006/112/ES, jej článku 14 a na to nadväzujúce právo na odpočet dane, ktoré je pevnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Žalovaný použil extenzívny výklad § 538 Obchodného zákonníka. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. mala možnosť uzatvoriť subdodávateľský vzťah so žalobcom, keďže toto ustanovenie nie je kogentným ustanovením Obchodného zákonníka a toto právo aj využila. Z tohto ustanovenia nevyplýva, že by spoločnosť AGRAKO s.r.o. nemohla vstúpiť do záväzkového vzťahu so žalobcom, aj keď predmetom diela bola rekonštrukcia vlastného majetku zhotoviteľa. Žalobca ako zhotoviteľ nedodal spoločnosti AGRAKO s.r.o. celý rozsah diela tak, ako ho dodala spoločnosť AGRAKO s.r.o. žalobcovi už v postavení objednávateľa, nakoľko žalobca poskytol spoločnosti AGRAKO s.r.o. iba pomocné a vedľajšie stavebné práce. Upozornil na porušenie zásady daňovej neutrality, pričom Slovenská republika sa bezdôvodne obohatí o výšku dodatočného nepriznania nároku na odpočet DPH. Podstata pojmu „daňová neutralita“ pri dani z pridanej hodnoty je vyjadrená v Šiestej Smernici Rady ES, ktorá uvádza, že spoločný systém DPH zaručuje neutralitu čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na účely a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH. Žalobca poukázal na to, že daň z pridanej hodnoty bola daňovníkom zaplatená a zároveň nebol priznaný nárok na odpočet tejto dane, hoci na to boli splnené zákonom požadované podmienky. Nie je mu tiež známe, prečo sa žalovaný nevysporiadal so štyrmi listinnými dôkazmi, ktoré predložil.

18. Žalovaný vo vyjadrení k žalobám navrhol tieto ako nedôvodné zamietnuť, pričom čiastočne zrekapituloval svoju argumentáciu uvedenú v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

19. Krajský súd rozsudkom č. k. 2S/19/2017-98 zo dňa 17.05.2018 žaloby zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku citoval ustanovenia § 3 ods. 2, 3, 6, 9, § 24 ods. 1, 2, 3, 4, § 44 daňového poriadku a § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 19 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a), § 69 ods. 5 zákona o DPH. Konštatoval, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby by vzniklo žalobcovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom táto vzniká podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Nakoľko nedošlo k naplneniu predmetu dane, daňová povinnosť z faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014 podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH nevznikla, pretože išlo o vystavené faktúry bez ekonomického opodstatnenia. Faktúry vystavené spoločnosťou AGRAKO s.r.o. pre žalobcu totiž neodrážajú skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, porušil § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože spoločnosti AGRAKO s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom v predmetných faktúrach. Napriek tomu, že žalobca ako platiteľ predložil faktúry, v ktorých bolo preukázané, že deklarovaným dodávateľom je spoločnosť AGRAKO s.r.o., uvedené doklady sú dôkazom len vtedy, ak by takéto doklady boli vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bol platiteľ povinný preukázať. Súčasne dôležitou podmienkou ustanovenou v zákone o DPH je povinnosť použiť uvedené služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ. Z § 538 Obchodného zákonníka síce vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné, avšak toto nedáva oprávnenie žalobcovi na to, aby v danom prípade na základe uvedenej zmluvy o dielo ako objednávateľ vykonal práce na vlastnej nehnuteľnosti v prospech seba, ktoré fakturoval spoločnosti AGRAKO s.r.o. ako zhotoviteľovi uvedeného diela. Táto možnosť vyplývajúca z § 538 Obchodného zákonníka neznamena, že dodávateľ mohol poveriť žalobcu vykonaním diela, pretože týmto postupom by došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa, čo by malo za následok minimálne rozpor s

účelom zmluvy o dielo. Keďže v daných prípadoch investor, t. j. objednávateľ - žalobca rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril žalobca ako objednávateľ diela vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela, t. j. spoločnosti AGRAKO s.r.o. Faktúry vystavené spoločnosťou AGRAKO s.r.o. pre žalobcu neodrážali skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác, pretože stavebné práce, ktoré spoločnosť AGRAKO s.r.o. fakturovala žalobcovi a z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, zahŕňali aj stavebné práce, ktoré spoločnosť AGRAKO s.r.o. neuskutočnila a preto spoločnosti AGRAKO s.r.o. z týchto prác nevznikla daňová povinnosť a teda žalobcovi z tohto dôvodu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

III.

20. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť a navrhol rozsudok zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie alebo zmeniť a zrušiť rozhodnutia žalovaného. Kasačnú sťažnosť odôvodnil tým, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

21. Namietal, že zistenia krajského súdu nemajú oporu v zákone. Tvrdenie, že sa jednalo o formálnu fakturáciu a nereálne obchody, je zavádzajúce, keďže vykonanie diela nespochybnil ani žalovaný. Dôvody krajského súdu sú arbitrárne, nakoľko odkazoval na argumentáciu žalovaného, resp. správcu dane, avšak daňové orgány nikdy netvrdili, že k dodaniu tovaru (služieb) nedošlo.

22. Výklad § 538 Obchodného zákonníka krajským súdom je nesprávny, nakoľko zákon priznáva zhotoviteľovi absolútnu možnosť výberu inej osoby (tzv. podzhotoviteľa), ktorý môže dielo dodať. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. ako zhotoviteľ celého diela nedodala dielo žalobcovi v takom rozsahu, ako jej bolo dodané od žalobcu ako od podzhotoviteľa, pričom táto spoločnosť zodpovedala za akosť dodaného diela ako celku. Žalobca ako podzhotoviteľ vykonal pre svojho dodávateľa iba časť diela - jednoduché stavebné práce. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. nebola povinná preverovať, či predmet diela bude vykonávaný na majetku žalobcu, alebo nie. Na platnosť zmluvy o dielo toto nemá žiaden vplyv. Zákon dokonca predpokladá zmluvnú spoluprácu medzi zhotoviteľom a objednávateľom. Poukázal na zásadu voľnosti dojednávania zmluvných strán limitovanú iba § 263 Obchodného zákonníka. V danom prípade boli uzatvorené dve zmluvy o dielo medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO s.r.o., v ktorých si vymenili postavenie objednávateľa a zhotoviteľa, pričom tieto mali rozdielny rozsah a cenu za dielo.

23. Závery krajského súdu o ekonomickej neopodstatnenosti fakturácie sú taktiež arbitrárne. Správca dane odmietol návrh žalobcu na znalecké dokazovanie. Určitý rozsah celkového diela zhotovil žalobca ako zhotoviteľ pre spoločnosť AGRAKO s.r.o. ako objednávateľa a ten istý rozsah diela, ktorý bol dodaný spoločnosti AGRAKO s.r.o., musel byť následne dodaný aj žalobcovi ako objednávateľovi kompletného diela. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. správne prefakturovala práce dodané žalobcom a ich cenu navýšila z dôvodu jej zodpovednosti za vady. Žalobca dodával dielo spoločnosti AGRAKO s.r.o. so ziskom, nakoľko náklady na mzdy jeho zamestnancov boli nižšie ako fakturovaná suma. Žalobca tak odviezol aj daň z príjmu, keďže mal z tohto obchodu zisk. Bolo povinnosťou správcu dane presne definovať plnenia, ktoré zakladali zneužívanie práva na odpočet dane a označiť postupy daňového subjektu, na základe ktorých sa snažil získať daňovú výhodu.

24. Žalobca vytkol krajskému súdu, že sa neoboznámil s obsahom predložených rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, nálezom ÚS SR a rozsudkom Súdneho dvora EÚ v kauze Optigen. Žalobca pritom svoj právny názor oprel o argumentáciu z rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011, 8Sžf/14/2012, rozsudku Súdneho dvora EÚ v kauze Optigen a nálezu ÚS SR sp. zn. I. ÚS 314/2015.

25. Napokon namietal porušenie práva na spravodlivý proces v spojení s porušením práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Žalobca krajský súd oboznámil s tým, že v rámci tohto istého zmluvného vzťahu bola na ten istý krajský súd podaná správna žaloba žalobcu AGRAKO

s.r.o. a krajský súd tejto žalobe v konaní vedenom pod sp. zn. 5S/9/2017 vyhovel rozsudkom zo dňa 13.12.2017. Žalovaný v tomto konaní argumentoval identickým spôsobom ako v konaní vedenom pod sp. zn. 5S/9/2017 a krajský súd vo veci sp. zn. 5S/9/2017 vyvrátil argumentáciu žalovaného spočívajúcu v absencii preukázania ekonomickej opodstatnenosti fakturácie.

IV.

26. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Zotrval na svojej argumentácii uvedenej v preskúmaných rozhodnutiach. Keďže v danom prípade žalobca ako investor (objednávateľ) rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela. 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., ale išlo o práce, ktoré si žalobca vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti, a to bez ohľadu na to, že celú stavbu realizovala spoločnosť AGRAKO s.r.o. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne fakturovaná späť žalobcovi. Daňový subjekt má právo na uplatnenie odpočítania dane len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou AGRAKO s.r.o. prostredníctvom iných subdodávateľov. Žalovaný netvrdil, že v danom prípade išlo o zneužitie práva s cieľom získať daňovú výhodu, a preto neuvádzal v rozhodnutí objektívne prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom bolo získať daňovú výhodu tak, ako to uvádza žalobca v kasačnej sťažnosti. Žalovaný a správca dane poukázali na to, že fakturácie boli bez ekonomickej opodstatnenosti.

V.

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

28. Kasačný súd sa čiastočne stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu a nebude zbytočne opakovať detaily skutkového stavu a citáciu ustanovení právnych predpisov krajským súdom.

29. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či procesný postup krajského súdu viedol k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces a či krajský súd postupoval po právnej stránke správne pri vyhodnotení skutkového stavu zisteného daňovými orgánmi a pri interpretácii relevantných zákonných ustanovení hmotného i procesného práva. Tvrdenú nezákonnosť vidí sťažovateľ v nesprávnom posúdení právnej otázky týkajúcej sa vzniku nároku na odpočet. Tvrdená nezákonnosť spočívajúca v nesprávnom právnom posúdení veci súdom v predchádzajúcom konaní spočíva buď v tom, že na správne zistený skutkový stav je aplikovaná nesprávna právna norma, popr. je síce aplikovaná správna právna norma, ale táto je nesprávne vyložená. Vzťah medzi skutkovým zistením a právnym posúdením možno charakterizovať tak, že ide o aplikáciu právnej normy na konkrétny prípad alebo situáciu. Takéto pochybenia kasačný súd vnapadnutom rozhodnutí krajského súdu nezistil.

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 AGRAKO

s.r.o. 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.

32. Vo všeobecnosti treba uviesť, že na správanie, ktorého zmyslom je výhradne získanie nelegitímnej daňovej výhody, nemožno prihliadať. Nie je možné akceptovať konanie, ktorého výsledkom je stav, ktorý nie je v súlade s účelom zákona, a právny úkon, ktorý bol vykonaný výlučne alebo najmä na účely získania daňovej výhody s tým, že pre skúmaný právny úkon neexistujú riadne ekonomické dôvody, nemožno označiť za legitímny a ktorý je v súlade s cieľom sledovaným zákonom. Je vždy potrebné rozlišovať rovinu formálnu, zachytenú v účtovníctve, od roviny faktickej, v ktorej je potrebné sledovať okrem iného pravý zmysel a účel aktivít. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných podmienok, nemajúce akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované iba s cieľom získať zneužívajúcim spôsobom výhodu stanovené zákonom, je nutné považovať za zneužitie objektívneho daňového práva. K obdobným záverom dospel na účely výkladu šiestej smernice k dani z pridanej hodnoty tiež Súdny dvor ES, keď v nadväznosti na svoju predchádzajúcu judikatúru definoval v rozsudku z 21.02.2006, C-255/02, Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of customs & excise, činnosti daňových subjektov, ktoré predstavujú zneužitie práva. O takúto činnosť ide vtedy, ak zo všetkých objektívnych okolností vyplýva, že jej hlavným účelom a zároveň aj výsledkom je - napriek formálnemu dodržaniu podmienok vyplývajúcich z príslušných právnych predpisov - získanie daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnou úpravou. Skutočným účelom preskúmaných obchodných transakcií však nebolo získanie nadmerného odpočtu. Výnimočná aplikácia všeobecného princípu zákazu zneužitia práva pritom prichádza do úvahy len vtedy, pokiaľ nie je aplikovateľné niektoré konkrétne zákonné ustanovenie.

33. Žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí citoval aj § 3 ods. 6 daňového poriadku, pričom toto ustanovenie nekriticky prebral do svojho rozsudku aj krajský súd bez toho, aby vysvetlil, čo považuje za simulovaný a čo za dissimulovaný právny úkon, prípadne v čom vidí obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie neoprávneného daňového zvýhodnenia.

34. Daňové orgány pritom nemajú možnosť ľubovoľného rozhodnutia, či na určitú skutkovú situáciu budú aplikovať zákaz zneužitia práva alebo či naopak vezmú do úvahy skutočný (dissimulovaný) právny úkon namiesto právneho úkonu predstieraného (simulovaného) v zmysle § 3 ods. 6 prvej vety daňového poriadku.

35. § 3 ods. 6 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. 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.

36. Daňový poriadok v § 3 ods. 6 prvej vete upravuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého 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. Povinnosťou daňových orgánov v rámci daňového konania je preto vždy zisťovať tiež formálne právnym úkonom (tzv. predstieraný alebo simulovaný právny úkon) zakryvaný

skutočný stav (tzv. zastrený alebo dissimulovaný právny úkon). Ide o prípad, ak účastníci predstierajú (simulujú) určitý právny úkon, hoci ho nechcú, a zastierajú tým iný právny úkon, ktorý v skutočnosti chcú, popr. ním zastierajú inú právnu skutočnosť; skúmanie pomeru medzi vôľou a prejavom vôle účastníkov právneho vzťahu je preto pre použitie tohto ustanovenia určujúce. Povinnosťou daňových orgánov je pri aplikácii tohto ustanovenia 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.

37. Zjednodušene povedané má platiť to, čo účastníci chceli a zastierali, a nie to, čo nechceli a predstierali. V danom prípade však účastníci záväzkových vzťahov - žalobca a spoločnosť AGRAKO s.r.o. nič nepredstierali, takže použitie § 3 ods. 6 vety prvej daňového poriadku nie je opodstatnené.

38. Druhá veta § 3 ods. 6 daňového poriadku bola do daňového poriadku doplnená zákonom č. 435/2013 Z. z. s účinnosťou od 01.01.2014. Cieľom predmetnej úpravy bolo umožniť správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad 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. 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. V danom prípade však žalobca nemal v úmysle získať daňové zvýhodnenie alebo obísť daňovú povinnosť, a daňové orgány to ani nenamietali.

39. Daňové orgány nespochybnili ani platnosť uzavretých zmlúv o dielo medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO s.r.o., v ktorých si vymenili postavenie objednávateľa a zhotoviteľa. Pre prípad ich neplatnosti však treba uviesť, že daňové účinky absolútne neplatných súkromnoprávných úkonov nenastávajú, ak daňové právo vyžaduje, že určitý právny následok môže nastať len na základe existujúceho (platného) súkromnoprávneho úkonu určitej konkrétnej povahy. Ak však daňové právo vykonáva autonómnu klasifikáciu daňovo-právnych účinkov súkromnoprávných úkonov vychádzajúc v zásade z ekonomickej logiky, môže mať aj absolútne neplatný súkromnoprávny úkon plnohodnotné daňovo-právne účinky.

40. Pri kvalifikácii súkromnoprávneho konania - právneho úkonu, kedy ide o vzájomný prejav vôle dvoch alebo viacerých rovnoprávných subjektov, ktorým právo poskytuje určitú dispozičnú autonómiu (zmluvnú slobodu) - napr. zmluva o dielo, nemožno opomenúť jeho účel a je nutné ho posudzovať vo vzájomných súvislostiach. Orgány aplikujúce právo - daňové orgány ako aj súdy, musia pri svojej činnosti postupovať tak, aby interpretačné a aplikačné problémy riešili s maximálnou mierou racionality. Právny normatívny systém totiž predstavuje iba jeden zo spôsobov riešenia spoločenských konfliktov, ktorý nie je možné od ostatných systémov celkom oddeliť (a nebolo by to ani zmysluplné) a preto tak pri myšlienkových postupoch v oblasti práva nie je možné abstrahovať od všeobecne platných pravidiel a predstáv. Rozhodnutia vo veci konajúcich správnych orgánov musia byť konzistentné a ich argumenty podporovať príslušný záver.

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 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 brigádnici, 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. Námitka 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 splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa (hoci len v určitom rozsahu). Keďže v danom prípade žalobca ako investor (objednávateľ) 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. 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 odviezol 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 spoločnosťou 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.

44. Žalobca argumentoval aj citáciou z rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010, 3Sžf/1/2011, 8Sžf/14/2012, rozsudku Súdneho dvora EÚ v kauze Optigen a nálezú ÚS SR sp. zn. I. ÚS 314/2015. Kasačný súd sa oboznámil s obsahom spomínaných rozsudkov a vzhľadom na vyššie uvedené je názoru, že tieto na daný prípad nedopadajú. Nejde tu o daňový podvod ani o zneužitie objektívneho daňového práva ale o to, že nedošlo k naplneniu predmetu dane a vôbec k naplneniu pojmu ekonomická činnosť, ktorá by podliehala dani. K porušeniu zásady daňovej neutrality nedošlo, pričom Slovenská republika sa bezdôvodne neobohatí o výšku dodatočného nepriznania nároku na odpočet DPH, hoci DPH bola tak na vstupe aj výstupe zaplatená, keďže 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.

45. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

46. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa ohľadne porušenie práva na spravodlivý proces v spojení s porušením práva na súdnu a inú právnu ochranu, keď v rámci tohto istého zmluvného vzťahu bola na ten istý krajský súd podaná správna žaloba žalobcu AGRAKO s.r.o. a krajský súd tejto žalobe v konaní vedenom pod sp. zn. 5S/9/2017 vyhovel rozsudkom zo dňa 13.12.2017, treba uviesť, že krajský súd sa mal zaoberať touto námietkou žalobcu a vyhodnotiť predložený rozsudok. Toto pochybenie však neodôvodňuje zrušenie jeho rozsudku len za účelom doplnenia odôvodnenia. Pre úplnosť treba uviesť, že predmetný rozsudok bol napadnutý kasačnou sťažnosťou a konanie je vedené na kasačnom súde pod sp. zn. 2Sžfk/61/2019. K reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany žalobcovi kasačným súdom došlo, keďže sa na riadne zistený skutkový stav použila ústavne konformným spôsobom interpretovaná a účinná právna norma.

47. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje žiadny zo sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti za opodstatnený a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

48. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. nepriznal a žalovanému ich nepriznal, pretože mu právo na náhradu trov v konaní pred správnymi súdmi zásadne neprináleží.

49. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.