Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžfk/54/2019
Identifikačné číslo spisu:	8017200728
Dátum vydania rozhodnutia:	27.10.2020
Meno a priezvisko:	JUDr. Marián Trenčan
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2020:8017200728.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu: JUDr. Marián Trenčan a členov senátu: JUDr. Igor Belko a Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : EKOPRODUKT Brusnica s. r. o., Brusnica 95, IČO: 36 479 896, zastúpený: JUDr. Marek Bujdoš, advokát, Hlinky 262/6, Stropkov, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/49/2017-92 zo dňa 21. mája 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/49/2017-92 zo dňa 21. mája 2019 zrušuje a vec krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň" alebo „DPH") za zdaňovacie obdobia január 2014 až november 2014 vydal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane") dňa 21.3.2017 rozhodnutia č. 100506273/2017 a č. 100506398/2017 (ďalej aj „rozhodnutia správcu dane"), ktorými podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok") vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie september 2014 v sume 4.162,56- eur a za zdaňovacie obdobie október 2014 v sume 41.699,-, keď mu neuznal uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa AGRAKO s. r. o., Ľubochnianska 4, Ľubotice za práce vykonané v zdaňovacom období september 2014 v rámci projektu „Diverzifikácia poľnohospodárskej činnosti v podmienkach EKOPRODUKT Brusnica s. r. o.", podľa priloženého súpisu prác - na stavbe turistickej ubytovne, zriadení bitúnku, spracovateľského a predajného miesta v Breznici a v zdaňovacom období október 2014 za práce vykonané na stavbe „Rekonštrukcia objektov pre chov HD", „Rekonštrukcia CPK na pôrodňu hovädzieho dobytka, hospodársky dvor Brusnica", „Rekonštrukcia teľatníka, hospodársky dvor Breznica" a „Zriadenie bitúnku, spracovateľského a predajného miesta na dvore v

Breznici - zmena č. 1", podľa priloženého súpisu prác.

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

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

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

II.
Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiam žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecné správne žaloby na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd") a navrhol ich zrušiť a veci vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

6. Konania o dvoch samostatných správnych žalobách vedené na krajskom súde pod sp. zn. 3S/49/2017 a 3S/51/2017 spojil krajský súd uznesením zo dňa 30.4.2019 na spoločné prejednanie podľa § 65 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p."), keďže sa týkajú tých istých účastníkov a skutkovo navzájom súvisia.

7. Žalobca v podaných žalobách namietal, že generálnym zhotoviteľom jednotlivých diel, na ktoré bol žalobcovi poskytnutý nenávratný finančný príspevok Poľnohospodárskou platobnou agentúrou, bola spoločnosť AGRAKO s. r. o., ktorá uzatvorila na jednotlivé časti diel zmluvy so subdodávateľmi, z ktorých jedným bol i žalobca. Žalobca mal za to, že zhotoviteľ nemôže byť obmedzovaný vo výbere subdodávateľov. Nesúhlasil so žalovaným, že jednotlivé časti diel dodávané žalobcom neboli zhotovené pre generálneho zhotoviteľa, ale pre samotného žalobcu, pričom zdôraznil, že za celé vykonanie diela nesie zodpovednosť generálny zhotoviteľ, ktorý bol úspešný vo verejnej súťaži a prevzatím staveniska prevzal aj plnú zodpovednosť za činnosť na stavbe.

8. Žalobca ďalej v žalobe namietal, že daňové orgány nesprávne interpretovali § 49 ods. 1 a nasl. v spojení s § 19 zákona o DPH, ďalej ustanovenia § 8, § 9, § 69 ods. 1, 5 zákona o DPH, ako aj § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pričom tvrdil, že k žiadnemu daňovému zvýhodneniu na strane žalobcu nedošlo, nakoľko daň bola zaplatená aj zo strany žalobcu, aj zo strany spoločnosti AGRAKO s. r. o.

9. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol správnu žalobu zamietnuť, pričom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. V súvislosti s povinnosťou

zaplatiť daň uvedenú na faktúre poukázal na čl. 203 Smernice Rady 2006/112/ES, ktorý je premietnutý do ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH, a na nadväzujúcu judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. C-642/11 Stroj trans EOOD a ďalšie).

10. Na svojich tvrdeniach a žalobných bodoch zotrval i žalobca v písomnom stanovisku k vyjadreniu žalovaného podľa predchádzajúceho bodu.

11. Po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil krajský súd dňa 21.5.2019 rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutia žalovaného zo dňa 22.8.2017 a priznal žalobcovi voči žalovanému úplnú náhradu trov konania.

12. V odôvodnení rozsudku s poukazom na § 8 ods. 1 písm. a/, b/ a § 19 ods. 1 zákona o DPH označil záver žalovaného, že nedošlo k naplneniu predmetu dane, za právne nepresvedčivý, neodôvodnený a nezodpovedajúci základným princípom zákona o DPH. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.2.2017 a rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax v častiach týkajúcich sa zneužitia práva, pričom konštatoval, že nestačí poukázať na to, že transakciám chýba ekonomický dôvod, ale je potrebné definovať plnenia, ktoré podľa žalovaného zakladali zneužívanie tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia, ktoré predstavujú zneužívanie práva.

13. Podľa krajského súdu absentujú prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom predmetných plnení bolo získať daňovú výhodu, teda že neexistujú objektívne vysvetlenia pre hospodársku činnosť žalobcu, než získanie nároku na odpočítanie dane. V odôvodneniach rozhodnutí žalovaného podľa názoru krajského súdu chýbajú objektívne skutočnosti, na základe ktorých by bolo možné jednoznačne uzavrieť konanie žalobcu a plnenia, z ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane, ako zneužitie práva.

III.
Kasačná sťažnosť žalovaného, stanovisko žalobcu

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ") včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. pre nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ zotrval na tom, že stavebné práce, ktoré spoločnosť AGRAKO s.r.o. fakturovala žalobcovi a z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, zahŕňali aj práce, ktoré táto spoločnosť neuskutočnila a preto jej z týchto prác nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi z tohto dôvodu právo na odpočítanie dane. Sťažovateľ poukázal na to, že rovnaký právny názor zaujal krajský súd v rozsudkoch sp. zn. 3S/502017-53, 3S/48/2017-57 a 3S/52/2017.

16. Keďže žalobca rekonštruoval vlastné nehnuteľnosti vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril vlastnou činnosťou, nemal podľa sťažovateľa dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela, keďže tovary a služby nedodal pre zhotoviteľa, ale sám pre seba. Sťažovateľ trval na tom, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 8 a § 9 zákona o DPH.

17. Sťažovateľ ďalej uviedol, že žalobca zvolil tento spôsob fakturácie prostredníctvom spoločnosti AGRAKO s.r.o. z toho dôvodu, aby získal prostriedky z eurofondov, ktoré boli podmienené tým, že musí mať iného dodávateľa, teda že nie je možné, aby si nehnuteľnosti rekonštruoval sám.

18. K zneužitiu práva a uplatneniu rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax sťažovateľ uviedol, že tento rozsudok na prípad žalobcu neaplikoval a netvrdil, že zo strany žalobcu išlo o zneužitie práva s cieľom získať daňovú výhodu. Preto v rozhodnutiach neuvádzal objektívne prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom bolo získať daňovú výhodu, ako to v rozsudku zmienil krajský súd. Podľa názoru sťažovateľa žalobca len prispôsobil stav veci za účelom získania prostriedkov z fondov, no účel a duch zákona o DPH nebol dodržaný. Splnenie formálnych podmienok podľa sťažovateľa ešte nezakladá

možnosť úspešného uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr.

19. Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že rozsudok krajského súdu považuje za správny a stotožnil sa s ním.

IV.
Právne závery kasačného súdu

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd" alebo „Najvyšší 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 § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože závery krajského súdu vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci.

21. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 S.s.p. poukazuje na rozhodnutie iného senátu tohto súdu (sp. zn. 4Sžfk/61/2018 zo dňa 14.1.2020) vo veci sťažovateľa Poľnohospodárske družstvo v Kluknave proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorým Najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť uvedeného sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/19/2017-98 zo dňa 17.05.2018 o zamietnutí jeho správnych žalôb proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení rozdielu dane, pričom senát 4S sa zaoberal prakticky identickou právnou situáciou ako v prejednávanej veci. V uvedenej veci daňové orgány taktiež nepriznali dotknutému daňovému subjektu ako objednávateľovi diela právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených generálnym dodávateľom AGRAKO, s.r.o. za dodávku stavebných prác, ktoré (aspoň čiastočne) vykonal samotný objednávateľ. Najvyšší súd v predmetnej veci konštatoval:
22. „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. ...
41. Konštrukcia zmluvných vzťahov v danom prípade nemala racionálny zmysel, resp. ekonomickú logiku. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa AGRAKO s.r.o., pričom predmet fakturácie podľa priloženého súpisu prác na zákazku bol „rekonštrukcia VTK na halu drevnej štiepky" - Hospodársky dvor Kluknava. Nebolo sporné, že faktúry boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti AGRAKO s.r.o., DPH na výstupe bola odvedená a na vstupe bola uplatnená. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. vykonávala ekonomickú činnosť v oblasti poľnohospodárskeho stavebníctva od zabezpečenia projektovej dokumentácie až po realizáciu stavby, avšak zamestnancov nemá. Práce boli vykonané na základe dohody pracovníkmi žalobcu na základe požiadavky spoločnosti AGRAKO s.r.o. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. mala na výdajkách zo skladu zaúčtovanú skladovú cenu týkajúcu sa stavby v Poľnohospodárskom družstve v Kluknave a medzi dodávateľskými faktúrami boli zaúčtované aj dodávateľské faktúry žalobcu. Suma uvedená v dodávateľských faktúrach žalobcu bola

zahrnutá do faktúr spoločnosti AGRAKO s.r.o. Stavebné práce prijaté od spoločnosti AGRAKO s.r.o. boli vykonané na tej istej nehnuteľnosti ako stavebné práce fakturované žalobcom pre túto spoločnosť. Za spoločnosť 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 neviedol stavebný denník. Vykonával búracie, stavebné a klampiarske práce, pričom materiál obstarávala spoločnosť AGRAKO s.r.o. V tom istom zdaniteľnom obchode teda vystupoval žalobca jednak ako odberateľ a jednak ako dodávateľ tých istých služieb a uvedené subjekty si navzájom fakturovali tie isté práce. Žalobca ale vykonal práce pre seba na vlastnom majetku a nie pre spoločnosť AGRAKO s.r.o. a teda nedošlo z jeho strany k dodaniu služieb pre spoločnosť AGRAKO s.r.o. Nešlo však o formálnu fakturáciu a nereálne obchody, ako to uviedol krajský súd, keďže vykonanie diela je nesporné. Dá sa však povedať, že pri existencii viacerých interpretačných alternatív je konanie, ktoré nie je v súlade s požiadavkou rozumného usporiadania spoločenských vzťahov, konaním protiprávnym a na tom nič nezmení ani skutočnosť, že žalobca v zmluvnom postavení zhotoviteľa nikdy nedodal dielo v takom rozsahu, v akom ho dodala spoločnosť AGRAKO s.r.o. ako zhotoviteľ žalobcovi v zmluvnom postavení objednávateľa.
42. Námietka žalobcu, že žalovaný použil extenzívny výklad § 538 Obchodného zákonníka a že spoločnosť AGRAKO s.r.o. mala možnosť uzatvoriť subdodávateľský vzťah so žalobcom, aj keď predmetom diela bola rekonštrukcia vlastného majetku zhotoviteľa, keďže toto ustanovenie nie je kogentným ustanovením Obchodného zákonníka, je v celkovom kontexte nedôvodná. Spoločnosť AGRAKO s.r.o. mohla vstúpiť do záväzkového vzťahu so žalobcom ako zhotoviteľom, avšak nie vo vzťahu k tomu istému dielu, čiže nemohla poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k 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. ...

23. Z uvedenej citácie je zrejmé, že skutkové okolnosti i riešené právne problémy sú v podstate totožné s tými, ktoré sa týkajú prejednávanej veci. Senát 1S sa s citovanými právnymi závermi senátu 4S plne stotožňuje a k povahe vzájomných práv a záväzkov žalobcu a spoločnosti AGRAKO s.r.o. dopĺňa, že s ohľadom na predmet zmluvy, ktorým bola rekonštrukcia stavieb vo vlastníctve žalobcu, nemohol žalobca splniť svoj „podzhotoviteľský" záväzok a odovzdať zhotovené dielo spoločnosti AGRAKO,

s.r.o., pretože jediným beneficientom tohto plnenia (ním uskutočnených stavebných prác a použitého materiálu) bol on sám. Nie je možné si to isté dielo sám zhotoviť a zároveň si jeho zhotovenie objednať u iného, a to ani na daňové účely. Keďže žalobca ako investor a stavebník zhodnotil (použitím vlastnej pracovnej sily a stavebného materiálu) stavby vo svojom vlastníctve, nemohol v tomto rozsahu vykonané dielo odovzdať spoločnosti AGRAKO, s.r.o., aby ho vzápätí od nej znova nadobudol. Na daňové účely nedošlo v zmluvných vzťahoch medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. ku vzniku daňovej povinnosti odovzdaním stavby (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), keďže žalobcom zhotovená stavba nebola z vyššie uvedených dôvodov odovzdaná spoločnosti AGRAKO, s.r.o. a táto ju následne nemohla odovzdať žalobcovi.

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

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

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

27. Kasačný súd poznamenáva, že z viacerých obdobných vecí týkajúcich sa toho istého sťažovateľa, ktoré v súčasnosti prejednáva Najvyšší súd, bolo doposiaľ rozhodnuté v konaní vedenom pod sn. zn. 6Sžfk/27/2019 rozhodnutím zo dňa 18.6.2020 tak, že kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť spoločnosti EKOPRODUKT Brusnica, s.r.o., prakticky z totožných dôvodov, ako sú uvedené v tomto rozsudku.

28. Vzhľadom na to, že z hľadiska vymedzenia sťažnostných bodov možno považovať kasačnú sťažnosť za dôvodnú, kasačný súd rozhodol podľa § 462 ods. 1 S.s.p. o zrušení rozhodnutia krajského súdu a o vrátení mu veci na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude krajský súd pri opätovnom právnom hodnotení žalobných bodov postupovať v intenciách vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu.

29. Právo na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).