

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 5Sfk/76/2022  
Identifikačné číslo spisu: 8021200215  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. apríla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8021200215.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., so sídlom 090 31 Brusnica 95, IČO: 36 479 896, zastúpený: JUDr. Marek Bujdoš, advokát, Hlinky 262/6, Stropkov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101816565/2017 z 22. augusta 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/19/2021-45 z 24. marca 2022, takto

### rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### 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 21.03.2017 rozhodnutie č. 100506495/2017 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým 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 len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 15 426,79 € za zdaňovacie obdobie november 2014.

2. Správca dane daňovou kontrolou zistil, že žalobca si v zdaňovacom období november 2014 uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa AGRAKO, s.r.o., faktúra č. 20141102 zo dňa 13.11.2014, predmet fakturácie - práce vykonané na stavbe turistická ubytovňa podľa súpisu prác v celkovej sume 17 256,08 €, základ dane 14 380,02 €, DPH 2 876,- €, faktúry č. 20141103 zo dňa 13.11.2014, predmet fakturácie - práce vykonané na stavbe zriadenie bitúнку, spracovateľského a

predajného miesta v Breznici podľa súpisu prác v celkovej sume 18 020,89 €, základ dane 15 017,41 €, DPH 3 003,48 €, faktúry č. 20141104 za práce vykonané na stavbe „Rekonštrukcia objektov pre chov HD“, „Rekonštrukcia teľatníka, hospodársky dvor Breznica“ - SO 01, podľa priloženého súpisu prác v celkovej sume 111 636,83 €, základ dane 93 030,69 €, DPH 18 606,14 € a faktúry č. 20141105 zo dňa 30.11.2014 za práce vykonané na stavbe „Zriadenie bitúnku, spracovateľského a predajného miesta na dvore v Breznici - zmena č. 1“, podľa priloženého súpisu prác v celkovej sume 44 353,37 €, základ dane 36 961,14 €, DPH 7 392,23 €. Podľa zistení správca dane v to istom zdaňovacom období žalobca vystavil pre spoločnosť AGRAKO s. r. o. faktúru č. 2014302 zo dňa 20.11.2014 za prevedené práce podľa priložených dokladov v celkovej sume 22 080,- €, základ dane 18 400,- €, DPH 3 680,- €, faktúru č. 2014313 zo dňa 30.11.2014 za prevedené práce podľa priložených dokladov v sume 49 980,- €, základ dane 41 650,- €, DPH 8 330,- € a faktúru č. 2014318 zo dňa 30.11.2014 za prevedené práce a materiál podľa priložených dokladov v celkovej sume 49 992,- €, základ dane 41 660,- €, DPH 8 332,- €. Správca dane tiež zistil, že žalobca mal uzatvorené zmluvy s Poľnohospodárskou platobnou agentúrou, Bratislava o poskytnutí nenávratného finančného príspevku na turistickú ubytovňu, ľudovú jedáleň a krytú jazdiareň (č. PR01343 zo dňa 10.05.2013), bitúnok, spracovateľské a predajné miesto Breznica (č. PR01395 zo dňa 02.08.2013), spracovateľské a predajné miesto Brusnica (č. PR01436 zo dňa 20.08.2013) a rekonštrukcia CPK na pôrodnú HD Brusnica a rekonštrukcia teľatníka Breznica (č. PR02520 zo dňa 04.09.2014). Žalobca predložil zmluvy o dielo uzatvorené so spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. ako dodávateľom na vyššie uvedené projekty, pričom táto spoločnosť 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. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) nevzniklo, pretože spoločnosť AGRAKO s. r. o. nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom na faktúre podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH, nakoľko nedošlo k naplneniu predmetu dane - k dodaniu ako takému a preto fakturácia za práce vykonané žalobcom na vlastných nehnuteľnostiach a vlastnými zamestnancami pre spoločnosť AGRAKO s. r. o. je bez ekonomickej opodstatnenosti (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku). Žalobcovi podľa správca dane vznikla daňová povinnosť v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu uvedenia dane na faktúre. Súčasne správca dane uviedol, že žalobca má právo na uplatnenie odpočítania dane len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. prostredníctvom iných subdodávateľov.

4. Proti rozhodnutiu správca dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 101816565/2017 zo dňa 22.08.2017 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“) rozhodnutie správca dane postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia sa stotožnil so závermi správca dane, pričom konštatoval, že realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď bola vystavená faktúra od dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť.

## II.

### Konanie pred správnym súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“ alebo „správny súd“) a navrhol ho zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

6. V žalobe namietal, že generálnym zhotoviteľom jednotlivých diel, na ktoré mu bol poskytnutý nenávratný finančný príspevok Poľnohospodárskou platobnou agentúrou, bola spoločnosť AGRAKO, s. r. o., ktorá uzatvorila na jednotlivé časti diel zmluvy so subdodávateľmi, z ktorých bol jedným aj

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.

7. Žalobca ďalej v žalobe namietal, že daňové orgány nesprávne interpretovali ustanovenia § 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.

8. 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 judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. C-642/11 Stroj trans EOOD a ďalšie).

9. Správny súd žalobu ako nedôvodnú postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) zamietol. Súčasne účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal.

10. V odôvodnení rozsudku sa správny súd stotožnil so závermi žalovaného, že uplatnením práva na odpočítanie dane z faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, vystavených spoločnosťou 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 v predmetných faktúrach. Konštatoval, že išlo o faktúry vystavené bez ekonomického opodstatnenia, keďže bolo v daňovom konaní preukázané, že žalobca obstaraný materiál svojimi zamestnancami zabudoval do stavieb - rekonštruovaných nehnuteľností vo svojom vlastníctve a na nich vykonal časť stavebných prác. Zo strany žalobcu nedošlo k poskytnutiu služieb, resp. k dodaniu tovaru inému subjektu ako samému sebe, a preto mu tovar a služby neboli dodané spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. tak, ako to žalobca deklaroval predloženými faktúrami.

11. Správny súd sa tiež stotožnil s názorom žalovaného, že aj keď v zmysle § 538 Obchodného zákonníka zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné, žalobca nebol oprávnený, aby ako objednávateľ vykonal práce na vlastnej nehnuteľnosti v prospech seba, pričom toto plnenie nakoniec fakturoval spoločnosti AGRAKO, s. r. o. ako zhotoviteľovi tohto diela. Týmto postupom došlo k splynutiu objednávateľa a zhotoviteľa, čo malo za následok minimálne rozpor s účelom zmluvy o dielo. Keďže žalobca ako investor a objednávateľ rekonštruoval vlastnú nehnuteľnosť vlastnými zamestnancami, teda časť diela vytvoril ako objednávateľ vlastnou činnosťou, nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela spoločnosti AGRAKO, s. r. o.

12. Správny súd rozhodol následne potom, ako bol jeho predchádzajúci rozsudok sp.zn. 3S/48/2017 z 5. decembra 2017 zrušený a vec mu bol vrátená na ďalšie konania a to rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžfk/28/2019 z 25. januára 2021.

### III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

13. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť žalobca ako sťažovateľ z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie, prípadne rozsudok zmeniť tak, že sa zruší rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

14. Sťažovateľ spochybnil právne závery správneho súdu, podľa ktorých mal uplatnením práva na odpočítanie dane z faktúr za zdaňovacie obdobie november 2014 od spoločnosti AGRAKO, s. r. o. porušiť § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Tvrdil, že generálny zhotoviteľ diela spoločnosť AGRAKO, s. r. o. prevzatím staveniska prevzal aj plnú zodpovednosť za činnosť na stavbe a to tak za škody, ktoré môžu vzniknúť na stavbe, ako aj za škody, ktoré by mohli vzniknúť osobám, ktoré tam vykonávali prácu, pričom táto zodpovednosť trvala až do ukončenia diela. Odovzdaním diela generálnym zhotoviteľom a jeho prevzatím objednávateľom prešla táto zodpovednosť za škody ako aj vlastníctvo k vykonanému dielu na objednávateľa. Sťažovateľ ako objednávateľ nemohol pre seba vykonávať žiadne stavebné práce na svojej stavbe, keďže žiadnu stavbu objednávateľ nerealizoval. Tú realizovala spoločnosť AGRAKO, s. r. o. ako generálny zhotoviteľ.

15. Sťažovateľ tiež zopakoval svoje tvrdenia uvedené v správnej žalobe, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. bola oprávnená si v rámci subdodávok zabezpečiť vykonávanie diela ďalšími subjektmi, prípadne aj sťažovateľom. K splnutiu práv tak podľa neho nemohlo dôjsť, ako to tvrdil krajský súd.

16. Podľa názoru sťažovateľa nesprávnym právnym posúdením veci je tvrdenie krajského súdu a žalovaného, že na jednej strane k naplneniu predmetu dane nedošlo, pretože išlo len o vystavenie faktúr bez ekonomického plnenia a opodstatnenia, no na druhej strane vystavením faktúry vznikla daňová povinnosť. Podľa sťažovateľa ide o účelový výklad zákona o DPH, ktorým by vznikla nehoda v prospech štátu, keď daňový subjekt na jednej strane daň zaplatí, no na druhej strane sa mu neumožní odpočet tejto dane z dôvodu, že obchodný vzťah neexistoval.

17. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax, podľa ktorého Smernicu Rady č. 2006/12/ES je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva, predstavujú zneužitie. Sťažovateľ tvrdil, že v právnom vzťahu medzi ním a zhotoviteľom nedošlo k žiadnemu zneužívaniu daňových predpisov ani ku kráteniu dane, nejednalo sa ani o plnenie, ktoré by bolo súčasťou podvodu na DPH. Preto rozhodnutie žalovaného predstavuje podľa sťažovateľa neprimeraný zásah do jeho práv, ktoré je v rozpore so zásadou proporcionality a neutrality DPH. Pokiaľ sa krajský súd stotožnil s rozhodnutím žalovaného, nesprávne posúdil § 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 tohto zákona a vo veci dodania tovaru a služieb medzi žalobcom a spoločnosťou AGRAKO, s.r.o. ich nesprávne interpretoval.

18. Sťažovateľ mal tiež za to, že vykonávanie prác v subdodávke pre zhotoviteľa, pričom v subdodávke boli vykonávané aj inými subjektami (nie žalobcom), nie je porušením zákona o DPH, a ani porušením Obchodného zákonníka.

19. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť, pričom sa stotožnil s právnym posúdením veci krajským súdom a námietky uvedené v kasačnej sťažnosti označil za neopodstatnené.

#### IV.

##### Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

21. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci. Preto kasačný súd v zmysle ustanovenia § 464 ods. 1 SSP poukazuje

na rozhodnutie iného senátu Najvyššieho súdu (sp.zn. 4SŽfk/61/2018 zo dňa 14.01.2020) vo veci sťažovateľa Poľnohospodárske družstvo v Kluknave proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorým Najvyšší súd SR zamietol kasačnú sťažnosť 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 nasledovné:

„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 spoločnosť 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 zaúčtovaných 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. Námetka 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. ...

22. Kasačný súd ďalej postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/52/2020 z 27. októbra 2020, ktorým bolo rozhodované o skutkovo a právne totožnej veci medzi totožnými účastníkmi konania (zdaňovacie obdobie február 2014). V bodoch 21 až 28 najvyšší súd skonštatoval nasledovné:

21. 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 sťažovateľa a spoločnosti AGRAKO, s. r. o. dopĺňa, že s ohľadom na predmet zmluvy, ktorým bola rekonštrukcia stavieb vo vlastníctve sťažovateľa, nemohol sťažovateľ splniť svoj „podzhotoviteľský“ záväzok a odovzdať zhotovené dielo spoločnosti AGRAKO, s. r. o., pretože jediným beneficiantom tohto plnenia (ním uskutočnených stavebných prác a použitého materiálu) bol on sám. Nie je možné si to isté dielo sám zhotoviť a zároveň si jeho zhotovenie objednať u iného, a to ani na daňové účely. Keďže sťažovateľ 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 sťažovateľom a spoločnosťou AGRAKO, s. r. o. ku vzniku daňovej povinnosti odovzdaním stavby (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), keďže sťažovateľom zhotovená stavba nebola z vyššie uvedených dôvodov odovzdaná spoločnosti AGRAKO, s. r. o. a táto ju následne nemohla odovzdať sťažovateľovi.

22. Na uvedených záveroch nič nemení ani sťažovateľom namietaná skutočnosť, že spoločnosť AGRAKO, s.r.o. mala byť podľa zmluvy o dielo ako generálny zhotoviteľ zodpovedná za činnosti na stavbe a všetky škody pri výkone stavebných prác. Uzavretím tejto zmluvy totiž sťažovateľ neprestal byť vlastníkom rekonštruovaných stavieb oprávneným rozhodovať o spôsobe vykonania diela, ktorého

realizáciu síce zveril uvedenému zhotoviteľovi, avšak v skutočnosti si v prevažnej časti dielo zhotovil sám.

23. V tejto súvislosti kasačný súd celkom nerozumie tvrdeniu sťažovateľa v kasačnej sťažnosti, že nemohol pre seba vykonávať žiadne práce na svojej stavbe, keďže žiadnu stavbu nerealizoval. Fakt, že práce, služby a materiál použité na zhotovenie tohto diela, ktoré fakturoval spoločnosti AGRAKO, s.r.o., sám vykonal, predsa jasne deklaroval predloženými faktúrami a táto skutočnosť nebola sporná ani v daňovom, ani v súdnom konaní. Podľa obsahu správnej žaloby i kasačnej sťažnosti sťažovateľ nesúhlasí s právnym posúdením inak nesporného skutkového stavu zo strany krajského súdu, ktorý v zhode so žalovaným uzavrel, že v tom rozsahu, v ktorom sťažovateľ dielo zhotovil sám, ho napriek uzavretým zmluvám o dielo a vystaveným faktúram nedodal generálnemu zhotoviteľovi spoločnosti AGRAKO, s. r. o. a z týchto plnení mu nevznikla daňová povinnosť. S právnym posúdením uvedenej otázky krajským súdom sa kasačný súd naopak stotožňuje.

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

25. K otázke zneužitia práva v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax C-255/02, ktorú nastolil sťažovateľ tvrdiac, že v právnom vzťahu medzi ním a zhotoviteľom nedošlo k zneužívajúcemu konaniu, 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.

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

27. V prejednávanom prípade sa však 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.

28. 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 18.06.2020 tak, že kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť spoločnosti EKOPRODUKT Brusnica, s. r. o. prakticky z totožných dôvodov ako sú uvedené v tomto rozsudku. Iný právny názor na posudzované právne otázky (ani v prípadoch týkajúcich sa spoločnosti AGRAKO, s. r. o.) senát kasačného súdu neregistruje.

23. Keďže na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje žiadny zo sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti za opodstatnený, rozhodol podľa § 461 SSP o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

24. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

25. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

**Poučenie :**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.