Súd:	Krajský súd Prešov
Spisová značka:	3S/50/2017
Identifikačné číslo súdneho spisu:	8017200729
Dátum vydania rozhodnutia:	05. 12. 2018
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Katarína Morozová Nemcová
ECLI:	ECLI:SK:KSPO:2018:8017200729.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a sudcov JUDr. Moniky Tobiašovej a JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD., v právnej veci žalobcu EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., so sídlom Brusnica č. 95, 090 31 Brusnica, IČO: 36 479 896, zastúpeného konateľom spoločnosti Y.. Y. K., právne zastúpeného JUDr. Marekom Bujdošom, advokátom so sídlom v Stropkove, Hlinky č. 262/6, 091 01 Stropkov, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 22.augusta 2017 Číslo: XXXXXXXXX/XXXX na základe podanej správnej žaloby jednohlasne takto

r o z h o d o l :

Žalobu z a m i e t a .

Náhradu trov konania účastníkom n e p r i z n á v a .

o d ô v o d n e n i e :

I.
Závery správnych orgánov

1. Preskúmavaným rozhodnutím žalovaný dňa 22.08.2017 pod Číslom: XXXXXXXXX/XXXX podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 21.03.2017 č. XXXXXXXXX/XXXX, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku správca dane určil rozdiel v sume XX.XXX,XX eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj XXXX, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume X XXX,XX eura a vyrubená daň v sume X XXX,XX eura daňovému subjektu EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., Brusnica 95, 090 31 Kolbovce, potvrdil.

2. Výrok rozhodnutia odôvodnil žalovaný poukazom na prvostupňové rozhodnutie správcu dane a odvolanie daňového subjektu proti rozhodnutiu, v ktorom daňový subjekt argumentoval tým, že považuje rozhodnutie správcu dane za nezákonné a v rozpore s ustanoveniami tak zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku. Daňový subjekt v odvolaní uviedol tak, ako vo svojich vyjadreniach a stanoviskách, opätovne, že medzi spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a Poľnohospodárskou platobnou agentúrou bola uzatvorená zmluva o poskytnutí nenávratného finančného príspevku, pričom generálnym zhotoviteľom jednotlivých diel, na ktoré bol poskytnutý príspevok, bola spoločnosť E. s.r.o.. S týmto dodávateľom boli uzatvorené zmluvy o dielo a jednotlivé časti diel boli subdodávateľsky dodávané hlavnému zhotoviteľovi spoločnosti E., s.r.o., inými podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávali práce alebo služby, resp. dodávali časti diel. Jednou z dodávateľských spoločností bola aj spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., ktorá na základe ústnej zmluvy o dielo dodávala a vykonávala dohodnuté časti diel. Takto vykonané a dodané časti diel vyfakturovala jednotlivými faktúrami, pričom tieto

práce a dodaný materiál nevykonávala pre seba, ako to tvrdí správca dane, ale pre generálneho zhotoviteľa, t.j. pre spoločnosť E., s.r.o.. Ako vyplýva ďalej z rozhodnutia správcu dane, daňový úrad spochybňuje vykonávanie jednotlivých častí diela dodávaných spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a odôvodnil to tým, že diela boli zhotovené nie pre generálneho zhotoviteľa, ale pre spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., avšak tento výklad je podľa odvolávajúceho sa nesprávny. Za celé vykonanie diel nesie zodpovednosť generálny zhotoviteľ a tým bola spoločnosť E., s.r.o.

3. Ďalej citoval z rozhodnutia správcu dane a uviedol, že ide o nezmyselné stanovisko, ktoré si následne odporuje na strane 11 rozhodnutia, kde správca dane uviedol, že zo strany spoločnosti EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. však nedošlo k dodaniu stavebných prác pre spoločnosť E., s.r.o.. Na jednej strane správca dane uznáva ako dodávateľa, resp. zhotoviteľa diela spoločnosť E., s.r.o., na druhej strane spochybňuje zmluvný vzťah medzi spoločnosťou E., s.r.o., ako generálnym zhotoviteľom diela a ďalšími podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávali práce, resp. dodali časti diel, tieto diela vyfakturovali. Podľa odvolávajúceho sa je jasné a zrejmé, že spoločnosť E., s.r.o., ako generálny zhotoviteľ mohol a uzatvoril ústne zmluvy o dielo s dodávateľskými subjektmi. Vždy v zmluvnom vzťahu vystupovala spoločnosť E., s.r.o., ako generálny zhotoviteľ diela, t.j. niesla hlavnú zodpovednosť za vykonané dielo. Ďalej odvolávajúci sa poukázal na to, že na strane 12 rozhodnutia správca dane uviedol, že faktúry vyhotovované kontrolovaným daňovým subjektom E., s.r.o., ako aj faktúry vyhotovené pre daňový subjekt sú ekonomicky neopodstatnené, pretože neodzrkadľujú skutočnú výšku stavebných prác zrealizovaných spoločnosťou E., s.r.o.. Ďalej odvolávajúci sa argumentoval tým, že nemôže byť subjekt ako zhotoviteľ obmedzovaný vo výbere subdodávateľských subjektov, ktoré majú vykonávať časť diel. Je zrejmé a jasné, že spoločnosti, ktoré vyhrali rôzne zákazky ako zhotovitelia, si môžu objednávať subdodávateľsky iné subjekty na výkon jednotlivých stavebných prác alebo na vykonanie jednotlivých stavebných častí diel. Odvolávajúci sa ďalej tvrdí, že diela boli vykonané v súlade s rozhodnutím stavebného úradu o povolení stavby, pričom výkon diela bol generálnemu zhotoviteľovi umožnený dodávateľským spôsobom. Podľa neho správca dane nie je oprávnený zasahovať do tohto konania a stanovovať, kto môže a nemôže vykonávať jednotlivé poddodávky diela. Poukázal pritom na konštatovanie správcu dane o možnosti prideľovania zamestnancov podľa zákona o DPH. Odvolávajúci trval na svojich výhradách, najmä voči aplikácii ustanovení zákona o DPH tak, ako ich aplikoval správca dane. Na základe uvedených skutočností navrhoval, aby odvolací orgán napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušil.

4. Finančné riaditeľstvo SR podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmalo odvolaním napadnuté rozhodnutie a zistilo tento skutkový stav:
Daňový úrad Prešov vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až máj 2014. Daňová kontrola začala 24.11.2015 a bola zameraná na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH a zistenie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane v jednotlivých zdaňovacích obdobiach. V zdaňovacom období máj XXXX správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXX z 02.05.2014 od dodávateľa E., s.r.o., M., predmetom fakturácie boli práce vykonané na stavbe „Diverzifikácia poľnohospodárskej činnosti v podmienkach EKOPRODUKT Brusnica s.r.o.“ turistická ubytovňa podľa súpisu prác v celkovej sume XX XXX,XX Eur, faktúry č. XXXXXXXX zo dňa 02.05.2014, predmetom fakturácie boli práce vykonané na stavbe turistická ubytovňa, v celkovej sume XX XXX,XX Eura. V tom istom zdaňovacom období kontrolovaný daňový subjekt vystavil pre odberateľa E., s.r.o., faktúru č. XXXXXXX zo dňa 31.05.2014 za prevedené práce podľa priložených dokladov v celkovej sume XX XXX,XX Eur.

5. Daňový úrad Prešov zistil kontrolou, že kontrolovaný daňový subjekt mal uzatvorené zmluvy s T. F. o poskytnutí nenávratného finančného príspevku na turistickú ubytovňu, ľudovú jedáleň a krytú jazdiareň, bitúnok, spracovateľské a predajné miesto F., spracovateľské a predajné miesto F. a rekonštrukcia CPK na pôrodňu HD F. a rekonštrukcia teľatníka F.. Daňový subjekt predložil zmluvy o dielo uzatvorené medzi daňovým subjektom ako odberateľom a spoločnosťou E., s.r.o., ako dodávateľom na vyššie uvedené projekty. Daňový úrad Prešov v súvislosti s preverením uvedených faktúr nahliadol do spisu daňového subjektu E., s.r.o., za zdaňovacie obdobia január až december XXXX. Vyššie uvedené faktúry boli zaúčtované v účtovníctve daňového subjektu E., s.r.o., DPH na výstupe bola odvedená v príslušných zdaňovacích obdobiach a na vstupe bola daňovým subjektom uplatnená. Konateľ spoločnosti E., s.r.o., do zápisnice dňa 29.04.2015 uviedol, že práce boli vykonané na základe vzájomnej ústnej dohody, práce boli vykonávané jednotlivými pracovníkmi spoločnosti, resp. družstva na základe požiadavky spoločnosti

E., s.r.o., dodávateľ spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. vystavil faktúry za vykonané práce na vlastných nehnuteľnostiam na základe požiadavky spoločnosti E., s.r.o., išlo o dielčie jednorazové práce, ktoré boli vykonávané na stavbe. Ďalej uviedol, že spoločnosť E., s.r.o., ako generálny dodávateľ stavieb zabezpečovala realizáciu jednoduchých stavebných prác v súlade s víťaznými rozpočtami verejného obstarávania realizácie stavieb. H. výberu jednotlivých dodávateľom aj z radov investorov bolo zabezpečenie čo najnižšej ceny a využitie miestnych kapacít v danom regióne.

6. V rámci miestneho zisťovania u daňového subjektu EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., z ktorého bola spísaná zápisnica z 26.07.2016, bolo potvrdené, že stavebné práce boli vykonané na základe ústnej dohody so spoločnosťou E., s.r.o.. Vlastníkom nehnuteľnosti bola a je spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o.. Išlo o rekonštrukcie nehnuteľností a stavebným úradom boli vydané stavebné povolenia na jednotlivé stavby. Investorom bola spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a realizátorom spoločnosť E., s.r.o.. Ako ďalej vyplýva z rozhodnutia správcu dane, práce za spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. vykonávali jej vlastní zamestnanci v stálom pracovnom pomere alebo na dohodu. Pracovníkom boli spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. vyplácané mesačné mzdy. Odborné práce boli vykonávané v subdodávke dodávateľmi a boli priamo fakturované spoločnosti E., s.r.o., ktorá vykonávala aj stavebný dozor a viedla stavebný denník. Časť stavebného materiálu zabezpečovala spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a časť spoločnosť E., s.r.o.. Stavebné práce boli odovzdávané priebežne. Za spoločnosť E., s.r.o., práce vykonávali subdodávatelia, napr. p. L., R. F., Y. F. a ďalšie spoločnosti.

7. Zároveň žalovaný poukázal na to, že správca dane pri výkone daňovej kontroly zistil, že predmetné nehnuteľnosti, na ktorých sa vykonávali stavebné práce, v zmysle zmluvy o dielo uzatvorenej s E., s.r.o., sú majetkom spoločnosti EKOPRODUKT Brusnica s.r.o.. Investorom v zmysle stavebného povolenia bol taktiež kontrolovaný daňový subjekt. Spoločnosť E., s.r.o., bola generálnym dodávateľom stavby a mala zabezpečovať rekonštrukciu nehnuteľností vo vlastníctve EKOPRODUKT Brusnica s.r.o.. L. E., s.r.o., nemala vlastných zamestnancov, na vykonanie stavebných prác využívala subdodávateľov. Časť stavebných prác na týchto nehnuteľnostiam si spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. vykonala vlastnými zamestnancami, t.j. časť diela si daňový subjekt vykonal vlastnou činnosťou, a preto zo strany daňového subjektu nebol dôvod na fakturáciu týchto služieb a tovarov. Zamestnanci neboli dočasne pridelení inému zamestnávateľovi a im vyplatená mzda nebola prefaktúrovaná pre iný daňový subjekt. Stavebné práce a aj použitý stavebný materiál, ktoré vykonal a použil daňový subjekt EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., fakturoval spoločnosti E., s.r.o., ktoré uvedené práce spolu s prácami od iných subdodávateľov vyfakturovala späť kontrolovanému daňovému subjektu. Faktúry vystavené kontrolovaným daňovým subjektom pre spoločnosť E., s.r.o., boli vystavené bez ekonomického opodstatnenia a taktiež aj faktúry spoločnosti E. s.r.o., pre EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. neodrážali reálne uskutočnenie služieb. V týchto prípadoch išlo iba o fakturačné dodania, pri ktorých pridaná hodnota nevznikla a nevzniklo ani právo na odpočítanie dane v takej výške, ako bola daňovým subjektom odpočítaná.

8. Správca dane vyslovil záver, že nedošlo k dodaniu prác pre spoločnosť E., s.r.o., pretože práce boli vykonané daňovým subjektom EKOPRODUKT Brusnica, s.r.o., na vlastných nehnuteľnostiach, vlastnými zamestnancami, nevznikla mu daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, pretože nedošlo k naplneniu predmetu dane, t.j. k dodaniu ako takému, a preto fakturácia za vykonané práce pre spoločnosť E., s.r.o., je bez ekonomickej opodstatnenosti, s poukazom na §3 ods. 6 Daňového poriadku, a teda nemohlo dôjsť k ich dodaniu pre spoločnosť E., s.r.o., ktorá ich následne vyfakturovala pre daňový subjekt EKOPRODUKT Brusnica, s.r.o.. Kontrolovanému daňovému subjektu vznikla daňová povinnosť v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Ak si daňový subjekt EKOPRODUKT Brusnica, s.r.o., uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených spoločnosťou E., s.r.o., právo na odpočítanie dane mu podľa § 49 až §51 zákona o DPH v znení neskorších predpisov nevzniklo, tak, pretože spoločnosti E., s.r.o., nevznikla daňová povinnosť podľa vyššieho uvedeného zákona v rozsahu uvedenom na faktúrach podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Daňový subjekt má právo na uplatnenie odpočítania dane len z dodania stavebných prác uskutočnených spoločnosťou E. s.r.o., prostredníctvom iných subdodávateľov.
O výsledku daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia február, máj, júl, september až november XXXX správca dane vyhotovil Protokol zo dňa 03.11.2016 pod č. XXXXXXXXX, ktorý bol spolu s výzvou zaslaný na vyjadrenie daňovému subjektu, k protokolu sa daňový subjekt vyjadril v stanovenej lehote, správca dane prerokoval vyjadrenie daňového subjektu na ústnom pojednávaní 13.03.2017 a následne vydal dňa 21.03.2017 rozhodnutie podľa §., voči ktorému podal daňový subjekt odvolanie.

9. Žalovaný ďalej citoval príslušné ustanovenia zákona o DPH ako aj Daňového poriadku a Obchodného zákonníka a konštatoval, že zákonná úprava preukazovania oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH je stanovená v ustanoveniach § 49 až § 51 citovaného zákona. K jednotlivým námietkam odvolávajúce sa smerujúcich k dodaniu prác a materiálu zo strany odvolávajúceho pre spoločnosť E., s.r.o., žalovaný konštatoval, že sa stotožnil so závermi správcu dane, že v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 citovaného zákona, pretože nedošlo k poskytnutiu služieb a dodaniu tovarov pre spoločnosť E., s.r.o., ale išlo o práce, ktoré si kontrolovaný daňový subjekt vykonal sám pre seba na vlastnej nehnuteľnosti a pri týchto prácach použil materiály, ktoré si sám zaobstaral. Daňový subjekt neposkytol služby pre spoločnosť E., s.r.o., pretože vykonával práce na vlastnej nehnuteľnosti a to bez ohľadu na to, že stavbu realizovala spoločnosť E., s.r.o.. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne späť fakturovaná odvolávajúcemu sa. Z uvedeného dôvodu považuje žalovaný túto námietku za neopodstatnenú.

10. Ďalej sa vyjadril žalovaný k námietke odvolávajúceho sa, že správca dane nesprávne právne posúdil vzťah medzi spoločnosťou E., s.r.o. a odvolávajúcim sa, pretože zhotoviteľ nemôže byť obmedzený vo výbere subdodávateľských subjektov. Žalovaný k tejto námietke konštatoval, že správca dane v napadnutom rozhodnutí dostatočne odôvodnil, prečo v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane a to z dôvodu, že daňový subjekt nevykonal práce pre spoločnosť E., s.r.o., ale sám pre seba. Samotné vystavenie faktúry pre dodávateľa stavby nenaplnilo definíciu ekonomickej činnosti napriek tomu, že odvolávajúci sa a spoločnosť E., s.r.o., si medzi sebou vystavili faktúry a aj ich uhradili. Správca dane pri preverovaní obchodného prípadu skúmal skutočný obsah celého obchodného prípadu a vyslovil správny záver, že realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď bola vystavená faktúra pre dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť. Ide o formálne vystavenie faktúry jednou osobou pre druhú osobu. Žalovaný konštatoval, že zo zmlúv o dielo vyplýva, že ako objednávateľ je uvedená spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., ako zhotoviteľ spoločnosť E., s.r.o., tak, ako to predpokladá ustanovenie § 536 Obchodného zákonníka. Poukázal pritom aj na ustanovenie § 538 Obchodného zákonníka, a keďže v danom prípade zo zmlúv o dielo nevyplynulo nič iné, takúto možnosť mal v danom prípade aj zhotoviteľ, t.j. spoločnosť E., s.r.o.. To, že túto možnosť mal, neznamená, že mohol poveriť vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože by došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Objednávateľ rekonštruoval vlastné nehnuteľnosti, vlastnými zamestnancami, teda časť diel vytvoril objednávateľ diela vlastnou činnosťou a nemal dôvod fakturovať tieto práce zhotoviteľovi diela. Z uvedeného dôvodu sú námietky odvolávajúceho sa podľa žalovaného neopodstatnené.

11. Keďže v danom prípade nedošlo k naplneniu predmetu dane, odvolávajúcemu sa nevznikla daňová povinnosť z vyššie uvedených faktúr podľa § 19 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty v nadväznosti na § 69 ods. 1 citovaného zákona. Žalovaný ďalej konštatoval, že správca dane nespochybnil postavenie spoločnosti E., s.r.o., ako generálneho zhotoviteľa diela a jeho zodpovednosť za činnosti na stavbe a za prípadné škody. Taktiež nespochybnil ani zmluvný vzťah medzi spoločnosťou E., s.r.o., a inými podnikateľskými subjektmi. Správca dane však konštatoval, že spoločnosť E., s.r.o., nedodala dielo v takom rozsahu, ako sú vyhotovené faktúry pre odvolávajúceho sa, pretože časť diela vytvorila spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. svojou vlastnou činnosťou na vlastných nehnuteľnostiach. Z predložených faktúr vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt obstaral materiál svojimi zamestnancami, zabudoval do rekonštruovaných nehnuteľností a taktiež vykonal stavebné práce. Z uvedeného dôvodu nedošlo k poskytnutiu služieb, resp. dodaniu tovaru žiadnemu inému subjektu. Teda nedošlo k dodaniu tovaru a poskytnutiu služieb pre spoločnosť E., s.r.o. a ani k prijatiu tovaru a služieb od E., s.r.o.. Správca dane nespochybnil práce, ktoré poskytli iné daňové subjekty spoločnosti E., s.r.o. ako generálnemu zhotoviteľovi diela a ten ich následne vyfakturoval daňovému subjektu EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a odpočítanie dane v plnej danej výške daňovému subjektu priznal, o čom svedčí výpočet uvedený v napadnutom rozhodnutí.
Žalovaný ďalej konštatoval, že správca dane postupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z., ako aj v súlade s Daňovým poriadkom, a námietky odvolávajúceho sa považoval za neopodstatnené.

II.
Žalobné dôvody

12. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil odvolací orgán rozhodnutie Daňového úradu Prešov z 21.03.2017 a žiadal vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie a priznať trovy konania.
V žalobe poukázal opätovne na dôvody, ktoré boli predmetom odvolania voči prvostupňovému rozhodnutiu a argumentoval ďalej tým, že podľa názoru žalobcu faktúry vyhotovované kontrolovaným daňovým subjektom E., s.r.o., ako aj faktúry vyhotovované pre daňový subjekt sú ekonomicky opodstatnené, nakoľko odzrkadľujú skutočnú výšku stavebných prác realizovaných spoločnosťou E., s.r.o.. Podľa názoru žalobcu nemôže byť subjekt ako zhotoviteľ obmedzovaný vo výbere subdodávateľských subjektov, ktoré majú vykonávať časti diel. Argumentoval opätovne, že má za to, že diela boli vykonané v súlade s rozhodnutím stavebného úradu o povolení stavby, pričom výkon diela bol generálnemu zhotoviteľovi umožnený dodávateľským spôsobom. Podľa neho správca dane nie je oprávnený zasahovať do tohto konania a stanovovať, kto môže a nemôže vykonávať jednotlivé poddodávky diela. O poddodávkach vždy rozhodovala len spoločnosť E., s.r.o.. O podanom odvolaní, ako ďalej vyplýva, rozhodol žalovaný, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane a žalobca týmto prostredníctvom právneho zástupcu podal na krajský súd žalobu, v ktorej namietal, že podľa jeho názoru je rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v rozpore so zákonom č. 563/2009 Z.z., ako aj so zákonom č. 222/2004 Z.z., pretože žalovaný svojim rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach a právom chránených záujmoch v intenciách ustanovenia § 178 ods. 1 Správneho súdneho poriadku, a preto žiadal žalobca preskúmať zákonnosť a zrušiť rozhodnutia a taktiež preskúmať procesný postup žalovaného, ako aj rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pre tie isté vady, pre ktoré žalobca napáda rozhodnutia žalovaného. Žalobca namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v hmotnoprávnej a procesnoprávnej rovine, pričom dôvody nezákonnosti rozhodnutia žalovaného sú najmä nesprávne právne posúdenie veci, nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, nedostatočné zistenie skutkového stavu, rozpor v zisteniach žalovaného so skutkovým stavom a podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

13. Čo sa týka nesprávneho právneho posúdenia žalovaného na vzťah žalobcu a spoločnosti E., s.r.o., a najmä na nemožnosť fakturácie vykonaných stavebných prác a uplatnenie príslušnej dane, žalobca argumentoval tým, že tak, ako už uvádzal v odvolaní, medzi spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a Poľnohospodárskou platobnou agentúrou bola uzatvorená zmluva o poskytnutie nenávratného finančného príspevku, pričom generálnym zhotoviteľom jednotlivých diel, na ktorý bol poskytnutý príspevok, bola vybraná vo výberovom konaní spoločnosť E., s.r.o.. S týmto generálnym zhotoviteľom boli uzatvorené zmluvy o dielo, pričom jednotlivé časti diel boli subdodávateľsky dodávané hlavnému zhotoviteľovi spoločnosti E., s.r.o., inými podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávali práce alebo služby, resp. dodávali časti diel. Jednou z dodávateľských spoločností bola aj spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., ktorá na základe ústnej zmluvy o dielo dodávala a vykonávala dohodnuté časti diel. Takto vykonané a dodané časti diel vyfakturovala jednotlivými faktúrami. Tieto práce a dodaný materiál nevykonala pre seba ako to tvrdí správca dane, ale pre generálneho zhotoviteľa, ktorý si tieto časti diel od spoločnosti EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. riadne objednal, ale aj iné časti diel si objednal od iných subdodávateľov. Podľa názoru žalobcu je nesprávna právna interpretácia Daňového úradu Prešov a žalovaného, že vykonané jednotlivé časti diel dodávané spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. neboli zhotovené pre generálneho zhotoviteľa, ale pre spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o.. Zdôraznil, že za celé vykonanie diel nesie zodpovednosť generálny zhotoviteľ, ktorým bola spoločnosť E., s.r.o.. Táto vyhrala verejnú súťaž na zhotovenie celého diela prevzatím staveniska, prevzala aj plnú zodpovednosť za činnosť na stavbe a to tak za škody, ktoré môžu vzniknúť na stavbe, ako aj za škody, ktoré vzniknú osobám, ktoré tam vykonávali práce. Ďalej poukázal žalobca na to, že realizoval stavbu generálny zhotoviteľ, objednávateľ teda mohol vstupovať len ako subdodávateľ generálneho zhotoviteľa. Na jednej strane správca dane uznáva ako zhotoviteľa diela spoločnosť E., s.r.o., na druhej strane spochybňuje zmluvný vzťah medzi spoločnosťou E., s.r.o., ako generálnym zhotoviteľom diela a ďalšími podnikateľskými subjektmi, ktoré vykonávali práce, resp. dodali časti diel a tieto diela vyfakturovali. Z predložených dôkazov je jasné a zrejmé, že spoločnosť E., s.r.o., ako generálny zhotoviteľ mohol a uzatvoril ústne zmluvy o dielo z dodávateľskými subjektmi. Vždy v zmluvnom vzťahu vystupovala spoločnosť E., s.r.o., ako generálny zhotoviteľ diela, t. j. niesla hlavnú zodpovednosť za vykonávané dielo.

14. Ďalej žalobca poukázal na nesprávne právne posúdenie podľa ustanovení § 49 ods. 1 a nasl. zákona o dani z pridanej hodnoty v spojení s § 19 citovaného zákona a ich nesprávnej interpretácii na vzťah medzi žalobcom a spoločnosťou E., s.r.o., pričom žalobca citoval príslušné ustanovenie § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 zákona o DPH a argumentoval tým, že z uvedených ustanovení zákona o DPH vyplýva, že dodávateľovi celej stavby, t.j. diela vznikla daňová povinnosť. Výkladom týchto ustanovení je jasné a zrejmé, že ak vzniká možnosť a právo odpočítať daňovému subjektu ako dodávateľovi celého diela alebo stavby, vzniká v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, tak daňovému subjektu, t. j. žalobcovi právo odpočítať daň aj z časti diela. V ďalších ustanoveniach § 49 zákona o DPH je upravené, kedy daňový subjekt nemôže odpočítať daň z tovaru alebo služby, avšak ani jeden z týchto prípadov sa neviaže na právny vzťah uzatvorený medzi spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica, s.r.o. a spoločnosťou E., s.r.o..

15. V ďalšom bode žaloby poukázal žalobca na nesprávne právne posúdenie ustanovení § 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH a ich nesprávnu interpretáciu ohľadom dodania tovaru alebo služieb medzi žalobcom a spoločnosťou E., s.r.o., pričom žalobca opätovne citoval § 2 ods. 1 zákona o DPH, ako aj § 8, § 9 zákona o DPH a má za to, že z týchto ustanovení je zrejmé, že zo strany žalobcu došlo k dodaniu tovaru v zmysle § 8 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, a preto je takéto vykonanie diela predmetom dane, pričom túto povinnosť žalobca, ale aj spoločnosť E., s.r.o., riadne splnili. V ďalšom bode žaloby argumentoval žalobca nesprávnym právnym posúdením ustanovení § 69 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 69 ods. 5 citovaného zákona a ich nesprávnu interpretáciu ohľadom tvrdenia, že na jednej strane žalobcovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 1 z dôvodu, že išlo o vystavenie faktúr bez ekonomického opodstatnenia, avšak na druhej strane mu vznikla daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu, že daňový subjekt faktúru vystavil a uviedol na nej daň a tak ju preto musí uhradiť. Žalobca sa k uvedenému tvrdeniu vyjadril poukazom na ustanovenie § 69 ods.1 a 5 zákona o DPH, pričom argumentoval tvrdením žalovaného, z ktorého vyplýva, že na jednej strane k naplneniu predmetu dane nedošlo, lebo išlo o vystavenie faktúr bez ekonomického plnenia a opodstatnenia, no na druhej strane tým, že došlo k vystaveniu faktúry v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH, vznikla žalobcovi daňová povinnosť. Poukázal na rozdielnu aplikáciu a interpretáciu uvedených ustanovení tak správcom dane ako aj žalovaným.

16. V ďalšej žalobnej námietke poukázal žalobca na nesprávne vyhodnotenie dôkazov vykonaných žalovaným a Daňovým úradom Prešov v súvislosti s realizáciou časti diel spoločnosťou EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a spoločnosťou E., s.r.o., a tvrdením žalovaného, že vystavenie faktúr bolo bez ekonomického opodstatnenia. K tomuto žalobca citoval príslušné ustanovenie § 2 ods. 3 zákona o DPH, z ktorého podľa neho vyplýva, že ekonomickou činnosťou sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb. Zároveň z odseku 1 tohto ustanovenia vyplýva, že zdaniteľnou osobou ja každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť. Z uvedeného podľa žalobcu je zrejmé, že tak spoločnosť E., s.r.o., ako aj spoločnosť EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. museli výkon stavebných prác a dodávku materiálu, t.j. vykonanie diela alebo jeho časti fakturovať a tak zo strany spoločnosti EKOPRODUKT Brusnica s.r.o., ako aj zo strany spoločnosti E., s.r.o., došlo k vystaveniu faktúr a splneniu si daňovej povinnosti.

17. Ďalej v žalobe žalobca poukázal na nesprávne právne posúdenie a interpretáciu ustanovení § 3 Daňového poriadku v nadväznosti na rozhodnutie žalovaného a na neprihľadávanie žalobcu pri správe. K tomuto bodu žalobca poukázal na citáciu ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku a argumentoval tým, že má za to, že správca dane ako aj žalovaný nesprávne právne interpretovali príslušné ustanovenia, pretože zo strany žalobcu ani zo strany žalovaného nemohlo a nevzniklo žiadne daňové zvýhodnenie, pretože na jednej strane daň bola zaplatená zo strany spoločnosti EKOPRODUKT Brusnica s.r.o. a na druhej strane daň bola zaplatená aj zo strany spoločnosti E., s.r.o., čiže z pohľadu daňového konania nedošlo a ani nemohlo dôjsť k zvýhodneniu ani jedného subjektu, naopak, svojim rozhodnutím prvostupňový správny orgán zvýhodnil seba. V závere žaloby argumentoval žalobca porušením základných zásah správy daní, najmä ustanovení § 3 Daňového poriadku v nadväznosti na rozhodnutie a postup žalovaného, ako aj Daňového úradu Prešov, pričom opätovne citoval ustanovenie § 3 ods. 1 Daňového poriadku a konštatoval, že má za to, že najmä správca dane ako prvostupňový orgán nedbal na zachovávanie práva a právom chráneného záujmu daňového subjektu, ale jednostranne na svoj prospech si nielenže interpretoval právne normy, ale ich aj v rozhodnutí použil jednostranne bez ohľadu na základné zásady upravené v Daňovom poriadku. Žiadal žalobca na základe uvedenej žaloby preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia a nariadiť pojednávanie vo veci.

III.
Vyjadrenie sa žalovaného

18. K podanej žalobe sa vyjadril žalovaný jednak k odkladnému účinku, ktorý navrhol žalobca v podanej žalobe v zmysle ustanovenia § 185 Správneho súdneho poriadku a to vyjadrením zo dňa 31.01.2018, ako aj sa vyjadril žalovaný k podanej žalobe a to písomným stanoviskom zo dňa 22.03.2018, pričom zotrval na právnych a skutkových okolnostiach, ktoré boli uvedené v rozhodnutí, ktoré je predmetom preskúmania. Navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.
Závery správneho súdu

19. Uznesením rozhodol správny súd o odkladnom účinku podanej žaloby pod sp. zn.: 3S/48/2017-42 dňa 19.04.2018 tak, že návrh na odkladný účinok zamietol.

20. Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“).

21. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

22. Podľa § 2 ods. 2 S.s.p., každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

23. Podľa § 190 S.s.p., ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

24. S poukazom na vyššie citované zákonné ustanovenia správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia, ako aj konanie, ktoré ich vydaniu predchádzalo, vypočul právneho zástupcu žalobcu a rozhodol bez prítomnosti povereného zástupcu žalovaného potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto ju zamietol.

25. Predmetom preskúmania je rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj XXXX . z dôvodu, že došlo zo strany žalobcu k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že v zdaňovacom období máj XXXX žalobca neoprávnene odpočítal DPH z faktúr, ktorých odpočítanie nepreukázal ako oprávnený nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

26. Právo odpočítať daň z tovaru alebo služby by vznikla žalobcovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom táto vzniká podľa ustanovenia § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Nakoľko v daných prípadoch nedošlo k naplneniu predmetu dane daňová povinnosť nevznikla z faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku XXXX podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 69 ods. 1 citovaného zákona, pretože išlo len o vystavené faktúry bez ekonomického opodstatnenia.

27. Aj správny súd je toho názoru, že uvedené faktúry pre odberateľa E., s.r.o. boli ekonomicky neopodstatnené, pretože faktúry vystavené spoločnosťou E., s.r.o. pre žalobcu neodrážajú skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného, že tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia v roku XXXX E., s.r.o. porušil ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., pretože spoločnosti E., s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom v predmetných faktúrach.

28. Správca dane postupoval pri daňovej kontrole v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

29. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnemu určeniu a vyrubeniu dane.

30. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

31. Podľa § 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.

32. Podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku, správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

33. V daňovej kontrole platí prejednávacia zásada, nie vyhľadávacia. Správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech platiteľa. Správca dane iba prejednáva dôkazy platiteľom predložené, čo vyplýva zo skutočností, že dôkazná povinnosť je na strane platiteľa.

34. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

35. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

36. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

37. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

38. Podľa § 44 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

39. Na základe uvedeného správca dane preveruje prípustnosť, prípadne akceptovateľnosť právnych úkonov vo vzájomných záväzkových vzťahoch daňových subjektov z pohľadu daňových následkov. Daňovými následkami je vznik daňových povinností podľa hmotnoprávnych daňových zákonov. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi Keďže ide o fiškálne záujmy

štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

40. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (zákon o DPH), právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

41. Podľa § 19 ods. 1 prvej vety zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

44. 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. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona o DPH je viazané na kumulatívne splnenie všetkých zákonom stanovených podmienok, pričom nesplnenie už jednej z nich vylučuje priznanie nároku.

46. Základnou podmienkou uplatnenia odpočítania dane je dodanie tovaru alebo služby na základe ktorého vznikla daňová povinnosť. Z dôvodu priznania odpočítania dane je platiteľ povinný preukázať (dôkazné bremeno je na ňom), že pri tomto tovare, resp. službe vznikla daňová povinnosť nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru resp. služby faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nadobudol tovar, resp. službu, pri ktorom vznikla daňová povinnosť.

47. Prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené kontrolovaný platiteľ nesplnil.

48. Napriek tomu, že žalobca ako platiteľ predložil faktúry, v ktorých bolo bezpochyby preukázané, že deklarovaným dodávateľom je spoločnosť E., s.r.o. povinná sumu DPH uvedenú na takýchto faktúrach priznať a odviesť, uvedené doklady sú dôkazom len vtedy (faktúry, súpisy prác), ak by takéto doklady boli vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bol platiteľ povinný preukázať. Súčasne dôležitou podmienkou stanovenou v zákone o DPH je povinnosť použiť uvedené služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ.

49. Zdaniteľné plnenia, z ktorých odpočítanie dane kontrolovaný daňový subjekt deklaroval z faktúr za zdaňovacie obdobie máj XXXX zamestnanci správcu dane posudzovali v intenciách všetkých daňovým subjektom predložených a vlastnou činnosťou zamestnancov správcu dane nadobudnutých dôkazov.

50. Z obsahu žaloby vyplýva, že žalobca namietal porušenie práv žalobcu s dôrazom na uzatvorenú zmluvu o dielo s dodávateľom stavby spoločnosťou E., s.r.o., pričom argumentoval v žalobe tým, že odpočítanie dane s poukazom na príslušné ustanovenia Zákona o DPH si žalobca uplatnil správne a zákonne.

51. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvádzaných v žalobe, pričom mal bezpochyby za preukázané, že postupom žalovaného, ako aj postupom správcu dane neboli porušené práva alebo právom chránené záujmy v zmysle § 2 ods. 2 S.s.p. u žalobcu.

52. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutia správcu dane v celom rozsahu a vysporiadal sa so všetkými odvolacími námietkami žalobcu. Správca dane pri výkone daňovej kontroly a v rámci vyrubovacieho konania postupoval výlučne v medziach zákona, pričom citoval príslušné ustanovenia Zákona o DPH, ako aj Daňového poriadku.
V zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku hodnotil každý dôkaz samostatne a potom všetky dôkazy podľa správnej úvahy vo vzájomných súvislostiach, pričom hodnotiaca úvaha správcu dane nebola ľubovoľná, ale vychádzala so všetkého, čo pri správe daní vyšlo najavo.

53. Správca dane analyzoval deklarované zdaniteľné obchody a ich fakturáciu medzi daňovými subjektmi, pričom zistil, že aj napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH, účel tohto zákona nebol dodržaný, pretože žalobcovi nevznikla daňová povinnosť z realizovania služieb, pretože išlo iba o fakturáciu formálnych a nereálnych obchodov, pri ktorých pridaná hodnota nevznikla a následne kontrolovanému daňovému subjektu - žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

54. Zamestnanci správcu dane postupovali pri výkone daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní v súlade s § 24 ods. 2 Daňového poriadku, pričom správca dane zvážil vykonané úkony a zhodnotil výsledky vykonaných dôkazov, pričom zhodnotenie dôkazov správca dane riadne odôvodnil tak v Protokole, ako aj následne v príslušnom rozhodnutí správcu dane vydanom vo vyrubovacom konaní zo dňa 21.03.2017, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume X XXX,XX Eur podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku.

55. Rozhodnutie žalovaného je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, a preto z uvedených dôvodov správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 S.s.p. zamietol.

56. V plnom rozsahu sa správny súd stotožnil so závermi žalovaného, ktorý mal za preukázané, že Zmluvy o dielo na jednotlivé stavby uzatvorené medzi žalobcom ako objednávateľom a zhotoviteľom spoločnosťou E., s.r.o. boli uzatvorená v zmysle ustanovenia § 536 Obchodného zákonníka. Avšak z ustanovenia § 538 Obchodného zákonníka aj keď vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné, nedávala oprávnenie žalobcovi na to, aby v danom prípade na základe uvedenej zmluvy o dielo žalobca ako objednávateľ vykonal práce na vlastnej nehnuteľnosti v prospech seba, ktoré nakoniec fakturoval spoločnosti E., s.r.o. ako zhotoviteľovi uvedeného diela.
Táto možnosť vyplývajúca z ustanovenia § 538 Obchodného zákonníka však neznamenala, že mohol poveriť žalobca vykonaním diela samotného objednávateľa, pretože týmto postupom pri došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa, čo 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 E., s.r.o. Mal postupovať pri vykonaní týchto častí diel obdobne ako u ostatných subdodávateľoch (p. L., R. F., Y. F.) a nie fakturovať za práce objednávateľovi, t. j. žalobcovi.

57. Z uvedeného dôvodu preto aj správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že išlo v uvedených prípadoch, keď boli vystavené faktúry pre odberateľa E., s.r.o., tieto boli ekonomicky neopodstatnené, nakoľko predmetné faktúry boli vystavené spoločnosťou E., s.r.o. pre žalobcu a neodrážali skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr za zdaňovacie obdobie november XXXX od spoločnosti E., s.r.o., porušil aj podľa názoru správneho súdu ustanovenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., pretože spoločnosti E., s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom na vystavených faktúrach. Tento názor správneho súdu je odlišný od právneho názoru vysloveného v rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/9/2017 zo dňa 13.12.2017 a vychádza z vyššie uvedených dôvodov.

58. K uvedenému záveru správny súd dospel na základe preskúmania aj jednotlivých dôkazov, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, z ktorých bezpochyby mal súd za preukázané, že z krycích listov spoločnosti E., s.r.o., ktoré sú súčasťou administratívneho spisu vyplýva, že spoločnosť E., s.r.o. fakturovala žalobcovi vyššiu sumu, než žalobca fakturoval spoločnosti E., s.r.o.
Ďalej vyplýva aj tá skutočnosť, že niektoré činnosti, ktoré boli prefakturované, ktoré sú súčasťou faktúr, boli prefakturované s rovnakým množstvom.

59. Pri preverovaní opodstatnenosti nároku na odpočítanie dane z faktúry č. XXXXXXX od spoločnosti E., s.r.o. bolo preukázané, že žalobcom vykonané práce, ktoré sú obsahom faktúr, boli vyhotovené samotným žalobcom na vlastnej nehnuteľnosti a neodrážajú skutočnú výšku zrealizovaných stavebných prác. Daňové orgány tak mali preukázané a s týmto tvrdením sa stotožnil aj správny súd, že stavebné práce, ktoré spoločnosť E., s.r.o. fakturovala žalobcovi, a z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane zahŕňali aj stavebné práce, ktoré spoločnosť E., s.r.o. neuskutočnila a preto spoločnosti E., s.r.o. z týchto prác nevznikla daňová povinnosť a teda žalobcovi z tohto dôvodu nevzniklo právo na odpočítanie dane. Žalobca ako daňový subjekt mal totiž právo na odpočítanie dane zo služby iba v tom prípade, ak by pri tejto službe vznikla mu daňová povinnosť, čo v danom prípade za zdaňovacie obdobie november XXXX nebolo preukázané.

60. Následne žalobca ak si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr č. XXXXXXXX a č. XXXXXXXX, od spoločnosti E., s.r.o. porušil ustanovenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, pretože spoločnosti E., s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v rozsahu uvedenom vo faktúrach.

61. Správny súd na základe uvedeného zdôraznil, že tak ako daňové orgány ani on nespochybnil postavenie spoločnosti E., s.r.o. ako generálneho zhotoviteľa diela, ani jeho zmluvný vzťah s inými podnikateľskými subjektmi. Správny súd na základe skutkového stavu dospel k záveru, že spoločnosť E., s.r.o. nedodala dielo v takom rozsahu ako deklaruje žalobca faktúrami, nakoľko mal preukázané, že z predložených faktúr vyplynulo, že žalobca obstaraný materiál svojimi zamestnancami zabudoval do stavieb - rekonštruovaných nehnuteľností a na nich vykonal časť stavebných prác. Preto je správny súd toho názoru, že nedošlo k poskytnutiu služieb, resp. dodaniu tovaru inému subjektu, ale samému sebe. Tak nedošlo k dodaniu služieb, resp. tovaru spoločnosti E. s.r.o. tak, ako to deklaroval žalobca predloženými faktúrami.

62. Vo svojom právnom závere sa stotožnil správny súd so závermi žalovaného, ako aj správcu dane aj z toho dôvodu, že zo samotných zmlúv o dielo uzatvorených medzi žalobcom a spoločnosťou E. s.r.o. vyplýva, že „...zhotoviteľ sa zaväzuje, že zabezpečí kompletnú dodávku a realizáciu stavebných prác na predmet zákazky: „XY“ a vykoná dielo vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť“. Uvedené zmluvy boli uzatvorené v zmysle § 536 Obchodného zákonníka.
Správny súd opätovne ako vyslovil svoj právny názor vo veciach 2S/19/2017, 2S/56/2017 poukazuje na ustanovenie § 538 Obchodného zákonníka, z ktorého aj keď vyplýva, že zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ... nedáva mu však oprávnenie na to, aby ako to bolo v danom prípade žalobca ako objednávateľ diela vykonal práce na vlastnej nehnuteľnosti vlastnými zamestnancami, ktoré nakoniec ako práce fakturoval zhotoviteľovi diela - spoločnosti E. s.r.o., podľa správneho súdu v rozpore s ustanoveniami Obchodného zákonníka.

63. Rozhodnutie žalovaného po preskúmaní považuje správny súd za vydané v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z., ako aj v súlade s Daňovým poriadkom.

64. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 v spojení s ustanovením § 168 S.s.p. a z dôvodu, že žalobca nebol v konaní úspešný a nebol naplnený ani dôvod uvedený v § 168 S.s.p., rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

65. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorá musí byť podaná v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podanie sťažovateľa musia byť spísané advokátom.