

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/53/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3015200180  
Dátum vydania rozhodnutia: 09.10.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200180.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľa): JIMBO Invest, s. r. o., Dunajská 8, Bratislava, IČO : 36 749 800, zastúpeného: JUDr. Jozef Námešný, advokát, Nábřežie Sv. Cyrila 47, Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/55/2015-90 zo dňa 3. augusta 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/55/2015-90 zo dňa 3. augusta 2016 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/118141/2015/5048 zo dňa 13. januára 2015 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na plnú náhradu trov konania na krajskom súde i kasačnom súde.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1.Na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu Daňovým úradom Trenčín (ďalej len „správca dane“) na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2013, vydal správca dane dňa 02.10.2014 rozhodnutie č. 9313401/5/4452248/2014/Sme, 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 11.353,48 Eur, keď mu za predmetné zdaňovacie obdobie nepriznal nadmerný odpočet v sume 11.234,55 Eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 118,93 Eur.

2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za dodávku stavebných prác na „IBV Novostavby rodinného domu A, B, C“ (ďalej aj „rodinné domy“) od dodávateľa HOSS Prievidza, s. r. o., ďalej z faktúr za dodávku tovaru a zariadenia rodinných domov od dodávateľov Vidím Ľa, s.r.o., Jide Slovakia, s.r.o. a PTÁČEK - veľkoobchod, a.s. a z výdavových pokladničných dokladov určených žalobcom na nákup použitý v súvislosti s predmetnými stavbami. Dôvodom nepriznania odpočítania dane bolo podľa správca dane porušenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/11814/2015/5048 zo dňa 13.01.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správca dane potvrdil. V jeho závere konštatoval, že správca dane dospel k správne právnemu záveru o nepriznaní nadmerného odpočtu z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, ku ktorému došlo tým, že žalobca odpočítal daň zo služieb a tovaru, ktorých použitie na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ nepreukázal.

4. Žalovaný poukázal na pochybnosti správca dane o použití prijatých tovarov a služieb na uskutočňovanie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH a konštatoval, že žalobca až na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.12.2013 predložil správcovi dane zmluvu o nájme rodinných domov zo dňa 01.10.2013, na základe ktorej prenajíma rodinné domy s oslobodením od dane nájomcovi Hruška Slovakia, s. r. o., ktorý domy odovzdal do podnájmu fyzickým osobám U. B., jedinému konateľovi spoločnosti JIMBO Invest, s. r. o. a Hruška Slovakia, s. r. o. a jeho blízkym rodinným príslušníkom I. B. ml. a U. K., E.. B.. Takýto spôsob usporiadania obchodných vzťahov podľa žalovaného napĺňa znaky zneužívajúceho konania v zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Halifax C-255/02. Zmluvu o nájme domov považoval za umelo vytvorený stredný článok v reťazci subjektov, aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane u žalobcu, k čomu by bez opísaného scenára dôjsť nemohlo.

5. Žalovaný tiež uviedol, že správca dane preveroval aj to, či doklady predložené ku kontrole zodpovedajú skutočnosti, pričom konštatoval, že dokazovanie nevedlo k odstráneniu a vyvráteniu vyslovených pochybností o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení dodávateľa HOSS Prievidza, s.r.o.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) správnu žalobu a navrhol toto rozhodnutie zrušiť a vrátiť vec žalovanému na nové konanie.

7. Žalobca namietal, že záver žalovaného o nepoužití nákupov na zdaniteľné predaje a porušení § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH je v príkrom rozpore so skutkovým stavom a obsahom spisov. Mal za to, že DPH z nadobudnutých stavebných prác a materiálov na výstavbu rodinných domov na vstupe odpočítal v súlade s legitímnym podnikateľským zámerom použiť ich na svoje zdaniteľné plnenia, spočívajúce v prenájme rodinných domov s DPH inému platiteľovi - spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o., ktorý domy následne prenajal občanom B. bez DPH s tým, že spoločnosť Hruška Slovakia, s. r. o. si už daň na vstupe neodpočítava. Žalobca tvrdil, že v čase kontroly nemal povinnosť disponovať prenájmom nehnuteľností na výstupe, nakoľko pre odpočítanie dane na vstupe v čase nákupu stačí deklarovať legitímny podnikateľský zámer na výstupe a tento následne dodržať, čo sa v posudzovanej veci stalo a v spise je preukázané. Podľa žalobcu je bežnou podnikateľskou praxou, že jeden majiteľ si dve aktivity alokuje do dvoch rôznych subjektov. Teda ak rodina B. prevádzkuje v spoločnosti JIMBO Invest, s. r. o. výstavbu a následný prenájom alokuje do spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o., nejde o žiadny umelý reťazec, ako to uvádza žalovaný.

8. Žalobca tiež v žalobe namietal, že s vyššie uvedenými námietkami sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal, v dôsledku čoho ide o svojvoľné a arbitrárne rozhodnutie, bez

náležitého odôvodnenia.

9. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol krajskému súdu žalobu zamietnuť. Zotrval na závere, že pokiaľ by žalobca prenajal rodinné domy priamo podnájomcom, teda U. B. a ďalším personálne prepojeným osobám, potom by bol prenájom oslobodený od DPH, bez nároku na odpočítanie dane (§ 38 ods. 5 zákona o DPH - možnosť voľby zdanenia je len pre zdaniteľnú osobu, nie pre nezdaniteľnú osobu - občana). Žalobcovi by nevznikol nárok na odpočítanie dane zo vstupov (zdaniteľných plnení z prijatých faktúr), ktoré sa viažu k predmetným nehnuteľnostiam. Tomu sa žalobca vyhol tým, že rodinné domy najskôr prenajal platiteľovi - spoločnosti HRUŠKA Slovakia, s.r.o. a následne sa predmet prenájmu stal predmetom podnájmu personálne prepojeným fyzickým osobám, v čom videl žalovaný zneužitie práva.

10. Krajský súd verejne vyhlásil dňa 03.08.2016 rozsudok č. k. 13S/55/2015-90, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd prisvedčil záveru žalovaného, že predložená zmluva o nájme so spoločnosťou HRUŠKA Slovakia, s.r.o., ktorá medzičasom zanikla zlúčením, nie je vierohodná a nepreukazuje, že nadobudnutie nehnuteľností sa viaže k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojený nárok na odpočítanie dane.

11. Krajský súd v zhode s daňovými orgánmi poukázal na to, že k uzavretiu zmluvy malo dôjsť len deň potom, čo správca dane vykonal ohliadku rodinných domov, a to za situácie, keď domy boli podľa zistení z miestneho šetrenia už reálne užívané fyzickými osobami. Konečným užívateľom jedného z domov sa podľa podnájomnej zmluvy stal aj samotný konateľ žalobcu, ktorý pri žiadnom zo svojich vyjadrení nedeclaroval svoj úmysel rodinný dom užívať. Opakovane uvádzal, že najprv sa žalobca pokúsi domy predať a ak nebude úspešný, tak ich prenajme, pričom aktivity ohľadom predaja, resp. prenájmu sa budú realizovať až po dokončení a skolaudovaní stavieb. Na druhej strane sa však ešte pred dokončením stavby sám stal jedným z užívateľov a podnájomcov rodinného domu. Dom si však konateľ žalobcu neprenajal priamo od žalobcu, ale vytvoril reťazec zmlúv, keď ako konateľ žalobcu uzavrel nájomnú zmluvu so spoločnosťou Hruška Slovakia, s. r. o., ktorej bol taktiež konateľom a v rovnaký deň aj podnájomnú zmluvu. Takýto postup nemá podľa krajského súdu žiadne logické opodstatnenie, okrem získania daňovej výhody, tak ako to uzavreli správne orgány v administratívnom konaní.

12. Krajský súd sa nestotožnil s námietkami žalobcu, ktoré smerovali k svojvôli žalovaného a správcu dane pri rozhodovaní a k nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, ktoré je podľa názoru súdu dostatočne a zrozumiteľne odôvodnené a žalovaný sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami.

### III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie žalovaného

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a navrhol jeho rozsudok zmeniť tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti trval na tom, že platný režim zákona o DPH bol v posudzovaných transakciách štandardne dodržaný od výstavby (obstarávateľ, prenajímateľ), cez nájomcu až po konečného spotrebiteľa (podnájomca, občan). Namietal, že nemohli byť porušené ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pretože rodinné domy existujú, žalobca ich riadne prevzal od dodávateľa HOSS Prievidza, s.r.o., ktorý to potvrdil a vystavil žalobcovi faktúry, pričom žalobca rodinné domy prenajal podľa § 38 zákona v režime s DPH.

15. Sťažovateľ trval na tom, že zistenia u jeho dodávateľa nemôže ovplyvniť, nezodpovedá za ne a nepatria do jeho dôkazného bremena. Upozornil na to, že predmetom jeho činnosti je predaj alebo prenájom nehnuteľností, čo tvrdil počas celého konania. Akékoľvek pochybnosti ohľadom budúceho použitia predmetných nákupov sú podľa žalobcu nedôvodné, pretože je jedno, či bude dom predaný alebo prenajatý a komu, dôležité je, aby to bolo v režime s daňou na výstupe, čo sa aj stalo.

16. Podľa sťažovateľa nie je podstatné, že rodinné domy prenajal spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o. a tá ich následne prenajala fyzickým osobám rodinne spriazneným s konateľom žalobcu. Mal za to že občan má právo vybrať si, či si dom priamo kúpi alebo prenajme a od koho. Takúto voľbu má rovnako spriaznená i nespriaznená osoba. Upozornil tiež na to, že § 22 zákona o DPH pozná označenie „osoby majúce osobitný vzťah“, pričom porušením zákona je skreslenie ceny pri obchodovaní takýchto osôb - cena však v tomto prípade nie je predmetom sporu.

17. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

#### IV.

##### Právne závery kasačného súdu

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Keďže napadnuté rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom a krajský súd žalobu zamietol, postupoval kasačný súd podľa § 462 ods. 2 S.s.p. a rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov v nadväznosti na žalobné body pripadlo kasačnému súdu zaujať stanovisko k právnemu posúdeniu otázky splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane u žalobcu z deklarovaných zdaniteľných obchodov, najmä v tom zmysle, či žalobca použil tieto plnenia (stavebné práce a materiál) na svoje podnikanie (vlastné zdaniteľné obchody).

20. Z administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca uzavrel s dodávateľskou spoločnosťou HOSS Prievidza, s. r. o. zmluvu o dielo, ktorej predmetom bolo zhotovenie rodinných domov pre žalobcu. Za uskutočnenie stavebných prác vystavil dodávateľ v posudzovanom zdaňovacom období žalobcovi faktúry s označením vykonaných prác, ktorých skutočná realizácia nebola sporná. Rovnako nebolo sporné dodanie stavebného materiálu a ďalších tovarov žalobcovi na základe predložených daňových a účtovných dokladov od dodávateľov uvedených v bode 2 tohto rozsudku. Z faktúr za uvedené prijaté plnenia si žalobca uplatnil odpočítanie dane tvrdiac, že fakturované služby a tovar určené na zhotovenie a zariadenie rodinných domov použije na svoje zdaniteľné plnenia vo forme predaja, resp. prenájmu rodinných domov po ich skolaudovaní.

21. Správca dane nadobudol v priebehu daňovej kontroly pochybnosti o pravdivosti faktúr od dodávateľskej spoločnosti HOSS Prievidza, s.r.o., ktoré vyvodil najmä z toho, že na adrese zapísanej v obchodnom registri spoločnosť reálne nesídi, dňom 30.09.2013 jej bola zrušená registrácia za platiteľa DPH a jej konateľ C.. V. C. síce potvrdil dodanie deklarovaných prác žalobcovi, avšak uviedol, že ich robili jeho subdodávatelia, ktorých si nepamätá. Pamätá si len C. U., ktorý dodával kanalizáciu a vodovod, pomocné práce vykonávali podľa jeho vyjadrenia „dohodári“ spoločnosti. Podľa zistení správca dane boli faktúry dodávateľa uhradené hotovostným vkladom U. B., avšak nie na účet dodávateľa, ale na účet C.. V. C..

22. Správca dane oznámil žalobcovi svoje pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov uvedeného dodávateľa a vyzval žalobcu na vysvetlenie nejasností a preukázanie pravdivosti údajov, avšak uvedené skutočnosti bližšie nepreveril, ďalšie dôkazy nevykonal a nevyhodnotil. Nebolo zisťované, aké osoby v relevantnom čase na stavbe pracovali a v akom vzťahu boli s dodávateľom žalobcu, príp. so žalobcom. Ani žalovaný v napadnutom rozhodnutí podrobnejšie nerozvinul svoje závery, podľa ktorých žalobcovi nepatrí právo na odpočítanie dane z prijatých faktúr od spoločnosti HOSS Prievidza, s.r.o. z dôvodu, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť. V priebehu daňovej kontroly sa správca dane zameral predovšetkým na zisťovanie a preverovanie účelu prijatých stavebných prác a tovarov na podnikanie

žalobcu, najmä s ohľadom na výsledky miestneho zisťovania pri ohliadke rodinných domov a na nájomné, resp. podnájomné zmluvy predložené žalobcom v rámci daňovej kontroly, na ktoré sa žalobca odvolával a použitie prijatých zdaniteľných obchodov na podnikanie odôvodňoval prenechaním rodinných domov do nájmu spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

23. Kasačný súd sa nemohol stotožniť so záverom krajského súdu i žalovaného, že žalobca nespĺnil podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH pre odpočítanie dane tým, že nepreukázal, že prijaté tovary a služby použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Je nesporné, že žalobca podniká aj v oblasti uskutočňovania a prenájmu stavieb, pričom od začatia daňovej kontroly tvrdil, že rodinné domy po ich dokončení a skolaudovaní buď predá alebo prenajme, teda použije ich na svoje zdaniteľné obchody. Počas daňovej kontroly (deň nasledujúci po vykonaní miestneho zisťovania správcom dane, z ktorého vyplynulo, že rodinné domy sú ešte pred ich kolaudáciou obývané) uzavrel nájomnú zmluvu, podľa ktorej rodinné domy prenajal spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o., ktorá ich v ten istý deň prenechala do podnájmu konateľovi žalobcu a jeho rodinným príslušníkom.

24. Krajský súd bez podrobnejšej právnej argumentácie uzavrel, že žalobca mohol rodinné domy prenajať priamo fyzickým osobám (rodine B.), namiesto toho však vytvoril „reťazec zmlúv“, ktorý nemá logické opodstatnenie, okrem získania daňovej výhody.

Podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH platiteľ, ktorý prenajíma nehnuteľnosť alebo jej časť zdaniteľnej osobe, sa môže rozhodnúť, že nájom nebude oslobodený od dane.

25. Podľa názoru kasačného súdu ani uvedené závery nie sú v súlade so zákonom. Žiaden právny predpis totiž neprikazuje daňovému subjektu, ktorý realizuje výstavbu rodinných domov za účelom prenájmu alebo predaja, aby v prípade ich prenájmu uzavrel nájomné zmluvy s konečným užívateľom takýchto nehnuteľností. Kasačný súd musí konštatovať, že žalobca nepostupoval právne nedovoleným spôsobom, keď rodinné domy bez oslobodenia od dane prenajal spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o. (zdaniteľnej osobe), ktorá ich prenechala do podnájmu konateľovi žalobcu i nájomcu U. B. a jeho rodinným príslušníkom (nezdaniteľným osobám). Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právnické osoby prenajímateľa i nájomcu sú personálne prepojené v osobe U. B., ktorý je konateľom oboch spoločností a zároveň jedným z podnájomcov rodinných domov.

26. Základným (objektívne pôsobiacim) predpokladom skutkovo preverovaným správnym súdom pri týchto zdaniteľných obchodoch je v zmysle judikatúry Súdneho dvora (napr. rozsudok vo veci Halifax a spol. C-255/02) to, či boli pre vznik práva na odpočítanie DPH splnené jeho vecné a formálne podmienky. Z uvedeného rozsudku vyplýva (najmä jeho body č. 48, 54 až 57), že nakoľko spoločný systém DPH je založený na jednotnej definícii zdaniteľného obchodu (dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb) vrátane pojmu „hospodárska činnosť“, potom uvedený pojem má objektívny charakter v tom zmysle, že činnosť zakladajúca zdaniteľný obchod je v zmysle skutkových zistení správcu dane posudzovaná sama osebe a uplatňuje sa nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov, t.j. bez povinnosti pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel platiteľa, aby sa zobrała do úvahy povaha cieľa (kauza) dotknutého zdaniteľného obchodu.

27. Odplatný nájomný vzťah medzi žalobcom a spoločnosťou Hruška Slovakia, s. r. o. je zdaniteľným

obchodom a preto pokiaľ žalobca prijal stavebné práce a materiál na výstavbu a zariadenie takto prenajatých rodinných domov, použil prijaté tovary a služby na dodávky služieb podliehajúcich DPH. Nájomné, ktoré inkasuje od spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o., je na základe rozhodnutia žalobcu zaťažené daňou, ktorú si však uvedený nájomca ako zdaniteľná osoba nemôže odpočítať na vstupe, pretože prenechal rodinné domy do podnájmu fyzickým osobám (rodine B.), ktoré nie sú zdaniteľnými osobami. Takýto podnájomný vzťah nie je v zmysle zákona o DPH zdaniteľným obchodom.

28. V tejto súvislosti musí kasačný súd poukázať na to, že právny režim odpočítania dane nielen podľa zákona o DPH, ale aj podľa smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, je založený na viacerých zásadách, medzi ktorými je zásada daňovej neutrality, zameraná na zmiernenie finančnej záťaže, ktorú pre podnikateľa predstavuje platba DPH, splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností odberateľom. Spoločný systém DPH zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, pod podmienkou, že sami o sebe v zásade podliehajú DPH (m.m. rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach C-408/98 Abbey National, bod 24, C-255/02 Halifax, bod 78, C-285/11 Bonik, bod 25, C-18/13 Maks Pen EOOD, bod 23). Z tohto systému výnimku predstavujú zdaniteľné obchody, ktoré sú od dane oslobodené (§ 28 až 48b zákona o DPH).

29. Uvedený zmluvný model žalobcovi umožňuje s ohľadom na zásadu neutrality DPH odpočítať daň z nákladov na zhotovenie stavieb rodinných domov na vstupe, pokiaľ rodinné domy prenajíma bez oslobodenia od dane inej zdaniteľnej osobe. Ak však táto zdaniteľná osoba prenechá rodinné domy do podnájmu fyzickým osobám, nejde o zdaniteľný obchod, s ktorým by bolo spojené právo na odpočítanie dane z nájomného. Odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov u žalobcu na vstupe nie je preto protiprávnym daňovým zvýhodnením, ale logickým a zákonom predpokladaným dôsledkom mechanizmu DPH, v ktorom zaťažuje daň konečného prijímateľa služby podnájmu rodinných domov fyzickým osobám, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami.

30. Z judikatúry Súdneho dvora však zároveň vyplýva, že spoločnú právu úpravu dane z pridanej hodnoty je treba vykladať aj proti pôsobeniu uvedenej zásady daňovej neutrality v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane uplatniť si právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, keď zdaniteľné obchody a z nich plynúce plnenia tvoriace základ tohto práva predstavujú zneužitie (citovaný rozsudok Halifax, bod 85) vo forme vytvorenia umelej konštrukcie, ktorá nemá v bežných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch založených na podnikateľskej obozretnosti a snahe dosahovať zisk opodstatnenie.

31. Berúc do úvahy objektívny charakter posudzovaných vzťahov zainteresovaných subjektov, a najmä fakt, že žalobca použil zhotovené rodinné domy, ktorých sa daň na vstupe týkala, na služby podliehajúce dani, o zneužití práva v danom štádiu posudzovania prípadu zatiaľ hovoriť nemožno. Spoločnosť Hruška Slovakia, s. r. o. je síce medzičlánkom medzi žalobcom ako zhotoviteľom rodinných domov a fyzickými osobami ovládajúcimi obe uvedené spoločnosti v postavení podnájomcov, v obchodnej praxi sa však takýto medzičlánok medzi stavebníkom nehnuteľností určených na komerčné zhodnotenie (vo forme nájmu alebo predaja) a ich konečnými užívateľmi bežne vyskytuje. Jeho včlenenie do reťazca subjektov preto nevyhnutne neznamená, že u žalobcu dochádza k získaniu neoprávnenej daňovej výhody, keďže daňovou povinnosťou budú zaťažené služby prenájmu nehnuteľností.

32. V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore opísaný vzťah personálne prepojených právnických osôb prenajímateľa ako aj nájomcu prostredníctvom pána U. B. nie je v zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky vzťahom, ktorý by daňové právo zakazovalo, ale ho reguluje. V zmysle § 2 písm. n) a ab) v spojení s § 17 ods. 5 a § 18 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov [u väčšiny citovaných ustanovení je však účinnosť až po dátume 01.01.2017 - poznámka kasačného súdu] ide o vzťah zákonom vyhodnotený ako kontrolovaný vzťah závislých osôb, pri ktorom sa sleduje vplyv personálneho prepojenia na ceny, v preskúmvanej veci na nájomné. Preto nie je možné pre kasačný súd si osvojiť argumentáciu žalovaného a krajského súdu (viď najmä bod č. 17), že vytvorenie reťazca zmlúv vo forme nájomnej zmluvy a na ňu nadväzujúcej podnájomnej zmluvy nemá žiadne logické opodstatnenie okrem získania daňovej výhody.

Podľa § 2 písm. n) až p) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v citovanom znení na účely tohto zákona sa rozumie

n) závislou osobou blízka osoba alebo ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba,

o) ekonomickým alebo personálnym prepojením účasť osoby na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby alebo v ktorých má táto osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel, pričom účasťou na

1. majetku alebo kontrole sa rozumie viac ako 25% priamy alebo nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní alebo na hlasovacích právach, pričom nepriamy podiel sa vypočíta súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi a takto vypočítaný výsledok sa vynásobí stomi a nepriamy odvodený podiel sa vypočíta súčtom nepriamych podielov; nepriamy odvodený podiel sa použije len na výpočet výšky účasti jednej osoby na majetku alebo kontrole inej osoby, ak táto jedna osoba má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb, z ktorých každá má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50%, všetky osoby, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu,

2. vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov alebo členov dozorných orgánov obchodnej spoločnosti alebo družstva k tejto obchodnej spoločnosti alebo družstvu,

p) iným prepojením obchodný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty, .....

Podľa § 2 písm. ab) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom po 01.01.2017 kontrolovanou transakciou právny vzťah alebo iný obdobný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami podľa písmen n) a r), pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom, pričom za kontrolovanú transakciu sa nepovažuje prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3, ak ide o nehnuteľnosť nezaraďenú do obchodného majetku podľa písmena m), a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely; pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu.

33. Kasačný súd je toho názoru, že ak by odplata za užívanie predmetu nájmu medzi žalobcom a spoločnosťou Hruška Slovakia, s. r. o., prípadne aj predmetu podnájmu medzi nájomcom a podnájomcami, ktorí sú osobami spriaznenými s prenajímateľom i nájomcom, bola len fiktívna alebo neprímerane nízka, či inak odporujúca bežným trhovým podmienkam, potom by sa mohlo jednáť o zneužitie práva za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody vo forme zníženia daňovej povinnosti na strane žalobcu.

34. Iba ak sa preukáže, že posudzovanými transakciami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom právnej úpravy DPH a pre tieto transakcie neexistuje žiadne iné objektívne vysvetlenie, ako dosiahnutie takéhoto zvýhodnenia, potom môže správca dane rozhodnúť o nepripustení práva na odpočítanie dane z týchto zdaniteľných obchodov. Takáto situácia však za daných skutkových okolností nenastala.

35. Kasačný súd je toho názoru, že aj keď žalobca nepochybne mohol rodinné domy prenajať priamo fyzickým osobám, ktoré ich užívajú, neznamená to, že tak urobiť musel a pokiaľ tak neurobil, že by tým porušil zákon, obišiel ho alebo ho právne nedovoleným spôsobom zneužil. Je však treba pripomenúť, že žalobca je povinný odvádzať štátu daň z nájomného za dočasné užívanie predmetných rodinných domov ich nájomcom vo výške zodpovedajúcej aktuálnym podmienkam na trhu s nehnuteľnosťami, keďže ich používa na svoje zdaniteľné obchody (viď aj bod č. 39). Inak by sa vystavil dorubeniu dane z prijatých plnení na zriadenie predmetných stavieb, ktorej odpočítanie si uplatnil v posudzovanom zdaňovacom období.

36. Aj na tomto mieste však musí kasačný súd, berúc do úvahy argumenty správcu dane a žalovaného, pripomenúť niektoré závery vo vzťahu k posúdeniu použiteľnosti zdaniteľného plnenia na následné

podnikanie (ďalšie zdaniteľné obchody na výstupe) vyplývajúce z judikatúry Súdneho dvora. V zmysle svojho rozsudku sp.zn. C-104/12 zo dňa 21. februára 2013 Súdny dvor zdôraznil, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym zdaniteľným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými zdaniteľnými obchodmi (plneniami) na výstupe, čo je zásadným predpokladom (kritériom) na vznik práva na odpočítanie DPH, je v zásade potrebná nielen na priznanie, ale aj na určenie rozsahu takéhoto práva. Podľa Súdneho dvora však nie je možné pri značnej rozmanitosti zdaniteľných obchodov vykonávaných prostredníctvom nespočetného množstva obchodných a podnikových transakcií sa reálne pokúsiť o presnejšiu formuláciu tohto kritéria na vznik práva na odpočítanie DPH. Preto konkrétne uplatnenie tohto kritéria prislúcha daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom, ktorým zohľadnia všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam a prihliadnu iba na transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou subjektu (marginálny bod č. 22 uvedeného rozsudku).

37. Právo na odpočítanie dane sa rovnako priznáva zdaniteľnej osobe aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym zdaniteľným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými zdaniteľnými obchodmi, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými elementmi tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady podľa Súdneho dvora (marginálny bod č. 20 uvedeného rozsudku) totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.

38. Práve zámer zdaniteľnej osoby používať službu (tovar) na podnikateľské účely, ktorý je potvrdený objektívnymi okolnosťami, umožňuje určiť, či v momente uskutočnenia plnenia na vstupe táto osoba koná v postavení zdaniteľnej osoby. Ak je odpoveď kladná, tak potom podľa Súdneho dvora musí mať takáto osoba právo na odpočítanie splatnej alebo zaplatenej DPH za poskytnuté služby.

39. Aj s ohľadom na uvedené musí kasačný súd konštatovať, že v súlade s ústavnými zásadami právnej istoty a ochrany legitímneho očakávania (čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) je právom daňového subjektu spoľahnúť sa na zmysel daňových predpisov vyplývajúci z ich textu a na základe toho vopred poznať svoju daňovú situáciu. Voľba medzi zdaniteľnými a od dane oslobodenými obchodmi (v danom prípade medzi prenájmom rodinných domov s daňou či bez) bola na žalobcovi, pričom pri tejto voľbe mu nič nebránilo vziať do úvahy i daňové hľadisko. Žiaden daňový subjekt totiž nemá povinnosť podnikat' tak, aby maximalizoval daňový príjem štátu.

40. Právo voľby daňovo optimálneho riešenia je však obmedzené zákonným rámcom a účelom mechanizmu DPH, ako aj zásadou zákazu zneužitia práva, zakotvenou vo vnútroštátnom práve v § 3 ods. 6 Daňového poriadku a judikovanou v početných rozsudkoch Súdneho dvora, napr. v spomenutej veci Halifax a spol.. K aplikácii tejto zásady zjavne smeroval žalovaný i krajský súd, keď v podstate konštatovali, že cieľom posudzovaných plnení, s ohľadom na uzavretie nájomných, resp. podnájomných zmlúv medzi spriaznenými osobami, bolo získanie neoprávneného daňového zvýhodnenia, spočívajúceho v práve na odpočítanie dane z nákladov na zriadenie predmetu nájmu (rodinných domov). Svoju argumentáciu v naznačenom smere však podrobnejšie nerozviadli.

41. Kasačný súd je s poukazom na dôvody uvedené v predchádzajúcich bodoch toho názoru, že uzavretie zmluvy o nájme rodinných domov so zdaniteľnou osobou bez oslobodenia od dane, za účelom zhodnocovania predmetu nájmu formou podnájmu, je krok legálny a ekonomicky akceptovateľný. Ak by v prípade žalobcu nešlo na strane zúčastnených subjektov o spriaznené osoby, žiadne pochybnosti a podozrenia zo zneužitia práva by pravdepodobne nevznikli.

42. Z uvedených dôvodov krajský súd vec posúdil po právnej stránke nesprávne, keď prisvedčil právnenému názoru žalovaného o porušení § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a zamietol žalobu proti rozhodnutiu o vyrubení dane z faktúr za žalobcom prijaté stavebné práce a materiál na zhotovenie a zariadenie rodinných domov aj z dôvodu, že tieto plnenia žalobca nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Preto kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie, v ktorom bude

viazaný uvedeným právnym názorom kasačného súdu.

43. Pokiaľ ide o porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, v ďalšom konaní bude úlohou žalovaného znovu vyhodnotiť dôkaznú situáciu a vysporiadať sa s otázkou, ktoré z prijatých tovarov a služieb od jednotlivých dodávateľov, u ktorých si žalobca uplatnil v predmetnom zdaňovacom období odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sú deklarované a prečo, kam siahalo dôkazné bremeno žalobcu na preukázanie rozhodujúcich skutočností a do akej miery toto bremeno uniesol a odstránil všeobecne sformulované pochybnosti správcu dane o pravdivosti predložených dokladov.

44. V prípade potreby bude potrebné umožniť žalobcovi vo vyrubovacom konaní preukázať pochybné alebo sporné skutočnosti a na základe uvedeného urobiť záver o tom, či a z akých dôvodov sa preukázal alebo nepreukázal vznik daňovej povinnosti u svojich dodávateľov a na to nadväzujúce právo žalobcu na odpočítanie dane z prijatých plnení.

45. Kasačný súd upozorňuje na to, že v napadnutom rozhodnutí absentuje vyhodnotenie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane z prijatých dodávok od dodávateľov Vidím Ťa, s.r.o., Jide Slovakia, s.r.o. a PTÁČEK - veľkoobchod, a. s.

Pri rozhodovaní vo veci žalovaný samozrejme zohľadní prípadné zmeny v skutkových okolnostiach, ku ktorým došlo od vydania zrušeného rozhodnutia.

46. O trovách konania pred krajským i kasačným súdom bolo rozhodnuté podľa § 467 ods. 1, 2 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že v kasačnom konaní úspešnému sťažovateľovi bolo voči žalovanému priznané právo na úplnú náhradu doterajších trov.

O výške náhrady trov konania rozhodne v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p. krajský súd samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 S.s.p.).