

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/65/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200137
Dátum vydania rozhodnutia: 13.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200137.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: JIMBO Invest, s. r. o., Ciglianska cesta 18, Prievidza, 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 odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/46/2015-97 zo dňa 16. marca 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/46/2015-97 zo dňa 16. marca 2016 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/558728/2014/5048 zo dňa 19. decembra 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 262,51 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140 € z titulu náhrady iných trov konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1.Na základe 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 4. štvrťrok 2012, o výsledku ktorej vyhotovil správca dane protokol č. 9313401/5/1296722/2014/Rud zo dňa 02.04.2014 a prejednal ho so žalobcom, vydal dňa 16.09.2014 rozhodnutie č. 9313401/5/4225121/2014/Rud, 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 28.523,26 Eur, keď mu za predmetné zdaňovacie obdobie nepriznal nadmerný odpočet v sume 28.285,90 Eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 237,36 Eur.

2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za stavebný a inštalačný materiál od dodávateľov PTÁČEK - veľkoobchod, a. s., I. I. K. INGSTAV, Stavebniny F.Š. MONT, s. r. o., VEKATERM, s. r. o., KSR - Kameňolomy SR, s. r. o. a za dodávku stavebných prác na „IBV Novostavby rodinného domu A, B, C“ (ďalej aj „rodinné domy“) od dodávateľa HOSS Prievidza, s. r. o. Dôvodom nepriznania odpočítania dane bolo podľa správcu dane porušenie § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ku ktorému došlo tým, že žalobca odpočítal daň z tovaru a služieb, ktorých použitie na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ nepreukázal.

3. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100306/1/558728/2014/5048 zo dňa 19.12.2014 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V jeho odôvodnení konštatoval, že žalobca nepredložil ani neuviedol správcovi dane jednoznačný zámer, na čo bude rodinné domy využívať. Poukázal na to, že existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe alebo plneniami, ktoré sú dôvodom pre vznik nároku na odpočet, je nevyhnutná ešte pred tým, ako zdaniteľná osoba pristúpi k uplatneniu práva na odpočítania DPH. Uviedol, že správca dane v súvislosti s inou prebiehajúcou daňovou kontrolou u žalobcu za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2013 zistil, že na základe zmluvy o nájme domov zo dňa 01.10.2013 (uzavretej jeden deň po uskutočnení obhliadky rodinných domov správcom dane) prenajíma žalobca rodinné domy nájomcovi Hruška Slovakia, s. r. o., pričom na základe zmlúv o podnájme domu zo dňa 01.10.2013 odovzdal nájomca rodinné domy do podnájmu L. W.Š., jedinému konateľovi spoločnosti JIMBO Invest, s. r. o. a Hruška Slovakia, s. r. o. (zmluva o podnájme domu C), a jeho blízkym N. W. ml. (zmluva o podnájme domu A) a L. S., rod. W. (zmluva o podnájme domu B).

4. Predložené zmluvné vzťahy viedli podľa žalovaného k uplatneniu takého režimu DPH, pri ktorom žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane, ktorý súvisel s výstavbou rodinných domov. Prenájomom rodinných domov personálne prepojenej spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o. síce vznikla daňová povinnosť na strane žalobcu, ale predmet plnenia - rodinné domy fakticky užíva konateľ žalobcu a osoby s ním personálne prepojené. Na základe toho daňové orgány usúdili, že pokiaľ by žalobca prenajímal predmetné rodinné domy priamo podnájomcom, potom by bolo takéto plnenie (prenájom) oslobodené od DPH a to bez nároku na odpočítanie dane (§ 48 ods. 5 zákona o DPH dáva možnosť voľby zdanenia len pre zdaniteľnú osobu, ale nie pre nezdaniteľnú osobu občana).

5. Napriek tomu, že formálne došlo k naplneniu zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, z obsahu celej transakcie podľa názoru žalovaného vyplýva, že jej účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme uplatnenia odpočítania dane. Žalobca je súčasťou umelo vytvoreného reťazca subjektov, ktorého účelom bolo získať daňové zvýhodnenie.

6. Žalovaný v závere odôvodnenia rozhodnutia o žalobcovom odvolaní konštatoval, že dokazovanie, ktoré viedol správca dane za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, nevedlo k odstráneniu a vyvráteniu vyslovených pochybností o uskutočnení deklarovaných (prijatých) zdaniteľných plnení a zároveň že správca dane dospel k správnenému záveru, keď nepriznal uplatnený nadmerný odpočet a vyrubil žalobcovi vlastnú daňovú povinnosť z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH tým, že žalobca odpočítal daň z tovarov a služieb, ktorých použitie na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ nepreukázal.

II.

Konanie pred prvostupňovým súdom

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

8. V žalobe namietal existenciu vady zakladajúcej nezákonnosť napadnutého rozhodnutia spočívajúcej v

tom, že správca dane nepoužil výzvu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktorou by vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k jeho pochybnostiam. Takúto výzvu podľa žalobcu nemožno nahradiť vyjadrením sa daňového subjektu ku zisteným skutočnostiam podľa § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, ako to tvrdí žalovaný, nakoľko ide o kvalitatívne odlišné a oddelene upravené inštitúty. Žalobca preto tvrdil, že správca dane získal protokol nezákonným spôsobom a z neho vychádzajúce rozhodnutie je tiež nezákonné.

9. Ďalej 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 s obsahom spisov. Mal za to, že DPH z nadobudnutých stavebných prác a materiálov na výstavu 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 W. 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 W. 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.

10. Žalobca tiež v žalobe namietal, že s oboma vyššie uvedenými námietkami sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal, čím zmaril jeho právo na „účinnú obhajobu pred odvolacím orgánom (súdnou a inú ochranu)“.

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol krajskému súdu žalobu zamietnuť. Uviedol, že Daňový poriadok osobitne neupravuje výzvu na vyjadrenie sa k pochybnostiam vysloveným správcom dane v priebehu daňovej kontroly, preto nemal dôvod vytknúť správcovi procesné nedostatky, keďže správca dane riadne žalobcovi uložil doplniť dôkazy týkajúce sa obchodných transakcií na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.12.2013 (uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 16.12.2013 na jej poslednej strane).

12. Podľa žalovaného žalobca v priebehu daňovej kontroly nepreukázal použitie jemu fakturovaných (prijatých) zdaniteľných plnení v priamej väzbe na dodávky tovarov a služieb, ktoré predpokladal uskutočniť ako platiteľ (zdaniteľné obchody) v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Správca dane túto pochybnosť žalobcovi oznámil na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.12.2013 a vyzval ho, aby vec vysvetlil. Žalobca pri ústnom pojednávaní v uvedený deň predložil správcovi dane zmluvu o nájme domov zo dňa 01.10.2013, uzavretú medzi žalobcom ako prenajímateľom a spoločnosťou Hruška Slovakia, s. r. o. ako nájomcom s vyjadrením, že týmto preukazuje, že obchody použil na dodávku tovarov a služieb ako platiteľ a teda mal nárok na odpočítanie dane.

13. Žalovaný uviedol, že uvedenou zmluvou o nájme domov uzavretou jeden deň po miestnom zisťovaní dňa 30.09.2013 žalobca pochybnosť vyslovenú správcom dane neodstránil. Táto nájomná zmluva nebola podľa žalovaného vierohodná, keďže sa týkala rodinných domov, ktoré neboli dostavané a skolaudované a v takomto stave boli dané ďalej do podnájmu fyzickým osobám.

14. Krajský súd verejne vyhlásil dňa 16.03.2016 rozsudok č. k. 13S/46/2015-97, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd stotožnil so záverom žalovaného, že zákon nestanovuje pre realizáciu povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku žiadnu formu a preto správca dane postupoval v súlade s týmto ustanovením, keď o svojich pochybnostiach dostatočne jasne a zrozumiteľne žalobcu informoval, čo je zachytené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 16.12.2013. Z následného konania a podaní žalobcu je zrejmé, že mu bola podstata týchto pochybností známa. Postupom správcu dane teda podľa názoru krajského súdu neboli dotknuté procesné práva žalobcu a povinnosť správcu dane stanovená v § 46 ods. 5 Daňového poriadku

bola splnená.

15. K námietke žalobcu týkajúcej sa porušenia § 49 ods. 2 zákona o DPH krajský súd uviedol, že konateľ žalobcu 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.

16. Krajský súd tiež konštatoval, že žalovaný svoje rozhodnutie riadne, dostatočne a zrozumiteľne odôvodnil, pričom sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu.

III.

Odvolanie žalobcu proti rozsudku, vyjadrenie žalovaného

17. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie, navrhol ho zmeniť tak, že odvolací súd zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie. Žalobca v odvolaní prakticky zopakoval žalobné dôvody, namietajúc získanie protokolu z daňovej kontroly nezákonným postupom, bez použitia výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ďalej nesprávne vyhodnotenie otázky žalobcom prijatých plnení na svoje zdaniteľné obchody, pričom poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci sp. zn. C-255/02 Halifax a spol., citujúc, že „platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh“. Podľa žalobcu zriadenie správcovskej spoločnosti pre skupinu nehnuteľností je racionálnym podnikateľským krokom, rozšíreným v podnikateľskej praxi a teda nejde o žiadny umelý prvok zbavený hospodárskej reality. Tvrdil, že neporušil § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, pretože použil predmetné plnenia, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, na svoje zdaniteľné predaje na výstupe.

18. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné a preto rozsudok krajského súdu po preskúmaní odvolacích dôvodov postupom podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. a § 220 O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

20. S ohľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov pripadlo odvolaciemu súdu posúdiť predovšetkým zákonnosť postupu správcu dane v súvislosti s oznámením jeho pochybností o pravdivosti predložených daňových a účtovných dokladov (faktúr dodávateľa HOSS Prievidza, s. r. o.) a výzvou na doplnenie dôkazov, ako aj právne posúdenie otázky použiteľnosti prijatých zdaniteľných obchodov (stavebných prác a materiálu) na dodávky tovarov a služieb žalobcu ako platiteľa dane.

21. Z administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca uzavrel s dodávateľskou spoločnosťou HOSS Prievidza, s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ“) 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 a inštalačného materiálu 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 stavebné práce a materiál na zhotovenie rodinných domov použije na svoje zdaniteľné plnenia vo forme predaja, resp. prenájmu rodinných domov po ich skolaudovaní.

22. Správca dane nadobudol v priebehu daňovej kontroly pochybnosti o pravdivosti faktúr od dodávateľa, ktoré vyvodil najmä z rozporu v tvrdeniach konateľa dodávateľskej spoločnosti HOSS Prievidza, s. r. o. I. Q. I. a subdodávateľskej spoločnosti TYNEX, s. r. o. T. C.. Podľa vyjadrenia I. Q. I. mala spoločnosť TYNEX, s. r. o. dodať cca 60-70 % stavebných prác a materiálu na stavbu rodinných domov, o čom však neboli predložené žiadne doklady, pričom konateľ T. C. akýkoľvek vzťah so spoločnosťou HOSS Prievidza, s. r. o. poprel.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

23. Zákon ukladá v citovanom ustanovení správcovi dane povinnosť vyzvať v priebehu daňovej kontroly kontrolovaný daňový subjekt na doplnenie neúplných údajov, vysvetlenie nejasností, opravu nepravdivých údajov a riadne preukázanie pravdivosti údajov uvedených v predložených dokladoch, ak nadobudne konkrétnymi skutočnosťami podložené pochybnosti o ich správnosti, úplnosti alebo pravdivosti.

24. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd i žalovaný vo vydaných rozhodnutiach správne konštatovali, že zákon nestanovuje žiadne náležitosti ani osobitnú formu oznámenia o týchto pochybnostiach. Nie je preto v rozpore s Daňovým poriadkom, ak správca dane oznámi svoje pochybnosti daňovému subjektu na ústnom pojednávaní, na ktorom ho zároveň vyzve na doloženie dôkazov k spornej otázke, ako to urobil v prejednávacom prípade správca dane so žalobcom na pojednávaní konanom dňa 16.12.2013. V zápisnici z tohto pojednávania sa výslovne uvádza, že s ohľadom na zistenia vyplývajúce z výsluchov vyššie menovaných konateľov spoločností HOSS Prievidza, s. r. o. a TYNEX, s. r. o., svedkov U. L. a J. K., sú pochybnosti o pravdivosti faktúr od dodávateľa, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, nakoľko bolo podľa správcu dane preukázané, že k dodaniam v zmysle predmetných faktúr nedošlo tak, ako je na týchto faktúrach uvedené, resp. že údaje na faktúrach nie sú pravdivé.

25. Správca dane postupoval z formálneho i obsahového hľadiska v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, pretože dal žalobcovi jasným a zrozumiteľným spôsobom najavo svoje pochybnosti o pravdivosti údajov vyplývajúcich z predložených dokladov od dodávateľa, označil základný dôvod týchto pochybností, keď vyslovil, že k dodaniam podľa jeho zistení nedošlo tak, ako žalobca deklaruje, a zároveň vyzval žalobcu na predloženie ďalších dôkazov, preukazujúcich realizáciu plnení fakturovaných dodávateľom. Skutočnosť, že v zápisnici z ústneho pojednávania nie je výslovne uvedené, že správca dane oznamuje svoje pochybnosti žalobcovi v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku, na zákonnosť postupu správcu dane nemá žiaden vplyv. Odvolací súd preto považoval predmetnú odvolaciu námietku za neopodstatnenú, pričom sa stotožnil so záverom krajského súdu k tejto otázke.

26. Je však potrebné zdôrazniť, že pre správca dane musí pomenovať svoje pochybnosti dostatočne jasne, aby daňový subjekt poznal rozsah svojho dôkazného bremena a na základe informácií správcu dane vedel, aké skutočnosti má doložiť ďalšími dôkazmi. V prípade, že sa pochybnosti správcu dane

viažu k vecným podmienkam odpočítania dane, mal by kontrolovaný daňový subjekt vedieť, či považuje správca dane za pochybné reálne uskutočnenie deklarovaných plnení, teda či vôbec platiteľ prijal plnenia, z ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarovaný dodávateľ.

27. Správca dane ani žalovaný však svoje závery o nepriznaní práva na odpočítanie dane z predložených faktúr nepostavili primárne na tom, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku na preukázanie, že prijaté plnenia od dodávateľa uvedeného na faktúrach sa reálne uskutočnili tak, ako boli deklarované. Argumentácia daňových orgánov nesmeruje ani k tomu, že 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 materiálu 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 za iné zdaňovacie obdobie, na ktoré sa odvolával a použitie prijatých zdaniteľných obchodov na podnikanie odôvodňoval prenechaním rodinných domov do nájmu spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o.

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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

28. Odvolací súd sa nemohol stotožniť so záverom krajského súdu i žalovaného, ktorého nezákonnosť namietal žalobca v podanom odvolaní, 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.

29. Krajský súd bez podrobnejšej právnej argumentácie uzavrel, že žalobca mohol rodinné domy prenajať priamo fyzickým osobám (rodine W.), 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.

30. Odvolací súd považuje uvedené závery za neopodstatnené. Žiaden právny predpis totiž neprikazuje daňovému subjektu, ktorý realizuje výstavbu rodinných domov za účelom prenájmu alebo predaja, ako to deklaroval žalobcu v priebehu daňovej kontroly, aby v prípade ich prenájmu uzavrel nájomné zmluvy s konečným užívateľom takýchto nehnuteľností. Odvolací 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 L. W. a jeho rodinným príslušníkom (nezdaniteľným osobám). Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právnické osoby prenajímateľa i nájomcu sú personálne prepojené v osobe L. W., ktorý je konateľom oboch spoločností a zároveň jedným z podnájomcov rodinných domov.

31. Základným (objektívne pôsobiacim) predpokladom skutkovo preverovaným správnym súdom pri týchto zdaniteľných obchodoch je v zmysle judikatúry Súdneho dvora [napríklad rozsudok vo veci Halifax a spol., sp.zn. 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 najmä 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 zobrala do úvahy povaha cieľa (kauza) dotknutého zdaniteľného obchodu.

32. 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 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 W.), ktoré nie sú zdaniteľnými osobami. Takýto podnájomný vzťah nie je v zmysle zákona o DPH zdaniteľným obchodom.

33. 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 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).

34. Uvedený zmluvný model teda žalobcovi umožňuje s ohľadom na zásadu neutrality DPH odpočítať daň z nákladov na zhotovenia 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.

35. 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.

36. 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.

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

38. 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 neprípustení práva na odpočítanie dane z týchto zdaniteľných obchodov. Takáto situácia však za daných skutkových okolností nenastala.

39. Odvolací súd je toho názoru, že aj keď žalobca nepochybne mohol rodinné domy prenajať priamo fyzickým osobám, ktoré ich užívajú, neznamená to však, že tak urobiť musel a pokiaľ tak neurobil, že by tým porušil zákon, obišiel ho alebo ho právne nedovoleným spôsobom zneužil. Je však treba znovu 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. Inak by sa vystavil dorubeniu dane z prijatých plnení na zriadenie predmetných stavieb, ktorej odpočítanie si uplatnil v posudzovanom zdaňovacom období.

40. K argumentácii žalobcu o práve platiteľa dane vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh (C-255/02 Halifax a spol.), odvolací súd uvádza, že v súlade s ústavnými zásadami právnej istoty a ochrany legitímneho očakávania (čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) je nepochybne právo 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 podnikáť tak, aby maximalizoval daňový príjem štátu.

41. 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 neoprávneneho daňového zvýhodnenia, spočívajúceho v práve na odpočítanie dane z nákladov na zriadenie predmetu nájmu (rodinných domov). Svoju argumentáciu v naznačenom smere však podrobnejšie nerozviadli. Odvolací súd je však 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 úplne 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 rodinných domov. Preto odvolací súd postupom podľa § 220 a § 250ja ods. 3 O. s. p. zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie, v ktorom budú daňové orgány viazané právnym názorom Najvyššieho súdu.

43. V ďalšom konaní bude tiež úlohou žalovaného znovu vyhodnotiť dôkaznú situáciu a vysporiadať sa s pôvodne nastolenou otázkou, ktoré z prijatých tovarov a služieb, u ktorých si žalobca uplatnil v

predmetnom zdaňovacom období odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sú deklarované, kam až 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. 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 žalobcovho dodávateľa a na to nadväzujúce právo žalobcu na odpočítanie dane z prijatých plnení.

Odvolací súd upozorňuje na to, že v napadnutom rozhodnutí absentuje vyhodnotenie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane z prijatých dodávok stavebného materiálu od dodávateľov uvedených v bode 2. tohto rozsudku.

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

44. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal ich náhradu, vrátane trov právneho zastúpenia, avšak len vo výške vyčíslenej jeho právnym zástupcom (§ 151 ods. 1, 2 O.s.p.), v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška“), v sume 262,51 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140 € z titulu náhrady iných trov konania.

Trovy konania pozostávajú z:

a) trov právneho zastúpenia (§ 11 ods. 4 vyhlášky), za úkony právnej pomoci:

- príprava a prevzatie zastupovania vrátane prvej porady s klientom (§ 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky) - vyčíslená suma tarifnej odmeny 64,53 € + režijný paušál 8,39 € + 20 % DPH,
- písomné podanie - žaloba (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - vyčíslená suma tarifnej odmeny 64,53 € + režijný paušál 8,39 € + 20 % DPH,
- písomné podanie - odvolanie (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - vyčíslená suma tarifnej odmeny 64,53 € + režijný paušál 8,39 € + 20 % DPH.

b) iných trov konania:

- súdny poplatok 70 € za žalobu,
- súdny poplatok 70 € za odvolanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie n i e j e prípustné.