

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/22/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200576
Dátum vydania rozhodnutia: 20.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200576.1

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/sťažovateľa: JIMBO Invest, s. r. o., Dunajská 8, Bratislava, IČO : 36 749 800, zastúpeného: JUDr. Jozef Námešný, advokát, Nábrežie 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/113/2015-97 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/113/2015-97 zo dňa 3. augusta 2016 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1135702/2015 zo dňa 10. júla 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 3. štvrtrok 2013, vydal správca dane dňa 13.04.2015 rozhodnutie č. 20087771/2015, 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“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 9.134,76 Eur, keď mu za predmetné zdaňovacie obdobie nepriznal nadmerný odpočet v sume 8.406,56 Eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 728,20 Eur.

2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za dodávku a montáž interiérových dverí a nábytku od dodávateľa lignart SK, spol. s r.o., ďalej z faktúr vystavených dodávateľmi BC Štúdio, s.r.o., PTÁČEK-veľkoobchod, a.s. a FAST PLUS, spol. s r.o. a z ďalších pokladničných dokladov za dodávku zariadenia do novopostavených rodinných domov A, B, C na U. S. v L. na parc. č. 8025/8, k.ú. L. (ďalej aj „rodinné domy“), ktoré odo dňa 01.10.2013 prenajal aj so zariadením spoločnosti Hruška Slovakia, s.r.o.. Dôvodom nepriznania odpočítania dane z prijatých tovarov a služieb bolo podľa správca dane porušenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že žalobca nevedel preukázať použitie prijatých plnení na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

3. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1135702/2015 zo dňa 10.07.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správca dane potvrdil. Poukázal na zistenia správca dane, že žalobca na základe zmluvy o nájme zo dňa 01.10.2013 prenajíma rodinné domy nájomcovi Hruška Slovakia, s. r. o., ktorý podľa zmlúv o podnájme z toho istého dňa odovzdal rodinné domy do podnájmu T. V., jedinému konateľovi spoločnosti JIMBO Invest, s. r. o. a Hruška Slovakia, s. r. o. (zmluva o podnájme domu C), a jeho súrodencom K. V. ml. (zmluva o podnájme domu A) a T. Z., rod. V. (zmluva o podnájme domu B).

4. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia s ohľadom na personálne prepojenie zúčastnených v osobe T. V. konštatoval, že napriek formálnemu naplneniu zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, vytvorené transakcie nevykazujú znaky bežných obchodných transakcií a tento spôsob usporiadania obchodných vzťahov naplnil znaky zneužívajúceho konania, ktoré zadefinoval Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci sp. zn. C-255/ 02 Halifax plc (ďalej len „Halifax“). Zaujal názor, že predmetné plnenia mali umelý charakter, s cieľom získať odpočítanie dane, ktoré je však možné uplatniť len v prípade, že neexistuje zneužívajúce konanie.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. 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.

6. V žalobe namietal, že záver daňových orgánov 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 V. 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 deklarovat 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 V. prevádzkuje v spoločnosti JIMBO Invest, s. r. o. výstavbu a následný prenájom alokuje do spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o., je to bežný podnikateľský postup a nejde o žiadne zneužitie práva, ako to uvádza žalovaný.

7. Žalobca tiež v žalobe namietal, že s jeho námietkou o tom, že kontrolované nákupy boli riadne použité na zdaniteľné plnenia na výstupe (prenájom s DPH), sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí dostatočne

nevysporiadal, čím zmaril jeho právo na „účinnú obhajobu pred odvolacím orgánom (súdnou a inú ochranu)".

8. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol krajskému súdu správnu žalobu zamietnuť. Uviedol, že prenájmom rodinných domov personálne prepojenej spoločnosti Hruška Slovakia, s.r.o. (cez osobu konateľa T. V.) síce vznikla žalobcovi daňová povinnosť, ale postúpením predmetu nájmu do podnájmu fyzickým osobám (blízkym rodinným príslušníkom menovaného) vznikla situácia, ktorá vyvolala pochybnosť o opodstatnenosti prenájmu rodinných domov spoločnosti Hruška Slovakia, s.r.o. (platiteľ DPH).

9. Pochybnosť spočíva podľa žalovaného v tom, že pokiaľ by žalobca sám prenajal rodinné domy priamo podnájomcom, potom by takéto plnenie - prenájom, bolo oslobodené od DPH bez nároku na odpočítanie dane (§ 38 ods. 5 zákona o DPH). To znamená, že žalobcovi by nevznikol nárok na odpočítanie dane zo vstupov (zdaniteľných plnení z prijatých faktúr), ktoré sa viažu k predmetným nehnuteľnostiam. Tomu sa žalobca (konateľ T. V.) vyhovel tým, že rodinné domy najskôr prenajal platiteľovi - Hruška Slovakia, s.r.o. a následne sa predmet prenájmu stal predmetom podnájmu s fyzickými osobami, rodinnými príslušníkmi (medzi nimi aj T. V.). Žalovaný trval na tom, že takýto spôsob usporiadania obchodných vzťahov napĺňa znaky zneužívajúceho konania v zmysle rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax.

10. Podľa žalovaného sa zmluva o nájme domov zo dňa 01.10.2013 javí ako účelová, pretože bol vytvorený stredný článok v reťazci subjektov - Hruška Slovakia, s.r.o., aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane u žalobcu, k čomu by ale bez vyššie opísaného scenára nedošlo.

11. Krajský súd verejne vyhlásil dňa 03.08.2016 rozsudok č. k. 13S/113/2015-97, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd stotožnil so záverom daňových orgánov, že predložená zmluva o nájme domov 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. Súd poukázal na to, že k uzavretiu zmluvy malo dôjsť len deň potom ako správca dane vykonal obhliadku predmetných rodinných domov a to za situácie, keď domy boli už reálne užívané fyzickými osobami.

12. Konečným užívateľom a podnájomcom jedného z domov sa stal aj konateľ žalobcu, dom si však 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 (spoločnosť bola k 30.12.2014 zrušená a jej právnym nástupcom je spoločnosť Richmonds Holdings, s.r.o., Bratislava) 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.

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

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie žalovaného

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť, navrhol ho zmeniť tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti 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 ako kupujúci riadne prevzal predmet dodávky od predávajúceho lignart SK, spol. s r.o., čo jeho zástupca potvrdil, pričom žalobca rodinné domy prenajal podľa § 38 zákona v režime s DPH.

15. Sťažovateľ trval na tom, že zistenia v spoločnosti lignart SK, spol. s r.o. o tom, že nemala zamestnancov, skladové ani výrobné priestory ani majetok, nemohol ovplyvniť, teda za ne nezodpovedá a nepatria do jeho dôkazného bremena.

16. Sťažovateľ uviedol, že každý občan má právo vybrať si, či si dom kúpi alebo len prenajme a od koho. Pri výklade zákona nemôže byť podľa žalobcu uprednostnený výklad profiskálny. Ak má občan právo vybrať si pre neho daňovo výhodnejší postup, nemôže byť toto jeho právo spochybnené. Skutočnosť, že v danom prípade ide o osoby rodinne spriaznené, nemôže byť „ťaživo aplikovaná“; prenájom a následný podnájom je bežný v hospodárskej praxi a nemôže byť hodnotený ako operácia bez hospodárskeho obsahu.

17. Žalovaný (súdiac podľa obsahu jeho písomného vyjadrenia) 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 dôvody rozsudku krajského súdu a vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu zaujať stanovisko k právnemu posúdeniu otázky splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane u žalobcu, najmä v tom zmysle, či konanie žalobcu v súvislosti s uzavretím zmluvy o nájme rodinných domov so spoločnosťou Hruška Slovakia, s.r.o. a následným prenechaním domov do podnájmu konateľovi oboch spoločností a jeho rodinným príslušníkom, predstavuje zneužitie práva uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia, ktoré bráni priznaniu nároku na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných obchodov spojených s obstaraním a zariadením predmetu nájmu.

20. Kasačný súd zdôrazňuje, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Zásadne platí, že daňový subjekt si má zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaneho predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby.

21. V posudzovanej veci mal správca dane s ohľadom na výsledky dokazovania, ktoré viedol v daňovom konaní, pochybnosti o tom, či deklarované dodávky tovarov a služieb, ktoré mal žalobca prijať od lignart SK, spol. s r.o., reálne uskutočnila táto spoločnosť. Zistenia správcu dane v naznačenom smere sa nepremietli do vydaných rozhodnutí ako rozhodujúce, pretože už v priebehu daňovej kontroly sa správca dane zameral predovšetkým na zisťovanie a preverovanie účelu prijatých tovarov a služieb na podnikanie žalobcu, najmä s ohľadom na nájomné, resp. podnájomné zmluvy, na ktoré sa žalobca odvolával a

použitie prijatých zdaniteľných obchodov na podnikanie odôvodňoval prenechaním rodinných domov do nájmu spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o.. Závery žalovaného a v podstate i krajského súdu o nepriznaní práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr a pokladničných dokladov v posudzovanom zdaňovacom období sa opierajú o porušenie § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH a predovšetkým o zneužitie práva žalobcom, ku ktorému malo dôjsť vytvorením reťazca zmlúv bez logického opodstatnenia, za účelom získania daňového zvýhodnenia vo forme odpočítania dane na vstupe.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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.

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.

22. Kasačný súd sa nemohol stotožniť so záverom žalovaného, ktorého nezákonnosť taktiež namietal žalobca v podanej kasačnej sťažnosti, 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. Dňa 01.10.2013 uzavrel nájomnú zmluvu, podľa ktorej rodinné domy bez oslobodenia od dane prenajal platiteľovi - spoločnosti Hruška Slovakia, s. r. o., ktorá ich v ten istý deň prenechala do podnájmu konateľovi žalobcu a jeho rodinným príslušníkom.

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.

23. Žiaden právny predpis neprikazuje daňovému subjektu, ktorý realizuje výstavbu rodinných domov za účelom prenájmu alebo predaja, ako to deklaroval žalobca v priebehu daňovej kontroly, 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 T. V. a jeho rodinným príslušníkom (nezdaniteľným osobám). Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právnické osoby prenajímateľa i nájomcu sú personálne prepojené v osobe T. V., ktorý je konateľom oboch spoločností a zároveň jedným z podnájomcov rodinných domov.

24. Základným (objektívne pôsobiacim) predpokladom skutkovo preverovaným správnym súdom pri týchto zdaniteľných obchodoch je v zmysle judikatúry Súdneho dvora (napríklad rozsudok vo veci Halifax) 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.

25. Odplatný nájomný vzťah medzi žalobcom a spoločnosťou Hruška Slovakia, s. r. o. je podľa práva zdaniteľným obchodom a preto pokiaľ žalobca prijal tovary a služby na dostavbu a zariadenie takto prenajatých rodinných domov, použil ich 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 V.), ktoré nie sú zdaniteľnými osobami. Takýto podnájmný vzťah nie je v zmysle zákona o DPH zdaniteľným obchodom.

26. 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).

27. S ohľadom na zásadu neutrality DPH uvedený zmluvný model žalobcovi umožňuje odpočítať daň z nákladov na zriadenie 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.

28. 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.

29. Zásada zákazu zneužitia práva je v slovenskom daňovom zákonodarstve najmä nepriamo načrtnutá nielen v § 3 ods. 6 veta druhá Daňového poriadku, ale aj v § 50a zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, ktorých texty sú nasledovné:

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 50a ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení platí, že ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane. Opatrenie podľa prvej vety môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí.

Podľa § 50a ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení na účely tohto zákona sa opatrenie podľa odseku 1 nepovažuje za skutočné v rozsahu, v akom nie je uskutočnené na základe riadnych podnikateľských dôvodov zodpovedajúcich ekonomickej realite.

30. Výklad a aplikácia tejto zásady sa odvíja predovšetkým z už uvedenej judikatúry Súdneho dvora

(napr. Halifax), na ktorú sa odvolávajú i daňové orgány. O zneužitie práva v zmysle uvedeného ide vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnym poriadkom (a v tejto súvislosti aj riadnemu výkladu daňového práva Únie v zmysle čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii) bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobeniu trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení.

31. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z § 3 ods. 2 zákona o DPH) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane.

32. Z uvedeného vyplýva okruh skutočností, ktoré musí správca dane preukázať, aby odôvodnil mimoriadny zásah štátnej moci do práv daňového subjektu, a to nepriznanie práva na odpočítanie DPH. Ide o tie prvky zdaniteľných obchodov ako právne úkony či iné skutočnosti, ktoré predstavujú zneužitie, ďalej získanie neoprávnenej daňovej výhody na strane daňového subjektu a vznik ujmy na strane štátu, ktorá by bez vytvorenia zneužívajúcej situácie nenastala, a tiež nespochybniteľný záver, že získanie daňového zvýhodnenia bolo hlavným dôvodom uskutočnenia ekonomickej činnosti daňových subjektov. O zneužitie práva nejde v prípade, ak dotknuté ekonomické činnosti môžu mať iné objektívne vysvetlenie, ako iba dosiahnutie daňového zvýhodnenia. Týmto sa vylučuje, resp. potlačuje idea hlavného cieľa.

33. 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 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, resp. k ujme na strane štátu, keďže daňovou povinnosťou budú zaťažené služby prenájmu nehnuteľností. Došlo teda len k presunu (odloženiu) daňovej povinnosti na posledný subjekt v reťazci plnení.

34. 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.

35. Podľa názoru kasačného súdu 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, alebo ho právne nedovoleným spôsobom obišiel či 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. Ak by sa z akéhokoľvek dôvodu tejto povinnosti zbavil alebo ju bez primeraného ekonomického dôvodu znížil, alebo ak by rodinné domy používal na iné účely ako na podnikanie, vystavil by sa tým dorubeniu dane aj z prijatých plnení na zriadenie predmetných stavieb, ktorej odpočítanie si uplatnil v posudzovanom zdaňovacom období. Žalobca i osoby konajúce v jeho mene si musia byť vedomé skutočnosti, že užívanie nehnuteľností určenej na podnikanie pre osobnú potrebu konateľa spoločnosti a jeho rodinných príslušníkov, bez akéhokoľvek odvedenia DPH, či už postupného z ceny nájmu, alebo jednorazového z kúpnej ceny, by bolo protiprávnym konaním, ktoré nemôže zostať bez následkov, prípadne aj trestnoprávných.

36. V súlade s ústavnými zásadami právnej istoty a ochrany legitímneho očakávania (čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) je nepochybne 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. Právo voľby daňovo optimálneho riešenia je však obmedzené zákonným rámcom a účelom mechanizmu DPH, ako aj zásadou zákazu zneužitia práva. Tá však v posudzovanom prípade zatiaľ porušená nebola.

37. 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, pochybnosti a podozrenia zo zneužitia práva by pravdepodobne nevznikli.

38. 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 zneužití práva a zamietol žalobu proti rozhodnutiu o vyrubení dane z prijatých tovarov a služieb na zriadenie rodinných domov určených na prenájom zdaniteľnej osobe. 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.

46. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného znovu vyhodnotiť dôkaznú situáciu a vysporiadať sa aj s otázkou, ktoré z prijatých tovarov a služieb, u ktorých si žalobca uplatnil v predmetnom zdaňovacom období odpočítanie dane, sa uskutočnili tak, ako sú deklarované, ktoré nie a prečo. 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 nárok žalobcu na odpočítanie dane z prijatých plení.

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

47. 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 prípustný opravný prostriedok.