

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/19/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200134
Dátum vydania rozhodnutia: 20.02.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3015200134.1

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., 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 kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/45/2015-35 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/45/2015-35 zo dňa 3. augusta 2016 m e n í t a k, že rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/529565/2014/5048 zo dňa 2. decembra 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Sťažovateľovi p r i z n á v a v o č i 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. štvrťrok 2012, vydal správca dane dňa 20.05.2014 rozhodnutie č. 9313401/5/2020519/2014/Nemc, 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 37.395,39 Eur, keď mu za predmetné zdaňovacie obdobie nepriznal nadmerný odpočet v sume 36.584,61 Eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 810,61 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. a za stavebný a inštalačný materiál od dodávateľa PTÁČEK - veľkoobchod, a. s.. Dôvodom nepriznania odpočítania dane bolo podľa správcu 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. 1100306/1/529565/2014/5048 zo dňa 02.12.2014 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V jeho odôvodnení konštatoval, že nakoľko žalobca nepreukázal prijatie zdaniteľného plnenia (stavebných prác) vo fakturovanom rozsahu od dodávateľa HOSS Prievidza, s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ“), konal v rozpore § 49 ods. 1 zákona o DPH a neoprávnene odpočítal daň z faktúr uvedeného dodávateľa. Porušil aj § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keď odpočítal daň zo služieb a tovaru, ktorých použitie na dodávky tovarov a služieb nepoznal a nepreukázal jednoznačný zámer, na čo bude rodinné domy využívať.

4. Žalovaný uviedol, že na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.12.2013 žalobca predložil správcovi dane zmluvu o nájme domov zo dňa 01.10.2013, na základe ktorej prenajíma rodinné domy nájomcovi Hruška Slovakia, s. r. o., ktorý podľa zmlúv o podnájme zo dňa 01.10.2013 odovzdal rodinné domy do podnájmu I. R., jedinému konateľovi spoločnosti JIMBO Invest, s. r. o. a Hruška Slovakia, s. r. o. (zmluva o podnájme domu C), a jeho súrodencom Q. R. ml. (zmluva o podnájme domu A) a I. F., rod. R. (zmluva o podnájme domu B). Zmluva o nájme domov nebola podľa žalovaného vierohodná, keďže domy neboli dostavané a skolaudované a v tomto stave boli ďalej dané do podnájmu fyzickým osobám.

5. 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 deklarovanych (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. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH.

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. 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.

8. Žalobca poukázal na to, že jeho dodávateľom bola spoločnosť HOSS Prievidza, s.r.o. a jej konateľ dodanie stavebných prác potvrdil. Prípadné nedostatky alebo rozpory v konaní dodávateľa žalobcovho dodávateľa - spoločnosti KAMAX Trade, s.r.o. nie sú dôkazným bremenom žalobcu, za tieto žalobca nenesie zodpovednosť, pretože ich nemôže nijako ovplyvniť. Hmotný podklad obchodu (postavené 3 rodinné domy) existuje a žalobca ho prevzal od spoločnosti HOSS Prievidza, s.r.o., ktorej vznikla dňom dodania služby daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi vznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 tohto zákona.

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 R. 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 dodržat', 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 R. 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 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. Správca dane podľa žalovaného overil uskutočnenie fakturovaných činností u dodávateľa HOSS Prievidza, s.r.o., ktorého konateľ V. H. V. vykonanie prác pre žalobcu potvrdil s tým, že práce boli zabezpečené subdodávateľsky cez spoločnosť KAMAX Trade, s.r.o.. Konateľ uvedeného subdodávateľa Z. R. však uskutočnenie ani dodanie služby nepotvrdil a vyjadril sa, že spoločnosť KAMAX Trade, s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť a dodávateľa žalobcu nepozná.

13. 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.

14. 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.

15. Krajský súd verejne vyhlásil dňa 03.08.2016 rozsudok č. k. 13S/45/2015-35, 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.

16. K splneniu podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH krajský súd uviedol, že práce a materiál fakturované dodávateľskou spoločnosťou HOSS

Prievidza, s.r.o. nemajú reálny podklad a preto faktúry neodrážajú reálne plnenia. Ak totiž subdodávatelia služby dodali buď priamo žalobcovi (podľa výpovede živnostníka Q. X.), alebo ich nedodali vôbec (spoločnosť KAMAX Trade, s.r.o.), nemohol zdaniteľné plnenia dodať žalobcov dodávateľ tak, ako to tvrdil a deklaroval vystavenými faktúrami.

17. Krajský súd sa stotožnil so záverom daňových orgánov, že predložená zmluva o nájme domov so spoločnosťou Hruška Slovakia, s.r.o., ktorá medziasom 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 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.

18. 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

19. 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 prakticky zopakoval žalobné body. Namietal získanie protokolu z daňovej kontroly nezákonným postupom, bez použitia výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, v ktorej by správca dane adresne pomenoval svoje pochybnosti o porušení zákona. Výslovne uviedol, že nenapáda formu, ale chýbajúci obsah výzvy.

20. Ďalej sťažovateľ 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.

21. Sťažovateľ trval na tom, že zistenia v spoločnosti KAMAX Trade, s.r.o. nemohol ovplyvniť, nepozná motívy výpovede konateľa tejto spoločnosti pred správcom dane (či nekryje svoje záujmy a či má splnené daňové povinnosti), nezodpovedá za ne a teda nepatria do jeho dôkazného bremena. Úvaha o fiktívnom plnení od spoločnosti HOSS Prievidza, s.r.o. podľa jeho názoru nemá oporu vo vykonanom dokazovaní.

22. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV.

Právne závery kasačného súdu

23. 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 verejnej porade senátu jednomyselne (§ 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.

24. S ohľadom na 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 bolo preukázané reálne prijatie zdaniteľných obchodov (stavebných prác a materiálu) od deklarovaného dodávateľa, či ich žalobca použil na svoje podnikanie (zdaniteľné obchody) a tiež posúdiť zákonnosť postupu správcu dane v súvislosti s oznámením pochybností o pravdivosti predložených daňových a účtovných dokladov (faktúr dodávateľa HOSS Prievidza, s. r. o.) a výzvou na doplnenie dôkazov.

25. 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 a inštalačného materiálu žalobcovi na základe predložených daňových a účtovných dokladov od dodávateľa PTÁČEK - veľkoobchod, a.s.. 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.

26. 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. V. H. V. a subdodávateľskej spoločnosti KAMAX Trade, s. r. o. Z. R.. Podľa vyjadrenia V. H. V. mala spoločnosť KAMAX Trade, s. r. o. subdodávateľsky dodať stavebné práce a materiál na stavbu rodinných domov, konateľ Z. R. však akýkoľvek subdodávateľský 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.

27. 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 kasačného 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 o pravdivosti predložených dokladov 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 ústnom pojednávaní.

25. Správca dane postupoval z formálneho 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. Kasačný súd preto považoval predmetnú sťažnostnú námietku za neopodstatnenú. 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 deklarováných plnení, teda či vôbec platiteľ prijal plnenia, z ktorých si uplatňuje odpočítanie dane, alebo či sú pochybnosti o tom, že mu ich dodal deklarováný dodávateľ.

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.

26. Krajský súd (v zhode so žalovaným) najmä s ohľadom na výsluchy konateľov zainteresovaných spoločností vykonané správcom dane konštatoval, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok prác a materiálov konkrétnym dodávateľom (resp. jeho subdodávateľom) tak, ako to bolo deklarované vo faktúrach predložených správcovi dane. Žalobca poukazoval na to, že mal uzavretú zmluvu o dielo s dodávateľom, práce boli riadne vykonané a žalobcom prevzaté, pričom za vyjadrenia konateľa spoločnosti KAMAX Trade, s.r.o. pred správcom dane nemôže niesť zodpovednosť a tieto tvrdenia nemožno vykladať v neprospech žalobcu. Vo vzťahu k uvedeným tvrdeniam žalobcu kasačný súd poukazuje na to, že v rovine súkromného práva, čiže v oblasti obchodnoprávných vzťahov, je takáto argumentácia možno akceptovateľná.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

27. V daňovom konaní je však daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku povinný preukazovať rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH aj fakt, že príslušné zdaniteľné plnenie dodal konkrétny platiteľ, ktorý vyhotovil dodávateľskú faktúru. 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. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste požadovať od daňového subjektu napríklad stavebný denník, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu, doklady o obstaraní stavebného materiálu a jeho preprave a pod. (m.m. napr. rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015).

28. Z iniciatívy správcu dane boli v daňovom konaní získané niektoré dôkazné prostriedky, konkrétne išlo o časti stavebného denníka, ktorý mali podpisovať Q. R. st. za žalobcu a V. H. V. za dodávateľa, z výsluchu konateľa spoločnosti HOSS Prievidza, s.r.o. pred správcom dane boli zistené mená živnostníkov, ktorí mali na stavbe vykonávať pre dodávateľa subdodávateľské práce. Uvedené dôkazné prostriedky však správca dane nepreveril, dôkazy nevykonal a nevyhodnotil. Nebolo zisťované, aké

osoby v relevantnom čase na stavbe pracovali a v akom vzťahu boli s dodávateľom žalobcu, so spoločnosťou KAMAX Trade, s.r.o., príp. so žalobcom. Žalovaný i krajský súd postavili svoje závery o nepreukázaní uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov dodávateľom predovšetkým na výsluchu Z. R., konateľa KAMAX Trade, s.r.o., ktorý vykonanie akýchkoľvek prác pre žalobcovho dodávateľa poprel. Toto považoval kasačný súd za predčasné a nedostatočné podložené.

29. Správca dane teda ďalšie dokazovanie v naznačenom smere nevykonal a 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 zamerlal 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, 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.

30. Kasačný súd sa nemohol stotožniť so záverom krajského súdu i 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. 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.

31. Krajský súd bez podrobnejšej právnej argumentácie uzavrel, že žalobca mohol rodinné domy prenajať priamo fyzickým osobám (rodine R.), namiesto toho však vytvoril „refázec 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.

32. 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 I. R. a jeho rodinným príslušníkom (nezdaniteľným osobám). Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právnické osoby prenajímateľa i nájomcu sú personálne prepojené v osobe I. R., ktorý je konateľom oboch spoločností a zároveň jedným z podnájomcov rodinných domov.

33. Základným (objektívne pôsobiacim) predpokladom skutkovo preverovaným správnym súdom pri týchto zdaniteľných obchodoch je v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie [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.

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

35. 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).

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore opísaný vzťah personálne prepojených právnických osôb prenajímateľa ako aj nájomcu prostredníctvom uvedeného pána I. R. nie je v zmysle čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky vzťahom daňovým právom zakázaným ale iba regulovaným. 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 daňovým právom 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 n) závislou osobou blízka osoba 2) 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 súčtom 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. Aj na tomto mieste však musí kasačný súd berúc do úvahy niektoré 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.

Avšak podľa Súdneho dvora 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, kedy zohľadnia všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam, pričom prihliadnu iba na transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou subjektu (marginálny bod č. 22 uvedeného rozsudku).

44. 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.

45. Výklad, podľa ktorého sa na účely určenia existencie „priamej a bezprostrednej súvislosti“ medzi daným plnením a zdaniteľnými činnosťami v zmysle spomenutej judikatúry Súdneho dvora majú zohľadniť objektívne elementy prijatých tovarov a služieb, nie je spochybnený skutočnosťou, že Súdny dvor v bodoch 33 a 36 už citovaného rozsudku Investrand v zásade usúdil, že vzhľadom na to, že uskutočňovanie zdaniteľnej činnosti nie je výlučným dôvodom vynaloženia určitých nákladov, tieto náklady nemožno považovať za náklady súvisiace s touto činnosťou priamo a bezprostredne.

46. Hore uvedené právne názory Súdneho dvora boli potom vo vzťahu k stavbám a ich používaniu na súkromné účely špecifikované v rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-334/10 zo dňa 19. júla 2012 vo veci účastníka X. Tu Súdny dvor zdôraznil, že skutočné alebo plánované používanie majetku určuje len rozsah

- pôvodného odpočítania, na ktorý má zdaniteľná osoba právo, a
- prípadných úprav počas nasledujúcich období.

V uvedenej súvislosti je potom treba preskúmať, do akej miery možno uznať, že zdaniteľná osoba konala v postavení nie súkromnej ale zdaniteľnej osoby.

47. 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.

48. Následne preto kasačný súd musí konštatovať, že 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 voľbu mu nič nebránilo vziať do úvahy i daňové hľadisko. Žiaden daňový subjekt totiž nemá povinnosť podnikáť tak, aby maximalizoval daňový príjem štátu.

49. 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.

50. 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.

51. 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 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.

52. 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, u ktorých si žalobca uplatnil v predmetnom zdaňovacom období odpočítanie dane, sa neuskutočnili tak, ako sú deklarovane a prečo, 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.

53. Kasačný súd upozorňuje na to, že v napadnutom rozhodnutí absentuje vyhodnotenie splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie dane z prijatých dodávok stavebného a inštalačného materiálu od dodávateľa PTÁČEK - veľkoobchod, a. s.

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

54. 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.).