

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/27/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3016200362  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200362.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JIMBO invest, s.r.o., IČO: 36 749 800, Dunajská 8, Bratislava, zastúpený: JUDr. Jozef Námešný, advokát, Nábr. Sv. Cyrila 47, Prievidza, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102825228/2016 zo dňa 23. marca 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/16/2016-81 zo dňa 18. januára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/16/2016-81 zo dňa 18. januára 2017 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102825228/2016 zo dňa 23. marca 2016 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 proti pôvodnému žalovanému nárok na plnú náhradu trov konania.

### Odôvodnenie

#### I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102825228/2016 zo dňa 23.03.2016. Predmetným rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 21423965/2015 zo dňa 09.12.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.298,25 € tým, že znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie 2. štvrtrok 2013 zo sumy 12.521,63 € na sumu 6.223,38 €.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že predložené zmluvy o nájme a podnájme za

existujúcej dôkaznej situácie vyvolávajú dôvodné pochybnosti o ich reálnosti. To, že javia známky fiktívnosti a účelovosti nepriamo potvrdzuje aj fakt, že samotný žalobca má v predmete podnikania zapísaný prenájom nehnuteľností, pokiaľ sa popri nájme poskytujú aj iné než základné služby s ním spojené, vrátane správy a údržby bytového a nebytového fondu v rozsahu voľných živností a zabezpečovanie služieb spojených so správou nehnuteľností. Prenechanie rodinných domov do užívania fyzickým osobám ako tzv. konečným spotrebiteľom prostredníctvom spoločnosti Hruška Slovakia, s.r.o. krajský súd za zisteného skutkového stavu vyhodnotil ako konanie bez ekonomickej podstaty a zmyslu. Právne závery správcu dane, ako aj žalovaného o zneužívajúcom konaní žalobcu sú podľa krajského súdu správne. Aby si mohol žalobca odpočítať DPH z nákupu tovarov a služieb použitých na vstupe v súvislosti so stavbou a zariadením troch rodinných domov A, B a C na adrese Sebedražská 17A, 17B a 17C v Prievidzi, bolo nevyhnutné, aby v súlade s § 49 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) deklaroval na výstupe zdaniteľné plnenie, ktoré sa vecne viaže k predmetným nehnuteľnostiam. Ak by žalobca nehnuteľností poskytol priamo do nájmu fyzickým občanom - neplatiteľom dane, nárok na odpočet vstupnej DPH by mu nevznikol. Aby sa vyhol tejto situácii, zrealizované rodinné domy účelovo prenajal platcovi DPH, obchodnej spoločnosti Hruška Slovakia, s.r.o., s ktorou bol personálne prepojený. Tým žalobcovi formálne vznikol nárok na odpočet DPH zo vstupných zdaniteľných plnení, ktoré sa vecne viazali na rodinné domy. Zo strany žalobcu pritom nebolo preukázané, že by na prenechanie rodinných domov do užívania fyzických osôb potreboval služby spoločnosti Hruška Slovakia, s.r.o., pretože podľa zapísaného predmetu podnikania bol žalobca oprávnený tieto služby poskytovať priamo bez potreby menovanej spoločnosti. Vykonaným dokazovaním bolo tiež preukázané, že v čase prijatia zdaniteľných plnení od spoločnosti HOSS Prievidza, s.r.o. neexistoval úmysel žalobcu ich použiť na svoje zdaniteľné obchody. Uvedené dosvedčujú aj zistenia o faktickom užívaní stavieb fyzickými osobami, občanmi, ktoré sú v blízkom pomere k zástupcom žalobcu.

## II.

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej namietal, že platný režim zákona č. 222/2004 Z.z. bol dodržaný od výstavby (obstarávateľ, prenajímateľ) cez nájomcu až po konečného spotrebiteľa (podnájomca, občan), nedošlo teda k obchádzaniu zákona. V súdenom prípade bol dodávateľ riadne registrovaným platiteľom dane tak, ako to požaduje § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Odpočet je tiež podmienený použitím nákupu na vstupe, predajom s daňou na výstupe; žalobca prenajal podľa § 38 zákona č. 222/2004 Z.z. uvedené rodinné domy v režime DPH, uvedené ustanovenie zákona č. 222/2004 Z.z. teda nemohlo byť porušené. Akékoľvek pochybnosti krajského súdu ohľadom budúceho použitia predmetných nákupov sú nedôvodné, lebo podľa sťažovateľa, je jedno, či bude dom predaný alebo prenajatý a komu, dôležité je, aby to bolo v režime s daňou na výstupe, čo sa aj stalo.

4. Sťažovateľ ďalej konštatoval, že občan má právo vybrať si, či si dom priamo 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.

5. Podľa názoru sťažovateľa je možné rozsudok krajského súdu považovať za arbitrárny, ktorý sa bez ďalšieho odôvodnenia len pripojil k argumentácii žalovaného a zopakoval jeho tvrdenia. Taktiež sa krajský súd vyhol aplikovaniu a posúdeniu platnej a záväznej judikatúry Súdneho dvora EÚ, ktorý v rozhodnutí C-255/02 (Halifax) uviedol právny názor, že pri zachovaní hospodárskej reality platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh.

6. Sťažovateľ preto navrhol, aby kasačný súd po preskúmaní veci napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Taktiež žiadal, zaviazat' žalovaného uhradiť trovy súdneho konania.

### III.

7. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že trvá na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

### IV.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

9. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

10. 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 zdanieľných obchodov spojených s obstaraním a zariadením predmetu nájmu.

11. 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/ zákona č. 563/2009 Z.z.), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona č. 222/2004 Z.z.) 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 č. 222/2004 Z.z.). Zásadne platí, že daňový subjekt si má zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného 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.

12. 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 č. 222/2004 Z.z. 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.

13. V danom prípade ide o právnu vec tých istých účastníkov konania, založenú na obdobných skutkových zisteniach a právnych úvahách, ktoré boli aj predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom a v kasačných konaniach vedených na Najvyššom súde Slovenskej republiky č. k. 1Sžfk/19/2016, 1Sžfk/22/2016, týkajúcich sa len iného zdaňovacieho obdobia.

14. Podľa § 464 ods. 1 SSP, kasačný súd poukazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu

Slovenskej republiky č. k. 1Sžfk/19/2016, v ktorom sa v bodoch 31 až 52 uvádza: „31. Krajský súd bez podrobnejšej právnej argumentácie uzavrel, že žalobca mohol rodinné domy prenajať priamo fyzickým osobám (rodine G.), 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.

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 Milanovi Hruškovi a jeho rodinným príslušníkom (nezdaniteľným osobám). Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právnické osoby prenajímateľa i nájomcu sú personálne prepojené v osobe Milana Hrušku, 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 zobrała 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 G.), 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 Milana Hrušku 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 súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi a takto vypočítaný výsledok sa vynásobí stomi a nepriamy odvodený podiel sa vypočíta súčtom nepriamych podielov; nepriamy odvodený podiel sa použije len na výpočet výšky účasti jednej osoby na majetku alebo kontrole inej osoby, ak táto jedna osoba má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb, z ktorých každá má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50%, všetky osoby, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu,

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

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

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

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 jednať 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 voľbe 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 deklarované 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.

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

15. Stotožniac sa s právnym názorom citovaným vyššie dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom a keďže krajský súd správnu žalobu zamietol, bolo potrebné postupom podľa § 462 ods. 2 SSP rozsudok Krajského súdu Trenčína zmeniť tak, že najvyšší súd rozhodnutie orgánu verejnej správy zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. O trovách konania pred krajským i kasačným súdom bolo rozhodnuté podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP 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 SSP krajský súd samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

17. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.