

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/22/2022
Identifikačné číslo spisu: 4020200146
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4020200146.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobcu: EUROCAM - Transport & Logistics, s.r.o., so sídlom Dopravná 11, 955 01 Topoľčany, IČO: 46 435 034, právne zastúpený advokátom: JUDr. Peter Marko, so sídlom Sv. Cyrila a Metoda 4648/5, 955 01 Topoľčany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100192460/2020 zo 17. januára 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S 45/2020-150 z 2. novembra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S 45/2020-150 z 2. novembra 2021 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100192460/2020 zo 17. januára 2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra, pobočka Topoľčany č. 102191127/2019 z 18. septembra 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a Daňového úradu Nitra, pobočka Topoľčany na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2018, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101447606/2019 z 12. júna 2019.

2. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období (apríl 2018) uplatnil okrem iného právo na odpočítanie dane z faktúry č. 2018020403 od dodávateľa MELICO, s.r.o., dátum dodania tovaru/služby 30.04.2018, predmet plnenia : údržba motorového vozidla MAN TGX, VOLVO v počte 46 ks, údržba návesu KOGEL, PANAV, KRONE v počte 46 ks, základ dane 60 030,00 eur, DPH 20 % 12 060,00 eur.

3. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že spoločnosť MELICO, s.r.o. je v úzkom personálnom vzťahu s daňovým subjektom a to cez osoby spoločníkov, ako aj konateľov oboch

spoločnosť. Správca dane sa preto zameril na opodstatnenosť práva na odpočítanie dane, konkrétne na jeho ekonomickú opodstatnenosť. Preverení obchodnej transakcie na základe predložených dokladov a dôkazov, spísaním svedeckých výpovedí, z údajov z informačného systému finančnej správy, z daňových priznaní, z kontrolných výkazov a na základe verejne dostupných údajov z obchodného registra správca dane nadobudol pochybnosti o tom, že spoločnosť MELICO, s.r.o. reálne uskutočnila služby - údržbu a opravy vozidiel pre kontrolovaný daňový subjekt. Správca dane konštatoval, že predložené Záznamy o údržbe ťahačov a údržbe návesov boli vedené len formálne a neobsahujú reálne údaje o jednotlivých vozidlách. Svedok p. H. vo svojej výpovedi u správcu dane uviedol, že niektoré úkony, aj keď boli v záznamoch o údržbe návesov a ťahačov označené ako realizované, nevykonali. V mnohých prípadoch bola kontrola vykonaná spôsobom ústnym nahlásením závady šoférom, prípadne signalizáciou palubného počítača. Správca dane považoval tieto záznamy len za účelovo vypracované, bez reálneho uskutočnenia úkonov na nich uvedených. Správca dane vychádzal aj z výsledkov kontroly dane z pridanej hodnoty týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2016, v rámci ktorej správca dane skonštatoval, že : „Je nepochybné, že daňový subjekt vedel, že sa svojím konaním zúčastňuje podvodného konania. V zmysle § 2 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodného zákonníka sa podnikaním rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku, pričom z hľadiska posúdenia tohto znaku v podnikateľskej činnosti nie je rozhodujúce, či zisk bol skutočne dosiahnutý, ale dôležitý je cieľ podnikateľskej činnosti, teda to, či podnikateľ vyvíjal činnosť s úmyslom dosiahnuť zisk.“ S odvolaním sa na uvedené správca dane uzavrel, že v danom prípade je jednoznačné, že konanie daňového subjektu pri danej obchodnej transakcii nenaplnilo znaky riadnej podnikateľskej činnosti, zmluva so spoločnosťou MELICO, s.r.o. bola nevýhodná a ekonomicky neopodstatnená, medzi spoločnosťami MELICO, s.r.o. a daňovým subjektom je preukázateľné personálne a majetkové prepojenie. Správca dane nespochybnil potrebu vykonávania údržby vozidiel a návesov vzhľadom k veku vozidiel, správca dane spochybnil potrebu jej vykonávania spôsobom vizuálnej obhliadky vozidiel zamestnancami spoločnosti MELICO, s.r.o., u ktorých bola na mesačnej báze vykonávaná servisná prehliadka autorizovaným servisom. Správca dane tiež poukázal na to, že žalobca predložil faktúru, ktorá neobsahovala podrobný zoznam použitého materiálu na údržbu a opravu vozidiel, ak keď v Záznamoch o údržbe návesov a ťahačov sú rukou dopísané údaje o zistených vadách. Podľa názoru správcu dane, daňový subjekt si mal od deklarovaného dodávateľa plnenia vyžiadať súpis materiálu, náhradných dielov, ktoré boli použité, namontované na vozidlách. Žalobca mal byť dostatočne opatrný, a vo vlastnom záujme si mal vyhotoviť fotokópie, ktoré by použil ako dôkaz a to nielen pre potreby daňovej kontroly, ale aj v prípade reklamácie. Správca dane vo svojom rozhodnutí citoval ustanovenia § 49, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a následne poukázal na to, že podmienky na uplatnenie odpočítania dane musia byť splnené, inak je nárok vylúčený. Súčasne citoval ustanovenie § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „Daňový poriadok“).

4. Žalovaný, rozhodujúc o odvolaní žalobcu, v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na to, že dokazovaním, vedeným správcou dane, sa dodanie služby v druhu, objeme a cene deklarovanej daňovým subjektom od označeného dodávateľa nepreukázalo. Ak nebolo preukázané, že MELICO, s.r.o. deklarované služby dodala, nevznikla jej z tohto titulu ani daňová povinnosť. Daňová kontrola vykonaná v spoločnosti MELICO, s.r.o. rovnako vznik daňovej povinnosti z tohto titulu nepreukázala a dodávateľ tento záver akceptoval. Žalovaný súhlasil s názorom správcu dane, že ak neboli splnené zákonné podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane a daňový subjekt si toto právo aj napriek tomu uplatnil, konal v rozpore so zákonom o DPH a správca dane bol plne oprávnený zistený rozdiel určiť rozhodnutím. Mal za to, že za daných okolností si žalobca uplatnil výhodu (právo na odpočítanie dane) bez toho, aby na uplatnenie tejto výhody mal zákonný nárok. Rovnako žalovaný poukázal na to, že žalobca nepreukázal, že údržba a opravy jazdných súprav vykonávaných daným spôsobom, v uvedenom rozsahu a cene práve spoločnosťou MELICO, s.r.o. boli realizované a rovnako, že výber tohto (personálne prepojeného) dodávateľa za daných podmienok bol ekonomicky opodstatnený. Personálne prepojenie umožnilo, že spoločníci, ktorí boli zároveň štatutárne orgány oboch spoločností, mali vedomosť o skutočnostiach spojených s deklarovaným plnením u oboch zúčastnených partnerov. Žalobca však nepreukázal efektívnosť (ekonomickú, obchodnú, či inú výhodnosť) výberu MELICO, s.r.o. ako najvýhodnejšieho dodávateľa. Žalovaný rovnako poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora

EÚ vo veci C-439/04 Axel Kittel, konkrétne na bod 59 tohto rozhodnutia so záverom, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Súčasne žalovaný zdôraznil, že právo na odpočítanie dane z prijatej faktúry od spoločnosti MELICO, s.r.o. nebolo žalobcovi priznané z dôvodu, že nepreukázal splnenie podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH a súčasne, na základe objektívnych skutočností uviedol, že je namieste konštatovanie, že žalobca mal veľmi jasnú vedomosť, že sa svojím konaním zúčastňuje na činnosti, cieľom ktorej je získanie daňovej výhody.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

6. V správnej žalobe spochybnil vyhodnotenie dôkazov žalovaného týkajúcich sa predmetnej daňovej kontroly, keďže žalovaný predložené rozsiahle dôkazy žalobcom vyhodnotil len svojim hodnotiacim úsudkom v jeho neprospech. Uviedol, že z napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že vtedajšia personálna prepojenosť medzi žalobcom a dodávateľom MELICO, s.r.o. do významnej miery ovplyvnilo aj tzv. predporozumenie žalovaného pri výkone daňovej kontroly resp. pri formovaní záverov z kontroly.

7. Uviedol ďalej, že žalovaný sa v priebehu daňového konania snažil spochybníť ekonomickú výhodnosť ceny poskytovaných služieb od dodávateľa MELICO, s.r.o. porovnaním so zmluvami od VOLVO Group Slovakia s.r.o. a MAN Truck & Bus Slovakia s.r.o. Opätovne žalobca uvádzal, že tieto zmluvy sú súčasťou záručného balíka pri kúpe vozidiel a svojim charakterom a rozsahom zďaleka nevyhovujú podmienke zabezpečenia komplexnej údržby a opráv vozidiel tak, aby bola zabezpečená bezproblémová prevádzkyschopnosť vozidiel. Okrem toho uviedol, že aj keby ponuka MELICO, s.r.o. nebola finančne najvýhodnejšia, prepojená a historicky známa spoločnosť má ako zmluvný partner pre žalobcu mnohé obchodné výhody, okrem iného žalobca mal bližšiu vedomosť o dodávateľovi MELICO, s.r.o., mal istotu, že táto spoločnosť má dostatočné kapacity na poskytnutie vyžiadaných činností údržby, personálne prepojenosť žalobcu a dodávateľa MELICO, s.r.o. by umožnila obom subjektom flexibilnejšie riešiť vzniknuté problémy pri plnení zmluvných povinností.

8. Žalobca poukázal na rozhodovaciu prax Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej majú zdaniteľné osoby v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely obmedzenia daňových nákladov (rozhodnutie SD EÚ C-277/09, C-255/02, C-103/09). Žalobca mal za to, že výber obchodných partnerov je výlučne jeho záležitosťou, je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí, pričom žalovaný nemôže do tohto výberu zasahovať ani ho spochybňovať. Rovnako mal za to, že predložením cenových ponúk na kontrolu vozidiel od spoločnosti MAN Truck & Bus Slovakia s.r.o. a HOCHSTAFFL SLOVAKIA spol. s r.o. dostatočne preukázal aj dôvodnosť výšky ceny dohodnutej za služby údržby s dodávateľom MELICO, s.r.o. a akékoľvek úvahy žalovaného spochybňujúce opodstatnenosť služieb údržby dodaných v zmysle spornej faktúry na podklade personálnej prepojenosti dodávateľa a žalobcu sú mylné, zjavne neopodstatnené a na vyhodnotenie splnenia podmienok na vznik nároku na odpočet DPH nemajú žiaden dopad.

9. Ďalej dôvodil, že služby zo strany dodávateľa MELICO, s.r.o. mu boli preukázateľne a v plnom rozsahu dodané, čo preukazujú, okrem iného aj svedecké výpovede svedka Baga a Tarinu, pričom záver o dodaní dotknutých služieb nespochybnil ani samotný žalovaný, keď uplatnený nadmerný odpočet neuznal len sčasti.

10. Žalobca poukázal na znalecký posudok č. 5/2020 z 20. marca 2020 znalca z odboru ekonómie a manažmentu, odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo, S.. V.. I. Y., C., z ktorého vyplýva, že sporná faktúra obsahovala zákonom predpísané náležitosti a bola riadne zaúčtovaná v účtovníctve žalobcu, ako aj v účtovníctve spoločnosti MELICO, s.r.o. Spornú faktúru obe spoločnosti zaevidovali v evidencii DPH (vstup/výstup), ako aj v zozname vystavených/prijatých faktúr za rok 2018 a k účtovnému prípadu, resp. k zdaniteľnému plneniu uvedenému na spornej faktúre došlo.

11. Žalobca ďalej odkazoval na konkrétnu judikatúru SD EÚ, z ktorej vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa

ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami), avšak až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne okolnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet bolo súčasťou podvodu. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že v posudzovanom prípade a z vykonaného dokazovania je nepochybné, že služby boli dodané dodávateľom MELICO, s.r.o. a iba pokiaľ by sa preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom sa u neho nenachádzali, resp. preukazne nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, čiže mu neboli nikdy dodané, potom by bolo namieste konštatovať, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe.

12. Záverom poukázal na to, že v priebehu konania jednoznačne preukázal splnenie podmienok nároku na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodajúc, že žalovaný nikdy nespochybnil reálnu existenciu poskytnutých služieb údržby pre účely zdaniteľných plnení a teda preukázateľne uniesol svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

13. Krajský súd v Nitre (ďalej len ako „správny súd“) rozsudkom žalobu zamietol a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

14. Správny súd dospel k záveru, že správca dane vykonal vo veci dokazovanie v rozsahu dostatočnom pre riadne posúdenie veci, keď v súlade s prejednacou zásadou a zásadou voľného hodnotenia dôkazov spolu so žalovaným dospeli k správne skutkovému záveru, že doklady formálne deklarujúce dodanie služieb (údržba vozidla MAN TGX VOLVO v počte 46 ks a údržba návesu KOGEL, PANA V, KRONE v počte 46 ks) od personálne prepojenej spoločnosti MELICO, s.r.o. boli vystavené účelovo, bez ekonomického opodstatnenia s cieľom získať daňovú výhodu vo forme odpočítania DPH a následného čerpania nadmerného odpočtu tejto dane žalobcom. Žalobca nepreukázal, že vykonanie údržby spoločnosťou MELICO, s.r.o. malo ekonomické opodstatnenie a ekonomickú opodstatnenosť nákladov vynaložených na deklarovajúcu fakturovanú službu. V tejto súvislosti správny súd poznamenal, že predloženou faktúrou, zmluvou o údržbe z 2. januára 2018 a záznamami o údržbe ťahača a návesu je naplnená len formálna stránka na uplatnenie odpočítania dane. Žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil správcovi dane zmluvu o údržbe z 2. januára 2018 uzavretú so spoločnosťou MELICO, s.r.o., ktorou sa dodávateľ zaviazal zaistiť a vykonávať všetky činnosti a opatrenia uvedené v čl. II ods. 1 tejto zmluvy za účelom udržiavania technického stavu nákladných motorových vozidiel (ťahačov) a ich pripojených súprav (návesov) patriacich do vlastníctva žalobcu a na vykonanie drobných opráv technického stavu. Ďalej zo zmluvy vyplýva, že priebeh pravidelnej preventívnej údržby a drobných opráv technického stavu nákladných motorových vozidiel (ťahačov) a ich pripojených súprav (návesov) bude zaznamenaný v záznamoch na tento účel vyhotovených a dodaných odberateľom (čl. I ods. 1 a 2 zmluvy). Potrebný pomocný materiál na vykonanie údržby a drobných opráv technického stavu ťahačov a návesov sú zahrnuté v cene a ich likvidácia bude zaistená dodávateľom v súlade s právnymi predpismi upravujúcimi ochranu životného prostredia (čl. II A ods. 2, B ods. 2). Podľa čl. II A (údržba a vykonanie drobných opráv technického stavu ťahačov) ods. 3 a čl. II B (údržba a vykonanie drobných opráv technického stavu návesov) ods. 3 zmluvy, s výsledkami údržby a drobných opráv technického stavu dodávateľ bezprostredne po ich vykonaní oboznámi poverenú osobu odberateľa, vrátane návrhu dodávateľa na vykonanie potrebných servisných opráv k zabezpečeniu zlepšenia bezpečnosti, spoľahlivosti a technickej úrovne ťahačov a návesov. Podľa čl. III zmluvy, všetky údržbárske práce a drobné opravy technického stavu sa dodávateľ zaväzuje vykonávať aj v mimopracovných dňoch odberateľa, t.j. v sobotu a v nedeľu, v čase dohodnutom s odberateľom podľa odberateľom určených termínov a podľa odberateľových pokynov. Podľa čl. IV ods. 1 a 3 zmluvy sa zmluvné strany dohodli na cenách nasledovne : cena za údržbu jedného kusa ťahača je 960 eur bez DPH, cena za údržbu jedného kusa návesu je 345 eur bez DPH.

15. Správny súd ďalej uviedol, že predmetnú zmluvu za dodávateľa MELICO, s.r.o. podpísal konateľ Jaroslav Melichárek (ktorý bol zároveň konateľom žalobcu) a za žalobcu ju podpísal Peter Melichárek (ktorý bol zároveň konateľom spoločnosti MELICO, s.r.o.). Správca dane spochybnil ekonomickú, resp. obchodnú efektívnosť uzavretia takejto zmluvy medzi personálne prepojenými spoločnosťami vo vzťahu k výsledkom, ktoré môže viesť k účelovému obchádzaniu daňovej povinnosti alebo k získaniu

daňového zvýhodnenia a dôkazné bremeno na vyvrátenie týchto pochybností sa prenieslo na žalobcu, ktorý dôkazné bremeno v tomto smere neunesol.

16. Správny súd mal tiež za to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ani pokiaľ išlo o preukázanie reálneho vykonania a dodania prác v zmysle zmluvy. Práce mali vykonávať Z. H. a B. U. ako zamestnanci spoločnosti MELICO, s.r.o. Z výpovede Z. H. (ústne pojednávanie sa konalo dňa 10. januára 2019) vyplynulo, že pracoval v spoločnosti MELICO, s.r.o. v roku 2018, mal na starosti záručný servis plastových okien a potom prešiel na servis áut pre spoločnosť žalobcu. Vypisoval záznamy o údržbe návesov a ťahačov, správy o meraní pneumatík, pričom tieto práce vykonával sám na parkovisku žalobcu, podľa dátumov na záznamoch. Kontrolu vozidiel vykonával v sobotu a v nedeľu (popri svojej práci s plastovými oknami) a používal pri tom tlakomer, hĺbkomer na meranie dezénu pneumatík, merač kapacity batérií, išlo viac menej o vizuálnu kontrolu celej súpravy. Záznamy o údržbe ťahačov a návesov odovzdával V. Y., zamestnancovi žalobcu, ktorý vyhodnotil, že treba zabezpečiť opravu alebo ísť do servisu. Vozidlá boli v záruke a všetky závady boli odstraňované v servise, kde sa riešila i motorická stránka vozidla.

17. Podstatné v danej veci bolo, že vykonanie prác na jednotlivých ťahačoch a návesoch, ktoré boli uvedené v záznamoch, nebolo žiadnym spôsobom preukázané. Svedok Z. H. vo svojej výpovedi na viacero otázok správcu dane ohľadne spôsobu vykonania prác uvedených v záznamoch opakovaním odpovedal, že „toto nekontrolujem, len keď to nahlásia vodiči“, pričom tieto práce boli uvedené v záznamoch ako vykonané. Taktiež uviedol, že kontrolu vykonával v sobotu a v nedeľu, keď boli vozidlá odstavené na parkovisku, a to popri práci s plastovými oknami, pričom za prácu v nedeľu si čerpá náhradné voľno. Vo výpovedi dňa 9. augusta 2019 tvrdil, že od roku 2018 servis robia cez týždeň a cez víkend kontroloval autá a keď našiel nejaké závady, autá sa potom stiahli na opravu cez týždeň. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že vykonávanie údržby podľa predložených záznamov o údržbe ťahača a záznamov o údržbe návesu v mesiaci apríl 2018 nepreukazuje ani dochádzkový list a výplatná páska tohto svedka.

18. Pokiaľ ide o svedka B. U., tento vo svojej výpovedi dňa 9. augusta 2019 uviedol, že v apríli 2018 pracoval v spoločnosti MELICO, s.r.o., pričom ani z jeho výpovede, dochádzkového listu a výplatnej pásky za apríl 2018 nebolo možné vyvodiť záver o vykonaní údržby 46 ťahačov a 46 návesov.

19. V neposlednom rade správny súd uviedol, že vozidlá žalobcu boli servisované a v určených lehotách kontrolované v autorizovanom servise. Žalobca v priebehu daňovej kontroly a ani vyrubovacieho konania žiadnym spôsobom nepreukázal potrebu vykonávania údržby a opráv vozidiel žalobcu nad rámec vyplývajúci zo zmlúv s autorizovanými servismi, nepreukázal samotné vykonanie údržby a opráv vo fakturovanom rozsahu, ale ani dôvod uzavretia a výhodnosť zmluvy o údržbe z 2. januára 2018 s personálne prepojenou spoločnosťou MELICO, s.r.o., u ktorej správca dane vykonal daňovú kontrolu zdaňovacieho obdobia apríl 2018, pričom predmetom preverovania bola i sporná faktúra vystavená pre žalobcu. V rámci tejto daňovej kontroly správca dane dňa 26. júla 2019 spísal protokol so záverom, že na základe tejto faktúry nedošlo k dodaniu služby a k vzniku daňovej povinnosti u kontrolovaného dodávateľa, ktorý bol povinný daň uvedenú na faktúre zaplatiť do štátneho rozpočtu nie z titulu dodania služby, ale z titulu uvedenia dane na faktúre. Spoločnosť MELICO, s.r.o. s výsledkom daňovej kontroly súhlasila.

20. Správny súd rovnako poukázal na to, že správcovi dane neboli predložené žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali dodanie pomocného materiálu potrebného na realizáciu fakturovanej údržby vozidiel a návesov.

21. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností považoval správny súd závery správcu dane za správne, keď žalobca nielenže nepreukázal vykonanie údržby a opravy ťahačov a návesov zo strany spoločnosti MELICO, s.r.o., ale nepreukázal ani ekonomickú opodstatnenosť a dôvodnosť výberu tohto personálne prepojeného dodávateľa. V tejto súvislosti považoval za potrebné poukázať i na zistenie vyplývajúce z administratívneho spisu, ktoré nepreukazuje ekonomickú výhodnosť uzavretia zmluvy o údržbe čoho dôkazom sú mesačné faktúry vystavené spoločnosťou MAN Truck & Bus Slovakia s.r.o. a HOCHSTAFFL SLOVAKIA spol. s r.o. pre žalobcu v roku 2018, predmetom ktorých bola oprava vozidiel dodajúc, že pri faktúrach vystavených týmito dodávateľmi pre žalobcu sú presne identifikované vozidlá, na ktorých sa oprava vykonala, ale taktiež sú identifikované i vykonané práce, s uvedením čísla položky, resp. tovaru, ktorý bol vymieňaný alebo opravovaný, s presným označením dodávky a osobitne s uvedením časového rozsahu práce a ceny práce.

22. Vo vzťahu k predloženému znaleckému posudku správny súd uviedol, že tento nemožno v predmetnej veci akceptovať, nakoľko žalobca ho ani nepredložil v rámci daňového konania a znalecké dokazovanie v daňových veciach sa môže týkať iba skutkových otázok, nie právnych, ktoré sú predmetom posúdenia súdu v správnom súdnictve na základe žaloby (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/22/2019 z 15. októbra 2020).

23. Správny súd mal za to, že správca dane postupoval dôsledne. Ak účelom zmluvy o údržbe podľa vyjadrenia žalobcu bolo zabezpečiť bežnú starostlivosť o vozidlá a drobné opravy, vrátane merania tlaku v pneumatikách, uvedené preukázané nebolo. Rovnako žalobca nepreukázal, aký ekonomický prínos pre neho malo uzatvorenie zmluvy o údržbe s personálne prepojenou spoločnosťou MELICO, s.r.o. Mal za to, že všetky uvedené okolnosti žalovaný a správca dane správne zohľadnili z hľadiska posudzovania toho, či žalobca mal, mohol vedieť, resp. vedel, že sa svojím konaním zúčastňuje konania, ktorého cieľom je len získanie daňovej výhody vo forme neoprávnene uplatneného odpočítania dane a následného neoprávneného nadmerného odpočtu.

24. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu ohľadne zaťaženia dôkazným bremenom správny súd poukázal na uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 269/2014-13 zo 4. júna 2014. Správny súd v tejto súvislosti uviedol, že žalobca si uplatnil nárok vo vzťahu k štátnemu rozpočtu a mal byť schopný preukázať reálnosť a ekonomickú opodstatnenosť deklarovaného obchodu, čo v predmetnej veci neurobil, a preto sa dostal do dôkaznej núdze.

I. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

25. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadal, aby kasačný súd napádaný rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta nedostatočné odôvodnenie rozsudku správneho súdu, keď sa tento riadne nevysporiadal s jeho zásadnými žalobnými námietkami a jeho námietkami o reálnosti a pôvode spochybnených poskytnutých službách údržby, spôsobe ich realizácie a ich prínose pre jeho podnikateľskú činnosť. Poukázal na to, že nielen počas daňového konania, ale aj v konaní pred súdom predložil všetky potrebné a dostupné dôkazné prostriedky a vyjadrenia, ktoré dostatočným spôsobom vyvrátili argumenty správcu dane a žalovaného. Správny súd sa k námietkam vyjadril iba v bodoch 37 až 39 rozsudku, kde bez dostatočného vysporiadania sa s argumentáciou sťažovateľa konštatoval, že pochybnosti správcu dane a žalovaného majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia dodávateľa MELICO, s.r.o. sú dôvodné, pričom však správny súd, správca dane ani žalovaný reálnosť poskytnutých služieb údržby nikdy nespochybnili.

27. K záveru správneho súdu, že znalecký posudok nie je možné akceptovať, keďže ho sťažovateľ nepredložil v rámci daňového konania sťažovateľ uviedol, že práve v rámci daňového konania navrhol správcovi dane, ako aj žalovanému, aby bol za účelom správneho určenia DPH do konania pribratý znalec, čo sa však nestalo.

28. V súvislosti s posudzovaním reálnosti plnenia sťažovateľ namietal, že správny súd, správca dane a žalovaný sa vôbec dôsledne nezaoberali predloženými dôkazmi, a to najmä zmluvou o údržbe z 2. januára 2018 a z nej vyplývajúcich skutočností, ponechali bez povšimnutia dôkazy, ktoré objasňovali, čo je bežná údržba vozidla a čo záručný servis vozidla.

29. Sťažovateľ vytkol správne súdu, že len mechanicky prebral argumenty správcu dane a žalovaného, bez bližšej súvislosti a previazanosti s predmetom prejednávanej veci, pričom nereagoval na námietky, ktoré boli pre konanie zásadné a kľúčové a tak zasiahol do práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

30. Vo vzťahu k nesprávne právnemu posúdeniu veci sťažovateľ uviedol, že v rámci daňového konania jednoznačne preukázal splnenie podmienok nároku na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, a to dodávateľskou faktúrou, uzatvorenou zmluvou o údržbe, platbou za dodaný služby, ako aj dôkazmi preukazujúcimi použitie služieb na zdaniiteľné plnenie. Zdôraznil, že správca dane nikdy nespochybnil reálnu existenciu poskytnutých služieb údržby. S poukazom na uvedené mal za to, že uniesol dôkazné bremeno. Brojil aj proti záveru správneho súdu ohľadom neprípustnosti znaleckého posudku majúca za to, že ide o ďalší dôkaz, ktorým má záujem preukázať svoje tvrdenia.

31. Tvrdil, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je jasne limitované Daňovým poriadkom a v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011.

32. Pokiaľ ide o odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sťažovateľ poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 6Sžf/10/2012, sp. zn. 3Sžf/1/2010, sp. zn. 4Sžf/16/2010, sp. zn. 3Sžf/44/2011, sp. zn. 5Sžf/3/2012, sp. zn. 6Sžf/10/2012, 8Sžf/9/2013. Rovnako poukázal na rozhodovaciu prax SD EÚ, konkrétne na rozsudok SD EÚ vo veci C-18/13 Max Pen EOOD z 13. februára 2014, z ktorého vyplýva záver, že smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, aby bránila tomu, aby si zdaniteľná osoba odpočítala DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, že náklad na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná, jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené správcom dane zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že správny súd bol povinný odlišný právny názor argumentačne konfrontovať v odôvodnení svojho rozhodnutia a dostatočne vysvetliť, prečo nie sú príslušné rozhodnutia súdov na vec aplikovateľné.

33. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

II. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

34. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) dňa 23. marca 2022.

35. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňi spravodajkyňi sudkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

37. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci bolo či (i) správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ v predmetnej veci nesplnil podmienky na priznanie nároku na odpočet DPH citujúc jednak ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 zákona o DPH a tiež § 3 ods. 6 Daňového poriadku, (ii) sťažovateľ neuniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporného obchodu a (iii) vedel alebo vedieť mohol, že sa zúčastňuje konania, ktorého cieľom je len získanie daňovej výhody vo forme neoprávnené uplatneného odpočítania dane a následného neoprávneného nadmerného odpočtu, tak ako to konštatovali jednak správca dane, žalovaný ako aj správny súd.

38. Úvodom kasačný súd poukazuje na to, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

39. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1). Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Senatex z 15.

septembra 2016, C-518/14, bod 28; vo veci Vikingo Fövállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20, bod 24).

40. Vnútroštátny zákonodarca prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 10/2015 z 3. februára 2016, sp. zn. 6 Sžfk 7/2016 z 27. septembra 2018, sp. zn. 5 Sžfk 15/2018 z 30. apríla 2019). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke, predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktorých priebeh v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, č. R 26/2021, bod 40; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 z 11. júna 2019, č. R 6/2020, body 49 a 50).

41. Uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 40/2018 z 3. septembra 2019, bod 54). Nepostačuje však predložiť faktúru či dodacie listy alebo podobné formálne doklady, a ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 z 15. novembra 2017, č. 71/2017 ZNaU).

42. Kasačný súd však zdôrazňuje, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

43. Vo vzťahu k prejednávanej veci musí kasačný súd hneď na úvod uviesť, že tak z rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného mu nie je jasný dôvod nepriznania práva na odpočet DPH zo spornej faktúry vystavenej spoločnosťou MELICO, s.r.o. Konkrétne, či správca dane a rovnako tak žalovaný spochybnili samotnú existenciu dodaných služieb, ktorý záver v podstate konštatoval správny súd, čím by absentovala jedna z hmotnoprávnych podmienok potrebných na priznanie nároku na DPH alebo s poukazom na personálne prepojenie spoločností MELICO, s.r.o. a sťažovateľa, a tiež na neprímerane vysokú cenu poskytnutých služieb, mali pochybnosti o ekonomickej opodstatnenosti poskytnutých služieb za účelom získania daňovej výhody, a v neposlednom rade dôvodili aj rozhodnutím SD EÚ vo veci C-439/04 Axel Kittel, konkrétne bodom 59, teda argumentovali aj podvodným konaním (bližšie bod 4 tohto rozsudku). Mixom tak absencie hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na DPH, ako aj podvodným konaním a zneužitím práva vo vzťahu k získaniu daňovej výhody argumentoval aj správny súd. Práve zmiešanie uvedených skutočností, keď súčasne nemôže byť daná absencia hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na DPH, podvodného konania a zneužitia práva, predstavuje základnú vadu právneho posúdenia veci.

44. S poukazom na vyššie uvedené musí kasačný súd konštatovať, že v danej veci je nevyhnutné, aby konajúce daňové orgány ustálili, či na základe doteraz vykonaného dokazovania boli alebo neboli splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočet DPH, konkrétne či boli dodané deklarované služby a svoj záver aj náležite a jednoznačne odôvodnili.

45. Za predpokladu splnenia hmotnoprávnych podmienok resp. nevznesenia relevantných pochybností o splnení hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH následne prichádzajú do úvahy ďalšie dôvody na nepriznanie práva na odpočet DPH resp. na jeho čiastočné nepriznanie (v prípade zneužitia práva) a to už spomínané podvodné konanie alebo zneužitie práva, pri preukázaní ktorých však dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

46. Tak žalovaný, ako aj správca dane sa vo svojich rozhodnutiach vyhli exaktnému konštatovaniu, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky na priznanie nároku na DPH v podobe existencie poskytnutej služby. Preto sa kasačnému súdu zatiaľ skôr javí, že primárnym dôvodom nepriznania nároku na odpočet DPH zo spornej faktúry bola skutočnosť, že sťažovateľ nepreukázal efektívnosť (ekonomickú, obchodnú) výberu spoločnosti MELICO, s.r.o. ako najvýhodnejšieho dodávateľa, nepreukázal dodanie služby okrem iného aj v deklarovanej cene, čím mal získať bližšie nekonkretizovanú daňovú výhodu.

47. Uvedené dôvody preto skôr, podľa kasačného súdu, inklinujú k záveru, že v danom prípade mal správa dane za to, že mohlo dôjsť k zneužitiu práva. Podľa názoru kasačného súdu však neprimeranosť ceny za dodané služby sama osebe nepreukazuje, že k zneužitiu práva došlo. SD EÚ sa otázke zneužitia práva napríklad v rozsudku Halifax (C-255/02), v ktorom konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktoroch vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V súvislosti so zneužitím práva je ešte namieste zdôrazniť, že v prípade jeho preukázania nedochádza k zamietnutiu nároku na odpočítanie DPH ako celku ale k tzv. preusporiadaniu tohto nároku. Kasačný súd však opakuje, že otázke zneužitia práva je možné sa venovať iba za podmienky nevznesenia relevantných pochybností o splnení hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH a pod podmienkou, že došlo k obchádzaniu daňovej povinnosti alebo k získaniu daňového zvýhodnenia, na ktoré by nebol daňový subjekt inak oprávnený (§ 3 ods. 6 Daňového poriadku).

48. Na tomto mieste kasačný súd ďalej pripomína, že finančná správa nie je v princípe oprávnená s negatívnym dôsledkom pre daňový subjekt vyhodnocovať racionalitu či hospodársku účelnosť (optimálnosť, odôvodnenosť) zvoleného spôsobu usporiadania si podnikateľských aktivít (obchodného modelu) - uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 z 15. februára 2022, č. 62/2022 ZNaU.

49. V prípade podvodného konania, na ktoré rovnako odkazujú konajúce daňové orgány, je potrebné zase postupovať podľa rozsudku SD EÚ vo veci Axel Kittel zo dňa 6. júla 2006, C-439/04, čo znamená, že je potrebné posúdiť v danej veci či a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik, b) ak áno, či je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania, c) ak áno, či boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené, d) ak áno, či vedel o tom alebo mohol a mal o tom vedieť daňový subjekt (sťažovateľ). Dôkazné bremeno pritom v prípade preukázania účasti na podvode zaťažuje správcu dane.

50. Pokiaľ ide o argument konajúcich daňových orgánov ohľadom pasivity MELICO, s.r.o. k výsledkom jej daňovej kontroly, tak tento nie je pri posudzovaní danej veci relevantný, keďže sa preskúmava zákonnosť daňového konania týkajúceho sa sťažovateľa a nie spoločnosti MELICO, s.r.o. Ani pasivita či súhlas iného daňového subjektu nezavaruje správcu dane povinnosť vydať zákonné rozhodnutie.

V. Záver

51. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

52. V ďalšom konaní budú správa dane a žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom v bodoch 43 až 49. Žalovaný a správca dane sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

53. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

54. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.