

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/22/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200117  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8021200117.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KOREX networks, s.r.o., so sídlom Fučíková 371, 087 01 Gíraltovce, IČO: 36 683 710, právne zastúpený: Vojčík & Partners, s.r.o., advokátske spoločenstvo so sídlom Rázusova 13, 040 01 Košice, IČO: 36 866 563, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100333389/2018 zo dňa 09. februára 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/13/2021-36 zo dňa 07. októbra 2021, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január 2014 - december 2014. Z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) bol vyhotovený Protokol č. 100583558/2017 zo dňa 07.04.2017 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 102134628/2017 zo dňa 09.10.2017 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.109,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014.

3. Správca dane mal za preukázané, že žalobca v rozhodnom období vykonával prevažne činnosti spočívajúce v dodaní služieb súvisiacich s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie (ďalej aj „projekt Optika“) a zabezpečoval realizáciu projektu Vedeckotechnického parku Milovice (ďalej aj „VTP Milovice“), Česká republika na základe zmluvy o dielo zo dňa 06.03.2014.

4. Čo sa týka projektu Optika, žalobca si v zdaňovacom období november 2014 uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Ing. Peter Imre KOREX, Budovateľská 607/58, 087 01 Gíraltovce, IČO: 35 249 773 (ďalej aj „Peter Imre Korex“) za dodanie inštalačných prác Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny v zmysle faktúr č. 2140200030 (3.625,- eur + DPH 725,- eur), č. 2140000041 (4.160,- eur + DPH 832,- eur) a č. 2140000042 (4.160,- eur + DPH 832,- eur). Z vysvetlenia žalobcu vyplýva, že sa jednalo o rôzne čiastkové práce v zmysle Sekcie M a Sekcie N klasifikácie ekonomických činností. Žalobca uviedol, že vybudoval prístupovú optickú sieť pre

telekomunikačného operátora - poskytovateľa služieb internetu Peter Imre KOREX. Žalobca využil voľné kapacity pracovníkov Peter Imre KOREX, ktorí vykonávali v prevažnej miere práce na tomto projekte. Za vykonané práce boli pre žalobcu vystavené faktúry subjektom Peter Imre KOREX. V menšom rozsahu žalobca mal aj iných subdodávateľov, napr. na prenájom bagra. Medzi žalobcom a Peter Imre KOREX nebola uzatvorená písomná zmluva, ale práce sa vykonávali na základe písomných alebo ústnych objednávok.

5. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane vec právne posúdil tak, že napriek skutočnosti, že došlo k vykonaniu prác daňovým subjektom Peter Imre KOREX, nedošlo k dodaniu týchto prác žalobcovi, keďže práce boli vykonané zamestnancami objednávateľa diela (Peter Imre KOREX) a zároveň aj jeho pracovnými prostriedkami. Daňový subjekt Peter Imre KOREX vykonával fakturované práce vlastnými zamestnancami a vlastnými prostriedkami, sám pre seba, pre vlastný projekt, nie pre spoločnosť žalobcu. Žalobca tak nemal dôvod fakturovať predmetné práce. Z uvedeného správca dane uzavrel, že nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2 a § 9 zákona o DPH, a teda nedošlo k dodaniu služby ako takej. Fakturáciu za práce vykonané Peter Imre KOREX pre žalobcu považoval správca dane za službu bez ekonomickej opodstatnenosti, teda jej chýbal hospodársky dôvod, ktorý je súčasťou zásady skúmania ekonomickej podstaty a skutočného obsahu daňovej transakcie.

6. Správca dane dospel k presvedčeniu, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane argumentujúc tým, že dodávateľovi Peter Imre KOREX nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Na základe uvedeného správca dane skonštatoval, že žalobca porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, keďže dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Zároveň daňová povinnosť nevznikla ani podľa § 19 ods. 6 v spojení s § 9 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

7. Za práce vykonané na projekte VTP Milovice si žalobca v zdaňovacom období november 2014 uplatnil odpočítanie dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za dodanie prác: „Inžinierske služby - vyhotovenie predrealizačnej tech. Dokumentácie-časť Diza; Inžinierske služby - vyhotovenie predrealizačnej tech. Dokumentácie-časť Váha“ v zmysle faktúr č. 2140000039 (7.100,- eur + DPH 1.420,- eur), č. 2140000040 (4.160,- eur + DPH 832,- eur) a č. 2140000043 (7.340,- eur + DPH 1.468,- eur).

8. Čo sa týka odpočítania dane z prijatých faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za práce vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika, správca dane mal za preukázané, že žalobca na základe zmluvy o združení zo dňa 05.09.2013 vstúpil do združenia s českým partnerom PROMINECOM CZ a.s. z dôvodu vypracovania a predloženia spoločnej ponuky na dielo „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ a realizáciu diela. Na realizácii uvedeného diela sa subdodávateľsky podieľal aj daňový subjekt Peter Imre KOREX. Podľa špecifikácie predloženej žalobcom sa malo jednať o plnenia spočívajúce v odborných, vedeckých a technických činnostiach, administratívnych a podporných službách. Správca dane vyhodnotil služby poskytnuté žalobcovi daňovým subjektom Peter Imre KOREX ako služby, ktoré úzko súvisia so stavbou tohto parku, a keďže predmetné dielo je realizované na území Českej republiky, miestom dodania služieb vzťahujúcich sa k predmetnej nehnuteľnosti ako k dielu je Česká republika. Z tohto dôvodu správca dane dospel k záveru, že poskytnuté práce a služby nepodliehajú dani v Slovenskej republike a daňovému subjektu Peter Imre KOREX nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH v Slovenskej republike, teda žalobca nemá právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených týmto daňovým subjektom. K námietke žalobcu, že subjekt Peter Imre KOREX nevykonával časť diela, iba vykonával dielčie administratívne a podobné služby generického charakteru, ktoré netvorili kompaktnú časť diela realizovaného v Českej republike, správca dane uviedol, že má za to, že žalobcom uvedené práce úzko súvisia so stavbou určenou v zmluve o dielo, keďže tieto bolo nevyhnutné vykonať z dôvodu realizácie diela. Nejde teda o všeobecné služby, ale o služby spojené so stavbou nachádzajúcou sa v Českej republike.

9. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100333389/2018 zo dňa 09.02.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcu dane. Odvolacie námietky žalobcu vyhodnotil ako neopodstatnené. Stotožnil sa s konštatovaním správcu dane, že nemožno spochybníť vykonanie čiastkových prác na projekte digitalizácie obcí Lietava a okolie, avšak dodanie týchto prác nie je predmetom dane v zmysle § 2 zákona o DPH. Objednávateľ diela a zároveň aj dodávateľ prác a prostriedkov potrebných na vykonanie diela bola jedna a tá istá osoba, ktorej nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 až § 51 zákona o DPH. Čo sa týka projektu

VTP Milovice, žalovaný uviedol, že služby poskytované daňovým subjektom Peter Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, pričom poukázal na skutočnosť, že konateľom žalobcu, ako aj dodávateľom Peter Imre KOREX je Peter Imre, teda tento mal nespornú vedomosť o skutočnosti, že predmetná stavba sa realizuje na území Českej republiky. Dospel k záveru, že služby vykonané k projektu VTP Milovice mali dostatočne priamu súvislosť s predmetnou nehnuteľnosťou, teda sa jedná o služby dodané do Českej republiky.

## II. Konanie pred správnym súdom

10. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane), vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

11. Krajský súd rozsudkom č. k. 5S/43/2018-285 zo dňa 14.03.2019 (ďalej aj „v poradí prvý rozsudok krajského súdu“) rozhodnutie žalovaného a súčasne rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a to podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP.

12. Proti v poradí prvému rozsudku krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“ alebo „najvyšší súd“) rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020 tak, že v poradí prvý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom poukázal na prejudikatúru v danej veci (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/69/2019).

13. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020 skonštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorého obsah bol premietnutý do obsahu prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného, so závermi ktorými sa Najvyšší súd SR stotožnil.

14. Najvyšší súd SR uviedol, že dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH a vyrubenie rozdielu dane týkajúce sa faktúr vzťahujúcich sa na projekt Optika, bola skutočnosť, že k fakturovanému plneniu nedošlo osobou uvedenou na faktúrach. Záver daňových orgánov vyjadrený v dôvodoch ich rozhodnutí bol podľa Najvyššieho súdu SR určitý, stručný, jasný a preukazujúci, že nemohlo v prípade faktúr dodávateľa Peter Imre KOREX dôjsť k dodaniu osobou uvedenou na faktúre, čím nemohla vzniknúť daňová povinnosť s poukazom na § 2, § 9 a § 19 zákona o DPH a v dôsledku toho ani nárok žalobcu na odpočet DPH z týchto faktúr, čo je nosným argumentom pre rozhodnutie žalovaného na rozdiel od názoru správneho súdu. Z rovnakých dôvodov potom nemohlo dôjsť k účinnému priznaniu dane na výstupe z faktúr žalobcu ako dodávateľa, vystavených pre odberateľa Peter Imre KOREX. Žalobca účtoval odberateľovi Peter Imre KOREX plnenia, ktoré realizoval odberateľ žalobcu - Peter Imre KOREX vlastnými zamestnancami, ktorí pracovali pre odberateľa Peter Imre KOREX a pracovali na projekte Peter Imre KOREX ako hlavného investora projektu digitalizácie obci Lietava a okolie a nepracovali pre žalobcu. Podľa Najvyššieho súdu SR nemôže mať relevanciu skutočnosť, že sa malo jednať len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keď nárok na odpočítanie DPH z posudzovaných faktúr a uplatnenie DPH na výstupe je možné hodnotiť z obsahu faktúr ako celku a posudzované plnenia sú fakturované ako celok a z celkovej fakturovanej sumy je uplatnený odpočet DPH, resp. daň na výstupe. Najvyšší súd SR sa nestotožnil ani s názorom krajského súdu, že žalovaný nedostatočne svoje rozhodnutie v tejto časti zdôvodnil. Zdôvodnenie rozhodnutia žalovaného považoval za určité, podrobné, dostatočné a zrozumiteľné.

15. Čo sa týka posudzovania nároku na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom Peter Imre KOREX za práce vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika, Najvyšší súd SR sa nestotožnil s názorom krajského súdu, že žalovaný nesprávne právne vec posúdil, keď aplikoval § 16 ods. 1 zákona o DPH. Najvyšší súd SR mal za preukázané, čo ani žalobca nespochybnil, že fakturované plnenia sa týkali realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, teda konkrétneho projektu, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach, nachádzajúcich sa v Českej republike. Vo vzťahu k nemu boli realizované aj inžinierske služby, koordinácia dodávateľov a výberové konanie. Najvyšší súd SR sa stotožnil s názorom žalovaného, že bolo potrebné na vec aplikovať § 16 ods. 1 zákona o DPH, ktoré predpokladá služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. V danom prípade tieto služby súviseli s nehnuteľným majetkom, projektom realizovaným v Českej republike, mali byť realizované na nehnuteľnostiach v Českej republike a služby, ktoré boli fakturované, boli odvodené od určitého majetku, ktorý tvorí základnú súčasť služby a ktorý je hlavný a nevyhnutný pre službu, ktorá bola poskytnutá, kde hlavnou službou je komplex dodania projektu VTP Milovice, Česká republika.

16. Po zrušení v poradí prvého rozsudku krajského súdu a vrátení veci na opätovné prejednanie a rozhodnutie krajský súd, viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu SR, rozhodol rozsudkom č. k. 1S/13/2021-36 zo dňa 07.10.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) tak, že žalobu žalobcu podľa § 190

SSP zamietol. Účastníkom konania náhradu trov (ani kasačného) konania nepriznal. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd postupom podľa § 140 SSP poukázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu sp. zn. 1S/70/2020 zo dňa 07.10.2021 (ďalej aj „citovaný rozsudok“), ktorým krajský súd zamietol žalobu žalobcu v obdobnej veci. Rozdiel medzi prejednanou vecou a vecou rozhodnutou citovaným rozsudkom spočíval len v tej skutočnosti, že išlo o iné zdaňovacie obdobie (júl 2014). V citovanom rozsudku krajský súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR v skutkovo a právne obdobných veciach, ktoré boli predmetom konania na Najvyššom súde SR (sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020, 1Sžfk/60/2019 zo dňa 08.12.2020, 1Sžfk/68/2019 zo dňa 08.12.2020, 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2019, 4Sžfk/47/2019 zo dňa 06.10.2020 a 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020) a zopakoval ich závery. Pokiaľ ide o rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/47/2019 zo dňa 06.10.2020, uviedol, že k nemu zaujal stanovisko Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 08.12.2020 (v bode 42) - závery senátu 4S považoval za odklon.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

17. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Sťažostným návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správne mu súdu na ďalšie konanie, alternatívne zmeny napadnutého rozsudku krajského súdu, a to tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného aj s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- v prípade projektu Optika sa správny súd jednostranne stotožnil s argumentáciou žalovaného, nevyjadrujúc sa k žiadnym jeho námietkam. Podľa sťažovateľa subdodávky realizované dodávateľom, ktorý je zároveň objednávatelom, avšak vecne rozdielných plnení, sú právne prípustné a ekonomicky opodstatnené. Subjekt Peter Imre KOREX bol na jednej strane objednávatelom diela (optickej siete) ako telekomunikačný operátor a poskytovateľ internetu pre koncových zákazníkov. Na druhej strane subjekt Peter Imre KOREX v rámci iného predmetu podnikania (služby v rozsahu voľných živností) sa podieľal na dodávke dielčích prác v subdodávateľskom vzťahu so sťažovateľom ako zhotoviteľom diela. Tieto dve skutočnosti sa vzájomne nevylučujú. Obidva vzťahy a ich súbežná existencia je právne prípustná a ekonomicky opodstatnená. Žalovaný ani správca dane neuviedli vo svojich rozhodnutiach ustanovenia právnych predpisov, ktoré by takéto nastavenie odberateľsko-dodávateľských vzťahov neumožňovali, resp. zakazovali;

- výstavbu optickej siete realizoval sťažovateľ pre subjekt Peter Imre KOREX na základe špeciálnych oprávnení, udelených Technickou inšpekciou a Krajským prezídiom Policajného zboru. Pokiaľ by optickú sieť nebudoval oprávnený subjekt, dielo ako líniová stavba by nemohlo byť v rámci územného rozhodnutia schválené a nemohlo by sa realizovať. Jednotlivé špeciálne oprávnenia, ktoré sťažovateľovi udelili príslušné orgány, sú premietnuté aj v predmete jeho činnosti, zapísanom v Obchodnom registri. Na druhej strane je z výpisu zo živnostenského registra subjektu Peter Imre KOREX zrejme, že subjekt Peter Imre KOREX týmito oprávneniami nedisponoval a nedisponuje;

- služby pri výstavbe optickej siete od dodávateľa Peter Imre KOREX si sťažovateľ obstaral z toho dôvodu, že Peter Imre KOREX mal k dispozícii zamestnancov. Pokiaľ by si sťažovateľ práce od subjektu Peter Imre KOREX neobjednal, musel by si ich objednať v každom prípade od iného subjektu. Skutočnosť, že Peter Imre KOREX dodal služby a fakturoval ich sťažovateľovi, vyplynula z procesného nastavenia výstavby optickej siete. Sťažovateľ bol nositeľom záruky za celé dielo. Skutočnosť, že sa subjekty dohodli na využití personálnych kapacít subjektu Peter Imre KOREX na účely vykonania čiastkových inštalačných prác, je odlišný právny vzťah, ku ktorému obidva subjekty pristúpili, lebo zaručoval ekonomicky výhodný a hladký priebeh realizácie projektu pre oba subjekty;

- v dôsledku zvoleného nastavenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov nedošlo k žiadnej strate alebo ujme na príjmoch štátneho rozpočtu, keďže DPH bola z realizovaných dodávok na oboch stupňoch odvedená. V tomto bode sťažovateľ poukázal na rozsudok Súdného dvora EÚ C-16/93 vo veci R.J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwerden. Napriek tomu, že dodávku čiastkových inštalačných prác neupravovala osobitná písomná zmluva, dodávateľ a sťažovateľ mali v písomnej forme uzatvorenú zmluvu. Podľa sťažovateľa tak krajský súd, Najvyšší súd SR, žalovaný ako aj správca dane absolútne odignorovali skutočnosť, že zmluva uzatvorená medzi sťažovateľom a fyzickou osobou Peter Imre KOREX v zmysle § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka (inominátna zmluva) má v zmysle doktrínálneho chápania zmluvy (ako súkromnoprávneho vzťahu medzi vyššie uvedenými subjektmi práva) právny dôvod (tzv. titul zmluvy) ako aj ekonomický dôvod (tzv. kauza zmluvy);

- sťažovateľ zastával názor, že vo vyjadrení k Protokolu a v predchádzajúcich vyjadreniach zdôvodnil, prečo model nastavenia zmluvných vzťahov, ktorý uvádza žalovaný a správca dane (dočasné pridelenie zamestnancov podľa Zákonníka práce) nebol aplikovateľný a prečo uplatnil iný model spolupráce. Voľba právnej formy spolupráce nevedla k obchádzaniu daňových povinností zúčastnených subjektov ani nijako neskršila ekonomickú podstatu plnení poskytnutých subjektom Peter Imre KOREX;

- krajský súd, Najvyšší súd SR, žalovaný a aj správca dane zjednodušujúco, skratkovito a bez akéhokoľvek odôvodnenia a v rozpore so skutočnosťou stotožnili plnenie vykonané dodávateľom Peter Imre KOREX v prospech sťažovateľa so službami dodanými sťažovateľom pre objednávateľa a z toho vyvodili vecne nesprávny záver, že fakturácie medzi týmito subjektmi neboli hospodársky opodstatnené. Sťažovateľ pritom použil všetky služby vykonané a fakturované zo strany subjektu Peter Imre KOREX na vlastné zdaniteľné plnenia ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Je preto nepochybné, že boli naplnené všetky formálne aj hmotnoprávne podmienky pre vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 ako aj § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH;

- sťažovateľ nesúhlasil ani s právnym posúdením veci v prípade projektu VTP Milovice. V tomto bode uviedol, že subjekt Peter Imre KOREX neuskutočňoval svoje výkony na základe zmluvy o dielo (na rozdiel od sťažovateľa). Neuzatváral zmluvu o dielo ani akúkoľvek inú zmluvu upravujúcu realizáciu časti diela, pričom nerealizoval dielo, ale vykonával len dielčie administratívne a podporné služby generického charakteru, ktoré netvorili súvislú časť diela realizovaného v Českej republike. Išlo o činnosti všeobecného charakteru (sekcie M - Odborné, vedecké a technické činnosti a sekcie N - Administratívne a podporné služby), ktoré nemajú dostatočne priame a úzke spojenie s nehnuteľnosťou. Predmetné činnosti, ktoré subjekt Peter Imre KOREX vykonal, mohol v zásade vykonať aj bez vedomosti o tom, kde sa projekt s označením VTP Milovice bude geograficky realizovať. Vzhľadom na tieto skutočnosti boli služby dodané zo strany subjektu Peter Imre KOREX správne vyhodnotené z hľadiska DPH (tak subjektom Peter Imre KOREX ako aj sťažovateľom) ako služby, pri ktorých sa určí miesto dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH;

- medzi poskytnutím služieb zo strany fyzickej osoby Peter Imre KOREX a nehnuteľnosťou, nachádzajúcou sa na území Českej republiky, neexistuje žiadna dostatočne priama súvislosť, ktorá by oprávňovala žalovaného a správcu dane aplikovať § 16 ods. 1 zákona o DPH na tento konkrétny vzťah. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na úpravu čl. 47 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Smernica o DPH“) a na Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 zo dňa 15.03.2011. Podotkol tiež, že v roku 2013 bolo prijaté Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 1042/2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie č. 282/2011 zo dňa 15.03.2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, ktoré upravuje uplatňovanie DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť. Hoci sa predmetné vykonávacie nariadenie v časti upravujúcej DPH pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť uplatňuje až od 01.01.2017, Slovenská republika ustanovenia tohto nariadenia aplikovala už pred uvedeným dátumom, na čo Najvyšší súd SR ani krajský súd neprihliadal. V roku 2013 vydal žalovaný k uplatneniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť Metodický pokyn FR SR, v ktorom uplatnil výklad v súlade so znením tohto nariadenia. Správca dane a žalovaný tak vykladajú článok 47 Smernice o DPH, resp. ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH extenzívne a v rozpore s právnymi predpismi EÚ v oblasti DPH a judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ, na ktorú krajský súd ani Najvyšší súd SR neprihliadal, je potrebné aplikovať na posúdenie dostatočne priamej súvislosti objektívne kritérium, v zmysle ktorého sa súvislosť považuje za dostatočne priamu, ak je predmetom tejto služby určitý nehnuteľný majetok - to znamená, že nehnuteľný majetok je aj objektom poskytnutej služby;

- nie je dostačujúce, ak súvislosť (vzťah) medzi službou a nehnuteľnosťou je neistá, resp. vedľajšia. Ak vzťah medzi službou a nehnuteľnosťou nie je jednoznačný, resp. nie je preukázateľne priamy, nie je možné považovať službu za službu súvisiacu s nehnuteľnosťou, ktorá patrí do pôsobnosti článku 47 Smernice o DPH (resp. § 16 ods. 1 zákona o DPH). Sťažovateľ poukázal aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ, napr. C-166/05 Rudi Heger GmbH proti Finanzamt Graz-Stadt - bod 23 rozsudku a na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-155/12 z 27. júna 2013 vo veci Minister Finansów proti RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. Na uvedenú judikatúru podľa sťažovateľa súdy nereflektovali;

- znenie ustanovenia § 16 ods. 1 zákona o DPH upravujúce osobitné pravidlo pre miesto dodania služieb spojených s nehnuteľnosťou sa nemá vzťahovať na služby dodané zo strany subjektu Peter Imre KOREX pre sťažovateľa, pretože pri týchto službách nehnuteľnosť nebola hlavným a nevyhnutným prvkom a netvorila základnú súčasť služby, ale tieto služby sa k nehnuteľnosti viažu len v zanedbateľnej miere. Ani obsah plnení podľa detailnejšej špecifikácie, predloženej správcovi dane v prílohe 4 vyjadrenia k Protokolu, nenaznačuje, že by tieto služby mali byť tak vyhodnotené. Vo svetle uvedených skutočností,

pokiaľ služby poskytnuté zo strany Peter Imre KOREX nepatria do rozsahu pôsobnosti osobitného pravidla § 16 ods. 1 zákona o DPH a neuplatňuje sa žiadne iné osobitné pravidlo, potom sa uplatňuje všeobecné pravidlo o mieste dodania služby upravené v § 15 ods. 1 zákona o DPH. Sťažovateľ mal pridelené identifikačné číslo pre DPH v Českej republike, ale nemal tam zriadenú prevádzkareň. V danom prípade Peter Imre KOREX poskytoval služby sťažovateľovi ako zdaniteľnej osobe so sídlom v Slovenskej republike, a preto postupoval v súlade so zákonom, keď podriadil posúdenie týchto služieb pôsobnosti slovenského zákona o DPH;

- vo vzťahu k porušeniu práva na spravodlivý proces sťažovateľ poukázal aj na tú skutočnosť, že v priebehu rokov 2019-2020 bolo zo strany žalovaného podaných celkovo 12 kasačných sťažností, ktorých predmet konania bol skutkovo a právne rovnaký s jediným rozdielom, a to vo fakturačných obdobiach (t. j. od januára do decembra roku 2014). Na Najvyššom súde SR resp. Najvyššom správnom súde SR bolo rozhodnuté o kasačných sťažnostiach, pričom 2 kasačné sťažnosti súd zamietol a žalobcovi (sťažovateľovi) priznal právo na plnú náhradu trov kasačného konania. Naopak, v 10 kasačných sťažnostiach rozhodol tak, že rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V predmetných konaniach ale k postúpeniu veci na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu nedošlo (aj keď došli k odlišným názorom), pričom zároveň poukázal na rozsudky sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020 (zrejme omylom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uvádza „zo dňa 18.06.2020“ - správne má byť „zo dňa 18.06.2019“; pozn. kasačného súdu), sp. zn. 4Sžfk/47/2019 zo dňa 06.10.2020, sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020 a sp. zn. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020 s protichodnými právnymi názormi. Uviedol zároveň, že ten istý člen senátu rozhodoval/hlasoval o obdobnej veci v dvoch senátoch odlišne. Podľa sťažovateľa mal kasačný súd postupovať v súlade s § 22 ods. 1 písm. a) a § 466 ods. 1 SSP a vec predložiť veľkému senátu (napr. nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 46/2020 z 30.03.2021). V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal aj na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 289/2017 zo dňa 21.11.2017, podľa ktorého „Súd má poznať svoju vlastnú judikatúru, t. j. aj rozhodnutia iných sudcov (resp. senátu) toho istého súdu, a túto judikatúru musí zohľadniť bez ohľadu na to, či na ňu samotné strany sporu poukazujú.“;

- sťažovateľ zastával názor, že ak po zamietnutí kasačných sťažností (vo veciach sp. zn. 4Sžfk/47/2019 zo dňa 06.10.2020 a sp. zn. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020) v skutkovo a právne rovnakej veci následne správca dane priznal nárok na odpočítanie dane z faktúr dodávateľa Peter Imre KOREX za poskytnutie služieb sťažovateľovi na realizácii projektu VTP Milovice v Českej republike, čo následne žalovaný svojím rozhodnutím aj potvrdil, je potrebné rovnako postupovať aj v ostatných konaniach (skutkovo a právne rovnakých), ktoré momentálne prebiehajú na kasačnom súde.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že sa plne stotožňuje s napadnutým rozsudkom krajského súdu, ktorý bol vydaný v súlade so závermi prezentovanými v predchádzajúcom rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020. Považujúc napadnutý rozsudok krajského súdu za vecne správny a námietky sťažovateľa za neopodstatnené, žalovaný navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

20. Prejednávaná vec bola dňa 14.03.2022 predložená Najvyššiemu správnomu súde Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/22/2022.

21. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

22. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

23. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH: „Predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.“

24. Podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH: „Miestom dodania služby vzťahujúcej sa na nehnuteľnosť vrátane realitnej činnosti a činnosti znalcov, ubytovacích služieb, poskytnutia práva na užívanie nehnuteľnosti,

služieb zameraných na prípravu a koordináciu stavebných prác, ako sú služby poskytované architektmi a osobami zabezpečujúcimi stavebný dozor, je miesto, kde sa nehnuteľnosť nachádza.“

25. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.“

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

27. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: „Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“

28. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.“

29. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku: „Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.“

30. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku: „Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.“

31. 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.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

32. Predmetom konania pred kasačným súdom bol napadnutý rozsudok krajského súdu (v poradí druhý), ktorým krajský súd, viazaný právnym názorom kasačného súdu prezentovaným v poradí prvom rozsudku kasačného súdu, zamietol žalobu žalobcu (sťažovateľa) ako nedôvodnú.

33. V predmetnej veci kasačnému súdu pripadlo posúdiť dôvodnosť sťažovateľom uplatnených námietok o nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom a odklone od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Nosnou sťažnostnou námietkou sťažovateľa (rovnako tak žalobnou) bolo údajné nesprávne posúdenie veci krajským súdom o

(i) otázke ekonomickej opodstatnenosti a existencie dodania služby dodávateľom Peter Imre Korex sťažovateľovi, ktoré sťažovateľ následne opätovne dodal tomu istému daňovému subjektu Peter Imre Korex ako odberateľovi v rámci „projektu Optika“ a

(ii) miesta dodania deklarovanych služieb poskytnutých dodávateľom Peter Imre Korex sťažovateľovi v prípade „projektu VTP Milovice“, tzn. či je miestom dodania tuzemsko (ak by služby boli posúdené ako priamo nesúvisiace s nehnuteľnosťou) alebo Česká republika (ak by služby boli posúdené ako priamo súvisiace s nehnuteľnosťou nachádzajúcou sa v ČR).

34. Pokiaľ ide o projekt Optika, sťažovateľ mal za to, že subdodávky realizované dodávateľom, ktorý je zároveň objednávateľom, avšak vecne rozdielných plnení, sú právne prípustné a ekonomicky opodstatnené. Za vecne nesprávny považoval záver daňových orgánov a súdov konajúcich vo veci, ktorí stotožnili plnenia vykonané dodávateľom Peter Imre KOREX v prospech sťažovateľa so službami dodanými sťažovateľom pre objednávateľa Peter Imre KOREX.

35. Pokiaľ ide o projekt VTP Milovice, sťažovateľ trval na tom, že miestom ich dodania bolo tuzemsko. V kasačnej sťažnosti predovšetkým rozporoval ten záver krajského súdu, že išlo o služby vzťahujúce sa na nehnuteľnosť s miestom dodania na území Českej republiky podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH. Trval na názore, že Peter Imre KOREX vykonával len dielčie administratívne a podporné služby generického charakteru, ktoré netvorili súvislú časť diela realizovaného v Českej republike.

36. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

37. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/27/2022 zo dňa 24.04.2024 (zdaňovacie obdobie február 2014) a sp. zn. 4Sfk/6/2023 zo dňa 24.04.2024

(zdaňovacie obdobie január 2014). V predmetných konaniach, ktoré spočívali na obdobnom skutkovom základe, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa (v jednotlivých konaniach identickú) za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol. Z vyššie uvedených rozhodnutí kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP osobitne poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/6/2023 zo dňa 24.04.2024 (zdaňovacie obdobie január 2014), ktorý sa týkal tej istej daňovej kontroly u žalobcu (zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014). Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

38. „Úvodom kasačný súd považuje za potrebné ustáliť, že jeho úlohou (ani úlohou správneho súdu) nie je primárne zisťovať alebo ustáľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Podľa ustálenej súdnej judikatúry (k tomu pozri napr. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II.ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžo/5/2009, sp. zn. 8Sžo/547/2009), nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

39. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018, v zmysle ktorého: „Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

40. Kasačný súd vo všeobecnosti poukazuje na skutočnosť že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných 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) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status 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.

41. V prejednávanej veci správca dane v súvislosti s projektom digitalizácie obce Lietava a okolie [...] uviedol svoje pochybnosti o tom, že odberateľ Peter Imre KOREX fakturoval sťažovateľovi plnenia (deklarované inštalačné práce), ktoré pritom realizoval sám odberateľ (a zároveň objednávatel' plnenia) - Peter Imre KOREX vlastnými prostriedkami a vlastnými zamestnancami a na vlastnom projekte vo svoj prospech, čím sa jednalo o transakciu bez hospodárskeho dôvodu a zo strany sťažovateľa tak nedošlo k naplneniu predmetu dane, t. j. dodaniu ako takému. Sťažovateľ tak porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 [a 2 písm. a)] zákona o DPH, nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a ani podľa § 19 ods. 6 zákona o DPH v nadväznosti na § 9 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby, platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala.

42. Kasačný súd k uvedenej veci konštatuje, že z vykonaného dokazovania orgánmi verejnej správy vyplýva, že dodávateľom a zároveň konečným prijímateľom fakturovaných prác bol Peter Imre KOREX, ktorý inštalačné práce, ktoré sú predmetom sporných faktúr, vykonal sám pre seba, a to na vlastnom projekte, s dodaním vlastných pracovných síl. Správny súd, ako aj žalovaný vec správne právne posúdili, keď uviedli, že inštalačné práce vykonal samotný objednávatel', čím došlo k splnutiu osoby objedávateľa a zhotoviteľa. Objednávatel' Peter Imre KOREX vykonával čiastkové práce na výstavbe

optickej siete vo svoj prospech, t. j. sám pre seba a nie pre sťažovateľa. Z uvedeného dôvodu nedošlo k naplneniu predmetu dane podľa § 2, § 9 a § 19 zákona o DPH, a teda nedošlo k dodaniu služby ako takej v rozsahu prác vykonaných samotným objednávateľom diela, t. j. Peter Imre KOREX a fakturácia za práce vykonané Peter Imre KOREX pre sťažovateľa bola bez ekonomickej opodstatnenosti.

43. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že sťažovateľ právo na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH nepreukázal, pričom ako bolo vyššie uvedené, dôkazné bremeno spočíva primárne na sťažovateľovi. Správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom jeho závery sú podložené konkrétnymi zisteniami, s ktorými sťažovateľa v priebehu konania oboznámil, a ktoré sú premietnuté v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane, ako aj v napadnutom rozhodnutí žalovaného. Bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať, že nárok na odpočítanie dane si uplatnil za zákonom stanovených podmienok, čo v prejednávanom prípade nenastalo, keď pochybnosti správcu dane neboli sťažovateľom vyvrátené, a to napriek tomu, že mu bol na to vytvorený dostatočný priestor. Správca dane napríklad poukázal aj na zistenie, že sťažovateľ nemal s daňovým subjektom Peter Imre KOREX žiadnu zmluvu o prenájme alebo o dočasnom pridelení zamestnancov a všetky povinnosti zamestnávateľa si voči zamestnancom plnil daňový subjekt Peter Imre KOREX, čo sťažovateľ ani nerozporoval. Uvedené o to viac nasvedčuje skutočnosti, že subjekt Peter Imre KOREX vykonával predmetné práce vlastnými prostriedkami a vo svoj prospech.

44. Kasačný súd k veci zároveň dodáva, že závery správcu dane, žalovaného a ani správneho súdu nevedú k skutočnosti, že by sťažovateľ nemohol dielo vykonávať v subdodávke ako sa snaží sťažovateľ tvrdiť. Ich závery sa zakladajú na skutočnosti, že neboli splnené zákonné podmienky [na] odpočítanie dane podľa zákona o DPH, nakoľko došlo k splynutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa inštalčných prác, a preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH. Realizácia inštalčných prác objednávateľom (a zároveň odberateľom) vlastnými zamestnancami na vlastnom projekte, nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť. Nič na tom nezmení ani tvrdenie sťažovateľa, že sa malo jednať len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keďže nárok na odpočet DPH z posudzovaných faktúr a uplatnenie DPH na výstupe, je možné hodnotiť z obsahu faktúr ako celku a posudzované plnenia sú fakturované ako celok a z celkovej fakturovanej sumy je uplatnený odpočet DPH, resp. daň na výstupe.

45. Uvedené závery vychádzajúce z vykonaného dokazovania v daňovom konaní, vyplývajú z rozhodnutia správcu dane, žalovaného, ale aj z rozhodnutia správneho súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom vysloveným v skoršom rozhodnutí [Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020, ktorý odkázal na rozhodovaciu prax kasačného súdu - prejudikatúru v danej veci, konkrétne na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2019.] Správny súd po opätovnom posúdení veci rešpektoval názor najvyššieho súdu vyslovený v uvedenom skoršom rozhodnutí v prejednávanej veci, s ktorým sa kasačný súd stotožňuje. Z uvedeného dôvodu sú námietky sťažovateľa týkajúce sa projektu Optika nedôvodné.

46. K námietkam sťažovateľa [týkajúcim sa posúdenia nároku na odpočítanie dane z faktúr vystavených daňovým subjektom Peter Imre KOREX za práce vykonané na projekte VTP Milovice, Česká republika („Inžinierske služby - vyhotovenie predrealizačnej tech. Dokumentácie-časť Diza; Inžinierske služby - vyhotovenie predrealizačnej tech. Dokumentácie-časť Váha“)] kasačný súd sa stotožnil s názorom správneho súdu a žalovaného, keď na prejednanú vec aplikoval ust. § 16 ods. 1 zákona o DPH. Rovnako ako pri predchádzajúcej námietke, kasačný súd uvádza, že zotrváva na právnom názore vyjadrenom v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. [3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020], ktorým bol zároveň správny súd po vrátení veci na ďalšie konanie v zmysle § 469 SSP viazaný.

47. Pre upresnenie kasačný súd opakuje, že v konaní nebolo sporným, že [predmetné faktúry sa týkali] plnení sťažovateľa ako odberateľa, vo vzťahu k dodávateľovi Peter Imre KOREX, pre projekt VTP Milovice, Česká republika, s názvom „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“, na základe Zmluvy o dielo zo dňa 05.09.2013, ktorá bola uzavretá medzi objednávateľom VTP Milovice, Česká republika a zhotoviteľom „SDRUŽENÍ VTP MILOVICE PROMINECON CZ - KOREX NETWORKS“, pričom stavba bola realizovaná na území Českej republiky. Do združenia sťažovateľ vstúpil s českým partnerom PROMINECON CZ a.s. a práce a služby na uvedenej stavbe „Výstavba vedeckotechnického parku vrátane technológie aerodynamického tunela“ na projekte VTP Milovice, vykonával pre sťažovateľa, v subdodávke, aj daňový subjekt Peter Imre KOREX, Gíraltovce.

48. Z administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že fakturované plnenie sa týkalo realizácie projektu VTP Milovice v Českej republike, teda konkrétneho projektu, ktorý mal umiestnenie na konkrétnych nehnuteľnostiach, nachádzajúcich sa v Českej republike, čo sťažovateľ ani nespochybňoval. [...] [Z prílohy č. 4 pripojenej k vyjadreniu sťažovateľa k protokolu - špecifikácie k

jednotlivým faktúram vystavených dodávateľom vo vzťahu k projektu VTP Milovice vyplýva, že malo ísť o podporné služby - administratívne, kancelárske, poradenské a inžinierske.]

49. Kasačný súd v tomto smere uvádza, že je pravdou, že v zmysle § 16 ods. 1 zákona o DPH, existencia nehnuteľnosti je základnou podmienkou pre riadnu interpretáciu ust. § 16 ods. 1 zákona o DPH a následne je potrebné skúmať služby, ktoré sú predmetom fakturovaného plnenia, vzťahujúce sa na danú nehnuteľnosť, t. j. či poskytnuté odborné služby s predmetnou [nehnuteľnosťou] priamo súvisia.

50. V prejednávanej veci má kasačný súd za to, že činnosti, ktoré sú predmetom plnenia, a ktoré realizovali zamestnanci dodávateľa Petra Imre KOREX boli použité na projekte v Českej republike, pričom považuje za dostatočne preukázané (vzhľadom na obsah administratívneho spisu), že uvedené plnenia sa vzťahovali ku konkrétnej nehnuteľnosti v Českej republike, konkrétne projektu VTP Milovice a mali s ňou priamy súvis. Navyiac, nie je možné opomenúť, že v súdnej veci v rámci konania pred orgánmi verejnej správy nebolo preukázané, že by sťažovateľ svojmu odberateľovi naozaj poskytol služby, ktoré neskôr špecifikoval ako „generické“ (čím by podliehali daňovému režimu v Slovenskej republike). Z prílohy č. 4 k vyjadreniu sťažovateľa k protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že [faktúry č. 2140000039, č. 2140000040 a č. 2140000043 boli za: tlačenie dokumentov; skenovanie dokumentov, prepisovanie/konverzia údajov z listinnej do elektronickej podoby; viazanie dokumentov, fyzická a elektronická archivácia (ukladanie súborov na server); spracovanie elektronickej a listovej pošty; prepájanie telefonických hovorov, preberanie odkazov; príprava pošty na odoslanie, odosielanie pošty; poradenskú činnosť a prieskum trhu. Vecný popis týchto služieb vymedzil sťažovateľ v predmetnom vyjadrení nasledovne: „Keďže bolo potrebné pozmeniť niektoré časti dokumentácie, sťažovateľ zabezpečil subdodávateľov, ktorí sa podieľali na realizácii a prípravách. Takúto dokumentáciu bolo nutné z fyzickej podoby premiestniť do elektronickej, čo vykonal subjekt Peter Imre KOREX, ktorý tieto dokumenty editoval do elektronickej podoby a systematicky ukladal na serverové miesta, ktoré poskytol pre ukladanie tejto dokumentácie a následne boli všetky rozposielané už v upravenej podobe v zmysle telefonických dohovorov podľa príslušnosti a zaradenia jednotlivých spoločností na projekte, kedy im boli odoslané všetky časti projektu, ktoré subjekt Peter Imre KOREX naskenoval, zviazal, uložil, vytlačil a odoslal medzi všetkých dotknutých od Kórey až po Kanadu. Zároveň subjekt Peter Imre KOREX analyzoval jednotlivé položky rozpočtov, čo sa týka rozmerov, výmer, materiálov a cien na základe prieskumu trhu.] Z administratívneho spisu však žiadne takéto služby kasačný súd neabstrahoval.

51. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom vysloveným v už skorších rozsudkoch najvyššieho súdu aj v tomto bode, konkrétne napríklad s rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18. júna 2019, podľa ktorého posudzované čiastkové plnenie, „ktoré tvorilo, aj s inými čiastkovými plneniami, čiastkové plnenia k fakturácií projektu VTP Milovice, Česká republika, ktorý bol realizovaný v Českej republike, na konkrétnych nehnuteľnostiach nachádzajúcich sa v Českej republike, keď fakturované plnenie sa reálne vzťahovalo k určitému majetku, ktorým bol projekt VTP Milovice v Českej republike. Preto záver žalovaného v rozhodnutí a dôvody kasačnej sťažnosti v tejto časti, sú relevantné. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že bolo potrebné na vec aplikovať ustanovenie § 16 ods. 1 zákona o DPH, ktoré predpokladá služby súvisiace s nehnuteľným majetkom. V danom prípade tieto služby súviseli s nehnuteľným majetkom, projektom realizovaným v Českej republike, mali byť realizované na nehnuteľnostiach v Českej republike a služby, ktoré sú fakturované, sú odvodené od určitého majetku, ktorý tvorí základnú súčasť služby a ktorý je hlavný a nevyhnutný pre službu, ktorá bola poskytnutá, kde hlavnou službou je komplex dodania projektu VTP Milovice, Česká republika“.

52. Za potrebné tiež kasačný súd považuje opakovane uviesť, že dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Povinnosťou daňového subjektu je predložiť relevantné dôkazy, ktorými spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti by preukázal, že si odpočet dane uplatnil oprávnenne za splnenia zákonných podmienok. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil zákonné podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a?logicky nespochybní predložené tvrdenia a?dôkazy. V?tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v?prípade, že dokáže vážny a?dôvodný nesúlad skutočnosti s?účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na?strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok

Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27.01.2012). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

53. Správca dane sťažovateľovi uviedol pochybnosti o tom, že plnenia, ktoré sú obsahom posudzovanej faktúry boli odvodené od konkrétnej nehnuteľnosti v Českej republike, resp. boli poskytované alebo zamerané na konkrétne nehnuteľnosť, a preto sa miesto dodania služieb posudzuje podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH, a to aj v zmysle Metodického pokynu Finančného riaditeľstva SR k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri službách vzťahujúcich sa na nehnuteľnosť, na ktorý upriamuje pozornosť sťažovateľ. [Z obsahu predmetných faktúr č. 2140000039 zo dňa 14.11.2014, č. 2140000040 zo dňa 01.12.2014 a č. 2140000043 zo dňa 03.12.2014 zároveň vyplýva, že sa malo jednať o „Inžinierske služby - vyhotovenie predrealizačnej tech. Dokumentácie-časť Diza; Inžinierske služby - vyhotovenie predrealizačnej tech. Dokumentácie-časť Váha“], teda o práce na konkrétnom projekte a konkrétnej nehnuteľnosti. Kasačný súd má za to, že zo samotného znenia obsahu [faktúr] vyplýva priamy súvis s danou nehnuteľnosťou a sťažovateľ nepreukázal, že sa jednalo o služby generického charakteru tak ako tvrdil, pričom nepredložil ani žiadnu bližšiu špecifikáciu prác, ktorá by jeho tvrdenia potvrdila. Na uvedenej skutočnosti nemení nič ani skutočnosť, že zamestnanci subjektu Peter Imre KOREX predmetné práce nemuseli uskutočňovať na území Českej republiky.

54. Sťažovateľ následne vo vzťahu k orgánom verejnej správy prezentoval tvrdenia, že v prípade daných plnení sa jednalo len o administratívne služby bez súvisu s nehnuteľnosťou, pričom svoje tvrdenie podložil iba spísanou špecifikáciou obsahu plnení k jednotlivým faktúram za rok 2014 ako prílohu k vyjadreniu k protokolu (Príloha č. 4), ktorá podľa neho mala predstavovať reálny obsah plnení daných faktúr. Kasačný súd konštatuje, že uvedená špecifikácia plnení bez ďalších podrobností predstavuje len nepodložené tvrdenie, ktoré nijakým spôsobom nepreukazuje reálny obsah plnení poskytnutých od subjektu Peter Imre KOREX, obzvlášť keď predložené faktúry obsahovali odlišný predmet plnenia. Sťažovateľ tak nepredložil žiadny dôkaz na podporu svojich tvrdení, ktorý by jednoznačne preukázal, že obsahom vykonaných plnení boli skutočne administratívne práce napriek skutočnosti, že z obsahu predložených faktúr táto skutočnosť nevyplýva (napríklad súpis vykonaných prác či návrh na vypočutie svedkov). Kasačný súd v tomto smere zhodne s názorom vyjadreným napríklad v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 8. decembra 2020 uvádza, že „...pokiaľ sa sťažovateľ domnieval, že text obsiahnutý vo faktúrach nevyjadruje presne predmet plnenia, mal možnosť vykonať zákonné kroky pre nápravu tohto nedostatku“.

55. Sťažovateľ podľa názoru kasačného súdu v závere nepreukázal, že plnenia, ktoré boli predmetom faktúry, boli poskytnuté s miestom plnenia v Slovenskej republike, teda neunesol dôkazné bremeno a nesplnil si svoju dôkaznú povinnosť. Sťažovateľ relevantne nevyvrátil zistenia správca dane a žalovaného, že miestom dodania služieb je Česká republika, ako to vyplývalo aj zo samotných faktúr, pritom mu na to bol poskytnutý dostatočný priestor.

56. V súhrne je preto potrebné uviesť, že ak v rámci daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania, sťažovateľ tvrdil, že svojmu dodávateľovi neposkytoval služby viažuce sa k nehnuteľnosti v Českej republike, ale „len“ všeobecné služby, čím by mali byť splnené zákonné podmienky na právo na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry, tieto všeobecné služby neboli v konaní preukázané. Ak totiž sťažovateľ dodatočne (v rámci konania pred orgánmi verejnej správy) špecifikoval (pozn. kasačného súdu - skôr modifikoval) to, čo bolo pôvodne uvedené na [sporných faktúrach] ako poskytnutá služba, toto ešte samo osebe nie je dôkazom toho, že predmetné služby (ako všeobecné služby) reálne svojmu odberateľovi poskytol (k tomu pozri aj bod [50] tohto rozsudku vyššie).

57. Záverom k námietkam sťažovateľa kasačný súd poznamenáva, že článok 31a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, uplatňuje sa od 01.01.2017, preto ho nebolo možné v súvislosti s prejednanou vecou aplikovať.

58. K námietkam sťažovateľa ohľadne odlišnej rozhodovacej praxe kasačného súdu v obdobných veciach sťažovateľa kasačný súd poznamenáva, že si je vedomý rozhodovacej činnosti kasačného súdu [...], ako aj rozhodovacej činnosti senátu 4Sžfk najvyššieho súdu (vo veciach sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4Sžfk/47/2019). Ako však už viackrát kasačný súd vo svojich rozhodnutiach vo veci sťažovateľa uviedol (naposledy napríklad v rozhodnutí sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16.12.2021), tieto rozhodnutia považuje za neodôvodnený odklon od rozhodnutí kasačného súdu vydaných pred týmito rozhodnutiami. Významnejšou skutočnosťou v tejto súvislosti je však to, že berúc do úvahy okolnosti súdnej veci, nie je možné bez ďalšieho hovoriť o per se povinnosti kasačných senátov predkladať vec veľkému senátu. Špecifickosť každej veci je totiž determinovaná jej skutkovými okolnosťami, čo znamená, že už len

neidentickosť predmetov plnenia na sporných faktúrach (za jednotlivé zdaňovacie obdobia) vo svojej podstate môže viesť v rámci rozsudkov správnych súdov k úplne iným rozhodnutiam a k úplne iným právnym posúdeniam vecí. Toto pritom nebude vyvolané tým, že by sa jeden senát odklonil v určitej právnej otázke, resp. právneho posúdenia veci od iného kasačného senátu (za tých istých skutkových okolností), ale tým, že skutkové okolnosti jednotlivých vecí neboli rovnaké, čo následne determinuje aj posúdenie príslušných právnych otázok. Zjednodušene povedané, o odklon v právnom posúdení veci by mohlo ísť, ak by jeden kasačný senát určité služby v súdnej veci vyhodnotil určitým spôsobom a tie isté (t. j. identické služby) bez akejkoľvek inej relevantnej skutkovej alebo právnej variácie v okolnostiach veci, by iný senát vyhodnotil z právneho hľadiska [inak]. Ak sú však v jednotlivých fakturovaných službách [...] rozdiely materiálnej povahy (napr. druh služieb), ak je rozdiel napr. v rozsahu ich preukázania a pod., nebude možné hovoriť o tom, že by kasačný senát mal bez ďalšieho povinnosť vec predkladať veľkému senátu najvyššieho správneho súdu, keďže v takomto prípade sa nejedná o záver vyvolaný iným právnym posúdením kasačného súdu na určitú vec, ale pôjde o bežné vyhodnotenie skutkových okolností v konkrétnej veci a ich [následné] právne posúdenie. Toto potom znamená to, že kasačný senát rozhodujúci o veci nárokov sťažovateľa viažucich sa k jednej faktúre môže rozhodnúť inak ako iný senát rozhodujúci o inej faktúre toho istého sťažovateľa, avšak s iným predmetom plnenia. Kasačný súd pritom z pripojeného administratívneho spisu zistil, že faktúry, v ktorých malo - podľa sťažovateľa - dôjsť k odklonu od iných rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, nie sú totožné s [faktúrami za zdaňovacie obdobie november 2014 (t. j. faktúrami tvoriacimi predmet tohto súdneho konania)], a preto - aj prihliadajúc na okolnosti uvedené v tomto bode rozsudku - nezistil kasačný senát v tomto kontexte žiadne okolnosti, ktoré by zakladali potrebu obracať sa s vecou na veľký senát najvyššieho správneho súdu. Žiadna z faktúr, ktoré si sťažovateľ uplatnil v režime DPH v roku 2014 za projekt VTP Milovice totiž nemá identický typ poskytovaných služieb ako [faktúry č. 2140000039, č. 2140000040 a č. 2140000043] a ani žiadna z týchto faktúr nebola sťažovateľom následne špecifikovaná [úplne] rovnako (v rámci prílohy č. 4 vyjadrenia k protokolu) ako [boli dodatočne špecifikované faktúry č. 2140000039, č. 2140000040 a č. 2140000043].

59. V súvislosti s požiadavkou sťažovateľa, aby sa kasačný súd z dôvodu tvrdenej nejednotnosti obrátil na veľký senát, poukazuje kasačný súd aj na vlastné znenie ustanovenia § 22 ods. 1 písm. a) SSP, podľa ktorého „rozhoduje veľký senát v prípade, ak senát najvyššieho správneho súdu dospel pri svojom rozhodovaní k právnemu názoru, ktorý je odlišný od právneho názoru, ktorý už bol vyjadrený v rozhodnutí najvyššieho správneho súdu, a vec uznesením postúpil na rozhodnutie veľkému senátu.“. Odhliadnuc preto od skutočností uvedených v bode [58] tohto rozsudku, kasačný súd dopĺňa, že ak senát kasačného súdu 4Sžfk sa vo vyššie uvedených dvoch veciach neobrátil na veľký senát, toto bez ďalšieho neznamena, že kasačný senát v tejto veci takúto povinnosť má, resp. mal. Naopak, berúc do úvahy, že skutkové okolnosti predmetných dvoch vecí (o ktorých bolo rozhodnuté inak ako vo zvyšných desiatich veciach - sp. zn. 4Sžfk/56/2019 a sp. zn. 4Sžfk/47/2019) boli/sú iné ako sú skutkové okolnosti súdnej veci (pričom rozdiel je v podstatnej okolnosti, a to najmä v predmete fakturácie), kasačný senát rozhodujúci v tejto veci nemal dôvod, resp. povinnosť obracať sa na veľký senát najvyššieho správneho súdu.

60. Záverom kasačný súd uzatvára, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s Daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ako aj administratívneho spisu žalovaného, dospel k záveru, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav. Dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, správca dane aj žalovaný riadne vyhodnotili a vysporiadali sa dôkladne aj so všetkými podstatnými námietkami sťažovateľa. Rovnako kasačný súd nevzhladol dôvod na odchýlenie sa od rozhodnutia správneho súdu, ktorý bol v zmysle § 469 SSP viazaný právnym názorom kasačného súdu vysloveným v rozsudku sp. zn. [3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020], a ktorý kasačný súd vyslovil následne aj v ďalších rozhodnutiach (napríklad sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16.12.2021, sp. zn. 6Sžfk/10/2020 zo dňa 20.10.2021, sp. zn. 2Sžfk/43/2019 zo dňa 20.10.2021, sp. zn. 10Sžfk/47/2019 zo dňa 17.06.2021, sp. zn. 1Sžfk/47/2019 zo dňa 08.12.2020, sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 08.12.2020).

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie v časti trov

61. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd nezistil žiaden dôvod na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý plne rešpektoval právny názor vyjadrený v poradí prvom rozsudku kasačného súdu. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

62. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

63. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.