

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/22/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200397  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:8021200397.1

## 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. 100918294/2021 zo dňa 27. mája 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/39/2021-244 zo dňa 26. mája 2022, 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. 102133062/2017 zo dňa 09.10.2017 (ďalej aj „v poradí prvé 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 4.200,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 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 Vedecko-technického 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 jún 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. 2140000017 (2.500,- eur + DPH 500,- eur) a č. 2140000015 (6.750,- eur + DPH 1.350,- 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 vybuďoval 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 jún 2014 uplatnil odpočítanie dane z prijatej faktúry vystavenej daňovým subjektom Peter Imre KOREX za dodanie prác: „Inžinierske služby - Koordinácia dodávateľov, výberové konania, realizačná činnosť VTP Milovice“ v zmysle faktúry č. 2140000016 (11.750,- eur + DPH 2.350,- eur).

8. Čo sa týka odpočítania dane z faktúry vystavenej 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. 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 v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH.

9. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100335889/2018 zo dňa 09.02.2018 (ďalej aj „v poradí prvé rozhodnutie žalovaného“) v poradí prvé rozhodnutie správca dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

10. Na základe správnej žaloby podanej žalobcom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/41/2018-318 zo dňa 14.05.2019 (ďalej aj „v poradí prvý rozsudok krajského súdu“) v poradí prvé rozhodnutie žalovaného spolu s v poradí prvým rozhodnutím správca dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. 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. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020 (ďalej aj „rozsudok sp. zn. 4Sžfk/56/2019“) tak, že kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol.

11. Po vrátení veci na ďalšie konanie správca dane opätovne rozhodol novým rozhodnutím č. 100210784/2021 zo dňa 05.02.2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým pokiaľ ide o práce vykonané na projekte VTP Milovice, priznal žalobcovi uplatnený nárok na odpočítanie dane z faktúry č. 2140000016 vystavenej dodávateľom Peter Imre KOREX, a to v súlade s právnym názorom vysloveným najvyšším súdom v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/56/2019.

12. Vo vzťahu k nároku na odpočítanie dane z faktúr v súvislosti s dodaním inštalačných prác pre projekt Optika, správca dane, v súlade so záväzným právnym názorom vysloveným najvyšším súdom v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/56/2019, zotrval na správnosti svojich záverov prezentovaných v poradí prvom rozhodnutí správca dane a nepriznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúr č. 2140000017

a č. 2140000015 vystavených dodávateľom Peter Imre KOREX. Z tohto dôvodu správca dane prvostupňovým rozhodnutím vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku rozdiel dane v sume 1.850,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014.

13. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100918294/2021 zo dňa 27.05.2021 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný (okrem iného) poukázal na odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/56/2019.

II. Konanie pred správny súdom

14. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecne) správnu žalobu na krajský 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.

15. Krajský súd rozsudkom č. k. 1S/39/2021-244 zo dňa 26.05.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu podľa § 190 SSP zamietol. Zároveň rozhodol, že účastníkom konania náhradu trov konania nepriznáva.

16. Úvodom odôvodnenia napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že v rámci konania o kasačnej sťažnosti žalovaného podanej proti v poradí prvému rozsudku krajského súdu bol postup a závery daňových orgánov už predmetom posúdenia zo strany najvyššieho súdu, a preto sú jeho závery prezentované v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/56/2019 vo vzťahu k projektu Optika - pilotný projekt Lietava a okolie dediny v plnej miere aplikovateľné aj na nové rozhodnutia daňových orgánov v skutkovo a právne totožnej veci. Za osobitne významné považoval krajský súd to, že v bode 50. odôvodnenia rozsudku sp. zn. 4Sžfk/56/2019 najvyšší súd vo vzťahu k nároku žalobcu na odpočítanie dane z faktúr za dodanie inštalačných prác súvisiacich s projektom Optika vyhodnotil kasačnú sťažnosť žalovaného ako dôvodnú, pričom v plnej miere poukázal na tam citované závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020 (ďalej aj „citovaný rozsudok“).

17. Kasačný súd v citovanom rozsudku (vzťahujúcom sa na zdaňovacie obdobie júl 2014) konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktorého obsah sa premietol do obsahu rozhodnutí žalovaného a prvostupňového správneho orgánu. Deklarované plnenie síce reálne bolo uskutočnené, avšak nie subjektom označeným ako dodávateľ t. j. poskytovateľom služby uvedenom na faktúre. Kasačný súd poukázal aj na personálne prepojenie žalobcu a subjektu, ktorý bol obchodným partnerom žalobcu (konateľa žalobcu a živnostníka Peter Imre). Dôvodom pre vyrubenie rozdielu dane vo vzťahu k projektu Lietava bola skutočnosť, že k fakturovanému plneniu nedošlo osobou uvedenou na faktúrach. Záver žalovaného vyhodnotil kasačný súd ako určitý, stručný, jasný a preukazujúci, že nemohlo, v prípade faktúr dodávateľa Peter Imre KOREX dôjsť k dodaniu služieb 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. Z rovnakých dôvodov potom nemohlo dôjsť k účinnému priznaniu dane na výstupe z faktúr žalobcu ako dodávateľa, vystavených pre odberateľa Peter Imre KOREX. Bolo preukázané, že 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 Optika a nepracovali pre žalobcu. Kasačný súd sa nestotožnil s názorom správneho súdu, že žalovaný, vo vzťahu k tejto časti posudzovaných faktúr, nedostatočne svoje rozhodnutie zdôvodnil. Naopak, kasačný súd porozumel podrobnému, určitému a zrozumiteľnému posúdeniu uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH z uvedených faktúr a uplatnenej dane na výstupe. Kasačný súd považoval zdôvodnenie rozhodnutia žalovaného za určité, zrozumiteľné, dostatočné, ktoré má oporu vo vykonanom dokazovaní, obsahu administratívneho spisu a ktoré presvedčivo a logicky uvádza dôvody, pre ktoré pristúpili správne orgány k nepriznaniu uplatneného odpočtu DPH a uplatneniu dane na výstupe vo vzťahu k posudzovaným faktúram. Rozhodnutie žalovaného má uvedené atribúty v spojení aj s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a jeho dôvodmi a keďže tvorí jeden celok, určito, zrozumiteľne uvádza skutkové a právne okolnosti veci, ktoré boli východiskom pre rozhodovanie správnych orgánov. Kasačný súd zastával názor, že na posúdenie zákonnosti nároku žalobcu na odpočet DPH z posudzovaných faktúr nemôže mať relevanciu skutočnosť, že sa malo jednať len o čiastkové práce, účtované však v jednotlivých faktúrach ako celok, keď 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.

18. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že hoci zo strany kasačného súdu v tejto veci nedošlo k zrušeniu v poradí prvého rozsudku krajského súdu, bol kasačným súdom vyslovený

vo vzťahu k nároku žalobcu na odpočítanie dane z faktúr dodávateľa v súvislosti s projektom Optika jednoznačný právny názor, ktorý v tomto novom konaní týkajúcom sa totožného nároku za rovnaké zdaňovacie obdobie nemôže správny súd ignorovať, obzvlášť s ohľadom na to, že rovnaký záver najvyšší súd vyslovil aj v skutkovo a právne obdobných veciach žalobcu, ktoré boli predmetom konania na Najvyššom súde SR a rozhodnuté rozsudkami sp. zn. 3Sžfk/48/2019 zo dňa 19.11.2020, sp. zn. 1Sžfk/60/2019 zo dňa 08.12.2020, sp. zn. 1Sžfk/68/2019 zo dňa 08.12.2020, sp. zn. 8Sžfk/43/2020 zo dňa 30.03.2020, sp. zn. 10Sžfk/47/2019 zo dňa 17.06.2021, sp. zn. 6Sžfk/10/2020 zo dňa 20.10.2021 a sp. zn. 4Sžfk/71/2019 zo dňa 16.12.2021.

19. Krajský súd v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z faktúr č. 2140000015 a č. 2140000017 od dodávateľa Peter Imre KOREX bolo nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane, keďže nebolo preukázané naplnenie 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. Krajský súd argumentoval (okrem iného) tým, že Peter Imre KOREX vykonával fakturované práce sám pre seba, pre vlastný projekt a nie pre žalobcu. Fakturáciu za vykonané práce daňovým subjektom Peter Imre KOREX pre žalobcu vyhodnotil tak, že bola bez ekonomickej opodstatnenosti. Podľa krajského súdu si žalobca nárok na odpočítanie dane uplatniť nemohol, pretože predmet fakturácie deklarovaný na dodávateľských faktúrach nebol dodaný (nedošlo k dodaniu služby) a nevznikla daňová povinnosť.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

20. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas 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). Sťažovateľom návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správneému súdu na ďalšie konanie, alternatívne zmeny napadnutého rozsudku, a to tak, že kasačný súd zruší rozhodnutie žalovaného aj s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci kasačného dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- sťažovateľ sa nestotožnil s právnym posúdením krajského súdu, že predmet fakturácie v prípade projektu Optika nebol dodaný, lebo dodávateľom a odberateľom plnenia bola tá istá osoba. Podľa sťažovateľa subdodávky realizované dodávateľom, ktorý je zároveň objednávateľom, avšak vecne rozdielných plnení, sú právne prípustné a ekonomicky opodstatnené. Subjekt Peter Imre KOREX bol na jednej strane objednávateľom 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 zrejmé, 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

inštalčných prác neupravovala osobitná písomná zmluva, dodávateľ a sťažovateľ mali v písomnej forme uzatvorenú zmluvu. Podľa sťažovateľa tak krajský súd, najvyšší súd, 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 neskresila ekonomickú podstatu plnení poskytnutých subjektom Peter Imre KOREX;

- krajský súd, 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.

22. Vo vzťahu k odchýleniu sa od ustálenej rozhodovacej praxe a 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 a sp. zn. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020 s protichodnými právnymi názormi. 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 zo dňa 30.03.2021).

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že sa plne stotožňuje s napadnutým rozsudkom krajského súdu. Zdôraznil, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane, preskúmané rozhodnutie žalovaného ako i napadnutý rozsudok krajského súdu boli vydané v súlade so závermi prezentovanými v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020. V tomto bode žalovaný poukázal na bod 50 rozsudku, v ktorom kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť žalovaného v súvislosti v projekte Optika ako dôvodnú. Žalovaný mal za to, že v danom prípade ani nenastala situácia, ktorá by odôvodňovala odklon od vysloveného právneho názoru najvyššieho súdu, pretože po vrátení veci žalovanému na ďalšie konanie nevyšli na povrch nové skutočnosti, ktoré by odklon od vysloveného právneho názoru odôvodňovali. Podotkol, že právny názor vyslovený najvyšším súdom v danej veci je záväzný. 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

24. Prejednávaná vec bola dňa 17.02.2023 predložená Najvyššiemu správnomu súdu 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/22/2023.

25. 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.

26. 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

27. 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.“

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

29. 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.“

30. 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.“

31. 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.“

32. 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.“

33. 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.“

34. 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 pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

35. 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 sp. zn. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020, zamietol žalobu žalobcu (sťažovateľa) ako nedôvodnú.

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

37. Sťažovateľ zastával názor, 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.

38. 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.“

39. 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 (v jeho časti týkajúcej sa nároku na odpočet dane zo služieb dodaných v rámci projektu Optika, nakoľko služby dodané v rámci projektu VTP Milovice neboli predmetom tohto konania), 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.

40. „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.

41. 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.“

42. 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 príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

43. 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 objednávateľ 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.

44. 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 objednávateľ, čím došlo k splnutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Objednávateľ 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.

45. 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.

46. 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 splnutiu 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 jednáť 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.

47. 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. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020, 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. [...]

48. 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 oprávnene 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 skutočností 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. [...]"

49. K námietkam sťažovateľa ohľadne odklonu krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v obdobných veciach sťažovateľa kasačný súd poznamenáva, že táto sťažostná námietka nebola vymedzená spôsobom predpokladaným § 440 ods. 2 SSP. Sťažovateľ nevymedzil, v akej právnej otázke sa krajský súd v napadnutom rozsudku odchýlil od ustálenej rozhodovacej praxe

kasačného súdu. Nad rámec uvedeného kasačný súd uvádza, že z vlastnej rozhodovacej činnosti si je síce vedomý odlišného právneho posúdenia otázky miesta plnení tvoriacich práce na projekte VTP Milovice zo strany kasačného súdu, avšak tieto plnenia a nárok na odpočítanie dane z nich neboli predmetom napadnutých rozhodnutí v prejednávanej veci a následne ani konania pred krajským súdom a tohto kasačného konania. Spornou právnou otázkou v prejednávanej veci bola iba otázka existencie dodávky služieb v rámci projektu Optika, vo vzťahu ku ktorej sťažovateľ nepoukazoval na nijakú rozpornú prax kasačného súdu.

50. V tejto súvislosti považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že hoci krajský súd v poradí prvom rozsudku dal sťažovateľovi za pravdu tak vo vzťahu k projektu Optika ako aj VTP Milovice a najvyšší súd rozsudkom sp. zn. 4Sžfk/56/2019 zo dňa 01.12.2020 zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného, vo vzťahu k nároku žalobcu na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom za dodanie inštalacyjnych prác na projekte Optika vyhodnotil kasačnú sťažnosť žalovaného ako dôvodnú (v bode 50 rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/56/2019). V tejto súvislosti formuloval právny názor poukazom na závery vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/69/2019 zo dňa 18.06.2020. Kasačný súd preto nevidí dôvodnosť námietky sťažovateľa namietajúceho odlišnú rozhodovaciu prax kasačného súdu v obdobných veciach sťažovateľa, pokiaľ ide o závery prijaté v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/56/2019. Z odôvodnenia rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/56/2019 je zrejmé, že k fakturovanému plneniu vo vzťahu k projektu Optika nedošlo osobou uvedenou na faktúre, čím nemohla vzniknúť daňová povinnosť a v dôsledku toho ani nárok sťažovateľa na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Peter Imre KOREX, v čom túto vec posúdil rovnako, ako učinil kasačný súd v iných veciach sťažovateľa.

51. Návrh sťažovateľa na predloženie veci veľkému senátu bol rovnako irelevantný, pretože právnym posúdením v spornej otázke existencie dodávky služieb v rámci projektu Optika sa kasačný súd nijako neodchyľuje od doterajšej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (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).

52. 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 nezhliadol dôvod na odchýlenie sa od rozhodnutia správneho súdu, ktorý bol vydaný v súlade s právnym názorom vysloveným v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/56/2019 aj v ďalších rozhodnutiach kasačného súdu.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie v časti trov

53. 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.

54. 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.

55. 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.