Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	5Sfk/40/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0823106345
Dátum vydania rozhodnutia:	24. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Petra Príbelská
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:0823106345.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ANMIMA, s. r. o., so sídlom Dolné Rudiny 15, 010 01 Žilina, IČO: 44 359 594, právne zastúpený: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s. r. o., Puškinova 58, Modra, IČO: 52 990 516, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100541856/2022 zo dňa 22. marca 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 1Sf/30/2023-83 zo dňa 14. marca 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamieta.

II. Návrh na prerušenie konania sa zamieta.

III. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy
1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia apríl 2015, jún 2015, júl 2015, august 2016, september 2016, október 2016, november 2016, marec 2017, apríl 2017, jún 2017, júl 2017, október 2017, január 2018 a október 2018, o ktorej výsledku vyhotovil Protokol č. 100855533/2021 zo dňa 18. mája 2021 (ďalej len „Protokol“).
2. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly, protokolu a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 102636975/2021 zo dňa 28. decembra 2021, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 10 000,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2017 odpočítal DPH z dodávateľskej faktúry č. 1707173 od dodávateľa SARCO s. r. o., ktorej predmetom bola prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou muzikálu „MADAGASKAR“, základ dane 50 000,- eur, DPH 10 000,- eur, s dátumom dodania
20. júla 2017.

3. Správca dane dospel k záveru, že žalobca síce formálne splnil zákonné podmienky pre odpočítanie DPH v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), avšak odpočítaním DPH na základe predmetných faktúr od dodávateľa SARCO s. r. o. v kontrolovanom zdaňovacom období sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky daňového podvodu, a preto žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie dane v sume 10 000,- eur.

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100541856/2022 zo dňa 22. marca 2022 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici, ktorou sa domáhal, aby krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal priznania práva na úplnú náhradu trov konania.

6. Na základe § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, výkon súdnictva prešiel z Krajského súdu v Žiline, Krajského súdu v Banskej Bystrici a Krajského súdu v Trenčíne na Správny súd v Banskej Bystrici vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením sp. zn.
BB - 72S/40/2022-199 zo dňa 2. novembra 2023 rozhodol o vylúčení vecí týkajúcich sa preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného za zdaňovacie obdobia apríl, jún, júl a október 2017 na samostatné konanie. Vzhľadom na uvedené sa konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 72S/40/2022 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia júl 2017 viedlo na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 1Sf/30/2023.

7. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp. zn. 1Sf/30/2023-83 zo dňa 14. marca 2024, rozhodol tak, že žalobu v zmysle § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú.

8. Správny súd po oboznámení sa s obsahom správnej žaloby konštatoval, že žalobca v správnej žalobe opisoval skutkový stav, poukazoval na dôvody rozhodnutia žalovaného i správcu dane, prezentoval svoje názory na postup a závery správcu dane i žalovaného, takto formulovaná konštatačná časť však podľa správneho súdu neobsahovala žiadne konkrétne námietky, na základe ktorých by bolo možné preskúmať rozhodnutia žalovaného i správcu dane a vyvodiť záver o ich nezákonnosti. Túto argumentáciu preto vyhodnotil len ako vyjadrenie všeobecného nesúhlasu žalobcu bez toho, aby vymedzil svoju žalobnú argumentáciu v súlade s požiadavkami podľa § 134 ods. 1 SSP v nadväznosti na § 182 ods. 1 písm. e) SSP.

9. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe tvrdil, že predložil správcovi dane nacenenie dodaných služieb v rámci jednotlivých muzikálov vykonané spoločnosťou Starmedia, s. r. o., ktorým podľa jeho názoru preukázal reálnosť ceny za dodané služby, z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane (str. 43), podľa správneho súdu vyplýva hodnotenie predmetného dôkazu so záverom, že predložené nacenenie produktov nie je založené na overiteľných podkladoch a nemôže byť dôkazom obvyklej ceny za poskytnuté reklamné služby. Správny súd poukázal na to, že správca dane „neprimerané navýšenie ceny“ za poskytnuté reklamné služby odvodil z porovnania hodnoty fakturácie týkajúcej sa kultúrnych podujatí (o. i. muzikál Madagaskar, Čas ruží) od dodávateľa predmetných reklamných služieb ? SILVI PRODUCTION, s. r. o., ktorá bola neporovnateľne (niekoľkonásobne) nižšia ako následná fakturácia predmetných reklamných služieb spoločnosťou SARCO, s. r. o. pre konečných odberateľov (o. i. žalobcu) za uvedené podujatia.

10. Žalobca podľa správneho súdu predložil správcovi dane dôkazy, pričom správca dane ich verifikoval, a následne konštatoval, že nespochybňuje, že reklamné služby (prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti ANMIMA, s. r. o. v súvislosti s prezentáciou muzikálu Madagaskar) boli žalobcovi dodané (bol identifikovaný dodávateľský reťazec JK Media s. r. o., K-production s. r. o.›SILVI PRODUCTION, s. r. o.›SARCO s. r. o.›ANMIMA, s. r. o. Správca dane teda v odôvodnení rozhodnutia konštatoval, že sú splnené formálne i hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH v zmysle zákona o DPH, správca dane však súčasne uviedol, že zistil také skutočnosti, ktoré nasvedčujú tomu, že predmetné zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodného konania, o ktorom mal alebo mohol mať žalobca vedomosť, pričom neprijal vhodné opatrenia, aby zabránil jeho účasti na daňovom podvode.

11. Správca dane teda podľa správneho súdu popísal obchodné i fakturačné reťazce, označil a vyhodnotil vykonané dôkazy, popísal z nich vyplývajúce zistenia, uviedol všetky rozhodné okolnosti, na základe ktorých identifikoval existenciu daňového podvodu, a to prostredníctvom tzv. Axel Kittel testu (pričom sa podrobne zaoberal všetkými štyrmi otázkami). Správny súd poukázal na to, že správca dane bol oprávnený preveriť celý reťazec a tvrdenie žalobcu, že nebolo preukázané neodvedenie dane dodávateľom žalobcu (SARCO s. r. o.) a že k zníženiu daňovej povinnosti došlo na článkoch reťazca medzi spoločnosťou SARCO s. r. o. a Azaria service s. r. o., nemá vplyv na závery správcu dane (ani žalovaného) o existencii daňového podvodu, pretože správca dane je oprávnený preverovať celý obchodný reťazec a v tomto prípade identifikoval existenciu objektívnych skutočností (v rámci aplikácie tzv. Axel Kittel testu), pričom postačuje, ak u ktoréhokoľvek článku v preverovanom reťazci bolo identifikované podvodné konanie, (t. j. nemusí to byť práve na stupni reťazca medzi žalobcom a jeho prvým dodávateľom).
12. Pokiaľ žalobca poukazoval na koncept tzv. zneužitia práva, správny súd argumentoval tým, že v prípade, ak správca dane identifikuje daňový podvod, nie je jeho povinnosťou zisťovať aj existenciu zneužitia práva, tieto dva prípady nemôžu nastať súčasne.

13. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe namietal, že nemožno prihliadať na okolnosti po uskutočnení daňového obchodu, správny súd sa stotožnil len čiastočne a to v kontexte skúmania subjektívnej stránky (vedomostný test v rámci skúmania štvrtej podmienky Axel Kittel testu), avšak nie v rámci skúmania objektívneho testu v rámci celého reťazca vyžadujúceho preukázanie existencie podvodu na dani z pridanej hodnoty. Správny súd pritom odkázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28. apríla 2023.

14. Podľa správneho súdu správca dane aj žalovaný identifikovali v súvislosti s obchodným reťazcom, ktorého súčasťou bol žalobca, také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj to, že žalobca o ňom mal a mohol vedieť (pričom postačuje aj nevedomá nedbanlivosť). Svoje závery správca dane (i žalovaný) náležite opreli o skutkové zistenia z celého obchodného a fakturačného reťazca, ktorý bol správca dane oprávnený skúmať, pričom žalobca v správnej žalobe nenamietal samotný opis realizácie obchodov. Správca dane vysvetlil ako obchod žalobcu súvisel s fakturovanými plneniami v celom reťazci a ako malo prísť k daňovému zvýhodneniu účastníkov tohto reťazca. Podľa správneho súdu tak správca dane uniesol dôkazné bremeno a preukázal splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu. Naopak, žalobca nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

15. Pokiaľ žalobca poukazoval na povinnosť správcu dane oboznámiť v rámci daňovej kontroly žalobcu so zistenými skutočnosťami, a prípadne ho vyzvať na odstránenie pochybností vo vzťahu k spochybnenému zdaniteľnému plneniu, správny súd mal za preukázané, že správca dane výzvou na predloženie dôkazov č. 100192783/2021 zo dňa 3. februára 2021 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov a vyjadrení preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných plnení (o. i. od deklarovaného dodávateľa SARCO s. r. o.). Žalobca na predmetnú výzvu reagoval vyjadrením zo dňa 5. marca 2021. Správca dane následne podaním označeným ako Oboznámenie so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly č. 100495767/2021 zo dňa 26. marca .2021. Z obsahu predmetného Oboznámenia sú zrejmé konkrétne dôkazy, ako aj z nich vyplývajúce zistenia a sú identifikované konkrétne skutočnosti nasvedčujúce podvodnému konaniu.

16. Správny súd sa rovnako nestotožnil s namietanou nepreskúmateľnosťou rozhodnutí daňových orgánov. Podľa jeho názoru rozhodnutie žalovaného, ani rozhodnutie správcu dane takýmito vadami netrpia, pretože obsahujú zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Rozhodnutie žalovaného vo vzťahu k výroku, ktorým potvrdzuje rozhodnutie správcu dane a taktiež rozhodnutie správcu dane vo vzťahu k výroku, ktorým vyrubil žalobcovi daň, obsahovali riadne a dostatočné odôvodnenie, z ktorého jednoznačne vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, obsahujú vyhodnotenie dôkazov a to jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

17. Proti napadnutému rozsudku podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnemu súdu na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

18. Sťažovateľ namietal, že nie je možné vyvodiť žiadne preukázané skutočnosti pre záver, že správca dane zistil daňové úniky nielen vo fakturačnom reťazci, ale aj obchodnom reťazci - SARCO s. r. o. - SILVI PRODUCTION, s. r. o. - JK Media s. r. o. - K-production s. r. o. - KALYPSO agency SK, s. r. o. - See & Go, s. r. o.

19. Rovnako namietal tvrdenia o neprimeranom navýšení ceny, ktoré boli zistené z fakturačných tokov jeho dodávateľa, a to najmä porovnaním súhrnu cien za dodanie identických služieb 42 spoločnostiam na mediálnych nosičoch v rámci mediálnych kampaní v roku 2017, pričom pri dodaní služieb v rámci podujatia MADAGASKAR to bolo 17 odberateľov. Ďalej sťažovateľ citoval rozsudok SD EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., z ktorého má vyplývať, že samotná protihodnota za dodanie predstavuje výlučne subjektívnu hodnotu, nie je objektívnu hodnotou.

20. Podľa sťažovateľa nemôže obstáť záver, že služby boli dodané v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená trhová hodnota. V predmetnej veci absentuje základné zistenie trhovej hodnoty, ktorá by predstavovala objektívnu skutočnosť pre porovnanie ceny za dodávky služieb. Tvrdil, že iba na základe takéhoto porovnania, ako objektívnej skutočnosti, by bolo možné prijať záver disproporcie ceny za dodávky reklamných služieb.

21. Skutočnosť, že u dodávateľa sťažovateľa došlo k optimalizácii daňových povinností vstupmi od subdodávateľa, nie je podľa sťažovateľa znakom chýbajúcej dane, nakoľko daňová optimalizácia je bežnou praxou obchodných spoločností a prípadná jej nezákonnosť musí byť výsledkom daňovej kontroly. Uviedol, že za „chýbajúcu daň“ nie je možné považovať akékoľvek jej neuhradenie, resp. akékoľvek jej dorubenie, bez toho aby dôvod nesplnenia daňových povinností v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku bol daný do spojitosti s takými objektívnymi skutočnosťami, ktoré nesporne odôvodnia, že porušenie daňovej neutrality bolo v danej veci následkom cielenej snahy neoprávneného daňového zvýhodnenia.

22. Sťažovateľ ďalej považoval za nesprávne tvrdenie správneho súdu, že správca dane mohol pristúpiť k aplikácii tzv. Axel Kittel testu bez konštatovania splnenia zákonných podmienok. Zdôraznil, že v prípade nedodržania daného zákonného postupu ostáva otvorenou otázkou, či odpočítanie dane z pridanej hodnoty nemalo byť zamietnuté z dôvodu nesplnenia niektorej zákonnej podmienky, nakoľko pre úspešné odpočítanie dane sa vyžaduje ich kumulatívne splnenie. Sťažovateľ tiež uviedol, že v žalobe poukazoval na to, že závery prijaté správcom dane zakladajú dve rôzne skutkové podstaty, a to nielen daňový podvod, ale aj zneužitie práva, kedy tvrdenie, že faktúry je možné považovať za falošné (fiktívne), predstavuje simulovaný právny úkon. Tieto dve tvrdenia podľa sťažovateľa nemôžu popri sebe obstáť, nakoľko každé vyžaduje iný rozsah dôkaznej povinnosti.

23. Sťažovateľ opakovane brojil proti záveru o tom, že v predmetnej veci bola naplnená vedomostná zložka o daňovom podvode v dôsledku nadhodnotenej ceny. Porovnanie hodnôt, tzn. ceny fakturovanej sťažovateľovi a ceny fakturovanej spoločnosťou SARCO s. r. o. všetkým jeho odberateľom (hromadná cena bez rozlíšenia ceny vzťahujúcej sa na sťažovateľa v rámci subdodávok) nepredstavuje podľa sťažovateľa objektívnu hodnotu pre záver neprimeraného navýšenia ceny. Z rozsudku vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. podľa sťažovateľa jasne vyplýva, že objektívnou skutočnosťou je trhová cena alebo referenčná hodnota porovnateľnej služby, ktorá je určená správcom dane, t. j. cenou, ktorá by reálne odzrkadľovala identickú službu ? zverejnenie loga v dojednanom čase, rozsahu a na dojednaných mediálnych nosičoch, pokiaľ by existoval iný subjekt disponujúcimi právami k mediálnemu priestoru propagujúceho kultúrne podujatia.

24. Sťažovateľ uviedol, že v jeho prípade k záveru o neprimeranom navýšení ceny dodávateľom SARCO s. r. o. za dodané plnenia v rozhodnom časovom období, došlo výlučne k porovnávaniu:
- ceny za nákupu práv na reklamný priestor dodávateľom sťažovateľa od organizátorky podujatí SILVI PRODUCTION, s. r. o. ? uvedené porovnanie považoval sťažovateľ irelevantné, nakoľko cena za prevod práv na reklamný priestor nemôže predstavovať referenčnú cenu stanovenú konkrétnym médiom za zverejnenie identickej reklamy, a to za podmienky existencie dispozície práva na reklamný priestor. K

uvedenému dodal, že spoločnosť SILVI PRODUCTION, s. r. o. právami na zverejnenie tretích subjektov nedisponovala, nakoľko tieto previedla práve na dodávateľa SARCO s. r. o.
- ceny vo vzťahu k zabezpečeniu spotov k muzikálu MADAGASKAR (JK MEDIA), sú podľa sťažovateľa taktiež irelevantné, pričom zo zistení jasne vyplynulo, že o fakturáciu týkajúcu sa spotov muzikálu a nie spotov týkajúcich sa odvysielania reklamných partnerov vo forme loga, ktoré spoty majú samostatný vysielací čas, teda po spote muzikálu, tzn. majú samostatný vysielací priestor, pričom absentujú, okrem iného aj zistenia vo vzťahu k zverejneniu loga sťažovateľa v tlačovinách, na billboardoch
- súhrnnej ceny za všetky dodávky, ktoré realizoval dodávateľ sťažovateľa vo vzťahu k tretím subjektom v počte 42 ? uvedený súhrn pre porovnanie a konštatovanie neprimeraného navýšenia je absurdný, nakoľko aj tu by bolo minimálne potrebné skúmať každé zdaniteľné plnenie dodané spoločnosťou SARCO s. r. o. tretím subjektom samostatne.

25. Sťažovateľ poukázal aj na to, že správcovi dane predložil ocenenie zverejnenia loga na dojednaných mediálnych nosičoch v dojednanom rozsahu a čase, ktorý bol spracovaný reklamnou agentúrou Starmedia, s. r. o., čím mal podľa neho správca dane preukázanú reálnu trhovú cenu, ale správca dane uvedený dôkaz vyhodnotil ako irelevantný.

26. Sťažovateľ ďalej uviedol, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku (bod 44) nie je zrejmé žiadne preukázanie identickosti dodávky medzi sťažovateľom a spoločnosťou SARCO a dodávky zo strany spoločnosti SILVI PRODUCTION, s. r. o. pre odberateľa SARCO s. r. o., nakoľko zo strany SILVI PRODUCTION, s. r. o. pre spoločnosť SARCO s. r. o. nedošlo k poskytnutiu služby vo forme jeho loga na mediálnych nosičoch. Predmetom dodávky medzi SILVI PRODUCTION, s. r. o. a SARCO s. r. o. bol výlučne prevod práv k mediálnemu priestoru na ktorom boli propagované kultúrne podujatia.

27. Sťažovateľ sa ďalej ohradil voči odlišnostiam v klasifikácii jeho vedomosti o daňovom podvode v napadnutom rozsudku. Uviedol, že pri opise úkonov správcu dane a záverov z nich vyplývajúcich (strana 17 napadnutého rozsudku), je konštatovaná jeho vedomosť, t. j. jeho zapojenie do podvodného konania „objednaním reklamných služieb u spoločnosti SARCO sa žalobca zapojil do podvodného konania, pretože práve v tejto spoločnosti bola podľa dôkazov zaistených správcom dane neúmerne navýšená cena za reklamné služby, čo umožnilo kontrolovanému platiteľovi (žalobca) odpočítať si vyššiu sumu dane.“, avšak pri samotnej aplikácii tzv. Axel Kittel testu už správny súd poukazoval na nedbalostnú spoluúčasť sťažovateľa, ktorá znamená, že sťažovateľ dané vedieť mohol alebo mal vedieť a neprijal vhodné opatrenia pre zbavenie sa zodpovednosti.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom právnom názore vyjadrenom v preskúmavanom rozhodnutí, zároveň sa stotožnil s napadnutým rozsudkom správneho súdu, a preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP.

29. Následne podal sťažovateľ návrh na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP a zároveň navrhol, aby kasačný súd inicioval prejudiciálne konania pred Súdnym dvorom EÚ. Návrh odôvodnil tým, že závery súdu sú len vo všeobecnej rovine jednak vo vzťahu k samotnému podvodu, ale najmä k vedomostnej stránke žalobcu ohľadom účasti na daňovom podvode. Žalobca tvrdil, že správcovia dane práve vzhľadom na rozhodovaciu činnosť NSS SR, v novom vyrubovacom konaní neuznávajú odpočítanie dane, a to práve s poukazom na podvodné konanie a vedomostnú stránku daňového subjektu ohľadom účasti na daňovom podvode, čo z pohľadu spravodlivého vyrubenia dane a základných princípov práva EÚ predpokladá zodpovedanie uvádzaných predbežných otázok ES, nakoľko daná otázka judikatúrou ES nebola riešená. Žalobca navrhol aj nasledovné znenie prejudiciálnych otázok:
„1/ Ak protihodnota za zdaniteľné plnenie v zmysle judikatúry ES predstavuje subjektívnu hodnotu, je možné odoprieť nárok žalobcovi výlučne z dôvodu tvrdenia neprimeraného navýšenia ceny, nakoľko mohol alebo mal vedieť o danej skutočnosti, a to bez toho aby existovali jednoznačné vnútroštátne pravidlá, ktoré by mohli predstavovať predvídateľnú skutočnosť pre účely vykonania overenia zmluvného partnera pre segment reklamy, z pohľadu samotnej protihodnoty za dodané zdaniteľné plnenie.
2/ Ak neexistujú jednoznačné vnútroštátne pravidlá pre segment reklamy je možné pre odopretie nároku prijať záver, že žalobca mal alebo mohol vedieť, že protihodnota za dodané zdaniteľné plnenie je neprimeraná, a to v prípade ak správca dane neurčil pre dané zdaniteľné plnenie referenčnú hodnotu, ktorá by bola objektívnou skutočnosťou pre tento záver.

3/ Ak teda neexistuje preukázanie referenčnej hodnoty z pohľadu protihodnoty za zdaniteľné plnenie v predmetnej veci, má byť jedinou referenčnou hodnotou protihodnota zdaniteľných plnení dodaných dodávateľom žalobcu všetkým 42 subjektom, ktorým dodávateľ dodal identické zdaniteľné plnenia vo forme zverejnenia loga na dojednaných mediálnych nosičoch, a to spôsobom a v rozsahu podľa uzatvorených zmlúv v rámci mediálnej kampane kultúrnych podujatí, nakoľko ako jediný dodávateľ výlučne pre danú kampaň disponoval právami na zverejnenia loga tretích subjektov v rámci organizovanej mediálnej kampane kultúrnych podujatí.
4/ Ak neexistuje referenčná hodnota pre účely konštatovania neprimeraného navýšenia ceny, je možné zistené skutočnosti v rozsahu:
- že dodávateľ priznal daňovú povinnosť, avšak túto si znížil fakturáciou od svojich dodávateľov, ktorí neodviedli daň do štátneho rozpočtu, pričom dodávateľ nedisponoval vlastným pracovným know - how, jednalo sa o jednoosobovú spoločnosť bez vlastných prevádzkových priestorov určených na reprezentáciu spoločnosti, bez internetovej stránky prezentujúcej činnosť spoločnosti, jej históriu, ciele, portfólio, realizované projekty, spoločnosť nedisponovala technickým ani personálnym vybavením, konateľ spoločnosti nemal skúsenosti, vedomosti ani možnosti reálne zabezpečiť predmet fakturácie, mal virtuálne sídlo bez webových stránok považovať za objektívne skutočnosti na podklade ktorých by bolo možné prijať záver o daňovom podvode na predchádzajúcich článkoch reťazca?“

30. Žalovaný vo vyjadrení sa k návrhu na prerušenie konania uviedol, že trvá na záveroch o neuznaní odpočítania dane, pričom s návrhom na prerušenie kasačného konania sa nestotožňuje. Poukázal na to, že neprimeranosť obstarávacej ceny deklarovaných služieb bola len jedným z dôvodov pre posúdenie skutočnosti, či žalobca mohol a mal vedieť o účasti na daňovom podvode. V kontexte ostatných skutočností samotná neprimeranosť obstarávacej ceny, podľa jeho názoru nebola rozhodujúcou pre odmietnutie odpočtu DPH a preto žalobcom navrhované prejudiciálne otázky nemajú dopad na rozhodnutie prejednávanej veci. Žalovaný považoval sťažovateľom uvedené dôvody a predbežné otázky s ohľadom na prijaté závery za neopodstatnené, a preto navrhol zamietnuť sťažovateľov návrh na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP.
IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom
31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

32. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

33. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

34. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

35. Kľúčovou právnou otázkou v predmetnom konaní bolo, či daňové orgány v rámci administratívneho konania dospeli k správnemu záveru, že sťažovateľ sa podieľal (hoci aj nedbanlivostne) na daňovom podvode tak, ako ho definuje judikatúra Súdneho dvora EÚ, a teda či následne táto skutočnosť v súdenom prípade mohla byť dôvodom na odopretie práva na odpočítanie dane (DPH) sťažovateľovi.

36. Kasačný súd zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia už bola skutkovo a právne obdobná vec rovnakého sťažovateľa postavená na prakticky totožnom skutkovom základe zistenom v rámci tej istej daňovej kontroly, vedená pred kasačným súdom pod sp. zn. 4Sfk/26/2024 zo dňa 11. decembra 2024 (zdaňovacie obdobie apríl 2017), založená na v zásade totožnej argumentácii správneho súdu, pri uplatnení v zásade totožných námietok sťažovateľa. Je možné poukázať na jediný rozdiel spočívajúci v názve muzikálu, na ktorom bolo obchodné meno a logo prezentované, ktorý je však bez významu pre celkové právne posúdenie.

37. V súlade s § 464 ods. 1 SSP, kasačný súd v ďalšom poukazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/26/2024 zo dňa 11. decembra 2024, s ktorým sa konajúci senát stotožnil a neidentifikoval dôvody, pre ktoré by sa mal od relevantnej argumentácie odchýliť, preto uvádza jeho vybrané časti, ktoré sú aplikovateľné i na prejednávanú vec:

„38. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:
- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?
39. Pokiaľ ide o?prvú podmienku tzv. Axel Kittel testu - existencia daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, kasačný súd je toho názoru, že v?prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky preukázané. Daňový únik spočíval v?tom, že deklarovaný dodávateľ reklamných služieb - spoločnosť SARCO s. r. o. - znižoval svoju daňovú povinnosť vytvorením vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov, na začiatku ktorého daň nebola odvedená (obdobne bol podobný vzorec vyhodnotený ako daňový únik napr. aj v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/10/2021 zo dňa 23. júna 2023). Správca dane a žalovaný daňový únik identifikovali na strane viacerých subdodávateľov vo fakturačnom reťazci a tiež na strane jeho priameho dodávateľa, ktorý si takýmto spôsobom znížil daňovú povinnosť. Hoci dodávateľ sťažovateľa formálne priznal daňovú povinnosť, túto si znížil cez uplatnené odpočítania dane z fiktívnych faktúr od tzv. zmiznutých subdodávateľov, ktorí mu nedodali žiadne plnenia a daňovú povinnosť si nesplnili. Tým došlo k situácii, že daň zo vzájomne prepojiteľných obchodov nebola nikdy do štátneho rozpočtu odvedená. Podľa názoru správcu dane, žalovaného a správneho súdu ide o daňové úniky podvodného charakteru, čo dokladuje charakter predmetných spoločností (bez materiálneho a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti), nedostupnosť ich účtovníctva a zánik v krátkej dobe po uskutočnení zdaniteľných obchodov so sťažovateľom. Kasačný súd sa s týmito závermi príslušných orgánov stotožňuje a konštatuje v zhode so správnym súdom, že tieto preukázali existenciu daňového úniku a tiež jeho podvodný charakter.
40. Podľa druhej podmienky tzv. Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v?rozpore s?účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Ako bolo spomenuté už vyššie, orgány verejnej správy vo svojich rozhodnutiach identifikovali nasledovné okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu:
- dodávateľ reklamných služieb spoločnosť SARCO s. r. o. daňovú povinnosť z?reklamných služieb na výstupe znižoval vstupom od?vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov. Vzájomné transakcie v?zistenom obchodnom reťazci nezodpovedali bežným obchodným transakciám a?daňové subjekty, ktoré s?predmetnými reklamnými službami vzájomne obchodovali, vytvorili štruktúru, ktorá bola vytvorená len pre daňové účely,
- deklarovaný dodávateľ SARCO s. r. o. reklamu len formálne vykázal/sprostredkoval (reálne dodanie služieb reklamy vykonala spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o.),
- daňový únik vznikol dôsledkom nereálne vysokých cien reklamy uvedených na?faktúrach, ktoré vystavil priamy dodávateľ sťažovateľa SARCO s. r. o., z?ktorých sťažovateľ čerpal odpočet DPH.
41. Pokiaľ ide o tretiu podmienku tzv. Axel Kittel testu, t. j. či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, kasačný súd sa stotožňuje s konštatovaním správneho súdu v bode 44 napadnutého rozsudku, že dodávateľsko - odberateľské vzťahy v zistenom podvodnom fakturačnom obchodnom reťazci súviseli s plneniami pre sťažovateľa.
42. Podstata a nosná časť námietok sťažovateľa smerovala proti záveru správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že sťažovateľ vedel alebo mal/mohol vedieť o tom, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (t. j. ku štvrtej podmienke tzv. Axel Kittel testu - zavineniu daňového subjektu).
43. Pokiaľ sťažovateľ v tomto smere namietal, že správca dane a správny súd „zmiešavali“ otázku jej aktívnej, resp. pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, kasačný

súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, „že medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo či mohla (mala) vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je naozaj rozdiel... Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na preukázaní skutočností, z ktorých sa vedomosť sťažovateľky alebo jej potenciál (mohla/mala vedieť) vyvodzuje, stále zaťažuje daňové orgány a rovnako platí, že tak preukázanie úmyselnej ako aj nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie sťažovateľky v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom tak z vyššie uvedených dôvodov nemá žiadny praktický vplyv na výsledok daňového konania - uznanie alebo neuznanie uplatneného daňového oprávnenia. Nedôsledné diferencovanie (zo strany daňových orgánov) medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v prípade riadneho preukázania skutkových okolností preukazujúcich aspoň jednu z už uvedených foriem subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode v daňovom konaní, tak podľa kasačného súdu nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, bod 52).

44. V predmetnej veci nebola sťažovateľovi preukazovaná úmyselná účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale to, že mal a mohol o svojej účasti na takomto obchodnom reťazci vedieť, ak by vykonal všetky opatrenia, ktoré sa od obozretného obchodníka vyžadujú.

45. Správca dane a žalovaný založili svoj úsudok, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom na tom, že:

- obchodoval s dodávateľom SARCO s. r. o. bez referencií v oblasti reklamy, ktorý nebol nositeľom žiadneho know-how - štýlu, rukopisu reklamnej agentúry, dokonca bez vlastnej bez webovej stránky ktorou by sa prezentoval, t. j. sťažovateľ nevenoval žiadnu pozornosť výberu agentúry a nepreveroval si možnosti na trhu;
- deklarovaný dodávateľ SARCO s. r. o. reklamu len formálne vykázal/sprostredkoval (reálne dodanie služieb reklamy vykonala spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o.);
- sťažovateľ odôvodňoval nadviazanie obchodného kontaktu s dodávateľom SARCO s. r. o. tak, že to bolo cez pani Silviu Nemčovičovú, konateľku spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. To, že poznal svojho dodávateľa cez pani Nemčovičovú, mu bolo dostatočnou zárukou dôveryhodnosti, t. j. sťažovateľ sa mal spoľahnúť na výber svojho obchodného partnera s významným objemom peňažného plnenia za objednané (a poskytnuté) služby len na odporúčanie treťou osobou;
- sťažovateľ sa súhlasom s odporúčaným výberom dodávateľa SARCO s. r. o. od reálneho poskytovateľa služieb SILVI PRODUCTION s. r. o. zapojil do preverovaných reťazcov služieb, pričom nebolo preukázané, z akého dôvodu SILVI PRODUCTION s. r. o. prenajala priestor SARCO s. r. o. (pričom ako jediným logickým vysvetlením sa javí nadhodnotenie ceny za reklamné plnenia);
- „od začiatku prílišná dôvera obchodných partnerov (SILVI PRODUCTION s. r. o., SARCO s. r. o. a ANMIMA, s. r. o.“, ktorá nie je racionálne vysvetliteľná). Od riadneho obchodníka by sa pritom očakávalo, že ak zamýšľa uskutočniť transakcie v rádovo viac ako stotisícoch eur, overí si aspoň základné informácie o obchodnom partnerovi a bude sa snažiť minimalizovať riziká zvýšeným dohľadom a kontrolou nad objednanými službami. [...] Nie je povinnosťou daňového subjektu postupovať pri výbere zmluvného partnera najefektívnejšie, ako je to možné, ani si vybrať cenovo najvhodnejšiu ponuku. Ak však daňový subjekt koná pri uzatváraní obchodu spôsobom, ktorý nemá ekonomické opodstatnenie a vymyká sa rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa, možno mu [...] odoprieť uplatnené právo na odpočítanie dane pri takýchto obchodoch.“ (str. 38 - 39 prvostupňového rozhodnutia);
- zmluvná cena bola stanovená bez akejkoľvek kalkulácie, výlučne na základe dohody, jej primeranosť si sťažovateľ mohol preveriť u reálneho poskytovateľa služieb SILVI PRODUCTION s. r. o. , ktorá bola reálnym poskytovateľom reklamných služieb, a ktorá aj sama bola oprávnená poskytovať reklamný priestor reklamným partnerom podujatia;
- nakupoval služby za neprimerane vysoké ceny.

46. V predmetnej veci správca dane identifikoval viacero vzájomne prepojených a podmienených okolností, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodňujú prijatie záveru, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Z týchto ustálených okolností vyplýva, že orgány finančnej správy a správny súd nevyčítali sťažovateľovi výlučne tú skutočnosť, že cena reklamných služieb bola neprimerane nadhodnotená (niekoľkonásobne navýšená, a to bez pridanej hodnoty a cenovej kalkulácie či zisťovania ceny na trhu). Správca dane sa zameral na zdôraznenie obvyklosti či neprimeranosti celého obchodného vzťahu sťažovateľa s jeho dodávateľom

a subdodávateľom SILVI PRODUCTION s. r. o., ktoré zahŕňalo aj (i) vedomosť o tom, kto je reálnym vykonávateľom služieb (spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o.) na odporúčanie ktorého konateľky sa sťažovateľ spoľahol pri výbere svojho deklarovaného dodávateľa (SARCO s. r. o.), (ii) možnosť si overiť cenu priamo u subdodávateľa SILVI PRODUCTION s. r. o., voči ktorej konateľke mal sťažovateľ podľa svojho vyjadrenia dôveru, (iii) neodôvodnená kredibilita sťažovateľa vo vzťahu k obchodnému partnerovi, keď výber dodávateľa SARCO s. r. o. sťažovateľ odôvodňoval výlučne tým, že to, že poznal svojho dodávateľa cez pani Nemčovičovú (konateľku SILVI PRODUCTION s. r. o.), mu bolo dostatočnou zárukou dôveryhodnosti, (iv) sťažovateľ len v súvislosti s propagáciou loga na tri mesiace v súvislosti s muzikálom „Čas ruží“ zaplatil svojmu dodávateľovi SARCO s. r. o. sumu 150.000 eur, ktorá suma nie je zanedbateľná ani nízka, pričom uvedený obchodný vzťah sa opakoval aj pri propagovaní jeho loga na iných podujatiach.

47. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetná vec je špecifická v tom, že sťažovateľ neargumentoval tým, že on svojho subdodávateľa - reálneho poskytovateľa služby nepozná, pretože mal obchodný vzťah so svojím priamym dodávateľom. Naopak - on argumentoval tým, že poznal svojho subdodávateľa a práve na základe jeho odporúčania opakovane uzatváral obchody so svojím dodávateľom. Uvedený spôsob výberu obchodného partnera, ktorý navyše službu len formálne vykázal/vyfakturoval, nevytvoril žiadnu pridanú hodnotu, dokonca ani nesprostredkoval obchod, keď tento sprostredkovala konateľka subdodávateľa, sa javí ako účelový, osobitne ak dodávateľ nemal referencie v oblasti reklamy a dokonca ako reklamná agentúra ani sám nemal žiadnu webstránku.

48. Z Protokolu č. 100855533/2021 zo dňa 18. mája vyplýva, že sťažovateľ si aj v iných zdaňovacích obdobiach (8-11/2016; 3,4,6,7,10/2017; 1,10/2018) uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti SARCO s. r. o. za prezentáciu jeho obchodného mena a loga v súvislosti s prezentáciou muzikálov Angelika, Madagaskar a Čas ruží a koncertov K. X. a R. A. - t. j. sťažovateľ opakovane vstupoval do zmluvného vzťahu s rovnakým dodávateľom SARCO s. r. o.

49. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti výber svojho dodávateľa zdôvodňoval tým, že neexistoval iný subjekt disponujúci právami k mediálnemu priestoru propagujúceho kultúrne podujatia a že jeho subdodávateľ - spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o. právami na zverejnenie tretích subjektov nedisponovala, nakoľko tieto previedla práve na dodávateľa SARCO s. r. o. Z administratívneho spisu aj preskúmavaných rozhodnutí je však zrejmé, že na dodávateľa SARCO s. r. o. bol prevedený nevýhradný reklamný priestor a že spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o. právami na zverejnenie tretích subjektov v rozhodnom čase disponovala. Preto aj keď sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že je irelevantná cena za nákup práv za reklamný priestor jeho dodávateľom od organizátorky podujatí SILVI PRODUCTION s. r. o. - uvedené nezodpovedá skutočnosti, že aj samotná spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o. disponovala právami na reklamný priestor.

50. V predmetnej veci príslušné orgány v kontexte preukazovania vedomostnej stránky účasti na daňovom podvode uplatnili argument neobvyklej ceny plnenia ako jeden z viacero vzájomne prepojených a podmienených okolností, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodňujú prijatie záveru, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom - spolu s poukazom na ďalšie skutočnosti svedčiace o neštandardnosti a účelovosti obchodného reťazca. Kasačný súd obdobne aj v iných veciach posudzoval indíciu neprimerane nadhodnotenej ceny vo fakturačnom reťazci za reklamné služby spolu s poukazom na ďalšie skutočnosti ako okolnosti svedčiace o neštandardnosti a účelovosti obchodného vzťahu.

51. Najvyšší správny súd napr. v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/10/2021 zo dňa 23. júna 2023 za situácie, keď sťažovateľ mal vedomosť o reálnom dodávateľovi reklamy, pričom v obchodnom reťazci došlo k umelému navýšeniu ceny reklamných služieb uviedol: „Správca dane a žalovaný [...] spochybnili reťazec dodávateľov, ktorého jedinou úlohou bolo umelo navýšiť cenu reklamných služieb, pričom daň z?takto umelo navýšenej reklamnej služby nebola reálne odvedená. Do reálne odvysielaných reklamných kampaní boli umelo vložené sprostredkovateľské spoločnosti [...], ktoré reklamné služby medzi sebou prefakturovali tak, že sťažovateľovi niekoľkonásobne navýšili sumu. [...] V?zmluve o? realizácii kampane [...] sťažovateľ dojednal, v?ktorých médiách bude reklamná kampaň realizovaná a?mohol si (mal si) preveriť ceny v?týchto médiách. Ak tak neurobil a?uplatnil si odpočet DPH z? navýšenej nereálnej ceny uvedenej na faktúrach od?dodávateľa [...], potom konal nezodpovedne a?nelogicky [...] sťažovateľ mal vedomosť o?dodávateľovi reklamy. Vyjadrenie sťažovateľa, že si neoveroval bežné trhové ceny u?iných spoločností, a?ani u?iných zdrojov a?obrátil sa na spoločnosť [...] z?dôvodu, že vždy bolo všetko zrealizované, orgány verejnej správy vyhodnotili tak, že sťažovateľ postupoval neobozretne a?neurobil všetky opatrenia, ktoré bolo od neho rozumné požadovať, aby sa uistil, že sa na podvode nebude podieľať. [...] Krajský súd záver orgánov verejnej správy o?splnení subjektívnej stránky daňového podvodu považoval za splnený. Krajský súd vyhodnotil, že pri náležitej

obozretnosti sťažovateľ „mal a?mohol zistiť“, že predmetný obchodný reťazec je umelo vykonštruovaný, a to za účelom narušenia systému neutrality DPH. Podľa krajského súdu sťažovateľ hrubým spôsobom porušil zásady náležitej obozretnosti, keď nemal záujem zisťovať reálne ceny za poskytnuté reklamné služby. Krajský súd mal za to, že následky takéhoto neobozretného správania potom musí sťažovateľ znášať sám a?musí byť uzrozumený s?tým, že sa naň bude hľadieť ako na osobu, ktorá mala vedomosť o?zapojení sa do reťazca poznačeného daňovým podvodom. Kasačný súd sa s?uvedeným právnym názorom krajského súdu stotožňuje a?poukazuje na nasledovné okolnosti, ktoré nasvedčovali podozrivosti obchodnej transakcie, pre ktoré mal sťažovateľ mať vedomosť o?daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil, a?to:

• sťažovateľ [...] Netvrdil, že sa snažil o?spoločnosti získať si referencie od iných účastníkov na trhu, viac informácií o?predmete jej činnosti, obchodných priestoroch a?zamestnancoch, ani že by akokoľvek skúmal, či bola ponúkaná cena za tovar primeraná a?zodpovedajúca trhovým podmienkam, a?to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa nebude zúčastňovať na daňovom podvode,

• sťažovateľ si nepreveril, či bola reklama [...] reálne vysielaná,

• sťažovateľ uhrádzal faktúry aj za obdobia, v?ktorých preukázateľne nebola reklama vykonaná. Uhrádzal tak faktúry za služby, ktoré neboli reálne dodané,

• ďalším dôkazom je aj nereálna vysoká cena za poskytnuté služby uvedená na faktúre od? deklarovaného dodávateľa [...], ktorý podľa vlastných slov na?dodaní reklamných služieb nič neurobil a? tieto boli dodané subdodávateľsky, pričom podľa vyjadrení konateľov, ktorí realizovali vysielanie reklamy, bola reálna cena reklamy známa už na začiatku obdobia.

Tieto objektívne okolnosti vo svojom súhrne podľa kasačného súdu nasvedčujú záveru, že deklarovaný dodávateľ Advertising of Companies, s. r. o., ktorý bol priamym bezprostredným dodávateľom sťažovateľa, bol pochybný a?že zdaniteľný obchod sa javil ako?podozrivý. Rovnako je kasačný súd toho názoru, že sťažovateľ neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode.“

52. Obdobne - v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/104/2022 zo dňa 23.11.2023 kasačný súd uviedol, že „z pohybov na účtoch medzi žalobcom a jeho dodávateľom [...] bolo možné logicky vyvodiť záver, že sa jednalo o preúčtovanie finančných prostriedkov medzi spoločnosťami, ktoré boli do reťazca spoločností umelo vložené a je možné ich považovať za ďalšiu indíciu nasvedčujúcu úmyslu daňového subjektu o nedovolené získanie daňového zvýhodnenia. Zistenia žalovaného, ku ktorým sa plne priklonil aj správny súd, sú celkom zrejmé a logické, preto nedávajú sťažovateľovým sťažnostným bodom priestor na spochybnenie správnosti záverov správneho súdu. Tieto totiž priamo nasvedčujú tomu, že v preverovanom prípade došlo k podvodnému konaniu dodávateľa [...], ktorý z poskytnutej, cenovo nadhodnotenej reklamy v skutočnosti neodviedol žiadnu daň na výstupe, nakoľko si ju ponížil vstupom od vykonštruovaného dodávateľského reťazca [...] Úlohou umelo vytvoreného reťazca bolo reklamu len cenovo nadhodnotiť a formálne vykázať a nie reálne dodať. Na konci tohto reťazca subjektov stojí kontrolovaný platiteľ [...], ktorý si z umelo nadhodnotenej ceny reklamy uplatnil odpočítanie dane s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu - nadmerný odpočet. S ohľadom na vyššie uvedené, je preto podľa názoru kasačného súdu zrejmé, že už pri vzniku obchodného vzťahu daňového subjektu [...] a dodávateľa [...] vedel sťažovateľ, kedy v priebehu roka 2014 sa budú konať podujatia [...] (celkovo päť podujatí). Táto skutočnosť preukazuje vedomosť sťažovateľa o nesúlade s reálnym dodaním služby [...].

53. V predmetnej veci je podstatné to, že sťažovateľ odôvodňoval výber svojho vlastného dodávateľa referenciou od subdodávateľa, t. j. subjektu, od ktorého mohol jednak priamo získať informáciu o reálnej hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ktorý subjekt zároveň tiež mohol sťažovateľovi predmetnú službu poskytnúť. Neštandardne pôsobí teda skutočnosť, že sťažovateľ dôveryhodnosť svojho dodávateľa odôvodňoval výlučne odporúčaním konateľky subdodávateľa. V prípade, ak (podľa vlastného vyjadrenia) sťažovateľ uvedenej konateľke dôveroval v takej miere, že výlučne na základe jej odporúčania pristúpil k uzavretiu odchodu so svojím dodávateľom SARCO s. r. o., pričom aj samotná konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. potvrdila, že sa pozná s konateľom sťažovateľa, sťažovateľ si napr. mal a mohol overiť cenu priamo u svojho subdodávateľa SILVI PRODUCTION s. r. o. Preto je správny záver správcu dane a správneho súdu o neštandardnosti posudzovaného obchodného reťazca, vrátane neštandardnosti konania sťažovateľa.

54. Zároveň je relevantné aj to, že sťažovateľ neprodukoval žiadne dôkazy či tvrdenia, ktoré by odôvodňovali uzavretie obchodu v sume 150.000 eur, ktorého predmetom bola propagácia jeho loga ako reklamného partnera muzikálu počas troch mesiacov. Kasačný súd poukazuje na závery správcu dane a žalovaného, v zmysle ktorých sťažovateľ v rámci svojich podnikateľských činností nijakým spôsobom nepreukázal obozretnosť vo vzťahu k tomu, s kým uzatváral svoje obchody, aké podmienky dojednával.

Tiež nepreukázal žiadnu komunikáciu ohľadom dohody o stanovení ceny a jej kalkulácie, resp. akým spôsobom si zisťoval relevantnosť sumy za poskytnuté reklamné služby.
55. Sťažovateľ síce správcovi dane predložil ocenenie zverejnenia loga, ktorý mal byť spracovaný reklamnou agentúrou Starmedia, s. r. o., ale táto písomnosť neobsahovala dátum jej vyhotovenia, pečiatku a napokon sa ani netýkala muzikálu, [...] ale iných tam uvedených muzikálov. Sťažovateľ nesúhlasil s vyhodnotením uvedeného dôkazu, ale v kasačnej sťažnosti ani správnej žalobe nevzniesol v tomto ohľade kvalifikovanú námietku.
56. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval rozsudkom vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., v tam uvedenej veci bola neprimeraná cena dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia tzv. hmotnoprávnych podmienok, teda uvedený rozsudok sa netýkal účasti daňového subjektu na daňovom podvode a vedomosti daňového subjektu vo vzťahu k jeho účasti na daňovom podvode (ako je tomu v súdenej veci), t. j. z uvedeného rozsudku nevyplývajú skutočnosti tvrdené sťažovateľom. Kasačný súd už vo veci 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 skonštatoval, že „v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021 nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby. Skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Závery daňových orgánov, ktorými vyčítali žalobcovi výšku plnenia, ktorú zaplatil za poskytnuté služby, teda nie sú spôsobilé spochybniť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybniť situácia, pokiaľ sa výsledky reklamy nepremietnu do zvýšenia obratov či ziskov spoločnosti. Nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov / služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH. Kasačný súd opakuje, že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom [...], je možné odmietnuť odpočet DPH len, ak správca dane preukáže účasť daňového subjektu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).“
57. Vzhľadom na to, že orgány verejnej správy ustálili, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane u sťažovateľa je daňový podvod, nebol dôvod skúmať podmienky nepriznania práva na odpočet dane u sťažovateľa z iného dôvodu (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok resp. zneužitie práva) - čo konštatoval aj správny súd v napadnutom rozsudku, preto námietky sťažovateľa uvedené v bode 20. tohto rozsudku kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodné.“

38. V súvislosti s ďalšími námietkami sťažovateľa, kasačný súd aj v tomto smere v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na niektoré časti rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR vo veci rovnakých účastníkov konania, obdobného skutkového a právneho stavu (zdaňovacie obdobie marec 2012) sp. zn. 2Sfk/32/2024 zo dňa 31. marca 2025:
„23. Kasačný súd považuje za dôležité doplniť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že nemôže obstáť záver, že správca dane zistil, že služby žalobcovi boli dodané v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená trhová hodnota. V predmetnej veci podľa sťažovateľa absentuje základné zistenie trhovej hodnoty, ktorá by predstavovala objektívnu skutočnosť pre porovnanie ceny za dodávky služieb žalobcovi. Iba na základe takéhoto porovnania, ako objektívnej skutočnosti, by bolo možné prijať záver disproporcie ceny za dodávky služieb pre žalobcu. Podľa sťažovateľa je neprijateľný záver, že dodávateľ sťažovateľa neprimerane navýšil cenu za zdaniteľné plnenie pre sťažovateľa, nakoľko tvrdenie neprimeraného navýšenia je odvodené výlučne od porovnania protihodnoty všetkých zdaniteľných plnení poskytnutých tretím subjektom zverejnených na mediálnych nosičoch.
24. K predmetnej námietke kasačný súd uvádza, že sú mu známe rozhodnutia kasačného súdu, ktoré dospeli k iným záverom, ako v teraz prejednávanej veci. V rozsudku sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30.05.2024 (v bode 63 rozsudku) kasačný súd uviedol, že: „Pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný ako jednu z okolností, ktoré mali vyvolať podozrenia sťažovateľky, uvádzajú nadhodnotenie reálnej ceny mediálnej kampane, kasačný súd konštatuje, že extrémne a neodôvodnené nadhodnotenie či podhodnotenie ceny plnenia v porovnaní s trhovými cenami môže byť okolnosťou, ktorá má vzbudiť podozrenie u priemerného zodpovedného podnikateľa.“ V bode 64 zmieneného rozsudku kasačný súd uvádza: „V tejto súvislosti však kasačný súd na druhej strane konštatuje, v zhode so sťažovateľkou, že v administratívnom spise absentuje akýkoľvek dôkaz, odborný odhad či znalecký posudok, z ktorého by bolo možné vyvodiť, aké boli priemerné ceny daných plnení (s ohľadom na rozsah reklamnej

kampane a súvisiace podujatie) v relevantnom čase. Inými slovami, správca dane a žalovaný, na ktorých bolo dôkazné bremeno preukazovania vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (bod 54 rozsudku), nepreukázali, že by cena reklamného plnenia bola extrémne a nedôvodne nadhodnotená alebo podhodnotená v porovnaní s trhovými cenami, aby to mohlo u sťažovateľky vyvolať podozrenia.“ Kasačný súd sa vo veci sp. zn. 3Sfk/11/2022 stotožnil so sťažovateľkou v tom, že okolnosti pomenované správcom dane, žalovaným a správnym súdom nateraz nepreukazujú (z hľadiska subjektívnej stránky) ani jej nedbanlivostnú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Nemožno z nich teda vyvodiť, že by sťažovateľka zanedbala primeranú obozretnosť priemerného zodpovedného podnikateľa, resp. že by jej boli známe také okolnosti sporného obchodu, z ktorých by mohla vyvodiť, že sa svojím plnením zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.
25. Dôvodom zmeny rozsudku krajského súdu vo veci sp. zn. 3Sfk/11/2022, ktorým kasačný súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec mu vrátil na ďalšie konanie, však nebola iba absencia dôkazu o nadhodnotení ceny, teda chýbajúce preukázanie „štandardnej (trhovej) ceny“, ale aj absencia vedomosti sťažovateľky o cenách v reťazci.
26. V teraz prejednávanom prípade však ide o inú situáciu práve pre personálne prepojenie sťažovateľa so samotným reálnym poskytovateľom služby SILVI PRODUCTION s. r. o. Ako totiž vyplýva z obsahu administratívneho spisu sťažovateľ odôvodňoval nadviazanie obchodného kontaktu s dodávateľom SARCO s. r. o. tak, že to bolo cez pani Silviu Nemčovičovú, konateľku spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. Pričom aj samotná konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. potvrdila, že sa pozná s konateľom sťažovateľa. Preto záver správneho súdu o tom, že okolnosti pomenované správcom dane a žalovaným preukazovali (z hľadiska subjektívnej stránky) jeho nedbanlivostnú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom sú udržateľné, nakoľko sťažovateľ, ktorý odôvodňoval výber svojho vlastného dodávateľa referenciou od subdodávateľa, t. j. subjektu, od ktorého mohol jednak priamo získať informáciu o reálnej hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ktorý subjekt zároveň tiež mohol sťažovateľovi predmetnú službu poskytnúť. Sťažovateľ si tak mal a mohol overiť cenu priamo u svojho subdodávateľa SILVI PRODUCTION s. r. o. Preto je aj podľa kasačného súdu správny záver správcu dane a správneho súdu o neštandardnosti posudzovaného obchodného reťazca, vrátane neštandardnosti konania sťažovateľa.
27. Závery rozsudku kasačného súdu sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30.05.2024 by boli aplikovateľné na prípad sťažovateľa v prípade, ak boli splnené súčasne obe podmienky, a to absencia dôkazu o nadhodnotení ceny, teda chýbajúce preukázanie „štandardnej (trhovej) ceny“, ako aj absencia vedomosti sťažovateľa o cenách v reťazci. V prípade sťažovateľa táto druhá podmienka splnená nebola.
28. Ani prípad týkajúci sa nepreukázania - neodôvodnenia nižšej ceny, cena nebola preukázateľne neštandardná (nízka odchýlka) vo veci sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024 nie je aplikovateľný na prípad sťažovateľa, pretože vo veci sp. zn. 8Sfk/9/2023 správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane sa rozhodol zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, pričom podľa kasačného súdu nebolo preukázané inak, iba v rovine špekulácií, že sťažovateľka vedela, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mala a mohla vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd vo veci sp. zn. 8Sfk/9/2023 pritom v bode 113 rozsudku upriamil pozornosť na to, že správca dane a žalovaný by svoju pozornosť nemali zamerať len na cenu dodávaných tovarov, ich pôvod, ale aj napr. na priebehy rokovaní medzi obchodnými partnermi, rokovanie s osobami oprávnenými konať za obchodných partnerov či neštandardné obchodné dojednania a podmienky, ktoré by prípadne relevantne mali a mohli vzbudzovať obozretnosť sťažovateľky.
29. V teraz prejednávanom prípade, však zo strany správnych orgánov nešlo o preukazovanie vedomostnej stránky účasti sťažovateľa na daňovom podvode iba v rovine špekulácií, ale správne orgány dostatočne preukázali, že sťažovateľ pri dodržaní primeranej obozretnosti mal a mohol vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.
30. Kasačný súd v prejednávanej veci napokon pristúpil aj k posúdeniu dôvodnosti návrhu žalobcu na prerušenie konania a iniciovanie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom EÚ. Žalobca svoj návrh založil v podstate na argumentácii, že pre posúdenie subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode (či daňový subjekt o existencii daňového podvodu vedieť mohol a mal) je potrebné zo strany daňových orgánov objektívne preukázať, že deklarovaná cena zdaniteľných plnení bola neprimerane nadhodnotená vo vzťahu k bežným trhovým cenám. Túto argumentáciu odvíjal najmä od rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal Kft.,
C-334/20.

31. Ohľadom rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 kasačný súd opätovne uvádza, že sa netýkal účasti daňového subjektu na daňovom podvode a vedomosti daňového subjektu vo vzťahu k jeho účasti na daňovom podvode. Naopak bola v ňom tematizovaná otázka neprimeranosti ceny, ako dôvodu pre nepriznania práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia tzv. hmotnoprávnych podmienok. Z tohto dôvodu jadro žalobcovej argumentácie neobstojí.
32. Dôležitejšie však je, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. Axel Kittel,
C - 439/04) vedomá účasť na daňovom podvode musí byť preukázateľná objektívnymi skutočnosťami. Kasačný súd má v prejednávanej veci za to, že správca dane a žalovaný produkovali dostatočné množstvo dôkazov okrem samotnej neprimeranosti deklarovanej ceny služieb, tak aby bolo možné uzavrieť, že v prejednávanej veci žalobca objektívne vedieť mal a mohol o svojej účasti na daňovom podvode. K jednotlivým skutočnostiam kasačný súd poukazuje opäť na bod 45 svojho skoršieho rozsudku sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11.12.2024 už citovaného vyššie. Kasačný súd zamietol návrh na prerušenie konania, keďže prejudiciálne otázky, ktoré žalobca navrhoval predložiť Súdnemu dvoru EÚ, z obsahovej stránky neboli spôsobilé zásadným spôsobom ovplyvniť zákonnosť záverov správcu dane a žalovaného, ako celku, o odmietnutí odpočtu DPH žalobcovi.“

39. Vzhľadom na vyššie uvedené, kasačný súd uzatvára, že existencia daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“ bola preukázaná, uvedený daňový únik bol dôsledkom podvodného konania, a napokon posudzované zdaniteľné obchody žalobcu boli s podvodným konaním spojené. Závery správcu dane a žalovaného, že sťažovateľ o účasti na daňovom podvode vedieť mohol a mal sú tak dostatočne preukázateľné.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

40. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.