Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	3Sfk/47/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0824100297
Dátum vydania rozhodnutia:	29. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Michal Dzurdzík
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:0824100297.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: 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, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100532664/2022 zo dňa 21. marca 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 5S/16/2024-82 zo dňa 13. júna 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
II. Návrh na prerušenie konania zamieta.
III. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania
1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane”) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty 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 výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 100855533/2021 z 18. mája 2021 (ďalej len „Protokol”).
2. Správca dane rozhodnutím č. 102635922/2021 z 28.12.2021 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane”) 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 len „daňový poriadok”) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 10.000 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie október 2016. Rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca ako kontrolovaný platiteľ dane síce formálne splnil zákonné podmienky pre odpočítanie DPH v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH”), ale 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.
3. Správca dane zistil, že neoprávnené zníženie odvodu dane do štátneho rozpočtu, ktoré je daňovým únikom, vzniklo z posudzovaných zdaniteľných plnení u dodávateľov na rôznych stupňoch fakturačného a obchodného reťazca. Daňovou kontrolou preveril, že fakturačný reťazec Azaria service s.r.o., SARCO s.r.o. z kontrolných výkazov nebol totožný s reálne zistenými obchodnými tokmi reklamných služieb a tiež aj s finančnými tokmi. Správca dane zistil daňové úniky v súvislosti s oboma reťazcami, obchodným aj fakturačným. Daňové subjekty na začiatku obchodných reťazcov neodviedli daň z pridanej hodnoty do štátneho rozpočtu, prípadne vôbec nepodávali daňové priznania a kontrolné výkazy a z dôvodu nemožnosti preverenia pre nekontaktnosť a nepredloženie účtovníctva, nebola

preukázaná opodstatnenosť a právo na uplatnenie odpočítania dane u týchto daňových subjektov, ktoré nepriznali a neodviedli daň z príjmu zo svojej podnikateľskej činnosti. Spoločnosť SARCO s.r.o. si neoprávneným odpočítaním dane od dodávateľa Azaria service s.r.o. znížila vlastnú daňovú povinnosť, čím došlo k daňovému úniku u tejto spoločnosti v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb. Neodvedením DPH na začiatku fakturačných reťazcov dochádzalo k nedovolenej optimalizácii vlastných daňových povinností vo fakturačnom reťazci reklamných služieb a ďalším únikom a podvodom na dani z pridanej hodnoty. Správca dane analýzou daňových priznaní, kontrolných výkazov a dostupných zistení z daňovej kontroly preveril, že spoločnosť SARCO s.r.o. si veľký rozdiel medzi hodnotou deklarovaných prijatých reklamných plnení od dodávateľa SILVI PRODUCTION s.r.o. a hodnotou uskutočnených plnení vykrývala viac ako 90 % zdaniteľnými plneniami od subdodávateľa Azaria service s.r.o., ktorej ekonomická činnosť bola poznačená využívaním nezákonnej obchodnej praxe - konateľ fungoval bez rozhodovacích právomocí, nemal prehľad o vykonávanej ekonomickej činnosti, fakturáciu uskutočňoval na základe pokynov konateľa odberateľa pána Graca, pričom bol jedinou osobou oprávnenou konať za túto spoločnosť. Správca dane skúmal, či tento daňový únik bol dôsledkom podvodného konania na DPH. Mal za to, že popísaním fakturačného reťazca spoločnosti preukázal, že posudzované daňové úniky vo fakturačnom reťazci, ktoré boli vykonané za účelom optimalizácie daňovej povinnosti jednotlivých zapojených spoločností boli dôsledkom podvodu na DPH. Platitelia na začiatku predmetných podvodných fakturačných reťazcov pred priamym dodávateľom SARCO s.r.o. uviedli nepravdivé údaje vo svojich kontrolných výkazoch DPH, čím oficiálne vo svojich daňových priznaniach za DPH vykazovali pri vysokých miliónových obratoch nízke daňové povinnosti, čo im umožnili koncové spoločnosti reťazca, ktoré daňové priznania a kontrolné výkazy nepodávali vôbec alebo vzniknuté daňové povinnosti neuhrádzali. Tieto spoločnosti reálne nepodnikali, ale len vystavovali faktúry tak, aby navodili dojem reálneho podnikania. Preto je možné faktúry vystavené týmito spoločnosťami považovať za falošné. Okrem toho neexistuje žiadny dôkaz o tom, že tieto spoločnosti riadne viedli svoje účtovníctvo, čo možno považovať za podvodné konanie v zmysle rozsudku ESD EÚ C-332/15.

4. Správca dane skúmal, či daňový podvod, ktorého sa dodávatelia dopustili, má priamu súvislosť so zdaniteľnými obchodmi žalobcu. Dospel k záveru, že nákup zdaniteľných plnení reklamných služieb žalobcom od dodávateľa SARCO s.r.o. bol spojený s podvodom na DPH, ktorého podvodné konanie súviselo s nákupom reklamných služieb na kultúrnych podujatiach, napríklad muzikál Angelika. Správca dane uviedol zistený podvodný fakturačný reťazec ako aj obchodný reťazec a potvrdil, že dodávateľsko-odberateľské vzťahy v nich súviseli s plneniami pre žalobcu. Reklamné služby v súvislosti s predstavením muzikálu Angelika boli reálne dodané žalobcovi v zmysle zmluvy o zabezpečení reklamných služieb a predložených prijatých faktúr, ale boli dodané v oveľa vyššej sume, ako bola reálna zistená trhová cena. Žalobca sa objednaním reklamných služieb u spoločnosti SARCO s.r.o. zapojil do podvodného konania, pretože práve v tejto spoločnosti bola podľa dôkazov zaistených správcom dane neúmerne navýšená cena za reklamné služby, čo umožnilo žalobcovi odpočítať si vyššiu sumu dane. Správca dane taktiež zisťoval, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa svojím nákupom zapája do podvodu na DPH. Sumu kontrolných zistení vyhodnotených vo vzájomných súvislostiach podľa správcu dane vo svojom celku preukazuje, že žalobca bol súčasťou podvodného reťazca, vedel alebo vedieť mohol, že sa nákupmi reklamných zdaniteľných plnení od dodávateľa SARCO s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie zúčastňuje na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodného konania v oblasti DPH. Žalobca vedel, že cena za poskytnuté reklamné služby týkajúce sa muzikálu Angelika nie je preukázateľne stanovená, nepožadoval kalkulácie časového a obsahového rozsahu, napriek tomu pristúpil na cenu dohodou, ktorá nebola nijakým spôsobom kvantifikovaná a ani časový rozsah poskytovaných služieb nebol zrejmý, pričom žalobca sa spoľahol na odporúčanie tretej osoby a vedel, že dodávateľ SARCO s.r.o. mu vystaví faktúry za cenu dohodou, nevyžadoval preukázanie ceny s jej kalkuláciami za preukázateľne nadhodnotenú cenu a neoveril si cenu u iných reklamných agentúr. Cena dodaných služieb pre žalobcu nemá oporu v jasných kalkuláciách ceny, čo vedie k stanoveniu ceny dohodou a poukazuje na nepreukázanú opodstatnenosť ceny na výstupe, ktorá bola preukázateľne nadhodnotená bez reálne zistených kalkulácii nákladových položiek.

5. Správca dane mal za to, že žalobca na základe uvedeného neprijal dostatočné opatrenia na preverenie opodstatnenosti ceny reklamných služieb. Takéto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Takže žalobca nepristúpil k nákupu reklamných plnení od spoločnosť SARCO s.r.o. s náležitou starostlivosťou, ktorú bolo možné od neho očakávať. Skutočnosť, či cena reklamných služieb bola primeraná, si mohol žalobca preveriť u iných poskytovateľov takýchto služieb, napríklad spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o., ktorá bola reálnym poskytovateľom reklamných služieb a v zmysle uzatvorenej zmluvy so spoločnosťou SARCO s.r.o. bola oprávnená tiež poskytovať reklamný priestor reklamným partnerom podujatia, čo

znamená, že mala vedomosť o reálnych cenách reklamných plnení. Žalobca tak nedodržal zásadu opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku s dodávateľom SARCO s.r.o., keď si nepreveril ceny na trhu, pričom zo znenia zmluvného dojednania mal vedomosť, že dodávateľ zmluvné plnenia môže uskutočniť v subdodávkach, na základe toho vedel, že reklamné služby nemusí vykonať tento daňový subjekt, ale jeho dodávatelia, pričom sa spoľahol na doporučenie tretej osoby. Cena bola stanovená bez kalkulácií a vzhľadom na jej výšku neštandardne dohodou, čo žalobca akceptoval, pričom žalobca akceptoval vysoko nadhodnotenú cenu. Dodávateľ SARCO s.r.o. má virtuálne sídlo bez webových stránok a telefonického kontaktu, bol dostupný prostredníctvom tretej osoby. Správca dane okolnosti prípadu vyhodnotil ako neštandardné a neobvyklé, keď dodávateľ SARCO s.r.o. bol sprostredkovateľom reklamných plnení bez skúseností v reklamnom odvetví a túto skutočnosť žalobca mohol vedieť zo zmluvných dojednaní napriek čomu predal žalobcovi reklamné služby za cenu akú bol žalobca ochotný zaplatiť, kde bola preukázaná vysoká obchodná marža dodávateľa.

6. Správca dane ďalej poukázal na to, že spoločnosť SARCO s.r.o. nebola verejne dostupnou obchodnou spoločnosťou na trhu, ani žiadnou reklamnou agentúrou a vystavovala faktúry pre klientov bez pridania hodnoty svojím spracovaním, bez reálnych skúseností na mediálnom a reklamnom trhu, za ceny, ktoré boli účelovo navýšené bez ekonomického opodstatnenia. Kontrolou nebolo preukázané, z akého dôvodu SILVI PRODUCTION s.r.o. prenajala reklamný priestor práve spoločnosti SARCO s.r.o. keď vedela, že všetky reklamné činnosti budú zabezpečované subdodávateľsky. Jediným možným vysvetlením je podľa správcu dane práve to, že spoločnosť SARCO s.r.o. mala byť využitá na účely nadhodnotenia ceny za reklamné plnenia, ktoré jej umožňovali vysoké vstupy od dodávateľa Azaria Service s.r.o. a slúžili na navýšenie odpočítania DPH a tiež na navýšenie nákladov u konečných odberateľov, v danom prípade u žalobcu. Je málo pravdepodobné, aby odberateľ služby nevedel kto mu službu poskytne a či je na jej poskytnutie oprávnený a dostatočne odborne zdatný. Žalobca sa nezaujímal, či spoločnosť SARCO s.r.o. neobchoduje s problematickými dodávateľmi, nepýtal sa svojho obchodného partnera na jeho dodávateľov ani na ich predchádzajúcu spoluprácu. Žalobca si ani nepreveril, že táto spoločnosť nemala zverejnenú žiadnu históriu svojej činnosti, nemala žiadnych zamestnancov a tiež celková absencia verejne dostupných informácií, ktoré by mal o sebe obchodný partner poskytovať, hlavne sebaprezentácia na internete je prinajmenšom neobvyklá. Je nepochopiteľné, aby spoločnosť s takým ročným obratom ako má žalobca, si svojich obchodných partnerov nepreverovala a dala v obchodnej činnosti len na odporúčania známych. Pokiaľ podnikateľ začína obchodovať v inom podnikateľskom sektore a uzatvárať nové obchodné vzťahy je nutné od neho rozumne očakávať, že si preverí svojich nových obchodných partnerov, ich podnikateľskú minulosť a aktuálne zázemie, prepojenia osôb vystupujúcich v ich mene s inými spoločnosťami. Spoločnosť SARCO s.r.o. nedisponovala vlastným pracovným know - how, jednalo sa o jednoosobovú spoločnosť s ručením obmedzeným bez vlastných prevádzkových priestorov určených na reprezentáciu spoločnosti, bez internetovej stránky propagujúcej činnosť spoločnosti, jej históriu, ciele, portfólio, realizované projekty. Spoločnosť nedisponovala technickým ani personálnym vybavením, reálne sa v danom segmente neorientovala, konateľ spoločnosti nemal skúsenosti, vedomosti ani možnosť reálne zabezpečiť predmet fakturácie. Žalobca na druhej strane nevenoval pozornosť procesu výberu agentúry, nepreveroval si možnosti trhu. Ďalším znakom poukazujúcim na zapojenie sa do podvodu je od začiatku prílišná dôvera obchodných partnerov, ktorá nie je racionálne vysvetliteľná. Žalobca si neuskutočnil žiadny prieskum trhu a prieskum iných spoločností, ktoré by boli schopné poskytnúť takéto reklamné služby, ale objednal si reklamné služby u neznámej spoločnosti len na základe odporučenia svojich známych, bez vedomosti o tejto spoločnosti, bez overenia si odborných a kvalifikačných schopností, čo je dôkazom o tom, že pri uzatváraní zdaniteľného obchodu s touto spoločnosťou nekonal s potrebnou odbornou starostlivosťou a neprijal žiadne opatrenia, ktoré je možné od neho rozumne očakávať, aby zabránil svojej účasti na prípadnom daňovom podvode.

7. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, ktoré žalovaný preskúmavaným rozhodnutím potvrdil podľa 74 ods. 4 daňového poriadku. V preskúmavanom rozhodnutí žalovaný uviedol, že spoločnosť SARCO s.r.o. mala byť využitá vo fakturačnej schéme len za účelom navýšenia ceny za reklamné plnenia, ktoré jej umožňovali vysoké vstupy od dodávateľa Azaria service s.r.o. a slúžili na navýšenie odpočítania dane a tiež na navýšenie nákladov konečných odberateľov v tomto prípade priamo u žalobcu. Ďalej žalovaný argumentoval, že logickým odôvodnením na bezdôvodné navýšenie ceny oproti skutočne preukázaným nákladom v spoločnosti SARCO s.r.o. je umožniť deklarovaným odberateľom tejto spoločnosti čerpať odpočítanie dane v neoprávnene ekonomicky neodôvodnenej výške za účelom minimalizácie ich daňovej povinnosti, čo je v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému dane z pridanej hodnoty. Ak plnenie - dodanie služby prebehlo v rámci obchodného reťazca a v tomto reťazci bolo zistené, že odberateľ vstupom do toho reťazca získal neprimerané

daňové zvýhodnenie vo forme odpočítania dane z nadhodnotenej sumy za reklamné služby, táto skutočnosť je v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému dane z pridanej hodnoty ako aj so základnými zásadami podnikania a poctivého obchodného styku. Poukázal na to, že správca dane na základe vyhodnotenia všetkých skutočností zistil, že priamy dodávateľ žalobcu spoločnosť SARCO s.r.o. mal dodávateľa a následne niekoľkých subdodávateľov, ktorí preukázateľne reálne organizovali a zabezpečovali reklamné služby súvisiace s podujatím muzikál Angelika, ako napríklad spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o., JK Media s.r.o., KALYPSO agency SK, s.r.o., See and go, s.r.o., K - production s.r.o. Cena služieb od dodávateľa SILVI PRODUCTION s.r.o. za prijaté reklamné plnenia v spoločnosti SARCO s.r.o. bola však v porovnaní s následnou fakturáciou odberateľom spoločnosti SARCO s.r.o. neporovnateľne nižšia. Z dôvodu, že spoločnosti SARCO s.r.o. by tak z navýšenej fakturácie vznikali vysoké daňové povinnosti bol vytvorený umelý fakturačný reťazec od dodávateľa Azaria service s.r.o. za účelom vykrytia prípadných daňových povinností spoločnosti SARCO s.r.o. U spoločnosti SARCO s.r.o., ako priameho dodávateľa žalobcu a tiež spoločnosti Azaria service s.r.o. a ďalších spoločností zapojených do fakturačného reťazca, došlo k podvodnému konaniu, keď finančné prostriedky, ktorými žalobca ako reklamný partner prispieval na organizáciu rôznych podujatí a účelovými faktúrami znižovali daňové povinnosti. Tieto spoločnosti buď zanikli alebo došlo k výmene osôb konateľov za cudzích štátnych príslušníkov, boli nekontaktné, neplnili si daňové povinnosti, a teda mali krátku životnosť, pričom po založení vykazovali prudký nárast a po krátkom čase činnosť utlmili. Spoločnosti podávali len účelové daňové priznania na dani z pridanej hodnoty a kontrolné výkazy, pričom reálny výkon ekonomickej činnosti nebol preukázaný.

8. Žalovaný ďalej uviedol, že vo fakturačnom reťazci dochádzalo k nadhodnoteniu fakturovaných plnení, pričom zo zistení vyplýva, že prostredníctvom spoločnosti Azaria service s.r.o. boli zabezpečované faktúry pre spoločnosť SARCO s.r.o. s cieľom, aby bolo možné práve v spoločnosti SARCO s.r.o., ako priameho dodávateľa žalobcu, neúmerne navýšiť fakturovanú protihodnotu. Dokazovaním tak bolo preukázané, že reklamná kampaň týkajúca sa kultúrneho podujatia muzikál Angelika, hoci bola reálne odvysielaná - nadobudnutá žalobcom, jej obstaranie bolo poznačené podvodným konaním spoločností zapojených do fakturačného reťazca. Zdaniteľné plnenia tak boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať žalobca vedomosť keď nevykonal základné úkony smerujúce k prevereniu skutočnosti ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení a to napríklad cena plnenia, jej kalkulácia, bližšie informácie o plneniach, informácie o dodávateľovi, ktorý mal len virtuálne sídlo bez akýchkoľvek verejne dostupných zdrojov s uvedenými preferenciami a skúsenosťami v oblasti reklamnej činnosti rovnako ani konateľ nemal žiadne skúsenosti a v prípade dodávateľa SARCO s.r.o. sa mal žalobca spoľahnúť len na odporúčanie treťou osobou. Žalobca nepreukázal žiadny dôkaz o preverení svojho obchodného partnera ani žiadny dôkaz, ktorý by stanovil jasnú kalkuláciu ceny daňových plnení, čo jasne preukazuje jeho neobozretnosť pri vstupe do obchodných aktivít s obchodnými partnermi najmä za situácie, keď sa mal spoliehať len na odporúčanie treťou osobou. Neobstoja tvrdenia žalobcu o preverení si obchodných partnerov uvádzané opakovane vo vyjadreniach o priebehu daňovej kontroly, nakoľko tieto tvrdenia žalobca nepreukázal žiadnymi dôkazmi. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou žalobcu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaného obchodu a v prípade neprevereniа si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ale tiež sa môže prijatím zdaniteľných plnení podieľať na konaní poznačenom podvodom ako to bolo v posudzovanom prípade. Konanie žalobcu sa preto nevyznačuje obozretnosťou a potrebnou opatrnosťou, ktorú možno od daňového subjektu ako podnikateľa očakávať, aby sa vyhol začleneniu do podvodných konaní v súvislosti s fungovaním systému dane z pridanej hodnoty. Je v rozpore so zásadou logiky a poctivého podnikania, aby daňový subjekt ako podnikateľ nevykonal také úkony k prevereniu dodávateľa, respektíve v jeho mene vôbec nevystupovala oprávnená osoba, ktorá má dostatočné skúsenosti v danej oblasti umožňujúce mu prípadné budúce uplatnenie nárokov vyplývajúcich zo zodpovednosti, napríklad za reklamácie alebo iné obchodnoprávne spory. Žalovaný záverom poukázal na mnohopočetnú ustálenú rozhodovaciu prax súdneho dvora práve, ktorá predpokladá obozretnosť daňového subjektu, jeho povinnosť zistiť si informácie o danom subjekte, respektíve ďalších v reťazci, od ktorých zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, aby sa tak uistil o jeho spoľahlivosti. Pritom nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

II. Konanie na správnom súde

9. Žalobca podal proti preskúmavanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorú správny súd zamietol rozsudkom sp. zn. 5S/16/2024 zo dňa 13. júna 2024 podľa § 190 SSP. Keďže žalobca uplatnil obdobné žalobné body ako vo veci sp. zn. BB- 72S/40/2022, ide o obdobný skutkový stav, veci

toho istého žalobcu, žalovaného a totožný predmet konania, správny súd podľa 140 SSP poukázal na rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. BB- 72S/40/2022 zo dňa 14. marca 2024. Odôvodnenie uvedeného rozsudku možno zhrnúť nasledovne:
· žalobcom označený dôkaz (nacenenie dodaných služieb v rámci jednotlivých muzikálov vykonané spoločnosťou Starmedia) bol hodnotený v súlade s jeho obsahom a so zásadami logického uvažovania ako dôkaz nepreukazujúci žalobcove tvrdenie o primeranosti ceny, resp. tvrdenie o obvyklej cene poskytnutého plnenia (dodanie reklamných služieb). Navyše z tohto dôkazu nie je zrejmé, kedy bolo predmetné nacenenie vyhotovené (t. j. či bolo vyhotovené pred uzatvorením Zmluvy o poskytnutí reklamných služieb s dodávateľom SARCO, po dodaní služieb alebo v priebehu daňovej kontroly, a teda kedy ho mal žalobca k dispozícii), listina nie je podpísaná a opatrená pečiatkou subjektu, ktorý predmetnú listinu vyhotovil, označený subjekt Starmedia nie je nezávislým orgánom a listina obsahuje neoveriteľné údaje;
· správca dane „neprimerané navýšenie ceny" za poskytnuté reklamné služby (vyhodnotené ako jednu zo skutočností, ktorou správca dane preukazoval splnenie druhej podmienky Axel Kittel testu) odvodil z porovnania hodnoty fakturácie týkajúcej sa kultúrnych podujatí (o. i. muzikál Madagaskar, Čas ruží) od dodávateľa predmetných reklamných služieb (SILVI PRODUCTION), ktorá bola neporovnateľne (niekoľkonásobne) nižšia ako následná fakturácia predmetných reklamných služieb spoločnosťou SARCO pre konečných odberateľov (o. i. žalobcu) za uvedené podujatia;
· dôkazná povinnosť žalobcu vyplýva z ustanovenia 24 daňového poriadku, ako aj z ustálenej judikatúry NS SR, NSS SR i Ústavného súdu SR, pričom žalobca preukazuje splnenie formálnych a hmotnoprávnych podmienok odpočtu dane. V preskúmavanom prípade žalobca predložil správcovi dane listinné dôkazy a produkoval tvrdenia o oprávnenosti uplatneného odpočtu DPH, správca dane tvrdenia žalobcu kvalifikovane spochybnil, oboznámil žalobcu s existenciou pochybností a v súlade s 46 ods. 5 daňového poriadku vyzval žalobcu, aby tieto pochybnosti odstránil. Žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil;
· dôkazné bremeno na preukazovanie daňového podvodu má síce správca dane, na preukázanie skutočnosti, že žalobca prijal dostatočné opatrenia na to, aby zistil, či prijatie zdaniteľného plnenia nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode má žalobca a správca dane tieto prijaté opatrenia musí následne vyhodnotiť (napr. rozsudky NSS SR sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022, bod 51, sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023, bod 33). Preto námietka žalobcu, že správca dane, resp. žalovaný uvádzali rozporné tvrdenia vo vzťahu k dôkaznému bremenu na preukazovanie oprávnenosti uplatneného odpočtu DPH, nie je dôvodná;
· zneužitie práva predstavuje samostatný dôvod pre nepriznanie nároku na odpočet DPH, v preskúmavanom prípade však rozhodnutie správcu dane ani rozhodnutie žalovaného neboli na tomto dôvode založené (odpočet DPH žalobcovi nebol v preskúmavanom prípade odopretý z dôvodu, že došlo k zneužitiu práva, ale z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu). V zmysle ustálenej judikatúry NS SR, NSS SR i SD EÚ v prípade, ak správca dane identifikuje daňový podvod, nie je jeho povinnosťou zisťovať aj existenciu zneužitia práva, tieto dva prípady nemôžu nastať súčasne;
· v preskúmavanom prípade vo vzťahu k posúdeniu skutočnosti, či žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o odmietnutí práva na odpočítanie dane, správca dane aplikoval tzv. Axel Kittel test, ktorým preukázal, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol alebo mal vedieť. Postup správcu dane a žalovaného bol v súlade s relevantnou judikatúrou SD EÚ, ako aj judikatúrou NS SR a NSS SR. Sériu dôkazov a indícií správny súd považoval za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia;
· ohľadom námietky, že nemožno prihliadať na okolnosti po uskutočnení daňového obchodu, sa správny súd 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;
· 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 samotný opis realizácie obchodov v celom reťazci žalobca v správnej žalobe nenamietal. 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; · správny súd neprihliadal na argumentáciu žalobcu na pojednávaní uplatnenou nad rámec žalobných bodov uplatnených v žalobe, že správca dane porušil ustanovenie § 3 ods. 6 daňového poriadku, keď v obdobných veciach nerozhodoval rovnako. Žalobca v zmysle 183 SSP môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby (§ 181 ods. 1 SSP).

III. Konanie na kasačnom súde

10. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ") v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.

11. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal porušenie jeho práva na spravodlivý proces, nakoľko správny súd pri odôvodnení napadnutého rozsudku postupoval podľa § 140 SSP, pričom doslovne prevzal z odkazujúceho rozsudku aj skutkový stav, ktorý je však za prejednávané zdaňovacie obdobie rozdielny. Namietal, že predmetom konania bolo zverejnenie loga v rámci reklamnej kampane muzikálu „Angelika " a nie muzikálu „Madagaskar" a „ Čas ruží" ako je uvedené v odkazovacom rozsudku. Rovnako namietal, že nie sú totožné ani subjekty fakturačného reťazca a rovnako ani percentuálne navýšenie ceny, ktoré malo byť v prejednávanej veci 93 % a nie 90 % ako v odkazovacom rozsudku. Sťažovateľ ďalej 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. Rovnako sťažovateľ namietal tvrdenia o neprimeranom navýšení ceny, ktoré boli zistené z fakturačných tokov jeho dodávateľa, a to najmä porovnaním súhrnu cien za dodanie identických služieb 33 spoločnostiam na mediálnych nosičoch v rámci mediálnych kampaní v roku 2016 bez identifikácie ich pozícií v rámci mediálnej kampane muzikálu „Angelika" a súhrnu cien za dodanie identických služieb za obdobie apríl až december 2016, pričom nie je zrejmý počet odberateľov a ich pozícia v rámci reklamnej kampane, od ktorých sa odvíja cena za zverejnenie. Ďalej sťažovateľ citoval rozsudok SD EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., z ktorého podľa neho vyplýva, že samotná protihodnota za dodanie predstavuje výlučne subjektívnu hodnotu, nie je objektívnu hodnotou.

12. Podľa sťažovateľa nemôže obstáť záver, že správca dane zistil, že mu služby boli dodané v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená trhová hodnota. V predmetnej veci však 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. 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.

13. K bodom v ktorých správny súd zdôvodnil naplnenie prvej otázky testu Axell Kitel s poukazom na zistený skutkový stav sťažovateľ uviedol, že právne závery vychádzajú z posudzovania iného obchodného reťazca, ktorý je opísaný pre rok 2017 a súvisí s odlišnými podujatiami, kedy napr. je uvádzaný subdodávateľ Peritus Trade s. r. o., ktorá spoločnosť nepredstavuje článok obchodného reťazca pre posudzované zdaňovacie obdobie. Zároveň uviedol, že z judikatúry súdov SR, ale aj judikatúry ESD, nesporne vyplýva, že ak dodávateľ, resp. subdodávatelia, v rozhodnom čase neplnili svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. nepodali daňové priznania a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa. Poukázal zároveň na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022. 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.
14. Sťažovateľ ďalej 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 považuje sťažovateľ za 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 „Angelika" (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 33 - 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.
15. 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.
16. 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, 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.
17. Následne sťažovateľ poukázal na judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, ktorú podľa neho možno aplikovať na prejednávanú vec a zároveň opakovane namietol nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Záverom sťažovateľ namietol bod 21 napadnutého rozsudku, v ktorom sa súd mal nesprávne vysporiadať s námietkou sťažovateľa ohľadne porušenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku (na pojednávaní pred správnym súdom) a posúdiť ju v zmysle § 183 SSP ako neprípustné rozšírenie žalobných bodov. Podľa sťažovateľa, ktorý poukázal napríklad aj na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 291/2018 zo dňa 15. augusta 2015, sa mal správny súd s námietkami sťažovateľa v tomto smere vysporiadať.
18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 09. septembra 2024 uviedol, že sa stotožňuje s názorom správneho súdu nakoľko sa sťažovateľ ako daňový subjekt prijatím faktúr od dodávateľa SARCO s.r.o. zapojil do podvodného konania, o ktorom mohol mať vedomosť vzhľadom na všetky zistené skutočnosti a pri odpočítaní dane z dodávateľských faktúr od tohto dodávateľa postupoval v rozpore s mnohopočetnou judikatúrou Európskeho súdneho dvora týkajúcou sa podvodného konania a preto mu nebolo uznané odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016. Zotrval na tom, že správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach analyzovali deklarované obchodné transakcie, pričom dôsledne opísali priebeh obchodu, v prípade ktorého bol vytvorený obchodný reťazec spoločností a to vrátane priameho dodávateľa spoločnosti SARCO s.r.o. a sťažovateľa. Správca dane a žalovaný a následne aj správny súd sa dôkladne venovali tzv. vedomostnej zložke daňového subjektu pri jeho účasti na daňovom podvode a pri aplikácii princípu „mal a mohol vedieť" vykonali test, či sťažovateľ ako zdaniteľná osoba vôbec vykonala primeranú kontrolu a pristupovala k transakcii s náležitou starostlivosťou, aby sa uistila, že transakcia nie je súčasťou podvodnej schémy. Správca dane, žalovaný a správny súd v rozsudku jasne popísali komplikované, resp. špecificky previazané obchodné vzťahy medzi jednotlivými

článkami obchodného reťazca ktoré slúžili ako indícia, ktorá spochybňuje čistotu obchodných vzťahov a s tým spojené plnenie ich povinností, vrátane tých daňových. Zároveň uviedol, že aj správny súd v napadnutom rozsudku všetky otázky tzv. Axel Kittel testu zodpovedal kladne a preukázal, že sťažovateľ sa zúčastnil podvodného konania, na základe čoho mu bolo právo na odpočítanie dane zamietnuté.
19. Žalovaný ďalej uviedol, že neprimerané navýšenie ceny nie je jediným dôvodom a skutočnosťou o tvrdenom podvodnom konaní. Zdôraznil, že sťažovateľ nevykonal základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení a v prípade dodávateľa SARCO s.r.o. sa spoľahol len na odporúčanie treťou osobou. Sťažovateľ podľa žalovaného objektívne nevykonal žiadne opatrenia na ochranu zdaniteľného plnenia, a to napriek platbám vo vysokých sumách a nepreukázal, žiadny dôkaz o prijatí opatrení. Všetky tieto skutočnosti tak jasne poukazujú na nedostatočnú obozretnosť sťažovateľa pri vstupe do obchodných aktivít s obchodnými partnermi najmä za situácie, keď sa mal sťažovateľ spoliehať len na odporúčanie treťou osobou. Záverom dodal, že za neopodstatnenú považuje aj záverečnú časť sťažnosti, nakoľko v tomto prípade neobstoja ani tvrdenia sťažovateľa, že pri identických skutkových otázkach existujú rôzne rozhodnutia správcu dane a takýto postup nemá oporu v zákone ani judikatúre SD EÚ, nakoľko v predmetnom prípade nebolo rozporované poskytnutie zdaniteľného plnenia a jeho existencia, či účel použitia, ale bolo preukázané podvodné konanie, o ktorom mal mať sťažovateľ vedomosť, pričom napadnuté rozhodnutia obsahujú vo svojich odôvodneniach všetky skutkové zistenia, o ktoré boli opreté rozhodovacie dôvody. Navyše žalovaný dodal, že došlo k posunu v prípade hodnotenia odpočítania dane pri reklamných službách, pričom každý prípad je aj zo strany správcu dane a žalovaného hodnotený individuálne a teda tieto namietané skutočnosti zo strany sťažovateľa nemôžu mať vplyv na zákonnosť rozsudku správneho súdu a rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Z vyššie uvedených dôvod navrhol kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP zamietnuť.
20. Žalobca podal 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? ”

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom
21. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť je prípustná a bola podaná oprávnenou osobou včas v zmysle ustanovení § 439 ods. 1, § 442 a § 443 SSP.
22. Žalobcom vznesené námietky v konaní o jeho kasačnej sťažnosti už boli predmetom právneho posúdenia kasačného súdu vo obdobnej veci toho istého žalobcu sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025, ktorá je postavená na prakticky totožnom skutkovom základe zistenom v rámci tej istej daňovej kontroly. Správca dane a žalovaný odmietli odpočet DPH z dôvodu, že žalobca sa zúčastnil na podvodnom reťazci obchodných spoločností, pričom žalobca bol nedostatočne obozretný a prinajmenšom mohol a mal vedieť, že deklarované zdaniteľné plnenia sú poznačené daňovým podvodom. Schéma obchodného reťazca bola v oboch prípadoch rovnaká (spoločnosti SARCO s.r.o. ako dodávateľ, SILVI PRODUCTION s.r.o. ako subdodávateľ a Azaria service s.r.o. ako ďalší subdodávateľ), predmetom fakturácie bola prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou muzikálu. Možné je 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. Obsah napadnutých rozsudkov správneho súdu a kasačných sťažností je tiež prakticky rovnaký.
23. Vzhľadom na uvedené v predošlom bode sa kasačný súd stotožňuje s právnym posúdením už vyneseným vo svojom skoršom rozsudku sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025. Právne posúdenie podstatných kasačných námietok (smerujúcich k existencii daňového podvodu a účasti žalobcu na daňovom podvode) je možné zhrnúť tak, že správca dane a žalovaný v prejednávanej veci vykonali tzv. Axel Kittel test, v zmysle kritérií preukazovania účasti na daňovom podvode tak, ako vyplývajú z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04. Podľa kasačného súdu 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. Dostatočne preukázateľné sú aj závery správcu dane a žalovaného, že žalobca o účasti na daňovom podvode vedieť mohol a mal.
24. Ohľadom právneho posúdenia jednotlivých sťažnostných námietok kasačný súd odkazuje podľa § 464 ods. 1 SSP na právne posúdenie (vynímajúc teoretické východiská posudzovania účasti na daňovom podvode) vynesené v skoršom rozsudku sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025 (uvedený rozsudok podľa § 464 ods. 1 SSP odkazoval na právne posúdenie rozsudku sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024):
„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. 0. 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 Karla Gotta a Lucie Bílej - 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 „Čas ruží“, 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.”
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.

mája 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 EU 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.“
25. Kasačný súd na záver zdôrazňuje, že pre posúdenie totožnosti predmetu konania je rozhodujúce, či vychádza z rovnako vyhodnoteného právneho problému a nie zo skutkového stavu. Preto je irelevantné tvrdenie sťažovateľa, že v uvedených obdobiach bol pri rovnakých dodávateľoch predmetom dodania služby logo na muzikály „Angelika” a nie na muzikály „Madagaskar” a „Čas ruží” a rovnako je irelevantné, či percentuálne navýšenie ceny predstavuje 90 % ako to bolo v zdaňovacích obdobiach v roku 2017 alebo 93 % ako to je to v posudzovanom prípade. Kasačný súd zhodne so správnym súdom konštatuje, že v posudzovaných konaniach pred správnym súdom bol predmetom prieskumu rozhodnutie žalovaného vychádzajúce z rovnakého právneho posúdenia, konkrétne, či zo strany sťažovateľa došlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH, či sťažovateľove deklarované zdaniteľné plnenia boli spojené s podvodným konaním a či daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď neuznali jeho právo na odpočítanie DPH za predmetné zdaňovacie obdobia z faktúr, vystavených deklarovanými dodávateľmi a vyrubili mu rozdiel na DPH za uvedené zdaňovacie obdobia.
26. V tejto súvislosti je však tiež potrebné uviesť, že uvedené právne posúdenie bolo založené na obdobnom skutkovom základe, keď z vykonaného rozsiahleho dokazovania vyplynulo, že v kontrolovaných obdobiach roku 2016 a 2017 zdaniteľné plnenia, ktoré sťažovateľ preukazoval, že prijal od priameho dodávateľa SARCO s. r. o. boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať sťažovateľ vedomosť, keď nevykonal základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení, t. j. napr. cena plnenia, jej kalkuláciu, bližšie informácie o plneniach či informácie o dodávateľovi. Tieto závery boli obsiahnuté nie len v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného, ale korešpondujú aj so závermi v jeho rozhodnutí, ktoré bolo predmetom prieskumu pred správnym súdom v konaní sp. zn. BB- 72S/40/2022 zo dňa 14. marca 2024 za zdaňovacie obdobie marec 2017.
27. Kasačný súd k uvedenej námietke tiež konštatuje, že nie len odvolacie námietky sťažovateľa voči rozhodnutiam správcu dane v uvedených konaniach boli totožné, no aj žalobné dôvody sťažovateľa obsiahnuté v žalobách v uvedených veciach korešpondujú so žalobnými dôvodmi, uvedenými v správnej žalobe v prejednávanej veci. Aplikáciu § 140 SSP v uvedenej veci správnym súdom tak možno považovať za správnu a súladnú s právom účastníka na spravodlivé súdne konanie. Odkaz na rozhodnutie v konaní sp. zn. BB- 72S/40/2022 zo dňa 14. marca 2024 tak poskytuje dostatočný podklad pre presvedčivé, zrozumiteľné a preskúmateľné rozhodnutie vychádzajúce z logických a relevantných právnych záverov, ktoré dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou.
V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov
28. Kasačný súd pre vyššie uvedené nevzhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju v zmysle 461 SSP zamietol.
29. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 168 SSP tak, že žiadnemu z účastníkov nepriznal nárok na náhradu trov kasačného

konania. Žalobcovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal z dôvodu neúspechu vo veci. Žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal, pretože to nie je možné spravodlivo požadovať napriek tomu, že bol v konaní úspešný.
30. Tento rozsudok prijal senát kasačného súdu jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.