Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	2Sfk/32/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu:	6022200346
Dátum vydania rozhodnutia:	31. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Elena Berthotyová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:6022200346.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ANMIMA s.r.o., so sídlom: Dolné Rudiny 15, 010 01 Žilina, IČO: 44 359 594, 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: 100533294/2022 zo dňa 21. marca 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. BB-72S/40/2022 zo dňa 14. marca 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 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. 102636559/2021 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 marec 2017. 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 opísal skutkový stav zistený v daňovom konaní tak, že žalobca si uplatnil v mesiaci marec 2017 právo na odpočet dane podľa § 49 zákona o DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o., ktorej predmetom fakturácie bola prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou muzikálu Madagaskar a k predmetným reklamným službám predložil listinné doklady.
4. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, ktoré žalovaný preskúmavaným rozhodnutím potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

5. V preskúmavanom rozhodnutí žalovaný zhrnul skutkový stav zistený správcom dane tak, že úlohou spoločnosti SARCO bolo zabezpečenie zákazníkov, pričom realizáciu reklamných činností v súvislosti s muzikálom Madagaskar mala vykonať spoločnosť Azaria service s.r.o.. Žalovaný poukázal na zistenia týkajúce sa spoločnosti SARCO s.r.o., na obsah výpovede jej konateľa Romana Graca, ktorého tvrdenia sa nepreukázali a zo zistení správcu dane vyplýva, že činnosti, ktoré sa zmluvne zaviazala vykonať spoločnosť SARCO s.r.o. zabezpečovala spoločnosť SILVI PRODUCTION v spolupráci so svojimi subdodávateľmi.
6. Vstupné náklady spoločnosti SARCO týkajúce sa obstarania reklamných činností v súvislosti s muzikálom Madagaskar predstavovali čiastku 120.000 EUR a DPH 24.000 EUR, táto spoločnosť však len za obdobie marec až september vystavila pre 42 odberateľov faktúry vo výške 2.106.896,- EUR (DPH 421.379,20 EUR), pričom pre žalobcu vystavila spoločnosť SARCO faktúry za zabezpečenie reklamných činností v súvislosti s podujatím muzikál Madagaskar celkovo vo výške ZD 100.000,- EUR a DPH 20.000,- EUR. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť SARCO s.r.o. čiastku, ktorú zaplatila za reklamné činnosti v súvislosti s podujatím muzikál Madagaskar navýšila vo faktúrach pre odberateľov neúmerným spôsobom.
7. Podľa žalovaného konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION p. Nemčovičová nevysvetlila, z akého dôvodu si vybrala ako svojho obchodného partnera práve spoločnosť SARCO, ak však všetky služby zabezpečovala sama či už vo vlastnej réžii alebo subdodávateľsky a spoločnosť SARCO nebola mediálne známa, sám konateľ uviedol, že reklamné činnosti vykonával prostredníctvom subdodávateľov.
8. Z dokazovania podľa žalovaného vyplýva, že spoločnosť SARCO 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 na navýšenie nákladov u konečných odberateľov, v tomto prípade priamo u žalobcu. Cieľom bezdôvodného navýšenia ceny oproti skutočne preukázaným nákladom v spoločnosti SARCO bolo umožniť deklarovaným odberateľom tejto spoločnosti čerpať odpočítanie dane neoprávnene v ekonomicky neodôvodnenej výške za účelom minimalizácie ich daňovej povinnosti, čo je v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému DPH.
9. U spoločnosti Azaria service, ktorá mala byť najväčším dodávateľom spoločnosti SARCO, správca dane zistil, že táto nemala zamestnancov a podľa tvrdenia konateľa jej úlohou malo byť len sprostredkovanie propagácie klientov a sponzorov, táto bola založená len pre potreby pána Graca a spoločnosti SARCO s.r.o.. Konateľ len na požiadavky pána Graca vystavoval faktúry, pričom opäť mali byť činnosti zabezpečené dodávateľsky. Spoločnosť Azaria service ako dodávateľov deklarovala spoločnosti Peritus Trade s.r.o. a LULU TRADE s.r.o., ktoré sa na adrese sídla nenachádzali, mali virtuálne sídlo, nemali žiadnych zamestnancov, nespolupracovali so správcom dane, nevykonávali ekonomickú činnosť.
10. Preverením bankových účtov spoločností zapojených do fakturačných reťazcov správca dane zistil, že zrealizované bezhotovostné platby na bankových účtoch medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami v reťazci (v miliónových čiastkach) mali len formálne deklarovať reálnosť obchodných prípadov, avšak určené osoby z reťazca (Roman Graca, V. I., W. Y.) uskutočňovali hotovostné výbery týchto finančných prostriedkov z účtov vo vysokých čiastkach. O takto vybratých finančných prostriedkoch neexistujú žiadne dôkazy o riadnom zaúčtovaní alebo o použití na podnikateľské účely v súlade so zákonom.
11. Správca dane tak podľa žalovaného vyhodnotením skutočností zistil, že priamy dodávateľ žalobcu spoločnosť SARCO mal dodávateľa a následne niekoľkých subdodávateľov, ktorí preukázateľne reálne organizovali a zabezpečovali reklamné služby súvisiace s podujatím muzikál Madagaskar (SILVI PRODUCTION s.r.o., JK Media s.r.o., KALYPSO agency SK s.r.o., See&go s.r.o., K - production s.r.o.), cena služieb od dodávateľa SILVI PRODUCTION a prijaté reklamné plnenia spoločnosti SARCO však bola v porovnaní s následnou fakturáciou odberateľom spoločnosti SARCO neporovnateľne nižšia. Z dôvodu, že spoločnosti SARCO by tak z navýšenej fakturácie vznikali vysoké daňové povinnosti, bol vytvorený fakturačný reťazec (od dodávateľa Azaria service s.r.o.) za účelom vykrytia prípadných daňových povinností spoločnosti SARCO.
12. Podstatu právneho posúdenia žalovaného, ktorým odôvodnil potvrdenie rozhodnutia správcu dane je možné zhrnúť nasledovne:
· podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zároveň odmietnuť priznanie práva na odpočítania dane, ak sa na základe zistených skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou zúčastní na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru alebo služby platiteľom dane a hospodárska činnosť. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby

subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode;
· reklamná kampaň týkajúca sa kultúrneho podujatia muzikál Madagaskar, hoci bola reálne odvysielaná - nadobudnutá žalobcom, ale jej obstaranie bolo poznačené podvodným konaním spoločností zapojených do fakturačného reťazca. Zdaniteľné plnenia, ktoré žalobca preukazoval, že prijal od dodávateľa SARCO, boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať žalobca vedomosť, avšak nevykonal základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení. Žalobca nepreukázal žiadny dôkaz o preverení si svojho obchodného partnera. Všetky skutočnosti poukazujú na neobozretnosť žalobcu pri vstupe do obchodných aktivít s obchodnými partnermi, najmä za situácie, keď sa žalobca spoliehal len na odporúčanie treťou osobou. Preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v podanom daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017 podľa § 49 ods. 12 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II. Konanie na správnom súde
13. Žalobca podal proti preskúmavanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorú správny súd zamietol rozsudkom sp. zn. BB-72S/40/2022 zo dňa 14. marca 2024 podľa § 190 SSP. Odôvodnenie rozsudku správneho súdu je možné 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
14. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zmeniť tak, že ruší preskúmavané rozhodnutie žalovaného a vec mu vracia na ďalšie konanie.
15. Žalobca odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť nasledovne:
· napriek rozdeleniu celého reťazca (pričom žalobca zastáva názor, že mal byť posúdený ako celok), 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.;
· 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 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. Zistenia vo vzťahu k výške jednotlivých fakturácií jednotlivo a súčasne súhrnne, predstavuje všeobecné fakturačné toky medzi dotknutými subjektami, bez toho aby bolo ustálené, ktorá hodnota má predstavovať objektívnu hodnotu, referenčnú hodnotu, pre záver neprimeraného navýšenia ceny u dodávateľa žalobcu. Je preto neprijateľný záver, že dodávateľ žalobcu neprimerane navýšil cenu za zdaniteľné plnenie pre žalobcu, nakoľko tvrdenie neprimeraného navýšenia je odvodené výlučne od porovnania protihodnoty všetkých zdaniteľných plnení poskytnutých tretím subjektom zverejnených na mediálnych nosičoch;
· zistenie chýbajúcej dane na poslednom článku reťazca nemôže predstavovať preukázanie skutkovej podstaty samotného daňového podvodu. Takéto konštatovanie samo o sebe nestačí pre prijatie záveru, že došlo k daňovému podvodu;
· tvrdenie, že u dodávateľa došlo k optimalizácii daňových povinností, ako aj u subdodávateľov, je len tvrdením bez existencie dôkazu, nakoľko daňové povinnosti boli z ich strany splnené, a to či boli plnené v správnej výške ide na ťarchu správcu dane;
· tvrdenie o neodvedení dane spoločnosťou SARCO s. r. o. nemôže obstáť už z dôvodu, že táto spoločnosť svoje daňové povinnosti splnila, čo potvrdil aj sám správca dane, tzn. vypočítanú daň odviedla do ŠR na podklade podaného daňového priznania;
· tvrdenia, že spoločnostiam bola zrušená registrácia DPH, že posledné daňové priznanie na dani z príjmu podali za rok 2015, ich nekontaktnosť, existencia len virtuálneho sídla, skutočnosť, že ide o jednoosobové spoločnosti bez zamestnancov, pre účely ustálenia právnej kvalifikácie daňového podvodu neobstojí, nakoľko z judikatúry vyplýva, že tieto môžu predstavovať výlučne nepriamy dôkaz;
· z judikatúry súdov SR, ale aj judikatúry SD EÚ vyplýva, že ak dodávateľ, resp. subdodávatelia, v rozhodnom čase neplnili svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, je len dôkazom o protiprávnosti

konania tohto dodávateľa. Zo zistení správcu dane však vyplýva že všetky subjekty v reťazci daňové priznania podali, tzn. priznali svoje daňové povinnosti a preto ak nedošlo k ich uhradeniu má správca dane právne nástroje jednak na ich vymoženie, resp. preverenie správnosti základu dane pre odvedenie dane;
· je nesprávne tvrdenie správneho súdu, že ak správca dane pristúpil k aplikácii testu Axel Kittel, teda bez konštatovania splnenia zákonných podmienok, má sa za to, že formálne a materiálne podmienky boli splnené, resp. nie je sporné, že k deklarovanému dodaniu došlo. 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;
· žalobca nemohol o skutočnosti existencii podvodu vedieť, nakoľko dodávateľ disponoval výlučnými právami, ktoré nadobudol od spoločnosti SILVI PRODUTCION, pričom práve SILVI PRODUTCION mu odporučila spoločnosť dodávateľa ako výhradného poskytovateľa požadovanej služby, tzn. žiadny iný subjekt nemal právo na zverejňovanie loga akéhokoľvek tretieho subjektu z dôvodu neexistencie práv k reklamnému priestoru. Navyše žalobca cenu za dodanie služieb plnil postupne po zverejnení loga v príslušnom mesiaci na základe vystavenej faktúry. Žalobcovi ani nebolo vysvetlené, akým spôsobom mal žalobca tieto informácie získať, najmä existenciu fakturačného reťazca a úmysel tohto reťazca. Z odôvodnenia rozsudku nevyplýva žiadna objektívna skutočnosť, ktorá by mohla založiť prijatie záveru, že žalobca mohol vedieť o podvode;
· žalobca poukázal aj na odlišnú rozhodovaciu činnosť správcu dane, ktorý pri iných subjektoch zverejnených v rámci mediálnych kampaní u ktorých boli v rámci výkonu daňových kontrol preverované plnenia od dodávateľov SARCO s. r. o. a NOBOX MEDIA s. r. o., v ktorej správca dane vychádzal pri určení rozdielu dane z toho, že dodanie uvedenej služby nie je reklamou ale sponzoringom, ktorý nie je predmetom dane. Vo veciach, na ktoré poukázal žalobca správca dane závery neuznania odpočítania dane postavil na nesplnení podmienky § 49 ods. 2 zákona o DPH, pričom splnenie podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH potvrdil, niektoré z týchto rozhodnutí boli žalovaným potvrdené a sú predmetom súdneho prieskumu. Súčasne sám žalovaný niektoré rozhodnutia správcu dane zrušil so záverom aj splnenia podmienky upravenej v § 49 ods. 2 zákona o DPH. Po vrátení veci na ďalšie konania správca dane už pristúpil k uznaniu odpočítania dane v celom rozsahu, pričom ani v jednom prípade nevyhodnotil tieto plnenia ako plnenia poznačené podvodom.
16. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na právnom názore vyjadrenom v preskúmavanom rozhodnutí a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť podľa § 461 SSP.
17. 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?“

18. Žalovaný sa s návrhom na prerušenie kasačného konania nestotožnil. 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 nebola rozhodujúcou pre odmietnutie odpočtu DPH a preto žalobcom navrhované prejudiciálne otázky nemajú dopad na rozhodnutie prejednávanej veci.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom
19. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť je prípustná a bola podaná oprávnenou osobou včas v zmysle ustanovení § 439 ods. 1, § 442 a § 443 SSP.
20. Žalobcom vznesené námietky v konaní o jeho kasačnej sťažnosti už boli predmetom právneho posúdenia kasačného súdu vo obdobnej veci toho istého žalobcu sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11.12.2024, 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.
21. Vzhľadom na uvedené v predošlom bode sa kasačný súd stotožňuje s právnym posúdením už vyneseným vo svojom skoršom rozsudku sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11.12.2024. 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.
22. 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. 4Sfk/26/2024 z 11.12.2024:
„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. 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 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 30.05.2024 (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.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov
33. Kasačný súd pre vyššie uvedené nevzhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti a preto ju v zmysle § 461 SSP zamietol.
34. 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.
35. Tento rozsudok prijal senát kasačného súdu jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.