



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 561/2025-32

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Jany Baricovej a zo sudcov Miroslava Duriša a Miloša Maďara (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **ANMIMA, s. r. o.**, Dolné Rudiny 15, Žilina, zastúpenej ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., Puškinova 58, Modra, proti rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024, sp. zn. 4Sfk/32/2024 z 10. februára 2025 a sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025 takto

### **r o z h o d o l :**

1. Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**
2. Návrh na prerušenie konania **z a m i e t a .**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

#### **Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav veci**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) boli 13. marca 2025, 15. mája 2025 a 9. júla 2025 doručené tri ústavné sťažnosti sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a jej práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva nebyť odňatý svojmu zákonnému sudcovi podľa čl. 48 ods. 1 ústavy označenými rozsudkami najvyššieho správneho súdu, ktoré navrhuje zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Ústavné sťažnosti sa zhodne týkajú súdneho prieskumu rozhodnutí žalovaného (Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky), ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane (Daňový úrad Banská Bystrica) o neuznaní odpočítania dane z pridanej hodnoty a o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

1.1. Ústavnú sťažnosť doručenú ústavnému súdu 13. marca 2025 sťažovateľka doplnila svojim podaním doručeným 14. mája 2025 s návrhom, aby ústavný súd prerušil konanie a v zmysle čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“) predložil Súdnemu dvoru Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) prejudiciálne otázky týkajúce sa smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len smernica o DPH“).

Aj ústavné sťažnosti doručené ústavnému súdu 15. mája 2025 a 9. júla 2025 obsahujú totožný návrh na prerušenie konania spolu so žiadosťou o polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru.

2. Vymedzené ústavné sťažnosti sťažovateľky ústavný súd z dôvodu procesnej ekonomie spojil na spoločné konanie; najprv uznesením č. k. PLs. ÚS 35/2025-4 z 28. mája 2025 a následne uznesením č. k. I. ÚS 477/2025-19 zo 6. augusta 2025 s tým, že konanie bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 660/2025.

3. Z ústavných sťažností a príloh k nim pripojených vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu u sťažovateľky za zdaňovacie obdobia 2016 – 2018, o ktorej výsledku vyhotovil protokol z 18. mája 2021. Z tohto vyplynulo, že sťažovateľka si v období rokov 2016 až 2018 uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti [REDAKOVANÉ] za prezentáciu jej obchodného mena a loga v súvislosti s prezentáciou muzikálov. Schému hlavných aktérov dodávateľského reťazca sťažovateľky tvorila spoločnosť [REDAKOVANÉ] ako dodávateľ sťažovateľky, [REDAKOVANÉ], ako subdodávateľ a [REDAKOVANÉ] ako ďalší subdodávateľ. Správca dane, aplikujúc tzv. Axel Kittel test, v zmysle kritérií preukazovania účasti na daňovom podvode tak, ako vyplývajú z rozsudku Súdného dvora vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo 6. júla 2006, odmietol odpočet DPH za príslušné zdaňovacie obdobia (september 2016, marec 2017, apríl 2017) z dôvodu zistenej účasti sťažovateľky na podvodnom reťazci obchodných spoločností. Podľa zistení týchto správnych orgánov sťažovateľka bola nedostatočne obozretná, a prinajmenšom mohla a mala vedieť, že deklarované zdaniteľné plnenia sú poznačené daňovým podvodom.

4. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkami č. k. 1Sf/28/2023-82 zo 14. marca 2024, č. k. 5S/15/2024-82 z 13. júna 2024, č. k. BB-72S/40/2022 zo 14. marca 2024 zamietol žaloby, ktorými sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného správneho orgánu. Proti rozsudkom správneho súdu sťažovateľka podala kasačné sťažnosti, ktoré najvyšší správny súd napadnutými rozsudkami rovnako zamietol. Najvyšší správny súd vo svojich rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/32/2024 z 10. februára 2025 a sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025, aplikujúc § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), citoval body 39 až 57 svojho skoršieho právoplatného rozsudku sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024 s argumentačným využitím obdobných právnych záverov.

4.1. O návrhu sťažovateľky na prerušenie konanie podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP a návrhu začať prejudiciálne konanie pred Súdnym dvorom najvyšší správny súd rozhodol v II. výroku rozsudku sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025 tak, že ho zamietol, pretože prejudiciálne otázky neboli spôsobilé zásadným spôsobom ovplyvniť zákonnosť záverov správcu dane a žalovaného ako celku o odmietnutí odpočtu DPH sťažovateľke.

5. Oba správne súdy v zásadnej zhode konštatovali, že správca dane preukázal účasť sťažovateľky na daňovom podvode, o ktorom mohla a mala vedieť, a to aplikáciou tzv. Axel Kittel testu. Existenciu daňového úniku a jeho podvodného charakteru ako prvé dve podmienky testu správca dane vzhliadol vo vzorci konania deklarovaného dodávateľa sťažovateľky ([REDAKOVANÉ]), ktorý svoju daňovú povinnosť z reklamných služieb na výstupe znižoval vstupom od vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov (na začiatku ktorého daň nebola odvedená). Dodávateľ reklamu len formálne vykázal, pričom reálne dodanie služieb vykonala iná spoločnosť ([REDAKOVANÉ]). Daňový únik vznikol dôsledkom nereálne vysokých cien reklamy uvedených vo faktúrach vystavených priamym dodávateľom sťažovateľky, z ktorých čerpala

odpočet DPH. Aj tretia podmienka testu mala byť naplnená, ak dodávateľsko-odberateľské vzťahy v zistenom podvodnom fakturačnom obchodnom reťazci súviseli s plneniami pre sťažovateľku. Napokon pokiaľ ide o štvrtú podmienku týkajúcu sa účasti sťažovateľky na daňovom podvode, tá bola naplnená viacerými vzájomne prepojenými a podmienenými okolnosťami, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodnili prijatie záveru, že sťažovateľka mohla a mala vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

6. Sťažovateľka v ústavných sťažnostiach namieta, že napadnuté rozsudky sú arbitrárne a nedostatočne odôvodnené, keď sa najvyšší správny súd nevysporiadal s jej základnými námietkami smerujúcimi proti rozhodnutiam daňových orgánov. Pri tomto postupe podľa jej názoru došlo k porušeniu jej ústavného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Namieta všeobecný a od daňových orgánov prevzatý záver najvyššieho správneho súdu o neprimeranom navýšení ceny za dodané zdaniteľné plnenie, a to bez toho, aby tento súd špecifikoval existenciu konkrétnej referenčnej hodnoty (resp. konkrétnej objektívnej skutočnosti), od ktorej by bolo možné vyvodiť posudzovaný záver. Zastáva názor, že súd nezohľadnil ani daný segment reklamy a štandardné zvyklosti v ňom či charakter dodanej služby, najmä pokiaľ ide o dispozíciu s právami na zverejnenie loga tretích subjektov v mediálnom priestore v súvislosti s propagáciou kultúrneho podujatia, ktoré boli prevedené na spoločnosť [REDAKOVANÉ] (t. j. na dodávateľa sťažovateľky). Poukazuje pritom aj na počet subjektov (42), ktorí vstúpili do obchodného vzťahu s dodávateľom sťažovateľky za rovnakých podmienok. Vzhľadom na uvedené skutočnosti namieta všeobecný prístup k jej daňovej veci a paušálne závery týkajúce sa daňového podvodu, ktoré možno aplikovať na každý prípad podvodného konania.

7. Okrem toho vymenúva dôvody, pre ktoré sú v napadnutých rozsudkoch odkazy na iné rozsudky najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 4Sfk/104/2022, sp. zn. 10Sžfk/10/2021) neaplikovateľné. Súčasne namieta, že nedostala odpoveď na to, prečo skutkovo identická judikatúra českého najvyššieho správneho súdu (aj Súdneho dvora vo veci C-334/20 Amper Metal Kft) nie je na jej vec aplikovateľná. Osobitne cituje rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/11/2022, ktoré sa obdobne dotýka dodania reklamných služieb pri ich neprimeranom navýšení, pričom v tomto prípade rozhodol inak (zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutia správnych orgánov).

8. V druhom slede sťažovateľka namieta porušenie základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy z dôvodu, že najvyšší správny súd nepredložil Súdnemu dvoru predbežnú otázku podľa čl. 267 ZFEÚ vo veci výkladu špecifikovanej smernice. Argumentuje, že vo vzťahu k podstatnej otázke sporu neexistuje ustálená judikatúra z pohľadu vedomostnej stránky sťažovateľa o tom, či „mal alebo mohol vedieť“ o podvodnom konaní na predchádzajúcich článkoch, ak podľa záveru súdov a daňových orgánov protihodnota za zdaniteľné plnenie má predstavovať „neprimeranú hodnotu“. Opätovne pritom cituje českú judikatúru, ktorej predmetom boli identické otázky v segmente reklamy.

### III.

#### Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

##### **III.1. K namietanému porušeniu práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru napadnutými rozsudkami:**

9. Predmetom ústavných sťažností sú rozsudky najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačných sťažností. Ich podstatou v tejto časti je rozhodujúci záver tohto súdu o odopretí práva na odpočítanie dane sťažovateľke z dôvodu jej nedbanlivostného zapojenia do daňového podvodu objednaním reklamných služieb u dodávateľa (██████████). Osobitne pritom zdôraznil skutočnosti poukazujúce na neobozretnosť sťažovateľky pri vstupe do obchodných aktivít s jej priamym dodávateľom, najmä za situácie, keď sa spoliehala len na referenciu od konateľky subdodávateľa.

9.1. Z dôvodu, že najvyšší správny súd v napadnutých rozsudkoch sp. zn. 4Sfk/32/2024 a sp. zn. 2Sfk/32/2024 postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/26/2024 (a to v rozsahu bodov 39 až 57), bude v prevažujúcej miere predmetom ústavného prieskumu v tejto časti uznesenia už uvedené napadnuté rozhodnutie najvyššieho správneho súdu.

10. Sťažovateľka argumentuje tým, že právne posúdenie týkajúce sa neprimerane (resp. niekoľkonásobne) zvýšenej hodnoty zdaniteľného plnenia, ktoré malo vyústiť do záveru o jej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, a napokon do odopretia uplatneného nároku na odpočet DPH, je arbitrárne a neodôvodnené. V snahe autenticky porozumieť sťažovateľke ústavný súd ako podporný motív jej ďalšej argumentácie vidí v jej snahe poukázať na to, že daňovými orgánmi identifikované neštandardné a účelové okolnosti či indicie v posudzovanom obchodnom reťazci (vymenované v bode 45 a vyhodnotené v bode 46 napadnutého rozsudku) môžu byť v segmente reklamy štandardnými zvyklosťami. Najvyššiemu správne súdu v tomto smere vytyka jednak to, že nevymedzil referenčnú hodnotu pre záver neprimeraného navýšenia, a jednak to, že nevyvrátil pochybnosti o tom, že pre danú oblasť reklamy je spôsob obchodovania sťažovateľky objektívne možný.

11. Z tohto je ústavnému súdu zrejmé, že sťažovateľka namieta porušenie čl. 46 ods. 1 ústavy pre procesnú arbitrárnosť tým, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nedáva odpovede na podstatu preskúmvanej veci, a to predovšetkým k záveru o naplnení štvrtej podmienky Axel Kittel testu týkajúcej sa (nedbanlivostnej) účasti sťažovateľky na daňovom podvode.

11.1. V záujme úplnosti ústavný súd vo vzťahu k porušeniu práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru konštatuje, že toto ustanovenie dohovoru nie je použiteľné na daňové konanie sťažovateľky, a to z dôvodu, že tvorí súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, sťažnosť č. 73053/01). Výnimku judikatúra nachádza v daňových prípadoch tam, kde daňové konanie považuje za konanie trestné a ide o prípady, kde má uložená daňová povinnosť sankčný charakter. Obsah tejto ústavnej sťažnosti a predmet konania správnych súdov však vylučuje použitie čl. 6 ods. 1 dohovoru, keďže zo strany správcu dane nedošlo k uloženiu daňovej sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru. V dôsledku toho nie je naplnená požiadavka druhého z troch kritérií (Engel a ďalší proti Holandsku, sťažnosti č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72), ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať použiteľnosť čl. 6 ods. 1 dohovoru.

12. Základný ústavnoprávny „spor“ tohto prípadu sa tak týka preskúmania toho, či vyhodnotenie indikátorov rizikovosti transakcie medzi hlavnými aktérmi posudzovaného obchodno-fakturačného vzťahu bolo zo strany správnych orgánov (po odobrení správnymi súdmi) z ústavného hľadiska dostatočné, a v rámci toho súčasne aj to, či sťažovateľka ako platiteľka dane v súlade s požiadavkou primeranej obozretnosti minimalizovala riziko potenciálnej participácie na daňovom podvode.

13. Otázka participácie daňového subjektu na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu, úzko a nevyhnutne súvisí s jednotlivými okolnosťami prípadu, pretože práve a len z nich môže vyplynúť spôsob jeho konania pri výbere obchodného partnera indikujúci buď rozumné správanie obozretného podnikateľa s adekvátnym ekonomickým opodstatnením alebo, naopak, účelový postup smerujúci k nepovolenej optimalizácii vlastných daňových povinností. Rámcovo judikatúrne vymedzenie hraníc predchádzajúceho správania daňového subjektu odôvodňujúce konštatovanie ne/účasti daňového subjektu na daňovom podvode predstavujú práve štyri otázky obsiahnuté v tzv. Axel Kittel teste, pričom sa hodnotí táto problematika vždy v súvislosti s konkrétnym prípadom a jeho individuálnymi okolnosťami.

14. V nadväznosti na podstatu tejto právnej veci ústavný súd poukazuje na závery rozsudku Súdneho dvora č. C-439/04 a C-440/04 zo 7. októbra 2004, ods. 59 a 61, v zmysle ktorých vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje 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 platiteľom dane a hospodárska činnosť. Ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (IV. ÚS 255/2024-12).

15. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 59).

16. Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude *de facto* uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, bod 56). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, body 53, 54, 56 a 58).

17. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, po preskúmaní relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku (najmä body 45 až 57 napadnutého rozsudku) ústavný súd nepovažuje námietky sťažovateľky o arbitrárnosti a zjavnej neodôvodnenosti napadnutých rozsudkov za dôvodné. Z obsahu tohto rozsudku je zrejmé, že tento neprevzal názory správneho súdu bez ďalšieho a len mechanicky. Administratívny spis a zistený skutkový stav veci vrátane napadnutého rozhodnutia správneho súdu autenticky preskúmal. Hoci sa stotožnil s odôvodnením rozhodnutia správneho súdu a rozhodnutí správnych orgánov, je možné identifikovať vlastné právne posúdenie z pohľadu kasačného súdu o kumulatívnom naplnení štyroch podmienok Axel Kittel testu, ktoré ústavný súd považuje za precízne, a to obzvlášť k celému spektru zistených (skutkových) indikátorov rizikovosti predmetnej transakcie (bod 45 napadnutého rozsudku) preukazujúcich právny záver o nedbanlivostnej účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

18. K hlavnému argumentu sťažovateľky o absencii konkrétnej referenčnej hodnoty, od ktorej by sa mal podľa jej názoru odvodiť záver o príliš vysokej cene zdaniteľného plnenia, treba najprv uviesť, že najvyšší správny súd v preskúmanom rozsudku opakovane akcentuje, že orgány finančnej správy a správny súd nevyčítali sťažovateľke výlučne to, že cena reklamných služieb bola neprimerane nadhodnotená, ale zdôraznil viacero ďalších dostatočne konkretizovaných okolností svedčiacich o neštandardnosti a účelovosti dodávateľsko-odberateľského vzťahu, najmä špecificky účelovosť výberu obchodného partnera (body 46 – 50, bod 53). Z už uvedeného dôvodu sťažovateľka neopodstatnene tvrdí, že súd tvrdenie týkajúce sa neprimeraného navýšenia ceny posúdil ako rozhodnú skutočnosť, ktorá mala u nej vzbudiť pochybnosti o danej transakcii. Aj podľa názoru ústavného súdu bolo okrem tejto indície (vysokej ceny) viacero objektívnych ukazovateľov rizikovosti danej transakcie, ktorým bolo potrebné venovať osobitnú pozornosť. Najvyšší správny súd v bode 54 napadnutého rozsudku k tomu vyzdvihol aj „podozrivosť“ spôsobu, akým bola cena určená (bez kalkulácie – len dohodou, a bez jej preverenia u reálneho poskytovateľa služieb).

19. Sťažovateľka tiež poukazovala na nezohľadnenie existencie ďalších okolností v čase uzatvárania zmluvy o dodaní služieb. Na tomto mieste ústavný súd považuje za potrebné uviesť, že najvyšší správny súd v bode 49 napadnutého rozsudku vyvrátil (sťažnostné) tvrdenia sťažovateľky o výlučnej dispozícii spoločnosti [REDAKOVANÉ] s právami k mediálnemu priestoru a potvrdil, že v rozhodnom čase právami na reklamný priestor disponovala aj spoločnosť [REDAKOVANÉ]. Ďalšie sťažnostné tvrdenie o etablovanosti spoločnosti [REDAKOVANÉ] v reklamnom priestore nekorešponduje so zisteniami správcu dane o absencii viacerých elementárnych prvkov vitálnej obchodnej spoločnosti (absencia internetovej stránky, prevádzkových priestorov, technického či personálneho vybavenia, virtuálne sídlo a pod.).

20. Možno čiastočne súhlasiť so sťažovateľkou, že pokiaľ ide o samotné využívanie subdodávateľov, nejde v obchodnom styku o nič nezvyčajné. No súčasne je potrebné k tomu dodať, že podľa zistení správcu dane (zo znenia zmluvného dojednania) sťažovateľka mala vedomosť o uskutočnení plnení v subdodávkach, ale o subdodávateľov sa nezaujímal. Do rámca bežnej miery obozretnosti platiteľa dane na účely uistenia sa, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, má podľa názoru ústavného súdu patriť aj zisťovanie, o ktorých subdodávateľov ide. Takéto „odhalenie“ ide ruka v ruku s potrebou zistenia ďalších údajov o charaktere ich podnikania z verejne dostupných zdrojov (napr. údaje o sídle, konateľoch spoločnosti, počet zamestnancov a pod.), ktoré môžu byť

relevantnými ukazovateľmi potenciálnej rizikovosti. Nedbalý prístup spočívajúci v nepreverení si aspoň základných, verejne dostupných údajov o subdodávateľov aj vzhľadom na vysokú cenu (150 000 eur) a opakované dodanie služieb nemožno v okolnostiach tejto veci považovať za konanie podnikateľa s dostatočnou starostlivosťou a opatrnosťou.

21. Pokiaľ ide o námietku nesprávnej aplikácie iných skorších rozhodnutí najvyššieho správneho súdu citovaných v bodoch 51 (sp. zn. 10Sžfk/10/2021) a 52 (sp. zn. 4Sfk/104/2022) napadnutého rozsudku, ani táto nie je dôvodná. Z kontextu relevantného odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že posudzované body nie sú nosnými časťami rozhodnutia. Uvedené judikáty dokumentujúce obdobný (druhovo podobný) skutkový a právny stav veci o neštandardných obchodných schémach a o nedostatočne vynaloženej obvyklej obozretnosti platiteľa dane v obchodnom styku poskytli najvyššiemu súdu „len“ argumentačnú podporu svojich záverov podstatných pre vec samu. Navyše, prevalentná miera typovej podobnosti skutkových a právnych charakteristík oboch judikátov s daňovou vecou sťažovateľky opodstatňuje ich použitie.

22. Sťažovateľka ďalej na podporu svojich tvrdení o neodôvodnenom závere súdu o neprimerane navýšenej cene poukazovala v ústavnej sťažnosti (aj v kasačnej sťažnosti) na judikáty českého najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 2Afs/343/2021, sp. zn. 4Afs/164/2023) a napokon aj na rozhodnutie tuzemského najvyššieho správneho súdu (sp. zn. 3Sfk/11/2022), ktoré dospeli k iným záverom ako v tejto prejednávanej veci. Po oboznámení sa s obsahom týchto rozhodnutí možno konštatovať, že tieto obdobne riešili otázku, či sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvode, avšak s odlišným záverom pojednávajúcim o nepreukázaní, že navýšenie ceny reklamného plnenia malo vyvolať u platiteľa dane podozrenie o daňovom podvode.

23. Ústavný súd aj na tomto opätovne zdôrazňuje, že skutkový základ namietaných meritórnych rozsudkov týkajúcich sa sťažovateľky nie je vybudovaný len a výlučne na zistení o príliš vysokej cene. Nemenej významnými boli špecifické skutkové okolnosti (v zhode s názorom najvyššieho správneho súdu v bode 46, 47, aj 53), a to najmä zvláštny spôsob výberu svojho dodávateľa referenciou od subdodávateľa (██████████), t. j. od subjektu, od ktorého mohla jednak priamo získať informáciu o reálnej hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ktorý jej mohol reálnu službu poskytnúť, podčiarknutým prílišnou dôverou – bez racionálneho vysvetlenia – medzi hlavnými aktérmi tohto reťazca (t. j. ██████████, ██████████ a sťažovateľka). Z tohto dôvodu možno uzavrieť, že nejde o takú typovo skutkovú podobnosť, ktorá by opodstatňovala v právnej veci sťažovateľky aplikáciu rozhodnutí uvedených v predošlom bode tohto uznesenia.

24. Pokiaľ ide o argument sťažovateľky o potrebe na vec aplikovať rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021, s týmto sa v závere svojho rozsudku (bod 56) dostatočným spôsobom vysporiadal najvyšší správny súd a ústavný súd k týmto záverom už nemá čo dodať.

25. Z uvedeného vyplýva, že ani v ústavnej sťažnosti sťažovateľka neuviedla také skutočnosti, ktoré by mohli mať za následok spochybnenie záveru najvyššieho správneho súdu o nepriznaní práva na odpočet dane u sťažovateľky z dôvodu nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Ústavný súd zastáva názor, že najvyšší správny súd vec správne právne posúdil, svoje rozhodnutie aj dostatočne odôvodnil, pričom sa dostatočne vysporiadal so všetkými dôležitými okolnosťami prejednávanej veci a dôsledne sa vysporiadal aj s podstatnými

argumentmi a námietkami sťažovateľky. Napadnutými rozsudkami preto nedošlo k porušeniu čl. 46 ods. 1 ústavy, čo je dôvod na odmietnutie ústavnej sťažnosti z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) (bod 1 výrokovej časti tohto uznesenia).

### **III.2. K namietanému porušeniu práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025:**

26. V prvom rade treba uviesť, že námietka interpretácie ustanovení smernice o DPH v rozpore s právom Európskej únie sa objavila (len) v konaní pred najvyšším správnym súdom vedenom pod sp. zn. 2Sfk/32/2024 v podobe návrhu na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP spolu s návrhom, aby súd inicioval prejudiciálne konanie pred Súdny dvorom. Uvedená výhrada v iných konaniach vedených pred najvyšším správnym súdom (sp. zn. 4Sfk/26/2024, sp. zn. 4Sfk/32/2024) uplatnená nebola, hoci sťažovateľke v tom nič nebránilo. Z dôvodu nedodržania princípu materiálnej subsidiarity (por. uznesenie č. k. II. ÚS 191/2015) ústavný súd posúdi námietku porušenia práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy (v kontexte čl. 46 ods. 1 ústavy) len vo vzťahu k napadnutému rozsudku najvyššieho správneho súdu pod sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025.

27. Návrh na prerušenie sťažovateľka pred najvyšším správnym súdom odôvodnila tým, že závery súdu sú len vo všeobecnej rovine, a to vo vzťahu k samotnému podvodu, ale najmä k vedomostnej stránke sťažovateľky, čo sa týka účasti na daňovom podvode. Podľa jej tvrdenia správcovia dane vzhľadom na rozhodovaciu činnosť najvyššieho správneho súdu v novom vyrubovacom konaní neuznávajú odpočítanie dane, a to práve s poukazom na podvodné konanie a vedomostnú stránku daňového subjektu, čo sa týka účasti na daňovom podvode. Z pohľadu spravodlivého vyrubenia dane a základných princípov práva Európskej únie to predpokladá zodpovedanie predbežných otázok v nasledujúcom znení, ktoré neboli judikatúrou Súdneho dvora riešené:

*1. Ak protihodnota za zdaniteľné plnenie 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 33 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 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? “*

28. Najvyšší správny súd prezentoval svoj názor, že takto formulované otázky by neboli spôsobilé zásadným spôsobom ovplyvniť zákonnosť záverov príslušných daňových orgánov, keďže tie produkovali dostatočné množstvo dôkazov okrem samotnej neprimeranosti deklarovanej ceny služieb, tak aby bolo možné uzavrieť, že v prejednávanej veci sťažovateľka objektívne vedieť mala a mohla o daňovom podvode sťažovateľky (body 30 až 32 napadnutého rozsudku sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025).

29. Porušenie základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy sťažovateľka odôvodňuje tým, že pri rozhodovaní o podstatnej otázke pre vec najvyšší správny súd nepredložil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru, avšak bez toho, aby namietala ústavnú neudržateľnosť konkrétneho dôvodu, pre ktorý nebola prejudiciálna otázka Súdnemu dvoru predložená. Zastáva pritom názor, že interpretácia práva Európskej únie bola správnymi súdmi v jej veci spochybnená rozhodnutiami českého najvyššieho správneho súdu a tuzemského najvyššieho správneho súdu (por. bod 22 tohto uznesenia).

30. Ústavný súd už konštatoval, že konanie podľa čl. 267 ZFEÚ je založené na del'be úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom. Je vecou len vnútroštátneho súdu, pred ktorým začal spor a ktorý nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, posúdiť so zreteľom na konkrétne okolnosti veci nevyhnutnosť rozsudku o prejudiciálnej otázke pre vydanie rozsudku vo veci samej, ako aj relevantnosť otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru (III. ÚS 388/2010, III. ÚS 18/2018, III. ÚS 39/2017). Pokiaľ ide o subjekty oprávnené, resp. povinné predložiť prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru (čl. 267 ZFEÚ), je možné najvyšší správny súd, ktorý vystupuje v pozícii kasačného súdu, považovať za súd, ktorý je povinný obrátiť sa na Súdny dvor, keď sa v konaní pred ním vyskytla otázka nutnosti výkladu práva Únie, keďže pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti proti jeho rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

31. Avšak povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nevzniká v každom prípade. Súdom, ktoré sú z dôvodu svojho postavenia vo vnútroštátnom súdnom systéme povinné predkladať prejudiciálne otázky, taká povinnosť nevznikne za splnenia niektorého alebo viacerých nasledujúcich predpokladov definovaných Súdnym dvorom v rozsudku CILFIT [C-283/81, Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministri of Health, (1982), EU:C:1982:335]:

a) ak by odpoveď na prejudiciálnu otázku nemala žiadny význam pre vytvorenie právneho základu na rozhodnutie vo veci samej,

b) ak ide o otázku, ktorá bola v skutkovo a právne podobnom prípade vyriešená Súdnym dvorom, alebo o právnu otázku, ktorá sa vyriešila v judikatúre Súdneho dvora bez zreteľa na to, v akých konaniach bola predložená (princíp „*acte éclairé*“),

c) ak je výklad práva Európskej únie taký jasný, že nevznikajú žiadne rozumné pochybnosti o výsledku (princíp „*acte clair*“ porov. rozsudok Súdneho dvora zo 6. 10. 2021, C-561/19, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi, bod 33).

32. Ústavný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti rovnako konštatoval, že v prípade, ak súd, ktorý je súdom, proti ktorého rozhodnutiu už niet žiadneho opravného prostriedku, nepredloží prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru, hoci tak urobiť mal, otvára sa otázka ústavnosti jeho postupu so zreteľom na čl. 46 ods. 1 ústavy (základné právo na súdnu ochranu) a čl. 48 ods. 1 ústavy (základné právo na zákonného sudcu).

33. Reflektujúc uvedené východiská, a to v kontexte dostatočnosti odôvodnenia zamietnutia návrhu na prerušenie kasačného konania a nepredloženia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru, ústavný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu konštatuje jeho ústavnú udržateľnosť. Najvyšší správny súd totiž po správnom argumentačnom uchopení podstaty prejudiciálnych otázok (body 30, 31) zrozumiteľne vysvetlil, že dôvodom na nepredloženie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru je irelevantnosť položených otázok (bod 32), čo je jedným z dôvodov na nepredloženie veci Súdnemu dvoru.

34. Z tohto dôvodu ani námietka sťažovateľky týkajúca sa i zamietnutia návrhu na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru nie je dôvodná, čo viedlo ústavný súd k odmietnutiu relevantnej časti ústavnej sťažnosti namietajúcej porušenie základného práva na zákonného sudcu (posudzovaného v kontexte základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy) napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde (bod 1 výrokovej časti tohto uznesenia).

### **III.3. K návrhu sťažovateľky na prerušenie konania a žiadosti o predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie:**

35. Podľa názoru ústavného súdu to bolo práve zamietnutie návrhu na prerušenie konania najvyšším správnym súdom, ktoré podnietilo sťažovateľku k doplneniu ústavnej sťažnosti (vedenej pod sp. zn. Rvp 660/2025) doručenému ústavnému súdu 14. mája 2025, a to o návrh na prerušenie konania pred ústavným súdom a na iniciovanie prejudiciálneho konania s totožnými prejudiciálnymi otázkami (por. bod 27 tohto uznesenia, *pozn.*). Rovnaký návrh sťažovateľka predniesla aj priamo v ústavných sťažnostiach doručených ústavnému súdu a 15. mája 2025 (sp. zn. Rvp 1260/2025) a 9. júla 2025 (sp. zn. Rvp 1737/2025).

35.1. Vo vzťahu k podaniu, ktorým sťažovateľka doplnila ústavnú sťažnosť vedenú pod sp. zn. Rvp 660/2025 o návrh na prerušenie konania, je potrebné uviesť, že doplnenie ústavnej sťažnosti je podanie vo veci samej, na ktoré sa vzťahujú rovnaké formálne požiadavky a procesné podmienky, aké sa vzťahujú na samostatne podanú ústavnú sťažnosť (IV. ÚS 552/2022). Tým je aj podanie ústavnej sťažnosti v zákonom stanovenej lehote podľa § 124 zákona o ústavnej sťažnosti. Inak povedané, po uplynutí zákonnej dvojmesačnej lehoty na podanie ústavnej sťažnosti už nemožno ústavnú sťažnosť dopĺňať alebo rozširovať o nové námietky porušenia základných práv alebo slobôd, prípadne o ďalšie procesné nároky. Keďže ústavnou sťažnosťou napadnutý rozsudok sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024 nadobudol právoplatnosť 31. januára 2025, posledný dňom na podanie, resp. doplnenie ústavnej sťažnosti, bol 31. marec 2025. Z tohto vyplýva, že doplnenie ústavnej sťažnosti doručené ústavnému súdu 14. mája 2025 nastalo po uplynutí

zákonom stanovenej lehoty. Z tohto dôvodu ústavný súd doplnenie odmietol podľa 56 ods. 1 písm. f) zákona o ústavnom súde ako oneskorene podané.

36. Ústavný súd musí v tejto súvislosti zdôrazniť jeho úlohu ochrancu ústavnosti (čl. 124 ústavy), čo znamená, že ústavný súd posudzuje ústavnosť a do jeho právomoci nespadá podávať záväzný výklad práva Európskej únie, čo je výlučnou zodpovednosťou Súdneho dvora. Avšak aj ústavný súd sa môže pri výkone svojich právomocí dostať do situácie, keď sa na neho bude vzťahovať povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku na rozhodnutie Súdneho dvora (pozri napr. IV. ÚS 206/08). Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nevzniká v každom prípade (por. bod 31 tohto uznesenia).

37. V okolnostiach tejto veci je prirodzeným logickým dôsledkom záveru ústavného súdu o zjavnej neopodstatnenosti namietaného porušenia základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy (por. časť III.2. tohto uznesenia, *pozn.*) – a to pri totožnosti obsahu navrhovaných prejudiciálnych otázok v ústavnej sťažnosti – práve záver, že ústavný súd nevzhladol dôvodnosť návrhu na prerušenie konania a začatia konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 267 ZFEÚ, keďže výklad práva Európskej únie nie je pre jeho rozhodnutie nevyhnutný.

38. Ústavný súd zastáva názor, že ani prípadné zodpovedanie sťažovateľkou navrhnutých otázok by nemalo vzhľadom na už uvedené dôvody na jej vec žiaden objektívny dosah. Sťažovateľka totiž v sformulovaných otázkach (najmä č. 1 až 3) obsiahla len skutkovú okolnosť týkajúcu sa neprimerane nadhodnotenej ceny zdaniteľného plnenia, ktoré navyše interpretuje izolovane. Otázkami v navrhovanom znení totiž evidentne opomína podstatný dôvod, pre ktorý jej bol odmietnutý odpočet dane, a to dostatočné množstvo konkretizovaných okolností, smerujúci k záveru, že v okolnostiach danej veci mohla a mala vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.

39. Ústavný súd preto nenašiel dôvod na začatie konania o prejudiciálnej otázke podľa čl. 267 ZFEÚ, keďže výklad práva Európskej únie nebol pre jeho rozhodnutie nevyhnutný. Z uvedených dôvodov zamietol návrh sťažovateľky na prerušenie konania (bod 2 výrokovej časti tohto uznesenia).

40. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá ako celok, ústavný súd sa ďalšími jej požiadavkami uvedenými v petite nezaoberal, keďže rozhodovanie o nich je podmienené vyslovením porušenia základného práva alebo slobody, k čomu v tomto prípade nedošlo.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

**V Košiciach 25. septembra 2025**

**Jana Baricová**  
**predsedníčka senátu**