



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 551/2025-19

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ladislava Duditša a sudcov Libora Duľu (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **ANMIMA, s. r. o.**, Dolné Rudiny 15, Žilina, IČO 44 359 594, zastúpenej **ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o.**, Puškinova 58, Modra, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/40/2024 z 24. júna 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.

Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Ústavnému súdu bola 29. septembra 2025 doručená ústavná sťažnosť sťažovateľky vo veci namietaného porušenia 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 označeným rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktorý navrhuje zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu u sťažovateľky za zdaňovacie obdobie júl 2017, z ktorej vyplynulo, že sťažovateľka si uplatnila odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od spoločnosti SARCO s.r.o. za zverejnenie loga sťažovateľky na dojednaných mediálnych nosičoch, čo sa týka propagácie podujatia muzikálu „MADAGASKAR“. Správca dane v rámci kontroly identifikoval dodávateľský reťazec JK Media s. r. o., K-production s. r. o. → SILVI PRODUCTION, s. r. o. → SARCO s.r.o. → sťažovateľka. Správca dane, aplikujúc tzv. Axel Kittel test, v zmysle kritérií preukazovania účasti na daňovom podvode tak, ako vyplývajú z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo 6. júla 2006, odmietol odpočet dane z pridanej

hodnoty (ďalej len „DPH“) za príslušné zdaňovacie obdobie z dôvodu zistenej účasti sťažovateľky na podvodnom reťazci obchodných spoločností. Podľa zistení týchto správnych orgánov bola sťažovateľka nedostatočne obozretná a prinajmenšom mohla a mala vedieť, že deklarované zdaniteľné plnenia sú poznačené daňovým podvodom. Správca dane vyrubil sťažovateľke rozdiel DPH vo výške 10 000 eur. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (žalovaný) rozhodnutím č. 100541856/2022 z 22. marca 2022 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdilo.

3. Správny súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 1Sf/30/2023-83 zo 14. marca 2024 zamietol žalobu sťažovateľky, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Proti rozsudku správneho súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol. Najvyšší správny súd v napadnutom rozhodnutí, aplikujúc § 464 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), citoval body 38 až 57 svojho skoršieho právoplatného rozsudku sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024 s argumentačným využitím obdobných právnych záverov.

4. O návrhu sťažovateľky na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP a návrhu začať prejudiciálne konanie pred Súdnym dvorom rozhodol najvyšší správny súd v II. výroku napadnutého rozsudku tak, že ho zamietol.

5. Správne súdy v zhode konštatovali, že správca dane preukázal účasť sťažovateľky na daňovom podvode, o ktorom mohla a mala vedieť, a to aplikáciou tzv. Axel Kittel testu, keď daňové orgány na všetky jeho štyri otázky odpovedali kladne. Existenciu daňového úniku a jeho podvodného charakteru ako prvé dve podmienky testu videl správca dane vo vzorci konania deklarovaneho dodávateľa sťažovateľky (SARCO s.r.o.), ktorý svoju daňovú povinnosť z reklamných služieb na výstupe znižoval vstupom od vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov (na ktorého začiatku daň nebola odvedená). Dodávateľ reklamu len formálne vykázal, pričom reálne dodanie služieb vykonala iná spoločnosť (SILVI PRODUCTION s. r. o.). 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 namieta, že napadnutý rozsudok je arbitrárny a nedostatočne odôvodnený, 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 základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a práva 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 špecifikoval existenciu konkrétnej referenčnej hodnoty (resp. konkrétnej

objektívnej skutočnosti), od ktorej by bolo možné posudzovaný záver vyvodit'. Najvyšší správny súd nesprávnou aplikáciou testu Axell Kittel poprel ním tvrdený daňový únik, ktorý predstavuje prvú podmienku, a bez jej kladného zodpovedania nie je možné pristúpiť ku skúmaniu ďalších podmienok. Zastáva názor, že súd nezohľadnil ani daný segment reklamy a štandardné obchodné 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 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 nemožno 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. Sťažovateľka tiež 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 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „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.

9. Sťažovateľka tiež navrhla ústavnému súdu prerušenie konania na účely polozenia prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru, pričom formulovala identické otázky ako v konaní pred najvyšším správnym súdom (bod 29 napadnutého rozsudku).

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:

10. Predmetom ústavnej sťažnosti je rozsudok najvyššieho správneho súdu o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľky. Jej podstatou je záver tohto súdu o odopretí práva na odpočítanie dane sťažovateľke z dôvodu jej nedbanlivostného zapojenia do daňového podvodu objednaním reklamných služieb u dodávateľa (SARCO s.r.o.). 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. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje

na napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/26/2024 (a to v rozsahu citácie bodov 38 až 57), ako aj rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025 (v bode 38 napadnutého rozsudku cituje body 23 až 38 predmetného rozsudku). Oba uvedené rozsudky najvyššieho správneho súdu týkajúce sa identickej veci sťažovateľky už boli predmetom ústavnoprávneho posúdenia (po spojení na spoločné konanie) v konaní vedenom ústavným súdom pod sp. zn. I. ÚS 561/2025, v ktorom bola ústavná sťažnosť sťažovateľky odmietnutá uznesením ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 561/2025 z 25. septembra 2025 ako zjavne neopodstatnená. Ústavný súd ani v tejto identickej veci sťažovateľky (rozdiel spočíva iba v zdaňovacom období, za ktoré nebolo sťažovateľke uznané odpočítanie DPH za obdobie september 2016, marec 2017 a apríl 2017) nemá dôvod od právnych záverov tam uvedených sa odchyliť a na tieto v celom rozsahu poukazuje.

11. 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. Sťažovateľka tiež poukazuje na to, že daňovými orgánmi identifikované neštandardné a účelové okolnosti či indície 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 vyčíta 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.

12. 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.

13. Vo vzťahu k porušeniu práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru ústavný súd 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.

14. 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 toho, či sťažovateľka ako platiteľka dane v súlade s požiadavkou primeranej obozretnosti minimalizovala riziko potenciálnej participácie na daňovom podvode.

15. 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. Rámcové 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.

16. 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 kritéria, 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).

17. 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. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 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 vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, bod 59).

18. 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. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. septembra 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. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

19. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, po preskúmaní relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku (najmä body 45 až 57 napadnutého rozsudku) nepovažuje ústavný súd námietky sťažovateľky o arbitrárnosti a zjavnej neodôvodnenosti napadnutého

rozsudku 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.

20. 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 zdôraznili 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 indicie (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).

21. Sťažovateľka tiež poukazovala na nezohľadnenie existencie ďalších okolností v čase uzatvárania zmluvy o dodaní služieb. Na tomto mieste považuje ústavný súd za potrebné uviesť, že najvyšší správny súd v bode 49 napadnutého rozsudku vyvrátil (sťažnostné) tvrdenia sťažovateľky o výlučnej dispozícii spoločnosti SARCO s.r.o. s právami k mediálnemu priestoru a potvrdil, že v rozhodnom čase právami na reklamný priestor disponovala aj spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o. Ďalšie sťažnostné tvrdenie o etablovanosti spoločnosti SARCO s.r.o. 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.).

22. 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) mala sťažovateľka 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 ruke 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 subdodávateľoch

aj vzhľadom na vysokú cenu a opakované dodanie služieb nemožno v okolnostiach tejto veci považovať za konanie podnikateľa s dostatočnou starostlivosťou a opatrnosťou.

23. 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 vecí o neštandardných obchodných schémach a o nedostatočne vynaloženej obvyklej obozretnosti platiteľa dane v obchodnom styku poskytli najvyššiemu správne súdu „len“ argumentačnú podporu jeho záverov podstatných pre vec samu. Navyše prevažujúca miera typovej podobnosti skutkových a právnych charakteristík oboch judikátov s daňovou vecou sťažovateľky opodstatňuje ich použitie.

24. 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.

25. 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 bodoch 46, 47 aj 53), a to najmä zvláštny spôsob výberu svojho dodávateľa referenciou od subdodávateľa (SILVI PRODUCTION s. r. o.), t. j. od subjektu, od ktorého mohla jednak priamo získať informáciu o reálnej hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ktorý jej mohol reálnu službu poskytnúť, podčiarknutý prílišnou dôverou bez racionálneho vysvetlenia medzi hlavnými aktérmi tohto reťazca (t. j. SILVI PRODUCTION s. r. o., SARCO s.r.o. 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.

26. 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.

27. Z uvedeného vyplýva, že ani v ústavnej sťažnosti neuviedla sťažovateľka 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, čo je z hľadiska ústavnoprávneho posúdenia podstatné. Napadnutým rozsudkom 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 výrokovvej časti tohto uznesenia).

28. Pokiaľ ide o namietané porušenie čl. 6 ods. 1 dohovoru, ústavný súd opakovane odkazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), z ktorej vyplýva, že vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

29. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti. Nie je tak naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd preto dospel k záveru, že vo veci sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

III.2. K namietanému porušeniu práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy:

30. V prvom rade treba uviesť, že námietka interpretácie ustanovení smernice o DPH v rozpore s právom Európskej únie sa už objavila 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. Najvyšší správny súd sa v bode 38 svojho rozhodnutia na relevantné časti tohto rozhodnutia priamo odvoláva (cituje ich).

31. 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 týkajúcej sa účasti na daňovom podvode. Podľa tvrdenia sťažovateľky správcovia dane vzhľadom na rozhodovacia činnosť najvyššieho správneho súdu v novom vyrubovacom konaní neuznávajú odpočítanie dane, a to práve s poukazom na podvodné konanie a vedomostnú stránku daňového subjektu týkajúcu sa 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? “

32. 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 (body 30 až 32 rozsudku sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025).

33. 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.

34. 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.

35. 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 Súdny 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 Súdny 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. októbra 2021, C-561/19, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi, bod 33).

36. 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 Súdny 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).

37. Reflektujúc uvedené východiská, a to v kontexte dostatočnosti odôvodnenia zamietnutia návrhu na prerušenie kasačného konania a nepredloženia prejudiciálnej otázky Súdny 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 zrozumiteľne vysvetlil, že dôvodom na nepredloženie prejudiciálnej otázky Súdny dvoru je irelevantnosť položených otázok.

38. Z tohto dôvodu ani námietka sťažovateľky týkajúca sa i zamietnutia návrhu na prerušenie konania a predloženie prejudiciálnych otázok Súdny 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 Súdny dvoru:

39. 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 Súdny dvoru (pozri napr. IV. ÚS 206/08). Povinnosť predložiť prejudiciálnu otázku nevzniká v každom prípade.

40. V okolnostiach tejto veci je prirodzeným logickým dôsledkom záveru ústavného súdu o zjavnej neopodstatnenosti namietaného porušenia základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy (porov. časť III.2. tohto uznesenia, pozn.) – a to pri totožnosti obsahu navrhovaných prejudiciálnych otázok v ústavnej sťažnosti – práve záver, že ústavný súd nevidel 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.

41. 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 1 až 3) obsiahla len skutkovú okolnosť týkajúcu sa neprimerane nadhodnotenej ceny zdaniteľného plnenia, ktoré navyše interpretuje izolovane. Otázkami v navrhovanom znení totiž sťažovateľka evidentne opomína podstatný dôvod, pre ktorý jej bol odmietnutý odpočet dane, a to dostatočné množstvo konkretizovaných okolností smerujúcich k záveru, že v okolnostiach danej veci sťažovateľka mohla a mala vedieť o svojej účasti na daňovom podvode .

42. 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 ústavný súd zamietol návrh sťažovateľky na prerušenie konania (bod 2 výrokovej časti tohto uznesenia).

43. 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 14. októbra 2025

Ladislav Duditš
predseda senátu