



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 595/2025-20

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ľuboša Szigetiho a sudcov Petra Molnára (sudca spravodajca) a Petra Straku 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 rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/47/2024 z 29. mája 2025 takto

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

1. Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**
2. Návrhu na prerušenie konania **n e v y h o v u j e .**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

#### **Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci**

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 17. septembra 2025 doručená ústavná sťažnosť sťažovateľky vo veci namietaného porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho 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 (ďalej aj „NSS“), ktoré navrhuje zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Ústavná sťažnosť sa týka súdneho prieskumu rozhodnutia žalovaného (Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane (Daňový úrad Banská Bystrica) o neuznaní odpočítania dane z pridanej hodnoty a o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Súčasťou ústavnej sťažnosti bol aj návrh, 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“).

2. Z ústavnej sťažnosti a jej príloh vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu u sťažovateľky za zdaňovacie obdobia 2015 – 2018, o ktorej výsledku vyhotovil protokol z 18. mája 2021. Z tohto vyplynulo, že sťažovateľka si v období rokov 2015 až 2018 uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti SARCO s. r. o. za prezentáciu jej obchodného mena a loga v súvislosti s prezentáciou muzikálov. Schému hlavných aktérov dodávateľského reťazca sťažovateľky tvorila spoločnosť SARCO s. r. o. ako dodávateľ sťažovateľky, SILVI PRODUCTION s. r. o. ako subdodávateľ a Azaria service s. r. o. ako ďalší subdodávateľ. Správca dane, aplikujúc tzv. Axel Kittel test, v zmysle kritérií preukazovania účasti na daňovom podvode tak, ako vyplývajú z rozsudku Súdneho dvora vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo 6. júla 2006, odmietol odpočet DPH za príslušné zdaňovacie obdobia 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.

3. Správny súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 5S/16/2024-82 z 13. júna 2024 zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu. Proti rozsudku správneho súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorú NSS napadnutým rozsudkom rovnako zamietol. Najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku, 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. O návrhu sťažovateľky na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP a návrhu začať prejudiciálne konanie pred Súdny dvorom NSS rozhodol v II. výroku rozsudku napadnutého rozsudku 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.

4. 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 Kitten testu. Existenciu daňového úniku a jeho podvodného charakteru (prvé dve podmienky testu) správca dane vzhliadol vo vzorci konania deklarovaného dodávateľa sťažovateľky (SARCO s. r. o.), 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 (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

5. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti namieta, že napadnutý rozsudok je arbitrárny a nedostatočne odôvodnený, keďže sa NSS nevysporiadal s jej základnými námietkami smerujúcimi proti rozhodnutiu daňového orgánu. Pri tomto postupe podľa jej názoru došlo k porušeniu jej ústavného 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 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 SARCO, s. r. o. (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.

6. Okrem toho vymenúva dôvody, pre ktoré sú v napadnutom rozsudku odkazy na iné rozsudky NSS (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 aj rozhodnutie NSS 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).

7. V druhom slede sťažovateľka namieta porušenie základného práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy z dôvodu, že NSS 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 napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu:**

8. Podstatou napadnutého rozsudku o zamietnutí kasačnej sťažnosti je záver 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.

9. 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. Ústavný súd v argumentácii vidí aj snahu poukázať 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 správneému súdu v tomto smere sťažovateľka vytýka, že nevymedzil referenčnú hodnotu pre záver neprimeraného navýšenia, a tiež to, že nevyvrátil pochybnosti o tom, že pre danú oblasť reklamy je spôsob obchodovania sťažovateľky objektívne možný.

10. Sťažovateľka vzhliada procesnú arbitrárnosť napadnutého rozhodnutia v tom, že nedáva odpovede na podstatu preskúmvanej veci, a to predovšetkým k záveru o naplnení štvrtej podmienky Axel Kittel testu týkajúcej sa jej (nedbanlivostnej) účasti na daňovom podvode.

11. 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 tzv. Engelovských 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 zo strany správnych orgánov a odobrenie správnyimi súdmi bolo z ústavného hľadiska dostatočné, a súčasne aj toho, či sťažovateľka 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. 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 táto problematika hodnotí 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 (body 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 (IV. ÚS 255/2024-12).

15. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že táto 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 (SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017, bod 52; Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 7. 2020, body 54, 55; Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 54). Vymedzenie opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 59).

16. Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť 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 (SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017, bod 51; Vikingo Fövállalkozó 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 (Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, body 53, 54, 56, 58).

17. Aplikujúc uvedené východiská na vec sťažovateľky a po preskúmaní relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku (najmä bodov 45 až 57), ústavný súd nepovažuje námietky sťažovateľky o arbitrárnosti a zjavnej neodôvodnenosti napadnutých rozsudkov za dôvodné. Najvyšší správny súd neprevzal názory správneho súdu 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 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) podporujúcich 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 NSS 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 účelovosť výberu obchodného partnera (body 46 – 50, bod 53). Z už uvedeného dôvodu sťažovateľka neopodstatnene tvrdí, že súd posúdil neprimerané navýšenie ceny ako rozhodnú skutočnosť, ktorá mala u nej

vzbudit' pochybnosti o danej transakcii. Aj podľa názoru ústavného súdu bolo okrem tejto indicie prítomných viacerých objektívnych ukazovateľov rizikovosti danej transakcie, ktorým bolo potrebné venovať osobitnú pozornosť (bod 54 napadnutého rozsudku, „podozrivosť“ spôsobu určenia ceny – 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 NSS v bode 49 napadnutého rozsudku vyvrátil 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. Ani tvrdenie sťažovateľky 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.).

20. Možno súhlasiť so sťažovateľkou v tom, že samotné využívanie subdodávateľov nie je v obchodnom styku nič nezvyčajné. No súčasne je potrebné k tomu dodať, že podľa zistení správcu dane zo znenia zmluvy 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 a zisťovanie ďalších údajov o charaktere ich podnikania z verejne dostupných zdrojov (napr. sídlo, kontaktné údaje, 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.

21. Pokiaľ ide o námietku nesprávnej aplikácie iných skorších rozhodnutí NSS (10Sžfk/10/2021 a 4Sfk/104/2022) v napadnutom rozsudku, ani táto nie je dôvodná. Z kontextu odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že tieto 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 poskytlí najvyššiemu správne súdu „len“ argumentačnú podporu jeho záverov podstatných pre vec samu. Prevažujúca 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 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 o tom, či navýšenie ceny reklamného plnenia malo vyvolať u platiteľa dane podozrenie o daňovom podvode. Ústavný súd opätovne zdôrazňuje, že skutkový základ napadnutého rozsudku nie je vybudovaný len a výlučne na zistení o príliš vysokej cene. Nemenej významnými boli špecifické skutkové okolnosti, najmä zvláštny spôsob výberu dodávateľa referenciou od subdodávateľa (SILVI PRODUCTION s. r. o.), t. j. od subjektu,

od ktorého mohla sťažovateľka priamo získať informáciu o hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ale aj reálnu službu, podčiarknutý prílišnou racionálne nevysvetliteľnou dôverou medzi hlavnými aktérmi tohto reťazca. Z tohto dôvodu možno uzavrieť, že nejde o takú typovo skutkovú podobnosť, ktorá by opodstatňovala v právnej veci sťažovateľky aplikáciu uvedených rozhodnutí.

23. S argumentom sťažovateľky o potrebe aplikovať na jej vec rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021 sa NSS v závere napadnutého rozsudku (bod 56) vysporiadal dostatočným spôsobom a ústavný súd k týmto záverom nemá čo dodať.

24. Z uvedeného vyplýva, že sťažovateľka v ústavnej sťažnosti neuviedla skutočnosti, ktoré by mohli mať za následok spochybnenie záveru o nepriznaní práva na odpočet dane z dôvodu nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Ústavný súd zastáva názor, že NSS vec správne právne posúdil, svoje rozhodnutie dostatočne odôvodnil, pričom sa dostatočne vysporiadal so všetkými dôležitými okolnosťami prejednávanej veci a s podstatnými argumentami a námietkami sťažovateľky. 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 výrokovej časti tohto uznesenia).

### **III.2. K namietanému porušeniu práva na zákonného sudcu podľa čl. 48 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu:**

25. 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.

26. 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 tvrdenia sťažovateľky správcovia dane vzhľadom na rozhodovaciu činnosť NSS v novom vyrubovacom konaní neuznávajú odpočítanie dane, a to práve s poukazom na podvodné konanie a vedomostnú stránku daňového subjektu týkajúcu sa na 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? “

27. 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).

28. Porušenie základného práva podľa čl. 48 ods. 1 ústavy sťažovateľka odôvodňuje tým, že pri rozhodovaní o podstatnej otázke NSS 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).

29. 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).

30. 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. 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. 10. 2021, C-561/19, Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi a Catania Multiservizi, bod 33).

31. 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 základné právo na súdnu ochranu a základné právo na zákonného sudcu.

32. 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 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 Súdny dvoru je irelevantnosť položených otázok, čo je jedným z dôvodov na nepredloženie veci Súdny dvoru.

33. 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 ústavnej sťažnosti v časti namietajúcej porušenie základného práva na zákonného sudcu z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde (bod 1 výroku tohto uznesenia).

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

34. Ústavný súd musí v tejto súvislosti zdôrazniť svoju úlohu ochrancu ústavnosti (čl. 124 ústavy), čo znamená, že posudzuje ústavnosť, a do jeho právomoci nespadá podávať záväzný výklad práva Európskej únie, ktorý 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 (por. bod 30 tohto uznesenia).

35. 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 odmietnutý odpočet dane, a to dostatočné množstvo konkretizovaných okolností smerujúci k záveru, že v okolnostiach danej veci sťažovateľka mohla a mala vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.

36. 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 výroku tohto uznesenia).

37. 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 16. októbra 2025**

**Luboš Szigeti**  
**predseda senátu**