

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/7/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200345
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:6022200345.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobcu: ANMIMA s.r.o., so sídlom Dolné Rudiny 15, 010 01 Žilina, IČO: 44 359 594, právne zastúpený: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Puškinova 58, 900 01 Modra, IČO: 52 990 516, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100530681/2022 z 21. marca 2022, č. 100531172/2022 z 21. marca 2022 a č. 100531506/2022 z 21. marca 2022 v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. BB-75S/41/2022-345 z 22. mája 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh žalobcu na prerušenie konania zamieťa.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieťa.
- III. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako len „DPH“) za zdaňovacie obdobia apríl 2015, jún 2015, júl 2015, august až november 2016, marec 2017, apríl 2017, jún 2017, júl 2017, október 2017, január 2018 a október 2018.
2. Správca dane rozhodnutím č. 102634092/2021 z 28. decembra 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 1“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 000,- EUR na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015.
3. Správca dane rozhodnutím č. 102634496/2021 z 28. decembra 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 2“) podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 000,- EUR na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015.
4. Správca dane rozhodnutím č. 102634960/2021 z 28. decembra 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie 3“) podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 000,- EUR na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015.
5. Rozhodnutia správca dane odôvodnil tým, že žalobca síce formálne splnil podmienky pre odpočítanie DPH v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ale odpočítaním dane z pridanej hodnoty na základe predmetných faktúr od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. (ďalej aj ako len „dodávateľ“), za prezentáciu obchodného mena a loga žalobcu na kultúrnom podujatí DRACULA sa žalobca zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky daňového podvodu, a preto žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane nepriznal.
6. K deklarovanej reklamnej službe správca dane uviedol, že žalobca si uplatnil v mesiacoch apríl 2015, jún 2015 a júl 2015 právo na odpočet dane podľa § 49 zákona o DPH z dodávateľských faktúr od

dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o., predmetom fakturácie ktorých bola prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou muzikálu DRACULA. Žalobca preukazoval oprávnenosť odpočítania dane Zmluvou o zabezpečení reklamných služieb z 22. januára 2015 uzatvorenou medzi žalobcom a NOBOX MEDIA, s.r.o., hodnotiacou správou k mediálnej kampani, vrátane CD nosiča, ktorá správa obsahovala fotodokumentáciu s náhľadom a zoznamom odvysielaných reklamných spotov, prezentáciou loga daňového subjektu v pozícii HRP na billboardoch a LED obrazovke v Bratislave a s fotodokumentáciou z inzercie v denníkoch, týždenníkoch a mesačníkoch.

7. V prípade NOBOX MEDIA, s.r.o. správca dane zistil, že konateľom tejto spoločnosti bol v preskúmanom období Ján Knobloch, ktorého výpoveď uskutočnil dňa 5. novembra 2020. Spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. bola zrušená bez likvidácie a dňa 20. decembra 2018 bola vymazaná z Obchodného registra; registrácia na DPH jej bola ukončená k dátumu 31. október 2016 z dôvodu nepreukázania vykonávania ekonomickej činnosti a opakovaného neplnenia daňových povinností. Posledné daňové priznanie k DPH podala spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. za zdaňovacie obdobie december 2015, napriek deklaroványm vysokým obratom v daňových priznaniach k DPH daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za rok 2015 spoločnosť nepodala a daň z príjmov neodviedla.

8. Deklarovaný dodávateľ sa mal zaoberať kúpou a predajom reklamných priestorov, pričom spoločnosť nemala zamestnancov, nevlastnila žiadny majetok, mala len virtuálne sídlo a činnosť mala byť vykonávaná v rôznych priestoroch ako kaviarne alebo u klientov. Účtovníctvo mal viesť bývalý konateľ Ján Knobloch, vrátane podávania daňových priznaní a vystavovania faktúr. Spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. mala byť predaná z dôvodu zdravotných problémov bývalého konateľa a Ján Knobloch doklady spoločnosti už nemal k dispozícii.

9. Obchodná spolupráca medzi daňovým subjektom a NOBOX MEDIA, s.r.o. mala byť nadviazaná cez obchodného partnera daňového subjektu - pána Holčíka, ktorý mu mal predstaviť svoju dcéru pani Nemčovičovú (konateľku spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o.). Pani Nemčovičovou mu malo byť povedané, aké koncerty organizuje a ponúkla mu, či by sa tiež ako spoločnosť nechceli zviditeľniť. Následne mu mala predstaviť konateľa spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o., ktorého meno si však konateľ daňového subjektu s odstupom času už nepamätal, stretnúť sa mali len raz pri podpise zmluvy.

10. Bývalý konateľ NOBOX MEDIA, s.r.o. Ján Knobloch uvádzal, že jeho úlohou bolo vyhľadávať obchodných partnerov, zabezpečenie grafiky a animácie. Logo mu malo byť odovzdané daňovým subjektom, ktoré následne zapracoval do spotov, pričom všetko malo byť vykonávané subdodávateľsky. Ako subdodávateľov označil spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. (s pani Nemčovičovou, ktorá bola hlavným organizátorom podujatia) a JK MEDIA s.r.o. (s pánom Kakaščíkom). Od spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. mali byť zakúpené reklamné práva, aby boli zviditeľnení obchodní partneri, spoločnosť JK MEDIA mala mať na starosti komunikáciu s médiami (televízie, denníky). Na základe údajov z kontrolných výkazov za zdaňovacie obdobia apríl až júl 2015 spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. správca dane zistil, že táto vykázala faktúry pre kontrolovaný daňový subjekt, ako aj ďalších odberateľov. Zároveň vykázala faktúry od dodávateľov SMUGGLERS, s.r.o., SILVI PRODUCTION, s.r.o., JK Media s.r.o. a tiež spoločností FRIENDS media Slovakia s.r.o., NIVEL PLUS s.r.o., DPP Media s.r.o., Mr. Sound, s.r.o., FUN MEDIA GROUP a.s., Ekotopfilm spol. s r.o., Q-99 s.r.o., ADVERTISING GROUP, s.r.o., UNIMEDIA, s.r.o., News and Media Holding a.s., BigMedia, spol. s r.o., Multi Media House, s.r.o., pričom podľa zistení u týchto spoločností, mali v období roku 2015 spolupracovať so spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. - prevažne sa jednalo o spoluprácu pri festivale Ekotopfilm, tieto obchody však zabezpečovali osoby, ktoré v spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. neboli jej zamestnancami ani zástupcami a jedine spoločnosť Multi Media House, s.r.o. sprostredkovala predaj vstupeniek týkajúcich sa podujatia DRACULA, ale s nikým zo spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. nekomunikovali, oslovila ich pani Nemčovičová zo spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o.

11. V prípade spoločnosti SMUGGLERS, s.r.o., ktorá mala byť jedným z najväčších dodávateľov spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. správca dane zistil, že posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb podala spoločnosť za zdaňovacie obdobie rok 2014 a napriek tržbám vo výške takmer 14 miliónov EUR spoločnosť nepodala daňové priznanie na dani z príjmov a neodviedla daň z príjmu za zdaňovacie obdobie rok 2015. Rovnako spoločnosť predložila poslednú schválenú účtovnú závierku za rok 2014, posledné daňové priznanie na DPH podala za zdaňovacie obdobie január 2016 a registrácia pre DPH jej bola zrušená od 15. júla 2016. Spoločnosť SMUGGLERS, s.r.o. sa na adrese sídla nenachádzala a so správcom dane nespupracovala. Bývalý konateľ Jozef Andrassy vypovedal, že v období, keď bol konateľom spoločnosť SMUGGLERS, s.r.o., nemala spoločnosť žiadnych zamestnancov; okrem neho mal za spoločnosť konať pán Řehůřek, ktorý ho oslovil, či nechce robiť pre neho zástupcu, ktorý bude vyhľadávať kontakty na podnikateľov a ponúkať im reklamné služby.

Spoločnosť SMUGGLERS, s.r.o. mala len virtuálne sídlo, mali len poštovú schránku, Jozef Andrassy poštu preberal a odovzdával pánovi Řehůřkovi; nevedel z čoho dosahovala spoločnosť výnosy, nevedel predložiť účtovníctvo spoločnosti, nevedel kto vypracovával účtovníctvo.

12. Spoločnosť SMUGGLERS, s.r.o. deklarovala ako dodávateľov spoločnosti Proficredit s.r.o., Ultramont s.r.o., EMPE-MONT, s.r.o., FunWAY, s. r. o., JUBAMIX, s.r.o., KREDIREA s. r. o., Lime group s.r.o., ROJAST, s.r.o. a Violator s.r.o. Tieto spoločnosti v zdaňovacích obdobiach roku 2015 deklarovali vzájomné zdaniteľné obchody v niekoľko miliónových čiastkach jednak v pozícií dodávateľov a jednak v pozícií odberateľov. Správca dane tiež zistil, že tieto spoločnosti ako dodávateľov deklarovali spoločnosti OBER, s.r.o., FAHER - SLOVAKIA, s.r.o., Macros s.r.o., CALI, s.r.o. - išlo o koncové spoločnosti obchodného reťazca, ktoré vykazovali v podaných kontrolných výkazoch odpočítanie dane len zo zjednodušených faktúr. V prípade dodávateľov Proficredit s.r.o., Ultra-mont s.r.o. a Violator s.r.o. sa jednalo o nekontaktné daňové subjekty, ktoré vykazovali vysoké obraty, ale nespolupracovali so správcom dane a neplnili si svoje daňové povinnosti, boli na adrese sídla nezastihnuteľní, konatelia boli osoby s cudzou štátnou príslušnosťou a reálne nemali podmienky na vykonávanie ekonomickej činnosti.

13. Daňovou kontrolou nebolo preukázané, z akého dôvodu SILVI PRODUCTION, s.r.o. prenajala reklamný priestor práve NOBOX MEDIA, s.r.o., keď vedela, že neposkytne žiadne reklamné, ani grafické služby. Jediným možným vysvetlením je podľa správcu dane práve to, že NOBOX MEDIA, s.r.o. mala byť využitá na účely nahodnotenia ceny za reklamné služby, ktoré jej umožňovali vysoké vstupy od dodávateľa SMUGGLERS, s.r.o. a slúžili na navýšenie odpočítania dane a tiež na navýšenie nákladov konečných odberateľov.

14. Preverení bankových účtov spoločností zapojených do fakturačných reťazcov správca dane zistil, že zrealizované bezhotovostné platby na bankových účtoch medzi jednotlivými obchodnými spoločnosťami v reťazci (v miliónových čiastkach) mali len formálne deklarovať reálnosť obchodných prípadov, avšak určené osoby z reťazca uskutočňovali hotovostné výbery týchto finančných prostriedkov z účtov vo vysokých čiastkach. O takto vybraných finančných prostriedkoch neexistujú žiadne dôkazy o riadnom zaúčtovaní alebo o použití na podnikateľské účely v súlade so zákonom.

15. Správca dane konštatoval, že reklamná kampaň týkajúca sa kultúrneho podujatia muzikálu DRACULA bola reálne odvysielaná a nadobudnutá spoločnosťou ANMIMA s.r.o., avšak jej obstaranie bolo poznačené podvodným konaním spoločností zapojených do fakturačného reťazca NOBOX MEDIA, s.r.o. - SMUGGLERS, s.r.o. a jeho subdodávateľa.

16. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane a rozhodnutiami č. 100530681/2022 z 21. marca 2022, č. 100531172/2022 z 21. marca 2022 a č. 100531506/2022 z 21. marca 2022 (ďalej aj ako len „napadnuté rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia žalovaného“) rozhodnutia správcu dane potvrdil.

17. V napadnutých rozhodnutiach žalovaný uviedol, že správca dane na základe vyhodnotenia všetkých skutočností správne zistil, že priamy dodávateľ daňového subjektu spoločnosť NOBOX MEDIA, s. r. o. mal niekoľko dodávateľov, ktorí preukázateľne reálne organizovali a zabezpečovali reklamné služby súvisiace s kultúrnymi a športovými podujatiami, ako napríklad spoločnosti SILVI PRODUCTION, s. r. o., JK Media, s. r. o., Multi Media House, s. r. o., Mr. Sound, s. r. o., FUN MEDIA GROUP a. s., Ekotopfilm spol. s. r. o., Q-99 s. r. o., ADVERTISING GROUP, s. r. o., UNIMEDIA, s. r. o., News and Media Holding a. s., BigMedia, spol. s. r. o. (napr. muzikál DRACULA, Queen of the Golf, MFF Ekotopfilm - Envirofilm 2015). Cena služieb od týchto dodávateľov za prijaté reklamné plnenia v spoločnosti NOBOX MEDIA, s. r. o. bola však v porovnaní s následnou prefakturáciou odberateľom spoločnosti NOBOX MEDIA, s. r. o. neporovnateľne nižšia. Z dôvodu, že spoločnosti NOBOX MEDIA, s. r. o. by tak z navýšenej fakturácie vznikali vysoké daňové povinnosti, bol vytvorený umelý fakturačný reťazec (od dodávateľa SMUGGLERS, s. r. o.) za účelom vykrytia prípadných daňových povinností spoločnosti NOBOX MEDIA, s. r. o. U spoločnosti NOBOX MEDIA, s. r. o. ako priameho dodávateľa daňového subjektu a tiež spoločnosti SMUGGLERS, s. r. o. a ďalších spoločností zapojených do fakturačného reťazca, došlo k podvodnému konaniu, keď finančné prostriedky, ktorými daňový subjekt ako reklamný partner prispieval na organizáciu rôznych podujatí a účelovými faktúrami znižovali daňové povinnosti. V prípade týchto spoločností bolo zistené, že tieto buď zanikli alebo došlo k výmene osôb konateľov za cudzích štátnych príslušníkov, boli nekontaktné, neplnili si daňové povinnosti a teda mali krátku životnosť, pričom po založení vykazovali prudký nárast a po krátkom čase činnosť utlmili. Spoločnosti podávali len účelové daňové priznania na DPH a kontrolné výkazy, pričom reálny výkon ekonomickej činnosti nebol preukázaný. Vo fakturačnom reťazci dochádzalo k nahodnoteniu fakturovaných plnení, pričom ako aj zo zistení vyplýva, že prostredníctvom spoločnosti SMUGGLERS, s. r. o. boli zabezpečované faktúry pre spoločnosť NOBOX MEDIA, s. r. o. s cieľom, aby bolo možné práve v spoločnosti NOBOX MEDIA, s. r. o. ako priameho dodávateľa daňového subjektu neúmerne navýšiť fakturovanú protihodnotu. Dokazovaním tak bolo preukázané, že reklamná kampaň týkajúca sa kultúrneho podujatia muzikál

DRACULA, hoci bola reálne odvysielaná - nadobudnutá daňovým subjektom ANMIMA, s. r. o., ale jej obstaranie bolo poznačené podvodným konaním spoločností zapojených do fakturačného reťazca. Zdaniteľné plnenia, ktoré tak daňový subjekt preukazoval, že prijal od dodávateľa NOBOX MEDIA, s. r. o., boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať daňový subjekt vedomosť, keď nevykonával základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení, t. j. napr. cena plnenia, jej kalkulácia, bližšie informácie o plneniach, informácie o dodávateľovi (ktorý mal podľa zistení len virtuálne sídlo, bez akýchkoľvek verejne dostupných zdrojov s uvedenými preferenciami a skúsenosťami v oblasti reklamnej činnosti, rovnako konateľ nemal žiadne skúsenosti v tejto oblasti a pod.) a v prípade dodávateľa NOBOX MEDIA, s. r. o. sa daňový subjekt spoliehal len na odporúčanie treťou osobou. Žalovaný dospel k záveru, že došlo k podvodnému konaniu priamo u dodávateľa daňového subjektu, o ktorom daňový subjekt vzhľadom na všetky objektívne skutočnosti mohol mať vedomosť, napr. keď nevykonával základné úkony smerujúce si k prevereniu obchodného partnera a získaniu základných poznatkov o tomto partnerovi, ako aj úkony smerujúce k prevereniu si nielen ceny fakturovaných plnení, ale aj samotných zdaniteľných plnení a pod. Daňový subjekt tak vykonal nedostatočné preverenie vo vzťahu k dodávateľovi ako aj skutočností týkajúcich sa dodania deklarovaných zdaniteľných plnení a takéto konanie daňového subjektu sa nevyznačuje obozretnosťou a potrebnou opatrnosťou, ktorú možno od daňového subjektu ako podnikateľa očakávať, aby sa vyhol začleneniu do podvodných konaní v súvislosti s fungovaním systému DPH.

18. Žalovaný zdôraznil, že vnútroštátnym orgánom jasne prináleží právo odmietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa preukáže, že platiteľ dane sa v dôsledku svojej neobozretnosti zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že NOBOX MEDIA, s.r.o. mala byť využitá vo fakturačnej schéme len za účelom navýšenia ceny za reklamné plnenia, ktoré jej umožňovali vysoké vstupy od dodávateľa SMUGGLERS, s.r.o. a slúžili na navýšenie odpočítania dane a tiež na navýšenie nákladov konečných odberateľov, t. j. žalobcu. Logickým odôvodnením na bezdôvodné navýšenie ceny oproti skutočne preukázaným nákladom v NOBOX MEDIA, s.r.o. je umožniť deklarovaným odberateľom tejto spoločnosti čerpať odpočítanie dane v neoprávnené ekonomicky neodôvodnenej výške za účelom minimalizácie ich daňovej povinnosti, čo je v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému dane z pridanej hodnoty. Ak zdaniteľné plnenie - dodanie služby prebehlo v rámci obchodného reťazca a v tomto reťazci bolo zistené, že odberateľ vstupom do toho reťazca získal neprimerané daňové zvýhodnenie vo forme odpočítania dane z nadhodnotenej sumy za reklamné služby, táto skutočnosť je v rozpore so všeobecnými zásadami fungovania systému dane z pridanej hodnoty, ako aj so základnými zásadami podnikania a poctivého obchodného styku.

19. Reklamná kampaň bola riadne odvysielaná a nadobudnutá žalobcom, avšak jej obstaranie bolo poznačené podvodným konaním spoločností zapojených do fakturačného reťazca. Zdaniteľné plnenia, ktoré žalobca preukazoval, že prijal od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o., boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať žalobca vedomosť, avšak nevykonával základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení. Žalobca nepreukázal žiadny dôkaz o preverení si svojho obchodného partnera. Všetky skutočnosti poukazujú na neobozretnosť žalobcu pri vstupe do obchodných aktivít s obchodnými partnermi, najmä za situácie, keď sa žalobca spoliehal len na odporúčanie treťou osobou. Preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v podanom daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobia apríl 2015, jún 2015 a júl 2015 podľa § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II. Konanie pred správnym súdom

20. Žalobca podal proti rozhodnutiam žalovaného správnu žalobu, ktorou žiadal o zrušenie rozhodnutí žalovaného vrátane rozhodnutí správcu dane a vrátenie vecí správcovi dane na ďalšie konanie.

21. Žalobca poukázal na zmätočnosť rozhodnutí správcu dane, ktorý v niektorých častiach rozhodnutí uviedol, že žalobca vedel a v iných zas, že mohol vedieť, že cena je nadhodnotená a namietal nesplnenie jednotlivých požiadaviek Axel Kittel testu - neexistenciu daňového úniku, neexistenciu skutkových okolností podvodného konania (neprimeranú cenu za dodanie služby) a neexistenciu príčinnej súvislosti vo vzťahu k vedomostnej stránke žalobcu a nedôvodnosť prijatia potrebných opatrení. Ďalej žalobca namietal nesprávne posudzovanie miery dôkazného bremena, vyhodnotenie dôkazu - nacenenia dodaných služieb spoločnosťou Starmedia - ako nedôveryhodného bez zdôvodnenia a tiež absenciu identifikovania rozhodných skutočností ohľadne daňového podvodu v Oboznámení zo dňa 26. marca 2021.

22. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. BB-75S/41/2022-345 zo dňa 22. mája 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

23. Správny súd zdôraznil, že je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby. Obsahom žalobných bodov a námietok žalobcu bolo prezentovanie vlastných skutkových a právnych záverov, ku ktorým žalobca dospel výlučne na základe svojich tvrdení, bez jasného súvisu jeho námietok a úvah s predmetnou vecou. Správny súd zdôraznil, že vyjadrenia všeobecného nesúhlasu so skutkovými a právnymi závermi žalovaného nemôžu samé o sebe spôsobovať nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. Úlohou žalobcu bolo konkrétne skutkovo a právne vymedziť správnu žalobu v súlade s požiadavkami podľa § 134 ods. 1 SSP v nadväznosti na § 182 ods. 1 písm. e) SSP. V správnej žalobe však absentovali konkrétne námietky, na základe ktorých by bolo možné vyvodiť záver o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného.

24. K tvrdeniu žalobcu, že správcovi dane predložil nacenenie dodaných služieb v rámci jednotlivých muzikálov vykonané spoločnosťou Starmedia, s.r.o., ktorým podľa jeho názoru preukázal reálnosť ceny za dodané služby, správny súd uviedol, že žalobcom označený dôkaz bol hodnotený v súlade s jeho obsahom a so zásadami logického uvažovania ako dôkaz nepreukazujúci žalobcove tvrdenie o primeranosti ceny. Predložené nacenenie nebolo založené na overiteľných podkladoch, a preto nemohlo slúžiť ako dôkaz o obvyklej cene za poskytnuté reklamné služby. Správny súd zároveň poukázal na to, že správca dane „neprimerané navýšenie ceny“ za poskytnuté reklamné služby odvodil z porovnania hodnoty fakturácie od dodávateľa týchto reklamných služieb (SILVI PRODUCTION, s.r.o.), ktorá bola niekoľkonásobne nižšia než následná fakturácia predmetných reklamných služieb spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. konečným odberateľom (vrátane žalobcu) za tie isté podujatia.

25. Správny súd vyhodnotil námietku žalobcu, že bol neprimerane zaťažený dôkazným bremenom, za nedôvodnú a vysvetlil, že za účelom rozptýlenia dôvodne identifikovaných pochybností správcu dane dochádza k prenášaniam dôkazného bremena. Správca dane nerozporoval dodanie reklamnej služby, ktorá bola žalobcovi fakturovaná. V daňovom konaní správca dane zistil skutočnosti nasvedčujúce tomu, že predmetné zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodného konania. Správca dane riadne vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom identifikoval obchodný i fakturačný reťazec, označil a vyhodnotil vykonané dôkazy, popísal z nich vyplývajúce zistenia, uviedol všetky rozhodné okolnosti, na základe ktorých identifikoval existenciu daňového podvodu, a to prostredníctvom tzv. Axel Kittel testu (pričom sa podrobne zaoberal všetkými štyrmi otázkami). K prvej otázke správny súd uviedol, že správca dane bol oprávnený preveriť celý reťazec a tvrdenie žalobcu, že nebolo preukázané neodvedenie dane dodávateľom žalobcu (NOBOX MEDIA, s.r.o.) a že k zníženiu daňovej povinnosti došlo na článkoch reťazca medzi spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. a SMUGGLERS, s. r. o., nemá vplyv na závery správcu dane (ani žalovaného) o existencii daňového podvodu, pretože postačuje, ak u ktoréhokoľvek článku v preverovanom reťazci bolo identifikované podvodné konanie, (t. j. nemusí to byť práve na stupni reťazca medzi žalobcom a jeho prvým dodávateľom). K druhej otázke správny súd uviedol, že posudzované daňové úniky vo fakturačnom reťazci boli vykonané za účelom optimalizácie daňovej povinnosti jednotlivých zapojených spoločností a boli daňovým podvodom na DPH, pričom bolo dôkazmi preukázané, že tieto spoločnosti riadne nepodnikali, len vystavovali faktúry, tak aby navodili dojem reálneho podnikania - tieto faktúry tak možno považovať za falošné. K tretej otázke správny súd uviedol, že preukazované podvodné konanie priamo súviselo s nákupom reklamných služieb žalobcom v súvislosti s prezentáciou jeho obchodného mena a loga v rámci prezentácie muzikálu DRACULA, pričom objednaním reklamných služieb u dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. sa žalobca do podvodného konania zapojil. K štvrtej otázke správny súd uviedol, že okolnosti prípadu nasvedčovali záveru, že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý a žalobca neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode.

26. Správny súd uviedol, že zneužitie práva predstavuje samostatný dôvod pre nepriznanie nároku na odpočet DPH, v preskúmanom prípade však rozhodnutia správcu dane ani rozhodnutia žalovaného neboli na tomto dôvode založené. Odpočet DPH žalobcovi nebol v preskúmanom prípade odopretý z dôvodu, že došlo k zneužitiu práva, ale z dôvodu, že došlo k daňovému podvodu. V zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“) v prípade, ak správca dane identifikuje daňový podvod, nie je jeho povinnosťou zisťovať aj existenciu zneužitia práva, tieto dva prípady nemôžu nastať súčasne.

27. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného a uviedol, že správca dane aj žalovaný identifikovali v súvislosti s obchodným reťazcom, ktorého súčasťou bol žalobca, také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj to, že žalobca o ňom mal a mohol vedieť (pričom postačuje aj nevedomá nebanalita). Svoje závery správca dane (i

žalovaný) náležite opreli o skutkové zistenia z celého obchodného a fakturačného reťazca, pričom samotný opis realizácie obchodov v celom reťazci žalobca v správnej žalobe nenamietal. Správca dane vysvetlil, ako obchod žalobcu súvisel s fakturovanými plneniami v celom reťazci a ako malo prísť k daňovému zvýhodneniu účastníkov tohto reťazca. Správny súd preto sériu dôkazov a indícií považoval za dostatočnú pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Podľa správneho súdu tak správca dane uniesol dôkazné bremeno a preukázal splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu. Naopak, žalobca nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil.

28. Námietku ohľadne Oboznámenia zo dňa 26. marca 2021 vyhodnotil správny súd ako nekonkrétne. Preskúmal však toto oboznámenie a konštatoval, že z neho sú zrejmé konkrétne dôkazy, ako aj z nich vyplývajúce zistenia a sú identifikované konkrétne skutočnosti nasvedčujúce podvodnému konaniu; žalobca nevyužil možnosť a neposlal k nemu vyjadrenie, a to ani predĺženej lehote.

29. Námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú a uviedol, že napadnuté rozhodnutia žalovaného obsahujú riadne a dostatočné odôvodnenie, z ktorého jednoznačne vyplývajú skutočnosti, ktoré boli podkladom na rozhodnutia. Správca dane i žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedli úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov ako aj právne predpisy, podľa ktorých rozhodovali. V rozhodnutiach zrozumiteľne uviedli podstatné dôvody ako aj objektívne skutočnosti, na základe ktorých dospeli k záveru o nesplnení podmienok na odpočet DPH a to vzhľadom na identifikované konkrétne skutočnosti nasvedčujúce daňovému podvodu v súlade s judikatúrou Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie. Správny súd nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu, že svedecké výpovede zabezpečené správcou dane neboli vyhodnotené. Správny súd uvedené námietky žalobcu považoval za nekonkrétne a všeobecné, keď žalobca nekonkretizoval, ktoré svedecké výpovede a z akého dôvodu boli vyhodnotené v rozpore s ich obsahom alebo so zásadami logického uvažovania. Za nekonkrétne označil aj námietky žalobcu, že sa daňové orgány nezaoberali úplne všetkými jeho námietkami uvedenými vo vyjadrení k Protokolu, pričom však tieto nekonkretizoval.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko účastníkov

30. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia žalovaného a veci mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.

31. Sťažovateľ namietal neodôvodnenosť rozdelenia reťazca na fakturačný a obchodný. Napriek rozdeleniu celého reťazca, nie je možné vyvodiť žiadne preukázané skutočnosti pre záver, že správca dane zistil daňové úniky nielen vo fakturačnom reťazci, ale aj v obchodnom reťazci - NOBOX MEDIA, s.r.o. - SILVI PRODUCTION, s.r.o. - JK Media s.r.o.

32. Sťažovateľ namietal, že tvrdenie o neprimeranom navýšení ceny bolo založené výlučne na komparácii fakturačných tokov jeho dodávateľa, a to najmä porovnaním súhrnu vstupných nákladov dodávateľa (t. j. ceny za prevod reklamných práv spoločnosťou SILVI PRODUCTION, s.r.o., fakturácie mediálnej kampane zabezpečovanej JK MEDIA s.r.o. a fakturácie spoločnosťou Multi Media House ako provízia za sprostredkovanie predaja lístkov) so súhrnom cien fakturovaných dodávateľom za dodanie identických služieb 24 odberateľom a súhrnom cien za zverejnenie ich loga na mediálnych nosičoch v rámci mediálnej kampane DRACULA. Sťažovateľ poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., z ktorého podľa neho vyplýva, že samotná protihodnota za dodanie predstavuje výlučne subjektívnu hodnotu, nie objektívnu hodnotou. Podľa sťažovateľa nemôže obstať záver, že správca dane zistil, že mu služby boli dodané v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená trhová hodnota, pretože v predmetnej veci absentuje základné zistenie trhovej hodnoty, ktorá by predstavovala objektívnu skutočnosť pre porovnanie ceny za dodávky služieb.

33. Sťažovateľ namietal, že zistenie chýbajúcej dane na poslednom článku reťazca nepreukazuje skutkovú podstatu samotného daňového podvodu. Skutočnosť, že u jeho dodávateľa došlo k optimalizácii daňových povinností vstupmi od subdodávateľa, nie je znakom chýbajúcej dane, nakoľko daňová optimalizácia je bežnou praxou obchodných spoločností a prípadná jej nezákonnosť musí byť výsledkom daňovej kontroly. Daňové povinnosti boli z ich strany splnené, a to, či boli plnené v správnej výške ide na ťarchu správcu dane. Zároveň uviedol, že z judikatúry súdov SR, ale aj judikatúry SD EÚ, nesporne vyplýva, že ak dodávateľ, resp. subdodávateľ, v rozhodnom čase neplnil svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. nepodal daňové priznanie a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je to len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa. Poukázal zároveň na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022.

34. Sťažovateľ opakovanie poukázal na nesprávne tvrdenie správneho súdu, že ak správca dane pristúpil k aplikácii testu Axel Kittel, teda bez konštatovania splnenia zákonných podmienok, má sa za to, že formálne a materiálne podmienky boli splnené, resp. nie je sporné, že k deklarovanému dodaniu došlo. Ostáva otvorenou otázkou, či odpočítanie dane z pridanej hodnoty nemalo byť zamietnuté z dôvodu nesplnenia niektorej zákonnej podmienky, nakoľko pre úspešné odpočítanie dane sa vyžaduje ich kumulatívne splnenie.

35. Sťažovateľ namietal rozpornosť rozhodnutí žalovaného, ako aj správcu dane, ktorí kombinovali tvrdenia o chýbajúcej dani a súčasne tvrdenia o fiktívnosti faktúr, nakoľko spoločnosti mali v obchodných reťazcoch fungovať bez akejkoľvek pridanej hodnoty; nebol tak podľa sťažovateľa zrejмый dôvod neuznania odpočítania dane - daňový podvod alebo zneužitie práva.

36. Sťažovateľ namietal, že je irelevantná cena za nákup práv na reklamný priestor dodávateľom od organizátorky podujatia, nakoľko táto cena nepredstavuje referenčnú cenu za poskytnutú reklamnú kampaň; rovnako cena vo vzťahu k zabezpečeniu spotov (JK MEDIA s.r.o.) Konštatovanie neprímeraného navýšenia ceny skrz súhrn všetkých odberateľov považoval sťažovateľ za absurdný, pretože bolo potrebné každé zdaniteľné plnenie dodané NOBOX MEDIA, s.r.o. posudzovať samostatne. Na záver zdôraznil, že SILVI PRODUCTION, s.r.o. právami na zverejnenie tretích subjektov už nedisponovala, nakoľko ich previedla na NOBOX MEDIA, s.r.o., a preto neexistuje žiadna objektívna skutočnosť pre záver neprímeraného navýšenia ceny dodávateľom vo vzťahu ku sťažovateľovi.

37. Sťažovateľ správcovi dane predložil ocenenie zverejnenia loga na dojednaných mediálnych nosičoch v dojednanom rozsahu a čase, ktorý bol spracovaný reklamnou agentúrou Starmedia, s.r.o., čím jednak suploval dôkaznú povinnosť správcu dane a navyše, ktorým mal správcovi dane preukázať reálnu trhovú cenu, ale správca dane uvedený dôkaz vyhodnotil ako irelevantný, napriek tomu, že sám referenčnú trhovú hodnotu reklamy neurčil.

38. Sťažovateľ ďalej uviedol, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je zjavné žiadne preukázanie identickosti dodávky medzi sťažovateľom a spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. a dodávky zo strany spoločnosti SILVI PRODUCTION, s. r. o. pre odberateľa NOBOX MEDIA, s.r.o., nakoľko zo strany SILVI PRODUCTION, s. r. o. pre spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. nedošlo k poskytnutiu služby vo forme jeho loga na mediálnych nosičoch. Predmetom dodávky medzi SILVI PRODUCTION, s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. bol výlučne prevod práv k mediálnemu priestoru, na ktorom boli propagované kultúrne podujatia. A rovnako vo vzťahu k porovnaniu ceny u spoločnosti JK MEDIA s. r. o. - nebolo preukázané, že JK MEDIA s.r.o. disponovala právami na zverejnenie loga tretích subjektov v rámci mediálnej kampane; týmito právami disponovala výlučne spoločnosť NOBOX MEDIA s. r. o.

39. Sťažovateľ uviedol, že mu nebolo vysvetlené, akým spôsobom mal získať informácie o existencii podvodného fakturačného reťazca a ohradil sa voči odlišnostiam v klasifikácii jeho vedomosti o daňovom podvode v napadnutom rozsudku.

40. Na záver sťažovateľ namietol, že správny súd sa nesprávne vysporiadal s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa porušenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku (vznesenou v replike a na pojednávaní pred správnym súdom), keď v obdobných veciach nerozhodoval rovnako a posúdil ju podľa § 183 SSP ako neprípustné rozšírenie žalobných bodov. Podľa sťažovateľa, ktorý v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 291/2018 zo dňa 15. augusta 2015, mal správny súd jeho námietku vecne posúdiť a vysporiadať sa s ňou.

41. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s posúdením správneho súdu, že predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu v zmysle judikatúry SD EÚ tvoriace tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu, boli v predmetnej veci splnené. Uviedol, že sťažovateľovi bolo dostatočne preukázané a dôvodne vytknuté zapojenie do podvodného obchodného reťazca, bez splnenia povinnosti prijať všetky opatrenia ktoré možno od neho rozumne požadovať a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

42. Sťažovateľ podal návrh na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP a zároveň navrhol, aby kasačný súd inicioval prejudiciálne konanie pred Súdnym dvorom EÚ. Návrh odôvodnil tým, že závery súdu sú len vo všeobecnej rovine jednak vo vzťahu k samotnému podvodu, ale najmä k vedomostnej stránke sťažovateľa ohľadom účasti na daňovom podvode. Sťažovateľ tvrdil, že správcovia dane práve vzhľadom na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, v novom vyrubovacom konaní neuznávajú odpočítanie dane, a to práve s poukazom na podvodné konanie a vedomostnú stránku daňového subjektu ohľadom účasti na daňovom podvode, čo z pohľadu spravodlivého vyrubenia dane a základných princípov práva EÚ predpokladá zodpovedanie uvádzaných predbežných otázok SD EÚ, nakoľko daná otázka judikatúrou SD EÚ nebola riešená. Sťažovateľ navrhol aj nasledovné znenie prejudiciálnych otázok:

„1/ Ak protihodnota za zdaniteľné plnenie v zmysle judikatúry ES predstavuje subjektívnu hodnotu, je možné odoprieť nárok žalobcovi výlučne z dôvodu tvrdenia neprimeraného navýšenia ceny, nakoľko mohol alebo mal vedieť o danej skutočnosti, a to bez toho aby existovali jednoznačné vnútroštátne pravidlá, ktoré by mohli predstavovať predvídateľnú skutočnosť pre účely vykonania overenia zmluvného partnera pre segment reklamy, z pohľadu samotnej protihodnoty za dodané zdaniteľné plnenie.

2/ Ak neexistujú jednoznačné vnútroštátne pravidlá pre segment reklamy je možné pre odopretie nároku prijať záver, že žalobca mal alebo mohol vedieť, že protihodnota za dodané zdaniteľné plnenie je neprimeraná, a to v prípade ak správca dane neurčil pre dané zdaniteľné plnenie referenčnú hodnotu, ktorá by bola objektívnou skutočnosťou pre tento záver.

3/ Ak teda neexistuje preukázanie referenčnej hodnoty z pohľadu protihodnoty za zdaniteľné plnenie v predmetnej veci, má byť jedinou referenčnou hodnotou protihodnota zdaniteľných plnení dodaných dodávateľom žalobcu všetkým 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 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?“

43. Žalovaný sa s návrhom na prerušenie kasačného konania nestotožnil. Poukázal na to, že neprimeranosť obstarávacej ceny deklarovaných služieb bola len jedným z dôvodov pre posúdenie skutočnosti, či sťažovateľ mohol a mal vedieť o účasti na daňovom podvode. V kontexte ostatných skutočností samotná neprimeranosť obstarávacej ceny nebola rozhodujúcou pre odmietnutie odpočtu DPH a preto sťažovateľom navrhované prejudiciálne otázky považuje za neopodstatnené, nakoľko predbežné otázky sťažovateľa boli naformulované s ohľadom výlučne na kritérium neprimerane navýšenej ceny a teda nemajú dopad na rozhodnutie prejednávanej veci.

44. Vec bola predložená Najvyššiemu správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) dňa 14. februára 2025. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý koná v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dlugoš, PhD. a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňa spravodajkyňa sudkyňa JUDr. Anite Filovej.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

45. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

46. Najvyšší správny súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

47. Kľúčovou právnou otázkou, k vyriešeniu ktorej bol kasačný súd vyzvaný bolo, či daňové orgány v rámci daňového konania dospeli k správneho záveru, že sťažovateľ sa podieľal (hoci aj nedbanlivostne) na daňovom podvode tak, ako ho definuje judikatúra Súdneho dvora Európskej únie, a teda či následne táto skutočnosť mohla byť dôvodom na odopretie práva na odpočítanie DPH sťažovateľovi.

48. Kasačný súd zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia už bola skutkovo a právne obdobná vec rovnakého sťažovateľa postavená na prakticky totožnom skutkovom základe zistenom v rámci tej istej daňovej kontroly, vedená pred kasačným súdom pod sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024 (zdaňovacie obdobie apríl 2017), založená v zásade na totožnej argumentácii správneho súdu, pri uplatnení v zásade totožných námietok sťažovateľa. Je možné poukázať na rozdiel spočívajúci v názve muzikálu (tam muzikál ČAS RUŽÍ), na ktorom bolo obchodné meno a logo prezentované, ktorý je však bez významu pre celkové právne posúdenie a rovnako išlo o iného dodávateľa (tam SARCO s. r. o.) a iné fakturačné reťazce (tam ANMIMA s.r.o. - SARCO s. r. o. - Azaria service s.r.o. - Peritus Trade s.r.o.

- Dynamic Team s.r.o.), avšak dôvody na ktorých správca dane postavil svoje rozhodnutia sú totožné - podvodné konanie a išlo o dodávanie reklamných služieb od deklarovaných dodávateľov (SARCO s. r. o. a NOBOX MEDIA, s.r.o.), ktorí mali mať zakúpené reklamné práva od spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., ktorá kultúrne podujatia organizovala. U oboch dodávateľov tak išlo o rovnaký modus operandi (bližšie bod 25 tohto rozsudku) preukazujúci splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu.

49. Kasačný súd súčasne dodáva, že zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že kasačné sťažnosti sťažovateľa, založené na totožných námietkach (rozdiel spočíval, ako už bolo uvedené vyššie, v názve muzikálu, odlišnej osobe dodávateľa a inom fakturačnom reťazci), boli zamietnuté. Konkrétne ide o konania vedené pod sp. zn. 4Sfk/32/2024, sp. zn. 3Sfk/39/2024, sp. zn. 3Sfk/47/2024, sp. zn. 2Sfk/32/2024, sp. zn. 5Sfk/40/2024, sp. zn. 1Sfk/41/2024, sp. zn. 8Sfk/40/2024 a sp. zn. 8Sfk/47/2024.

50. Kasačný súd preto, využívajúc postup podľa § 464 ods. 1 SSP, poukazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/26/2024 z 11. decembra 2024, s ktorým sa stotožnil a preto uvádza jeho vybrané časti, ktoré sú aplikovateľné i na prejednávanú vec:

„39. Pokiaľ ide o prvú podmienku tzv. Axel Kittel testu - existencia daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, kasačný súd je toho názoru, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky preukázané. Daňový únik spočíval v tom, že deklarovaný dodávateľ reklamných služieb - spoločnosť SARCO s. r. o. [v preskúmvanej veci NOBOX MEDIA, s.r.o.] - znižoval svoju daňovú povinnosť vytvorením vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov, na začiatku ktorého daň nebola odvedená (obdobne bol podobný vzorec vyhodnotený ako daňový únik napr. aj v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/10/2021 zo dňa 23. júna 2023). Správca dane a žalovaný daňový únik identifikovali na strane viacerých subdodávateľov vo fakturačnom reťazci a tiež na strane jeho priameho dodávateľa, ktorý si takýmto spôsobom znížil daňovú povinnosť. Hoci dodávateľ sťažovateľa formálne priznal daňovú povinnosť, túto si znížil cez uplatnené odpočítania dane z fiktívnych faktúr od tzv. zmiznutých subdodávateľov, ktorí mu nedodali žiadne plnenia a daňovú povinnosť si nespĺnili. Tým došlo k situácii, že daň zo vzájomne prepojitelných obchodov nebola nikdy do štátneho rozpočtu odvedená. Podľa názoru správcu dane, žalovaného a správneho súdu ide o daňové úniky podvodného charakteru, čo dokladuje charakter predmetných spoločností (bez materiálneho a personálneho substrátu na výkon podnikateľskej činnosti), nedostupnosť ich účtovníctva a zánik v krátkej dobe po uskutočnení zdanieľných obchodov so sťažovateľom. Kasačný súd sa s týmito závermi príslušných orgánov stotožňuje a konštatuje v zhode so správnym súdom, že tieto preukázali existenciu daňového úniku a tiež jeho podvodný charakter.

40. Podľa druhej podmienky tzv. Axel Kittel testu musí byť daňový únik dôsledkom podvodného konania, teda neodvedenie dane nemôže byť len náhodné, ale musí byť uskutočnené za účelom získania daňového zvýhodnenia v rozpore s účelom smernice, pričom uskutočnené transakcie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam. Ako bolo spomenuté už vyššie, orgány verejnej správy vo svojich rozhodnutiach identifikovali nasledovné okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu:

- dodávateľ reklamných služieb spoločnosť SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] daňovú povinnosť z reklamných služieb na výstupe znižoval vstupom od vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov. Vzájomné transakcie v zistenom obchodnom reťazci nezodpovedali bežným obchodným transakciám a daňové subjekty, ktoré s predmetnými reklamnými službami vzájomne obchodovali, vytvorili štruktúru, ktorá bola vytvorená len pre daňové účely,
- deklarovaný dodávateľ SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] reklamu len formálne vykázal/sprostredkoval (reálne dodanie služieb reklamy vykonala spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o.),
- daňový únik vznikol dôsledkom nereálne vysokých cien reklamy uvedených na faktúrach, ktoré vystavil priamy dodávateľ sťažovateľa SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.], z ktorých sťažovateľ čerpal odpočet DPH.

41. Pokiaľ ide o tretiu podmienku tzv. Axel Kittel testu, t. j. či boli posudzované zdanieľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, kasačný súd sa stotožňuje s konštatovaním správneho súdu v bode 44 [v preskúmvanej veci bod 65] napadnutého rozsudku, že dodávateľsko odberateľské vzťahy v zistenom podvodnom fakturačnom obchodnom reťazci súviseli s plneniami pre sťažovateľa.

42. Podstata a nosná časť námietok sťažovateľa smerovala proti záveru správcu dane, žalovaného a správneho súdu, že sťažovateľ vedel alebo mal/mohol vedieť o tom, že sa svojim plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (t. j. ku štvrtej podmienke tzv. Axel Kittel testu - zavineniu daňového subjektu).

43. Pokiaľ sťažovateľ v tomto smere namietal, že správca dane a správny súd „zmiešavali“ otázku jej aktívnej, resp. pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, „že medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo či

mohla (mala) vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je naozaj rozdiel... Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, z ktorých sa vedomosť sťažovateľky alebo jej potenciál (mohla/mala vedieť) vyvodzuje, stále zaťažuje daňové orgány a rovnako platí, že tak preukázanie úmyselnej ako aj nebanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie sťažovateľky v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom tak z vyššie uvedených dôvodov nemá žiadny praktický vplyv na výsledok daňového konania - uznanie alebo neuznanie uplatneného daňového oprávnenia. Nedôsledné diferencovanie (zo strany daňových orgánov) medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v prípade riadneho preukázania skutkových okolností preukazujúcich aspoň jednu z už uvedených foriem subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode v daňovom konaní, tak podľa kasačného súdu nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí Žalovaného a správcu dane ” (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, bod 52).

44. V predmetnej veci nebola sťažovateľovi preukazovaná úmyselná účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ale to, že mal a mohol o svojej účasti na takomto obchodnom reťazci vedieť, ak by vykonal všetky opatrenia, ktoré sa od obozretného obchodníka vyžadujú.

45. Správca dane a žalovaný založili svoj úsudok, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom na tom, že:

- obchodoval s dodávateľom SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] bez referencií v oblasti reklamy, ktorý nebol nositeľom žiadneho know-how - štýlu, rukopisu reklamnej agentúry, dokonca bez vlastnej bez webovej stránky ktorou by sa prezentoval, t. j. sťažovateľ nevenoval žiadnu pozornosť výberu agentúry a nepreveroval si možnosti na trhu;

- deklarovaný dodávateľ SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] reklamu len formálne vykázal/sprostredkoval (reálne dodanie služieb reklamy vykonala spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o.);

- sťažovateľ odôvodňoval nadviazanie obchodného kontaktu s dodávateľom SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] tak, že to bolo cez pani Silviu Nemčovičovú, konateľku spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r. o. To, že poznal svojho dodávateľa cez pani Nemčovičovú, mu bolo dostatočnou zárukou dôveryhodnosti, t. j. sťažovateľ sa mal spoliehať na výber svojho obchodného partnera s významným objemom peňažného plnenia za objednané (a poskytnuté) služby len na odporúčanie treťou osobou;

- sťažovateľ sa súhlasom s odporúčaným výberom dodávateľa SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] od reálneho poskytovateľa služieb SILVI PRODUCTION s. r. o. zapojil do preverovaných reťazcov služieb, pričom nebolo preukázané, z akého dôvodu SILVI PRODUCTION s. r. o. prenajala priestor SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] (pričom ako jediným logickým vysvetlením sa javí nadhodnotenie ceny za reklamné plnenia);

- „od začiatku prílišná dôvera obchodných partnerov (SILVI PRODUCTION s. r. o., SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] a ANMIMA, s.r.o. ktorá nie je racionálne vysvetliteľná). Od riadneho obchodníka by sa pritom očakávalo, že ak zamýšľa uskutočniť transakcie v rádovo viac ako stotisícoch eur, overí si aspoň základné informácie o obchodnom partnerovi a bude sa snažiť minimalizovať riziká zvýšeným dohľadom a kontrolou nad objednanými službami. [...] Nie je povinnosťou daňového subjektu postupovať pri výbere zmluvného partnera najefektívnejšie, ako je to možné, ani si vybrať cenovo najvhodnejšiu ponuku. Ak však daňový subjekt koná pri uzatváraní obchodu spôsobom, ktorý nemá ekonomické opodstatnenie a vymyká sa rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa, možno mu [...] odoprieť uplatnené právo na odpočítanie dane pri takýchto obchodoch. ” (str. 38 - 39 prvostupňového rozhodnutia);

- zmluvná cena bola stanovená bez akejkoľvek kalkulácie, výlučne na základe dohody, jej primeranosť si sťažovateľ mohol preveriť u reálneho poskytovateľa služieb SILVI PRODUCTION s. r. o. , ktorá bola reálnym poskytovateľom reklamných služieb, a ktorá aj sama bola oprávnená poskytovať reklamný priestor reklamným partnerom podujatia;

- nakupoval služby za neprimerane vysoké ceny.

46. V predmetnej veci správca dane identifikoval viacero vzájomne prepojených a podmienených okolností, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodňujú prijatie záveru, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Z týchto ustálených okolností vyplýva, že orgány finančnej správy a správny súd nevyčítali sťažovateľovi výlučne tú skutočnosť, že cena reklamných služieb bola neprimerane nadhodnotená (niekoľkonásobne navýšená, a to bez pridanej hodnoty a cenovej kalkulácie či zisťovania ceny na trhu). Správca dane sa zamerlal na

zdôraznenie obvyklosti či neprimeranosti celého obchodného vzťahu sťažovateľa s jeho dodávateľom a subdodávateľom SILVI PRODUCTION s. r. o., ktoré zahŕňalo aj (i) vedomosť o tom, kto je reálnym vykonávateľom služieb (spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o.) na odporúčanie ktorého konateľky sa sťažovateľ spojil pri výbere svojho deklarovaného dodávateľa (SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.]), (ii) možnosť si overiť cenu priamo u subdodávateľa SILVI PRODUCTION s. r. o., voči ktorej konateľke mal sťažovateľ podľa svojho vyjadrenia dôveru, (iii) neodôvodnená kredibilita sťažovateľa vo vzťahu k obchodnému partnerovi, keď výber dodávateľa SARCO s.r.o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] sťažovateľ odôvodňoval výlučne tým, že to, že poznal svojho dodávateľa cez pani Nemčovičovú (konateľku SILVI PRODUCTION s. r. o.), mu bolo dostatočnou zárukou dôveryhodnosti, (iv) sťažovateľ len vsúvislosti s propagáciou loga na tri mesiace v súvislosti s muzikálom „Čas ruží“ [DRACULA] zaplatil svojmu dodávateľovi SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] sumu 150.000 eur [v preskúmanom prípade spolu 120.000 eur], ktorá suma nie je zanedbateľná ani nízka, pričom uvedený obchodný vzťah sa opakoval aj pri propagovaní jeho loga na iných podujatiach.

47. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetná vec je špecifická v tom, že sťažovateľ neargumentoval tým, že on svojho subdodávateľa - reálneho poskytovateľa služby nepozná, pretože mal obchodný vzťah so svojím priamym dodávateľom. Naopak - on argumentoval tým, že poznal svojho subdodávateľa a práve na základe jeho odporúčania opakovane uzatváral obchody so svojím dodávateľom. Uvedený spôsob výberu obchodného partnera, ktorý navyše službu len formálne vykázal/vyfakturoval, nevytvoril žiadnu pridanú hodnotu, dokonca ani nesprostredkoval obchod, keď tento sprostredkovala konateľka subdodávateľa, sa javí ako účelový, osobitne ak dodávateľ nemal referencie v oblasti reklamy a dokonca ako reklamná agentúra ani sám nemal žiadnu webstránku.

48. [...]

49. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti výber svojho dodávateľa zdôvodňoval tým, že neexistoval iný subjekt disponujúci právami k mediálnemu priestoru propagujúceho kultúrne podujatia a že jeho subdodávateľ - spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o. právami na zverejnenie tretích subjektov nedisponovala, nakoľko tieto previedla práve na dodávateľa SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.]. Z administratívneho spisu aj preskúmaných rozhodnutí je však zrejmé, že na dodávateľa SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.] bol prevedený nevýhradný reklamný priestor a že spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o. právami na zverejnenie tretích subjektov v rozhodnom čase disponovala. Preto aj keď sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že je irelevantná cena za nákup práv za reklamný priestor jeho dodávateľom od organizátorky podujatí SILVI PRODUCTION s. r. o. uvedené nezodpovedá skutočnosti, že aj samotná spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o. disponovala právami na reklamný priestor.

50. V predmetnej veci príslušné orgány v kontexte preukazovania vedomostnej stránky účasti na daňovom podvode uplatnili argument neobvyklej ceny plnenia ako jeden z viacerých vzájomne prepojených a podmienených okolností, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodňujú prijatie záveru, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom - spolu s poukazom na ďalšie skutočnosti svedčiace o neštandardnosti a účelovosti obchodného reťazca. Kasačný súd obdobne aj v iných veciach posudzoval indíciu neprimerane nadhodnotenej ceny vo fakturačnom reťazci za reklamné služby spolu s poukazom na ďalšie skutočnosti ako okolnosti svedčiace o neštandardnosti a účelovosti obchodného vzťahu.

51. Najvyšší správny súd napr. v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/10/2021 zo dňa 23. júna 2023 za situácie, keď sťažovateľ mal vedomosť o reálnom dodávateľovi reklamy, pričom v obchodnom reťazci došlo k umelému navýšeniu ceny reklamných služieb uviedol: „Správca dane a žalovaný [...] spochybnili reťazec dodávateľov, ktorého jedinou úlohou bolo umelo navýšiť cenu reklamných služieb, pričom daň z takto umelo navýšenej reklamnej služby nebola reálne odvedená. Do reálne odvysielaných reklamných kampaní boli umelo vložené sprostredkovateľské spoločnosti [...], ktoré reklamné služby medzi sebou prefakturovali tak, že sťažovateľovi niekoľkonásobne navýšili sumu. [...] V zmluve o realizácii kampane [...] sťažovateľ dojednal, v ktorých médiách bude reklamná kampaň realizovaná a mohol si (mal si) preveriť ceny v týchto médiách. Ak tak neurobil a uplatnil si odpočet DPH z navýšenej nereálnej ceny uvedenej na faktúrach od dodávateľa [...], potom konal nezodpovedne a nelogicky [...] sťažovateľ mal vedomosť o dodávateľovi reklamy. Vyjadrenie sťažovateľa, že si neoveroval bežné trhové ceny u iných spoločností, a ani u iných zdrojov a obrátil sa na spoločnosť [...] z dôvodu, že vždy bolo všetko zrealizované, orgány verejnej správy vyhodnotili tak, že sťažovateľ postupoval neobzretne a neurobil všetky opatrenia, ktoré bolo od neho rozumné požadovať, aby sa uistil, že sa na podvode nebude podieľať. [...] Krajský súd záver orgánov verejnej správy o splnení subjektívnej stránky daňového podvodu považoval za splnený. Krajský súd vyhodnotil, že pri náležitej obzretnosti sťažovateľ „mal a mohol zistiť“, že predmetný obchodný reťazec je umelo vykonštruovaný, a to za účelom narušenia systému neutrality DPH. Podľa krajského súdu sťažovateľ hrubým spôsobom porušil zásady náležitej

obozretnosti, keď nemal záujem zisťovať reálne ceny za poskytnuté reklamné služby. Krajský súd mal za to, že následky takéhoto neobozretného správania potom musí sťažovateľ znášať sám a musí byť uzrozumený s tým, že sa naň bude hľadieť ako na osobu, ktorá mala vedomosť o zapojení sa do reťazca poznačeného daňovým podvodom. Kasačný súd sa s uvedeným právnym názorom krajského súdu stotožňuje a poukazuje na nasledovné okolnosti, ktoré nasvedčovali podozrivosti obchodnej transakcie, pre ktoré mal sťažovateľ mať vedomosť o daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil, a to:

- sťažovateľ [...] Netvrdil, že sa snažil o spoločnosti získať si referencie od iných účastníkov na trhu, viac informácií o predmete jej činnosti, obchodných priestoroch a zamestnancoch, ani že by akokoľvek skúmal, či bola ponúkaná cena za tovar primeraná a zodpovedajúca trhovým podmienkam, a to všetko za účelom, aby sa uistil, že sa nebude zúčastňovať na daňovom podvode,

- [...]

- ďalším dôkazom je aj nereálna vysoká cena za poskytnuté služby uvedená na faktúre od deklarovaného dodávateľa [...], ktorý podľa vlastných slov na dodanie reklamných služieb nič neurobil a tieto boli dodané subdodávateľsky, pričom podľa vyjadrení konateľov, ktorí realizovali vysielanie reklamy, bola reálna cena reklamy známa už na začiatku obdobia.

Tieto objektívne okolnosti vo svojom súhrne podľa kasačného súdu nasvedčujú záveru, že deklarovaný dodávateľ Advertising of Companies, s. r. o., ktorý bol priamym bezprostredným dodávateľom sťažovateľa, bol pochybný a že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý. Rovnako je kasačný súd toho názoru, že sťažovateľ neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode.“

52. Obdobne - v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/104/2022 zo dňa 23.11.2023 kasačný súd uviedol, že „z pohybov na účtoch medzi žalobcom a jeho dodávateľom [...] bolo možné logicky vyvodiť záver, že sa jednalo o preúčtovanie finančných prostriedkov medzi spoločnosťami, ktoré boli do reťazca spoločností umelo vložené a je možné ich považovať za ďalšiu indíciu nasvedčujúcu úmyslu daňového subjektu o nedovolené získanie daňového zvýhodnenia. Zistenia žalovaného, ku ktorým sa plne priklonil aj správny súd, sú celkom zrejme a logické, preto nedávajú sťažovateľovým sťažnostným bodom priestor na spochybnenie správnosti záverov správneho súdu. Tieto totiž priamo nasvedčujú tomu, že v preverovanom prípade došlo k podvodnému konaniu dodávateľa ktorý z poskytnutej, cenovo nadhodnotenej reklamy v skutočnosti neodviedol žiadnu daň na výstupe, nakoľko si ju ponížil vstupom od vykonštruovaného dodávateľského reťazca [...] Úlohou umelo vytvoreného reťazca bolo reklamu len cenovo nadhodnotiť a formálne vykázat a nie reálne dodať. Na konci tohto reťazca subjektov stojí kontrolovaný platiteľ ktorý si z umelo nadhodnotenej ceny reklamy uplatnil odpočítanie dane s výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu - nadmerný odpočet. S ohľadom na vyššie uvedené, je preto podľa názoru kasačného súdu zrejme, že už pri vzniku obchodného vzťahu daňového subjektu [...] a dodávateľa vedel sťažovateľ, kedy v priebehu roka 2014 sa budú konať podujatia [...] (celkovo päť podujatí). Táto skutočnosť preukazuje vedomosť sťažovateľa o nesúlade s reálnym dodaním služby [...].

53. V predmetnej veci je podstatné to, že sťažovateľ odôvodňoval výber svojho vlastného dodávateľa referenciou od subdodávateľa, t. j. subjektu, od ktorého mohol jednak priamo získať informáciu o reálnej hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ktorý subjekt zároveň tiež mohol sťažovateľovi predmetnú službu poskytnúť. Neštandardne pôsobí teda skutočnosť, že sťažovateľ dôveryhodnosť svojho dodávateľa odôvodňoval výlučne odporúčaním konateľky subdodávateľa. V prípade, ak (podľa vlastného vyjadrenia) sťažovateľ uvedenej konateľke dôveroval v takej miere, že výlučne na základe jej odporúčania pristúpil k uzavretiu obchodu so svojím dodávateľom SARCO s. r. o. [NOBOX MEDIA, s.r.o.], pričom aj samotná konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. potvrdila, že sa pozná s konateľom sťažovateľa, sťažovateľ si napr. mal a mohol overiť cenu priamo u svojho subdodávateľa SILVI PRODUCTION s. r. o. Preto je správny záver správcu dane a správneho súdu o neštandardnosti posudzovaného obchodného reťazca, vrátane neštandardnosti konania sťažovateľa.

54. Zároveň je relevantné aj to, že sťažovateľ neprodukoval žiadne dôkazy či tvrdenia, ktoré by odôvodňovali uzavretie obchodu v sume 150.000 eur [120.000 eur], ktorého predmetom bola propagácia jeho loga ako reklamného partnera muzikálu počas troch mesiacov. Kasačný súd poukazuje na závery správcu dane a žalovaného, v zmysle ktorých sťažovateľ v rámci svojich podnikateľských činností nijakým spôsobom nepreukázal obozretnosť vo vzťahu k tomu, s kým uzatváral svoje obchody, aké podmienky dojednával. Tiež nepreukázal žiadnu komunikáciu ohľadom dohody o stanovení ceny a jej kalkulácie, resp. akým spôsobom si zisťoval relevantnosť sumy za poskytnuté reklamné služby.

55. Sťažovateľ síce správcovi dane predložil ocenenie zverejnenia loga, ktorý mal byť spracovaný reklamnou agentúrou Starmedia, s.r.o., ale táto písomnosť neobsahovala dátum jej vyhotovenia,

pečiatku [...]. Sťažovateľ nesúhlasil s vyhodnotením uvedeného dôkazu, ale v kasačnej sťažnosti ani správnej žalobe nevzniesol v tomto ohľade kvalifikovanú námietku.

56. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval rozsudkom vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., v tam uvedenej veci bola neprímeraná cena dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia tzv. hmotnoprávných podmienok, teda uvedený rozsudok sa netýkal účasti daňového subjektu na daňovom podvode a vedomosti daňového subjektu vo vzťahu k jeho Účasti na daňovom podvode (ako je tomu v súdnej veci), t. j. z uvedeného rozsudku nevyplývajú skutočnosti tvrdené sťažovateľom. Kasačný súd už vo veci 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 skonštatoval, že „v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021 nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprímeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby. Skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Závery daňových orgánov, ktorými vyčítlali žalobcovi výšku plnenia, ktorú zaplatil za poskytnuté služby, teda nie sú spôsobilé spochybníť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybníť situácia, pokiaľ sa výsledky reklamy nepremietnu do zvýšenia obrátov či ziskov spoločnosti. Nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov / služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH. Kasačný súd opakuje, že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybníť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom [...], je možné odmietnuť odpočet DPH len, ak správca dane preukáže účasť daňového subjektu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).“

57. Vzhľadom na to, že orgány verejnej správy ustálili, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane u sťažovateľa je daňový podvod, nebol dôvod skúmať podmienky nepriznania práva na odpočet dane u sťažovateľa z iného dôvodu (nesplnenie hmotnoprávných podmienok resp. zneužitie práva) - čo konštatoval aj správny súd v napadnutom rozsudku, preto námietky sťažovateľa uvedené v bode 20. tohto rozsudku kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodné.”

51. V súvislosti s ďalšími námietkami sťažovateľa vrátane návrhu na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP, kasačný súd aj v tomto smere v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na niektoré časti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vo veci rovnakých účastníkov konania, obdobného skutkového a právneho stavu (zdaňovacie obdobie marec 2017) sp. zn. 2Sfk/32/2024 z 31. marca 2025:

23. Kasačný súd považuje za dôležité doplniť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že nemôže obstať záver, že správca dane zistil, že služby žalobcovi boli dodané v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená trhová hodnota. V predmetnej veci podľa sťažovateľa absentuje základné zistenie trhovej hodnoty, ktorá by predstavovala objektívnu skutočnosť pre porovnanie ceny za dodávky služieb žalobcovi. Iba na základe takéhoto porovnania, ako objektívnej skutočnosti, by bolo možné prijať záver disproporcie ceny za dodávky služieb pre žalobcu. Podľa sťažovateľa je neprijateľný záver, že dodávateľ sťažovateľa neprímerane navýšil cenu za zdaniteľné plnenie pre sťažovateľa, nakoľko tvrdenie neprímeraného navýšenia je odvodené výlučne od porovnania protihodnoty všetkých zdaniteľných plnení poskytnutých tretím subjektom zverejnených na mediálnych nosičoch.

24. K predmetnej námietke kasačný súd uvádza, že sú mu známe rozhodnutia kasačného súdu, ktoré dospeli k iným záverom, ako v teraz prejednávanej veci. V rozsudku sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30. mája 2024 (v bode 63 rozsudku) kasačný súd uviedol, že: „Pokiaľ správny súd, správca dane a žalovaný ako jednu z okolností, ktoré mali vyvolať podozrenia sťažovateľky, uvádzajú nadhodnotenie reálnej ceny mediálnej kampane, kasačný súd konštatuje, že extrémne a neodôvodnené nadhodnotenie či podhodnotenie ceny plnenia v porovnaní s trhovými cenami môže byť okolnosťou, ktorá má vzbudiť podozrenie u priemerného zodpovedného podnikateľa.“ V bode 64 zmieneneho rozsudku kasačný súd uvádza: „V tejto súvislosti však kasačný súd na druhej strane konštatuje, v zhode so sťažovateľkou, že v administratívnom spise absentuje akýkoľvek dôkaz, odborný odhad či znalecký posudok, z ktorého by bolo možné vyvodiť, aké boli priemerné ceny daných plnení (s ohľadom na rozsah reklamnej kampane a súvisiace podujatie) v relevantnom čase. Inými slovami, správca dane a žalovaný, na ktorých bolo dôkazné bremeno preukazovania vedomostnej stránky účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (bod 54 rozsudku), nepreukázali, že by cena reklamného plnenia bola extrémne a nedôvodne nadhodnotená alebo podhodnotená v porovnaní s trhovými cenami, aby to mohlo u sťažovateľky vyvolať podozrenia. Kasačný súd sa vo veci sp. zn. 3Sfk/11/2022 stotožnil

so sťažovateľkou v tom, že okolnosti pomenované správcom dane, Žalovaným a správnym súdom nateraz nepreukazujú (z hľadiska subjektívnej stránky) ani jej nedbanlivostnú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Nemožno z nich teda vyvodiť, že by sťažovateľka zanedbala primeranú obozretnosť priemerného zodpovedného podnikateľa, resp. že by jej boli známe také okolnosti sporného obchodu, z ktorých by mohla vyvodiť, že sa svojím plnením zúčastní obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

25. Dôvodom zmeny rozsudku krajského súdu vo veci sp. zn. 3Sfk/11/2022, ktorým kasačný súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec mu vrátil na ďalšie konanie, však nebola iba absencia dôkazu o nadhodnotení ceny, teda chýbajúce preukázanie „štandardnej (trhovej) ceny ale aj absencia vedomosti sťažovateľky o cenách v reťazci.

26. V teraz prejednávanom prípade však ide o inú situáciu práve pre personálne prepojenie sťažovateľa so samotným reálnym poskytovateľom služby SILVI PRODUCTION s. r. o. Ako totiž vyplýva z obsahu administratívneho spisu sťažovateľ odôvodňoval nadviazanie obchodného kontaktu s dodávateľom SARCO s. r. o. tak, že to bolo cez pani Silviu Nemčovičovou, konateľku spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. Pričom aj samotná konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. potvrdila, že sa pozná s konateľom sťažovateľa. Preto záver správneho súdu o tom, že okolnosti pomenované správcom dane a žalovaným preukazovali (z hľadiska subjektívnej stránky) jeho nedbanlivostnú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom sú udržateľné, nakoľko sťažovateľ, ktorý odôvodňoval výber svojho vlastného dodávateľa referenciou od subdodávateľa, t. j. subjektu, od ktorého mohol jednak priamo získať informáciu o reálnej hodnote poskytnutého reklamného plnenia, ktorý subjekt zároveň tiež mohol sťažovateľovi predmetnú službu poskytnúť. Sťažovateľ si tak mal a mohol overiť cenu priamo u svojho subdodávateľa SILVI PRODUCTION s. r. o. Preto je aj podľa kasačného súdu správny záver správcu dane a správneho súdu o neštandardnosti posudzovaného obchodného reťazca, vrátane neštandardnosti konania sťažovateľa.

27. Závery rozsudku kasačného súdu sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30.05.2024 by boli aplikovateľné na prípad sťažovateľa v prípade, ak boli splnené súčasne obe podmienky, a to absencia dôkazu o nadhodnotení ceny, teda chýbajúce preukázanie „štandardnej (trhovej) ceny“, ako aj absencia vedomosti sťažovateľa o cenách v reťazci. V prípade sťažovateľa táto druhá podmienka splnená nebola.

28. Ani prípad týkajúci sa nepreukázania - neodôvodnenia nižšej ceny, cena nebola preukázateľne neštandardná (nízka odchýlka) vo veci sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024 nie je aplikovateľný na prípad sťažovateľa, pretože vo veci sp. zn. 8Sfk/9/2023 správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane sa rozhodol zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, pričom podľa kasačného súdu nebolo preukázané inak, iba v rovine špekulácií, že sťažovateľka vedela, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mala a mohla vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Kasačný súd vo veci sp. zn. 8Sfk/9/2023 pritom v bode 113 rozsudku upriamil pozornosť na to, že správca dane a žalovaný by svoju pozornosť nemali zamerať len na cenu dodávaných tovarov, ich pôvod, ale aj napr. na priebehy rokovaní medzi obchodnými partnermi, rokovanie s osobami oprávnenými konať za obchodných partnerov či neštandardné obchodné dojednania a podmienky, ktoré by prípadne relevantne mali a mohli vzbudzovať obozretnosť sťažovateľky.

29. V teraz prejednávanom prípade, však zo strany správnych orgánov nešlo o preukazovanie vedomostnej stránky účasti sťažovateľa na daňovom podvode iba v rovine špekulácií, ale správne orgány dostatočne preukázali, že sťažovateľ pri dodržaní primeranej obozretnosti mal a mohol vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

30. Kasačný súd v prejednávannej veci napokon pristúpil aj k posúdeniu dôvodnosti návrhu žalobcu na prerušenie konania a iniciovanie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom EÚ. Žalobca svoj návrh založil v podstate na argumentácii, že pre posúdenie subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode (či daňový subjekt o existencii daňového podvodu vedieť mohol a mal) je potrebné zo strany daňových orgánov objektívne preukázať, že deklarovaná cena zdaniteľných plnení bola neprimerane nadhodnotená vo vzťahu k bežným trhovým cenám. Túto argumentáciu odvíjal najmä od rozsudku Súdného dvora EÚ vo veci Amper Metal Kft., C-334/20.

31. Ohľadom rozsudku Súdného dvora EÚ vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 kasačný súd opätovne uvádza, že sa netýkal účasti daňového subjektu na daňovom podvode a vedomosti daňového subjektu vo vzťahu k jeho účasti na daňovom podvode. Naopak bola v ňom tematizovaná otázka neprimeranosti ceny, ako dôvodu pre nepriznania práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia tzv. hmotnoprávných podmienok. Z tohto dôvodu jadro žalobcovej argumentácie neobstojí.

32. Dôležitejšie však je, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. Axel Kittel, C-439/04) vedomá účasť na daňovom podvode musí byť preukázateľná objektívnymi skutočnosťami. Kasačný súd má v prejednávanej veci za to, že správca dane a žalovaný produkovali dostatočné množstvo dôkazov okrem samotnej neprimeranosti deklarovanej ceny služieb, tak aby bolo možné uzavrieť, že v prejednávanej veci žalobca objektívne vedieť mal a mohol o svojej účasti na daňovom podvode.“

52. Kasačný súd záverom k námietke sťažovateľa ohľadne nevysporiadania sa s argumentáciou ohľadne porušenia § 3 ods. 6 daňového poriadku uvádza, že túto považuje za nedôvodnú. Sťažovateľ namietal, že správny súd sa s námietkou nevysporiadal a posúdil ju ako neprípustné rozšírenie žalobných bodov v zmysle § 183 SSP, a to aj na súdnom pojednávaní pred správnym súdom. K tvrdeniam sťažovateľa je potrebné uviesť, že na obdobné rozhodnutia žalovaného a správneho súdu právna zástupkyňa sťažovateľa preukázateľne poukázala až vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného zo dňa 22.11.2022 - to znamená až po podaní správnej žaloby a po uplynutí lehoty na jej rozšírenie a doplnenie v zmysle § 183 SSP. Správny súd preto správne vyhodnotil následné tvrdenia sťažovateľa uvedené v replike a tiež na následnom pojednávaní ako neprípustné rozšírenie žalobných dôvodov.

53. Kasačný súd dáva do pozornosti, že ústavné sťažnosti sťažovateľa 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 boli spojené na spoločné konanie a následne odmietnuté ako zjavne neopodstatnené uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 561/2025 z 25. septembra 2025.

54. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že existencia daňového úniku bola preukázaná, uvedený daňový únik bol dôsledkom podvodného konania a napokon posudzované zdaniteľné obchody sťažovateľa boli s podvodným konaním spojené. Rovnako závery správcu dane a žalovaného, že sťažovateľ o účasti na daňovom podvode vedieť mohol a mal, boli tak dostatočne preukázané.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

55. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

56. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

57. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.