

Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	4Sfk/32/2024
Identifikačné číslo spisu:	0824100296
Dátum vydania rozhodnutia:	10. februára 2025
Meno a priezvisko:	JUDr. Monika Valašiková
Funkcia:	predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:0824100296.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlíkovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ANMIMA s.r.o., so sídlom Dolné Rudiny 15, 010 01 Žilina, IČO: 44 359 594, zastúpeného: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Puškinova 58, 900 01 Modra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100532374/2022 zo dňa 21. marca 2022, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. 5S/15/2024 - 82 zo dňa 13. júna 2024, takto

r o z h o d o l :

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 5S/15/2024 - 82 zo dňa 13. júna 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100532374/2022 zo dňa 21. marca 2022 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej ako „správca dane“) č. 102635625/2021 zo dňa 28.12.2021 (ďalej ako „rozhodnutie správca dane“), a ktorým bol 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“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 10.000,- eur za zdaňovacie obdobie september 2016. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.
2. Správny súd napadnutý rozsudok odôvodnil uplatnením postupu podľa § 140 SSP, keď odkázal na obdobnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, a to v konaní vedenom

pod sp. zn. BB-72S/40/2022 zo dňa 14.03.2024, v ktorom išlo o vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie marec 2017. Správny súd uviedol, že správca dane vykonal jednu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl 2015, jún 2015, júl 2015, august, 2016, september 2016, október 2016, november 2016, marec 2017, apríl 2017, jún 2017, júl 2017, október 2017, január 2018 a október 2018, výsledkom ktorej bol jeden protokol. Zároveň poznamenal, že mierne odchýlky v číslach strán rozhodnutí daňových orgánov, na ktoré sa odkazuje, prípadne v štruktúre subdodávateľského reťazca hlavných aktérov dodávateľského reťazca žalobcu, nemali za následok potrebu iného hodnotenia skutkového stavu zisteného daňovou kontrolou vykonanou spoločne pre oba prípady.

3. V odôvodnení rozsudku sp. zn. BB-72S/40/2022 zo dňa 14.03.2024 tak správny súd uviedol, že, pokiaľ bolo obsahom žalobných bodov a námietok prezentovanie vlastných skutkových a právnych záverov žalobcu, ku ktorým dospel výlučne na základe svojich tvrdení, resp. vyjadrenia všeobecného nesúhlasu so skutkovými a právnymi závermi žalovaného, tieto samé o sebe nemôžu spôsobovať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. K dôvodnosti žalobných námietok nepostačuje, ak žalobca s hodnotením veci žalovaným nesúhlasí bez toho, aby uviedol konkrétne nedostatky majúce za následok rozpor napadnutého rozhodnutia so zákonom, resp. so zásadami logického uvažovania. Úlohou žalobcu tak podľa správneho súdu 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 časti správnej žaloby konkrétne skutkové a právne tvrdenia žalobcu vzťahujúce sa k prejednávanej veci a konkrétnym dôvodom, na ktorých sú napadnuté rozhodnutia žalovaného i správcu dane založené, chýbajú.

4. K tvrdeniu žalobcu, že predložil správcovi dane nacenenie dodaných služieb v rámci jednotlivých muzikálov vykonané spoločnosťou Starmedia, s.r.o., ktorým podľa jeho názoru preukázal realnosť ceny za dodané služby, správny súd uviedol, že predložené nacenenie produktov nie je založené na overiteľných podkladoch a nemôže byť dôkazom obvyklej ceny za poskytnuté reklamné služby. Správny súd poukázal na to, že správca dane „neprimerané navýšenie ceny“ za poskytnuté reklamné služby odvodil z porovnania hodnoty fakturácie týkajúcej sa kultúrnych podujatí (o. i. muzikál Madagaskar, Čas ruží) od dodávateľa predmetných reklamných služieb (SILVI PRODUCTION, s.r.o.), ktorá bola neporovnateľne (niekoľkonásobne) nižšia ako následná fakturácia predmetných reklamných služieb spoločnosťou SARCO, s.r.o. pre konečných odberateľov (o. i. žalobcu) za uvedené podujatia.

5. Správny súd skonštatoval, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí popísal obchodné i fakturačné reťazce, 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). Správny súd ďalej uviedol, že správca dane bol oprávnený preveriť celý reťazec a tvrdenie žalobcu, že nebolo preukázané neodvedenie dane dodávateľom žalobcu (SARCO s.r.o.) a že k zníženiu daňovej povinnosti došlo na článkoch reťazca medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a Azaria service s.r.o., nemá vplyv na závery správcu dane (ani žalovaného) o existencii daňového podvodu, pretože správca dane je oprávnený preverovať celý obchodný reťazec a v tomto prípade identifikoval existenciu objektívnych skutočností (v rámci aplikácie tzv. Axel Kittel testu), pričom 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).

6. K žalobcovej argumentácii, v ktorej poukazoval na koncept tzv. zneužitia práva, správny súd uviedol, tým, že v prípade, ak správca dane identifikuje daňový podvod, nie je jeho povinnosťou zisťovať aj existenciu zneužitia práva, tieto dva prípady nemôžu nastať súčasne. Správny súd tiež skonštatoval, že v preskúmanom prípade vo vzťahu k posúdeniu skutočností, či žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o odmietnutí práva na odpočítanie dane, správca dane preukázal, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode, o ktorom mohol alebo mal vedieť, prostredníctvom tzv. Axel Kittel testu.

7. Podľa správneho súdu bola prvá podmienka (existencia daňového úniku) splnená. Uviedol, že fakturačný reťazec (Azaria service s.r.o., SARCO s.r.o.) z kontrolných výkazov nebol totožný s reálne zistenými obchodnými tokmi reklamných služieb a tiež s finančnými tokmi. Správca dane zistil daňové úniky v súvislosti s oboma reťazcami - obchodným aj fakturačným. Z vykonaného dokazovania dospel k záveru o neodvedení dane z pridanej hodnoty na začiatku obchodných reťazcov,

kedy daňové subjekty neodvádzali svoje vzniknuté daňové povinnosti do štátneho rozpočtu, prípadne vôbec nepodávali daňové priznania a kontrolné výkazy, z dôvodu nekontaktnosti daňových subjektov a nepredloženia účtovníctva nebola preukázaná opodstatnenosť a právo na uplatnenie odpočítania dane u týchto daňových subjektov. V odôvodnení rozhodnutia správca dane tiež uviedol, že spoločnosti uvedené v zistených fakturačných reťazcoch (Peritus Trade s.r.o., LULU TRADE s.r.o., Dynamic Team s.r.o.) nepodali daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za rok 2017, nepriznali a neodviedli daň z príjmu zo svojej podnikateľskej činnosti. Skonštatoval, že dodávateľ žalobcu spôsobom neoprávneného odpočítania dane od dodávateľa Azaria service s.r.o. znížil svoju vlastnú daňovú povinnosť, čím došlo k daňovému úniku u spoločnosti SARCO s.r.o., v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb - t. j. prostredníctvom neodvedenia DPH na začiatku fakturačných reťazcov dochádzalo k nedovolenej optimalizácii vlastných daňových povinností vo fakturačnom reťazci reklamných služieb a k ďalším únikom a podvodom na dani z pridanej hodnoty.

8. Správny súd ďalej poukázal na skutočnosť, že správca dane analýzou daňových priznaní, kontrolných výkazov a dostupných zistení v daňovej kontrole preveril, že spoločnosť SARCO s.r.o. si veľký rozdiel medzi hodnotou deklarovaných prijatých reklamných plnení od dodávateľov SILVI PRODUCTION s.r.o. a hodnotou uskutočnených plnení vykrývala viac ako 90%-nými zdaniteľnými plneniami od subdodávateľa Azaria service s.r.o., ktorého konateľ fungoval bez rozhodovacích právomocí, nemal prehľad o vykonávanej ekonomickej činnosti, fakturáciu uskutočňoval na základe pokynov konateľa odberateľa (SARCO s.r.o.) p. Graca. Všetky prijaté dodávky spoločnosti Azaria service s.r.o. na vstupe tvorili faktúry od dvoch dodávateľov - dlhodobo nekontaktných spoločností: Peritus Trade s.r.o. a LULU TRADE s.r.o., pričom analýzou dát z kontrolných výkazov a daňových priznaní týchto dodávateľov bolo zistené, že tieto spoločnosti si svoju nízku vlastnú daňovú povinnosť pokrývali spôsobom, že si uplatňovali odpočítanie dane od ďalších nekontaktných spoločností, ktoré svoje vzniknuté daňové povinnosti neuhrádzali správcovi dane, prípadne vôbec nepodávali daňové priznania k DPH. Objemy uplatneného odpočítania dane boli v neprimerane vysokých cenách. Tieto spoločnosti pri vykazovaní vysokých obrátov a nízkych daňových povinností boli postupne prepísané na iných konateľov a následne ich činnosť bola utlmená, neplnili si povinnosti voči finančnej správe - nepodávali daňové priznania k DPH, ani k dani z príjmov právnických osôb.

9. Správny súd zdôraznil, že správca dane vyhodnotil obchodné a fakturačné reťazce, výpovede svedkov, analyzoval účty a doklady, z ktorých zistil, že uvedené spoločnosti si prefakturovávali vysoké sumy, uplatňovali si odpočet dane, avšak spoločnosti na začiatku identifikovaného reťazca nevykazovali žiadnu činnosť a následne vysoké sumy boli vyberané v hotovosti, pričom spoločnosti na začiatku reťazca neodviedli daň alebo vôbec nepodali daňové priznanie, v dôsledku čoho správca dane konštatoval existenciu daňového úniku.

10. Vo vzťahu k druhej otázke (či bol tento daňový únik dôsledkom podvodného konania) správny súd uviedol, že správca dane popisáním fakturačného reťazca spoločností preukázal, že posudzované daňové úniky vo fakturačnom reťazci boli vykonané za účelom optimalizácie daňovej povinnosti jednotlivých zapojených spoločností a boli dôsledkom podvodu na DPH. Platitelia na začiatku predmetných (podvodných) fakturačných reťazcov pred priamym dodávateľom SARCO s.r.o. uviedli nepravdivé údaje vo svojich kontrolných výkazoch DPH (deklarované nákupy v miliónových hodnotách, ktoré podľa údajov z bankových výpisov nikdy neboli uhradené, miliónové hotovostné výbery z bankových účtov bez akéhokoľvek legálneho opodstatnenia), čím vo svojich daňových priznaniach DPH za obdobia rokov 2016 až 2017 (t. j. aj v kontrolovanom zdaňovacom období) vykazovali pri vysokých miliónových obrátach nízke daňové povinnosti, čo im umožnili koncové spoločnosti reťazca, ktoré daňové priznania a kontrolné výkazy nepodávali vôbec alebo vzniknuté daňové povinnosti neuhrádzali. Konanie zapojených spoločností pri vykazovaní údajov vo svojich daňových priznaniach vykazuje znaky podvodného konania a správca dane konštatoval, že dôkazmi preukázal, že tieto spoločnosti riadne nepodnikali, len vystavovali faktúry tak, aby navodili dojem reálneho podnikania.

11. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na to, že správca dane (i žalovaný) vo svojom rozhodnutí identifikovali nasledovné objektívne okolnosti, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu: (i) neumožnenie preverenia účtovníctva dodávateľa SARCO s.r.o. a subdodávateľov (Azaria service s.r.o., Peritus Trade s.r.o., LULU TRADE s.r.o., Dynamic Team s.r.o.), (ii) vo všetkých spoločnostiach nachádzajúcich sa v popísaných fakturačných reťazcoch dochádzalo k zmenám konateľov na osoby s cudzou štátnou príslušnosťou, resp. tieto spoločnosti sa mali „stratiť“, takéto

konanie dodávateľa žalobcu a jeho následných subdodávateľov správca dane vyhodnotil ako konanie účelové, (iii) neprimerané navýšenie hodnoty fakturovanej reklamnej služby spoločnosťou SARCO s.r.o., pričom podľa zistení správca dane, hodnota fakturácie týkajúca sa kultúrnych podujatí (muzikál Angelika, Madagaskar, Čas ruží, Pošli to dál, koncert Lucie Bílej) od dodávateľov reklamných služieb (SILVI PRODUCTION s.r.o.) bola neporovnateľne nižšia ako následná fakturácia reklamných služieb pre konečných odberateľov, (iv) vyberanie peňažných prostriedkov v hotovosti vo vysokých čiastkach z účtov spoločností SARCO s.r.o., Azaria service s.r.o., (v) presuny peňažných prostriedkov na ďalšie účty spoločností.

12. Pokiaľ žalobca tvrdil, že z preskúmaných rozhodnutí nie je zrejmé, akým dôkazom bolo tvrdené „nahodnotenie ceny“ preukázané, správny súd uviedol, že správca dane porovnal cenu, za ktorú dodávateľia spoločnosti SARCO s.r.o. reálne vykonali reklamné služby a cenu, ktorú SARCO s.r.o. ako dodávateľ tej istej reklamnej služby následne fakturoval žalobcovi, pričom zistil neodôvodnené niekoľko násobné zvýšenie ceny fakturovanej pre žalobcu. Poukázal na to, že žalobca mal postupovať s odbornou starostlivosťou a mal si overiť primeranosť ceny za obdobné plnenie aj u iných relevantných subjektov, resp. požadovať od dodávateľa vyhotovenie cenovej kalkulácie.

13. Pokiaľ ide o tretiu podmienku tzv. Axel Kittel testu, t. j. či boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s podvodným konaním spojené, uvedenú otázku bolo podľa správneho súdu potrebné zodpovedať takisto kladne, keďže preukazované podvodné konanie priamo súviselo s nákupom reklamných služieb žalobcom v súvislosti s prezentáciou jeho obchodného mena a loga súvislosti s prezentáciou muzikálu. Správca dane popísal zistený podvodný fakturačný, ako aj obchodný reťazec a zistil, že dodávateľsko - odberateľské vzťahy v nich súviseli s plneniami pre žalobcu. Reklamné služby pre žalobcu boli reálne dodané žalobcovi, avšak v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená cena na trhu (cena, za ktorú boli predmetné reklamné služby poskytnuté dodávateľovi žalobcu (SARCO s.r.o.) jeho subdodávateľom (SILVI PRODUCTION s.r.o. a jeho subdodávateľmi JK Media s.r.o., K- production s.r.o.). Objednaním reklamných služieb u dodávateľa SARCO s.r.o. sa žalobca zapojil do podvodného konania, pretože práve u dodávateľa SARCO s.r.o. bolo zistené neúmerne navýšenie ceny za reklamné služby, čo umožnilo žalobcovi odpočítať si vyššiu sumu dane.

14. Ku štvrtej podmienke tzv. Axel Kittel testu - zavineniu daňového subjektu - správny súd uviedol, že správca dane skonštatoval, že žalobca mohol vedieť, že dodávky môžu byť poznačené podvodným konaním. V odôvodnení rozhodnutia pritom uviedol okolnosti, ktoré nasvedčovali podozrivosti transakcie, pre ktorú mal mať žalobca vedomosť o daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti žalobcu, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil.

15. Správny súd pritom poukázal na to, že viaceré zo správcom dane a žalovaným označených objektívnych okolností sú zároveň okolnosťami preukazujúcimi aj existenciu daňového podvodu. Správny súd bol toho názoru, že uvedené okolnosti nasvedčovali záveru, že zdaniteľný obchod sa javil ako podozrivý. Napriek absencii akejkoľvek predchádzajúcej skúsenosti s dodávateľom SARCO s.r.o. sa žalobca bez jeho preverenia v podstate spoľahol na odporúčenie tretím subjektom, akceptoval poskytnutie reklamných služieb za cenu ponúknutú týmto subjektom, ktorej nepredchádzala relevantná kalkulácia. Správny súd mal za to, že žalobca neprijal dostatočné rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode.

16. Záverom správny súd ako nedôvodné vyhodnotil aj námietky žalobcu ohľadne nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného. Napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa správneho súdu obsahuje riadne a dostatočné odôvodnenie, z ktorého jednoznačne vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, obsahujú vyhodnotenie dôkazov a to jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach, správca dane i žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedli úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých rozhodovali, zrozumiteľne uviedli podstatné dôvody, 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 NSS SR i SD EÚ. Správny súd nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu, že svedecké výpovede zabezpečené správcom dane neboli vyhodnotené. Správny súd navyše 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.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

17. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa v § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal porušenie jeho práva na spravodlivý proces, nakoľko správny súd pri odôvodnení napadnutého rozsudku postupoval podľa § 140 SSP, pričom doslovne prevzal z odkazujúceho rozsudku aj skutkový stav, ktorý je však za prejednávane zdaňovacie obdobie rozdielny. Namietal, že predmetom konania bolo zverejnenie loga v rámci reklamnej kampane muzikálu „Angelika“ a nie muzikálu „Madagaskar“ a „Čas ruží“ ako je uvedené v odkazovacom rozsudku. Rovnako namietal, že nie sú totožné ani subjekty fakturačného reťazca a rovnako ani percentuálne navýšenie ceny, ktoré malo byť v prejednávanej veci 93 % a nie 90 % ako v odkazovacom rozsudku.

19. Sťažovateľ ďalej namietal, že nie je možné vyvodit' žiadne preukázané skutočnosti pre záver, že správca dane zistil daňové úniky nielen vo fakturačnom reťazci, ale aj obchodnom reťazci - SARCO s. r. o. - SILVI Production s.r.o. - JK Media s.r.o. - K-production s.r.o. - KALYPSO agency SK s.r.o. - See&go s.r.o.

20. Rovnako sťažovateľ namietal tvrdenia o neprimeranom navýšení ceny, ktoré boli zistené z fakturačných tokov jeho dodávateľa, a to najmä porovnaním súhrnu cien za dodanie identických služieb 33 spoločnostiam na mediálnych nosičoch v rámci mediálnych kampaní v roku 2016 bez identifikácie ich pozícií v rámci mediálnej kampane muzikálu „Angelika“ a súhrnu cien za dodanie identických služieb za obdobie apríl až december 2016, pričom nie je zrejmý počet odberateľov a ich pozícia v rámci reklamnej kampane, od ktorých sa odvíja cena za zverejnenie. Ďalej sťažovateľ citoval 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 je objektívnu hodnotou.

21. Podľa sťažovateľa nemôže obstať záver, že správca dane zistil, že mu služby boli dodané v oveľa vyššej sume, ako bola reálne zistená trhová hodnota. V predmetnej veci však absentuje základné zistenie trhovej hodnoty, ktorá by predstavovala objektívnu skutočnosť pre porovnanie ceny za dodávky služieb. Tvrdil, že iba na základe takéhoto porovnania, ako objektívnej skutočnosti, by bolo možné prijať záver disproporcie ceny za dodávky reklamných služieb. Skutočnosť, že u dodávateľa sťažovateľa došlo k optimalizácii daňových povinností vstupmi od subdodávateľa, nie je podľa sťažovateľa znakom chýbajúcej dane, nakoľko daňová optimalizácia je bežnou praxou obchodných spoločností a prípadná jej nezákonnosť musí byť výsledkom daňovej kontroly. Uviedol, že za „chýbajúcu daň“ nie je možné považovať akékoľvek jej neuhradenie, resp. akékoľvek jej dorubenie bez toho, aby dôvod nesplnenia daňových povinností v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku bol daný do spojitosti s takými objektívnymi skutočnosťami, ktoré nesporne odôvodnia, že porušenie daňovej neutrality bolo v danej veci následkom cielenej snahy neoprávneného daňového zvýhodnenia.

22. K bodom v ktorých správny súd zdôvodnil naplnenie prvej otázky testu Axell Kítel s poukazom na zistený skutkový stav sťažovateľ uviedol, že právne závery vychádzajú z posudzovania iného obchodného reťazca, ktorý je opísaný pre rok 2017 a súvisí s odlišnými podujatiami, kedy napr. je uvádzaný subdodávateľ Peritus Trade s. r. o., ktorá spoločnosť nepredstavuje článok obchodného reťazca pre posudzované zdaňovacie obdobie. Zároveň uviedol, že z judikatúry súdov SR, ale aj judikatúry ESD, nesporne vyplýva, že ak dodávateľ, resp. subdodávateľia, v rozhodnom čase neplnili svoje zákonné povinnosti vo vzťahu k štátu, t. j. nepodali daňové priznania a neodviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tohto dodávateľa. Poukázal zároveň na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022.

23. Sťažovateľ ďalej považoval za nesprávne tvrdenie správneho súdu, že správca dane mohol pristúpiť k aplikácii tzv. Axel Kittel testu bez konštatovania splnenia zákonných podmienok. Zdôraznil, že v prípade nedodržania daného zákonného postupu 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. Sťažovateľ tiež uviedol, že v žalobe poukazoval na to, že závery prijaté správcom dane zakladajú dve rôzne skutkové podstaty, a to nielen daňový podvod, ale aj zneužitie práva, kedy tvrdenie, že faktúry je

možné považovať za falošné (fiktívne), predstavuje simulovaný právny úkon. Tieto dve tvrdenia podľa sťažovateľa nemôžu popri sebe obstáť, nakoľko každé vyžaduje iný rozsah dôkaznej povinnosti.

24. Sťažovateľ namietal záver o naplnení druhej otázky Axel Kittel testu, pričom opakovane namietal aj záver o neprimeranom navýšení ceny dodávateľom. Porovnanie hodnôt, tzn. ceny fakturovanej sťažovateľovi a ceny fakturovanej spoločnosťou SARCO s. r. o. všetkým jeho odberateľom (hromadná cena bez rozlíšenia ceny vzťahujúcej sa na sťažovateľa v rámci subdodávok) nepredstavuje - podľa sťažovateľa - objektívnu hodnotu pre záver neprimeraného navýšenia ceny. Z rozsudku vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. podľa sťažovateľa jasne vyplýva, že objektívnou skutočnosťou je trhovú cenu alebo referenčnú hodnotu porovnateľnej služby, ktorá je určená správcom dane, t. j. cenou, ktorá by reálne odzrkadľovala identickú službu - zverejnenie loga v dojednanom čase, rozsahu a na dojednaných mediálnych nosičoch, pokiaľ by existoval iný subjekt disponujúcimi právami k mediálnemu priestoru propagujúceho kultúrne podujatia.

25. Sťažovateľ ďalej uviedol, že v jeho prípade k záveru o neprimeranom navýšení ceny dodávateľom SARCO s. r. o. za dodané plnenia v rozhodnom časovom období, došlo výlučne k porovnávaniu:

- ceny za nákup práv na reklamný priestor dodávateľom sťažovateľa od organizátorky podujatí SILVI PRODUCTION s. r. o. - uvedené porovnanie považuje sťažovateľ za irelevantné, nakoľko cena za prevod práv na reklamný priestor nemôže predstavovať referenčnú cenu stanovenú konkrétnym médium za zverejnenie identickej reklamy - a to za podmienky existencie dispozície práva na reklamný priestor. K uvedenému dodal, že spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o. právami na zverejnenie tretích subjektov nedisponovala, nakoľko tieto previedla práve na dodávateľa SARCO s. r. o.

- ceny vo vzťahu k zabezpečeniu spotov k muzikálu „Angelika“ (JK MEDIA) - sú podľa sťažovateľa taktiež irelevantné, pričom zo zistení jasne vyplynulo, že o fakturáciu týkajúcu sa spotov muzikálu a nie spotov týkajúcich sa odvysielania reklamných partnerov vo forme loga, ktoré spoty majú samostatný vysielací čas, teda po spote muzikálu, tzn. majú samostatný vysielací priestor, pričom absentujú, okrem iného, aj zistenia vo vzťahu k zverejneniu loga sťažovateľa v tlačovinách, na billboardoch.

- súhrnnej ceny za všetky dodávky, ktoré realizoval dodávateľ sťažovateľa vo vzťahu k tretím subjektom v počte 33 - uvedený súhrn pre porovnanie a konštatovanie neprimeraného navýšenia je absurdný, nakoľko aj tu by bolo minimálne potrebné skúmať každé zdaniteľné plnenie dodané spoločnosťou SARCO s. r. o. tretím subjektom samostatne.

26. Sťažovateľ poukázal aj na to, že 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 mal podľa neho správca dane preukázanú reálnu trhovú cenu, ale správca dane uvedený dôkaz vyhodnotil ako irelevantný.

27. Sťažovateľ ďalej uviedol, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku (bod 44) nie je zrejmé žiadne preukázanie identickosti dodávky medzi sťažovateľom a spoločnosťou SARCO a dodávky zo strany spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. pre odberateľa SARCO s. r. o., nakoľko zo strany SILVI PRODUCTION s. r. o. pre spoločnosť SARCO s. r. o. nedošlo k poskytnutiu služby vo forme jeho loga na mediálnych nosičoch. Predmetom dodávky medzi SILVI PRODUCTION s.r.o. a SARCO s.r.o. bol výlučne prevod práv k mediálnemu priestoru na ktorom boli propagované kultúrne podujatia.

28. Sťažovateľ sa ďalej ohradil voči odlišnostiam v klasifikácii jeho vedomosti o daňovom podvode v napadnutom rozsudku. Uviedol, že pri opise úkonov správcu dane a záverov z nich vyplývajúcich, je konštatovaná jeho vedomosť, t. j. jeho zapojenie do podvodného konania „objednaním reklamných služieb u spoločnosti SARCO sa žalobca zapojil do podvodného konania, pretože práve v tejto spoločnosti bola podľa dôkazov zaistených správcom dane neúmerne navýšená cena za reklamné služby, čo umožnilo kontrolovanému platiteľovi (žalobca) odpočítať si vyššiu sumu dane.“, avšak pri samotnej aplikácii tzv. Axel Kittel testu už správny súd poukazoval na nedbalostnú spoluúčasť sťažovateľa, ktorá znamená, že sťažovateľ dané vedieť mohol alebo mal vedieť a neprijal vhodné opatrenia pre zbavenie sa zodpovednosti.

29. Následne sťažovateľ poukázal na judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, ktorú podľa neho možno aplikovať na prejednávajúcu vec a zároveň opakovane namietol nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Záverom sťažovateľ namietol bod 21 napadnutého rozsudku, v ktorom sa súd mal nesprávne vysporiadať s námietkou sťažovateľa ohľadne porušenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku (na pojednávaní pred správnym súdom) a posúdiť ju v zmysle § 183 SSP ako

neprípustné rozšírenie žalobných bodov. Podľa sťažovateľa, ktorý poukázal napríklad aj na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 291/2018 zo dňa 15. augusta 2015, sa mal správny súd s námietkami sťažovateľa v tomto smere vysporiadať.

30. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 09.09.2024 uviedol, že sa stotožňuje s názorom správneho súdu nakoľko sa sťažovateľ ako daňový subjekt prijatím faktúr od dodávateľa SARCO s.r.o. zapojil do podvodného konania, o ktorom mohol mať vedomosť vzhľadom na všetky zistené skutočnosti a pri odpočítaní dane z dodávateľských faktúr od tohto dodávateľa postupoval v rozpore s mnohopočetnou judikatúrou Európskeho súdneho dvora týkajúcou sa podvodného konania a preto mu nebolo uznané odpočítanie dane, ktoré si uplatnil v podanom daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016. Zotrval na tom, že správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach analyzovali deklarované obchodné transakcie, pričom dôsledne opísali priebeh obchodu, v prípade ktorého bol vytvorený obchodný reťazec spoločností a to vrátane priameho dodávateľa spoločnosti SARCO s.r.o. a sťažovateľa. Správca dane a žalovaný a následne aj správny súd sa dôkladne venovali tzv. vedomostnej zložke daňového subjektu pri jeho účasti na daňovom podvode a pri aplikácii princípu „mal a mohol vedieť“ vykonali test, či sťažovateľ ako zdaniteľná osoba vôbec vykonala primeranú kontrolu a pristupovala k transakcii s náležitou starostlivosťou, aby sa uistila, že transakcia nie je súčasťou podvodnej schémy. Správca dane, žalovaný a správny súd v rozsudku jasne popísali komplikované, resp. špecificky previazané obchodné vzťahy medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca ktoré slúžili ako indícia, ktorá spochybňuje čistotu obchodných vzťahov a s tým spojené plnenie ich povinností, vrátane tých daňových. Zároveň uviedol, že aj správny súd v napadnutom rozsudku všetky otázky tzv. Axel Kittel testu zodpovedal kladne a preukázal, že sťažovateľ sa zúčastnil podvodného konania, na základe čoho mu bolo právo na odpočítanie dane zamietnuté.

31. Žalovaný ďalej uviedol, že neprimerané navýšenie ceny nie je jediným dôvodom a skutočnosťou o tvrdenom podvodnom konaní. Zdôraznil, že sťažovateľ nevykonával základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení a v prípade dodávateľa SARCO s.r.o. sa spoľahol len na odporúčanie treťou osobou. Sťažovateľ podľa žalovaného objektívne nevykonával žiadne opatrenia na ochranu zdaniteľného plnenia, a to napriek platbám vo vysokých sumách a nepreukázal, žiadny dôkaz o prijatí opatrení. Všetky tieto skutočnosti tak jasne poukazujú na nedostatočnú obozretnosť sťažovateľa pri vstupe do obchodných aktivít s obchodnými partnermi najmä za situácie, keď sa mal sťažovateľ spoliehať len na odporúčanie treťou osobou.

32. Záverom dodal, že za neopodstatnenú považuje aj záverečnú časť sťažnosti, nakoľko v tomto prípade neobstoja ani tvrdenia sťažovateľa, že pri identických skutkových otázkach existujú rôzne rozhodnutia správcu dane a takýto postup nemá oporu v zákone ani judikatúre SD EÚ, nakoľko v predmetnom prípade nebolo rozporované poskytnutie zdaniteľného plnenia a jeho existencia, či účel použitia, ale bolo preukázané podvodné konanie, o ktorom mal mať sťažovateľ vedomosť, pričom napadnuté rozhodnutia obsahujú vo svojich odôvodneniach všetky skutkové zistenia, o ktoré boli opreté rozhodovacie dôvody. Navyše žalovaný dodal, že došlo k posunu v prípade hodnotenia odpočítania dane pri reklamných službách, pričom každý prípad je aj zo strany správcu dane a žalovaného hodnotený individuálne a teda tieto namietané skutočnosti zo strany sťažovateľa nemôžu mať vplyv na zákonnosť rozsudku správneho súdu a rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Z vyššie uvedených dôvod navrhol kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP zamietnuť.

III. Konanie na kasačnom súde

33. Prejednávaná vec bola dňa 09.10.2024 predložená Najvyššiemu správne súdu ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/32/2024.

34. Predmetom prieskumu na kasačnom súde bol rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. 5S/15/2024 - 82 zo dňa 13. júna 2024, ktorým podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100532374/2022 zo dňa 21. marca 2022, ktorým ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102635625/2021 zo dňa 28.12.2021, a ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku sťažovateľovi určený rozdiel DPH v sume 10.000,- eur za zdaňovacie obdobie september 2016.

35. Kasačný súd z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia apríl 2015, jún 2015, júl 2015, august, 2016, september 2016, október 2016, november 2016, marec 2017, apríl 2017, jún 2017, júl 2017, október 2017, január 2018 a október 2018 o výsledku ktorej bol vyhotovený jeden Protokol č.: 100855533/2021 zo dňa 18.05.2021. Následne v tu prejednávanej veci vydal správca dane rozhodnutie č. 102635625/2021 zo dňa 28.12.2021, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 10.000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016, na základe neuznania odpočítania dane z faktúr vystavených spoločnosťou SARCO s. r. o. Sťažovateľ síce formálne splnil zákonné podmienky podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“), ale odpočítaním dane sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky daňového podvodu. Sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období september 2016 odpočítal DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o. za prezentáciu obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou muzikálu „Angelika“.

36. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

38. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

39. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

40. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

41. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

44. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

45. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

46. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

47. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

48. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

49. Kasačný súd pri posudzovaní kasačných námietok sťažovateľa v prvom rade venoval pozornosť aplikácii § 140 SSP správny súdom na prejednávanú vec a dospel k záveru, že námietka sťažovateľa v tomto smere je nedôvodná. Je nutné podotknúť, že ustanovenie § 140 SSP predstavuje špeciálne ustanovenie vo vzťahu k vyššie citovanému všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 SSP, ktorý stanovuje základné požiadavky na písomné vyhotovenie rozsudku. To znamená, že jeho použitie je vyslovene viazané na dodržanie striktných zákonných podmienok.

50. V tomto smere však bolo potrebné konkretizovať podmienky, za ktorých môže správny súd pri rozhodovaní vo veci aplikovať inštitút skráteného odôvodnenia rozsudku podľa § 140 SSP. Zákonnými podmienkami v tomto prípade sú:

- a) ide o tohto istého žalobcu,
- b) ide totožný predmet konania a
- c) vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.

51. Pri posudzovaní uvedených podmienok pri ich aplikovaní na prejednávanú vec kasačný súd ustálil, že prvá podmienka aplikovania uvedeného inštitútu, teda totožnosť subjektu nebola sporná, nakoľko tak ako v prejednáwanej veci tak aj v prípade rozsudku, na ktorý odkázal správny súd sp. zn. BB-72S/40/2022 zo dňa 14.03.2024, je totožnosť účastníkov konania, t. j. sťažovateľ aj žalovaný, identická. Rovnako v prípade tretej podmienky, t. j. že vec bola už predmetom konania pred správnym súdom, je možné konštatovať, že uvedená podmienka bola splnená. Správny súd totiž pri rozhodovaní vo veci odkázal na rozsudok správneho súdu č. k. BB- 72S/40/2022 zo dňa 14.03.2024 (za zdaňovacie obdobie marec 2017) vo veciach totožných účastníkov konania, čo znamená, že prejednávaná vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.

52. Ohľadne druhej podmienky aplikovania inštitútu skráteného odôvodnenia rozsudku sa kasačný súd zameril na posúdenie totožnosti konania prejednáwanej veci s konaniami vo veciach, na ktoré správny súd odkázal. Za totožný predmet konania sa pritom rozumie druhovo totožný (obdobný) predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému. Rozsudok obsahujúci skrátené odôvodnenie sa tak od úplného rozsudku odlišuje iba v obsahu odôvodnenia. V skrátenom odôvodnení je však vždy potrebné stručne opísať predmet konania, čo má význam pre posudzovanie jeho totožnosti.

53. Kasačný súd v tomto smere konštatuje, že uvedená podmienka totožnosti predmetu konania v prejednáwanej veci bola zachovaná. Z administratívneho spisu ale aj z odôvodnenia napadnutého rozsudku je jasne zrejmé, že v rámci rozhodných zdaňovacích období bola vykonaná jedna daňová kontrola, a to konkrétne za zdaňovacie obdobia apríl, jún, júl 2015, august až november 2015, marec-apríl 2017, jún - júl 2017, október 2017, január 2018 a október 2018 a zároveň, že podkladom vydaných rozhodnutí správcu dane a žalovaného z tejto daňovej kontroly bol jeden protokol č. 100855533/2021 zo dňa 18.05.2021 (ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam sťažovateľovi doručený dňa 25.05.2021), ktorému predchádzalo aj Oboznámenie č. 100495767/2021 zo dňa 26.03.2021, a ktoré sa týkalo všetkých vyššie uvedených zdaňovacích období. Samotnému oboznámeniu predchádzala aj Výzva na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam č. 100192783/2021 zo dňa 03.02.2021, v ktorej správca dane určil okruh skutočností, ktoré mal sťažovateľ objasniť, a ktoré sa rovnako vzťahovali na všetky vyššie uvedené zdaňovacie obdobia. S danými skutočnosťami, na ktoré kasačný súd poukazuje, bol sťažovateľ oboznámený, čo dokonca

uvádza aj v správnej žalobe. Napadnuté rozhodnutie správcu dane, žalovaného a v tomto prípade aj správneho súdu tak vychádzali z rovnakého podkladu - jednej daňovej kontroly a jedného spoločného protokolu, na čo poukázal vo svojom rozhodnutí aj správny súd.

54. S tvrdením sťažovateľa, že v tomto zdaňovacom období (september 2016) sa jednalo o inú dôkaznú situáciu s odlišnými dodávateľskými subjektami ako v zdaňovacom období marec 2017 je rovnako nutné nesúhlasiť. V zdaňovacom období september 2016 bol dodávateľský reťazec nasledovný: ENILA s.r.o.- RUVIXON s.r.o. + Regionálna investičná spol. s.r.o. - Forro Plast s.r.o. - Azaria service s.r.o. - SARCO s. r. o.. V zdaňovacom období marec 2017 to bol reťazec spoločností Dynamic Trade s.r.o. - LULU TRADE s.r.o. a Peritus Trade s.r.o. - Azaria service s.r.o. - SARCO s. r. o.. Z uvedeného tak vyplýva, že v oboch prípadoch bol vo fakturačnom reťazci identifikovaný totožný priamy dodávateľ ako aj subdodávateľ sťažovateľa, pričom v oboch prípadoch bol posudzovaný aj obchodný reťazec, v súvislosti s priamym dodávateľom a subdodávateľom, konkrétne SARCO s. r. o. - Silvi Production s.r.o.. Kasačný súd zároveň poznamenáva, že tak ako v posudzovanom prípade, tak aj v prípade zdaňovacieho obdobia marec 2017 boli pre správne posúdenie veci správcom dane rozhodné skutočnosti týkajúce sa práve priameho dodávateľa a subdodávateľa vo fakturačnom aj obchodnom reťazci.

55. Kasačný súd zdôrazňuje, že pre posúdenie totožnosti predmetu konania je rozhodujúce, či vychádza z rovnako vyhodnoteného právneho problému a nie zo skutkového stavu. Preto je irelevantné tvrdenie sťažovateľa, že v uvedených obdobiach bol pri rovnakých dodávateľoch predmetom dodania služby logo na muzikály „Angelika“ a nie na muzikály „Madagaskar“ a „Čas ruží“ a rovnako je irelevantné, či percentuálne navýšenie ceny predstavuje 90 % ako to bolo v zdaňovacích obdobiach v roku 2017 alebo 93% ako to je to v posudzovanom prípade. Kasačný súd zhodne so správnym súdom konštatuje, že v posudzovaných konaniach pred správnym súdom bol predmetom prieskumu rozhodnutie žalovaného vychádzajúce z rovnakého právneho posúdenia, konkrétne, či zo strany sťažovateľa došlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH, či sťažovateľove deklarované zdaniteľné plnenia boli spojené s podvodným konaním a či daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď neuznali jeho právo na odpočítanie DPH za predmetné zdaňovacie obdobia z faktúr, vystavených deklarovateľmi dodávateľmi a vyrubili mu rozdiel na DPH za uvedené zdaňovacie obdobia.

56. V tejto súvislosti je však tiež potrebné uviesť, že uvedené právne posúdenie bolo založené na obdobnom skutkovom základe, keď z vykonaného rozsiahleho dokazovania vyplynulo, že v kontrolovaných obdobiach roku 2016 a 2017 zdaniteľné plnenia, ktoré sťažovateľ preukazoval, že prijal od priameho dodávateľa SARCO s. r. o. boli priamo spojené s daňovým podvodom, o ktorom mohol mať sťažovateľ vedomosť, keď nevykonával základné úkony smerujúce k prevereniu skutočností ohľadom poskytnutia zdaniteľných plnení, t. j. napr. cena plnenia, jej kalkuláciu, bližšie informácie o plneniach či informácie o dodávateľovi. Tieto závery boli obsiahnuté nie len v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného, ale korešpondujú aj so závermi v jeho rozhodnutí, ktoré bolo predmetom prieskumu pred správnym súdom v konaní sp. zn. BB- 72S/40/2022 zo dňa 14.03.2024 za zdaňovacie obdobie marec 2017.

57. Kasačný súd k uvedenej námietke tiež konštatuje, že nie len odvolacie námietky sťažovateľa voči rozhodnutiam správcu dane v uvedených konaniach boli totožné, no aj žalobné dôvody sťažovateľa obsiahnuté v žalobách v uvedených veciach korešpondujú so žalobnými dôvodmi, uvedenými v správnej žalobe v prejednáwanej veci. Aplikáciu § 140 SSP v uvedenej veci správnym súdom tak možno považovať za správnu a súladnú s právom účastníka na spravodlivé súdne konanie. Odkaz na rozhodnutie v konaní sp. zn. BB- 72S/40/2022 zo dňa 14.03.2024 tak poskytuje dostatočný podklad pre presvedčivé, zrozumiteľné a preskúmateľné rozhodnutie vychádzajúce z logických a relevantných právnych záverov, ktoré dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s prejednávanou vecou.

58. Ďalej k všeobecnej námietke sťažovateľa ohľadne nedostatočného odôvodnenia rozsudku správneho súdu kasačný súd uvádza, že si je plne vedomý toho, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (napr. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 03.07.2003, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 60/04 zo dňa

19.05.2004). Súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 209/04 zo dňa 23.06.2004).

59. Z ustálenej rozhodovacej praxe vyplýva, že sťažovateľom namietaná nepreskúmateľnosť (nedostatočné odôvodnenie) rozsudku správneho súdu by musela vyplývať z absencie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu. Zákonným limitom doktríny nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu sú také vady odôvodnenia rozhodnutia, na základe ktorých rozhodnutie neobsahuje žiadne odôvodnenie, alebo existencia takých zásadných procesných väd, pre ktoré je preskúmanie napadnutého rozhodnutia nevyhnutné (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Abdullayev proti Rusku). Správny súd však v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva nemusí dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predostreté otázky, ale len na tie, ktoré sú pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu (rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija v. Španielsko).

60. V tomto kontexte preto podľa názoru kasačného súdu neobstojí tvrdenie sťažovateľa o nepreskúmateľnosti a nedostatočnej odôvodnenosti napadnutého rozsudku správneho súdu, keďže je z jeho obsahu zjavné, že ním bolo reflektované na všetky podstatné skutočnosti týkajúce sa posúdenia oprávnenosti sťažovateľom uplatneného nároku na odpočet DPH. Správny súd, napriek tomu, že išlo o odkazovací rozsudok v zmysle § 140 SSP, zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré zamietol správnu žalobu sťažovateľa a jeho rozhodnutie nemožno považovať za svojvoľné či neodôvodnené. Kasačný súd má v tejto súvislosti za to, že správny súd sa posudzovanou vecou zaoberal dôsledne, náležite sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré odôvodnil náležite a presvedčivo, pričom dospel k správny záverom o zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

61. Kasačný súd k ďalším námietkam sťažovateľa uvádza, že odpočítanie dane môže byť aj v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva (napríklad rozsudky vo veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, vo veci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling, alebo vo veci C- 80/11 a C- 142/11, Mahagében Kft a Péter Dávid.).

62. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43).

63. Daňovým podvodom pritom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správny zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“. Judikatúrou ja daňový podvod definovaný ako situácia, v ktorej jeden daňový subjekt ako účastník podvodu neodvedie do štátnej pokladnice vybranú DPH a ďalší subjekt si ju naopak odpočíta, a to za účelom získania daňového zvýhodnenia (viď. napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 30. januára 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60).

64. Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná

osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú konštruované na princípe zavinenia. Stávajú sa teda dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo nemal o tejto účasti vedomosť, avšak to v dôsledku toho, že pri preverovaní svojho obchodného partnera nepostupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou.

65. Pri daňových podvodoch je spravidla možné konštatovať, že transakcie uskutočnené v rámci takéhoto podvodu nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a pre posúdenie nároku na odpočítanie dane je kľúčové posúdiť všetky významné okolnosti spornej transakcie, vrátane právnej, obchodnej a osobnej väzby medzi zúčastnenými subjektami (k tomu porovnaj napr. aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 21. apríla 2022, č. j. 10 Afs 479/2021-56).

66. Vychádzajúc z administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci správca dane ako aj žalovaný pri nepriznaní práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov argumentovali, že sťažovateľ sa spornými obchodmi či už vedome alebo v dôsledku zanedbania primeranej obozretnosti zúčastnil na plnení poznačenom daňovým podvodom.

67. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodoval kasačný súd rozsudkom sp. zn. 4Sfk/26/2024 zo dňa 11. decembra 2024 (za zdaňovacie obdobie apríl 2017, ktorým kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol). S poukazom na skutkovú totožnosť prejednávanej veci (nastolené právne otázky, rovnaký protokol z daňovej kontroly, totožný priamy dodávateľ ako aj subdodávateľ, posúdenie aplikácie Axel Kittel testu) ako aj totožný obsah sťažnostných námietok, kasačný súd vzhliadol dôvod na postup podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na rozsudok sp. zn. 4Sfk/26/2024 zo dňa 11. decembra 2024, s ktorého odôvodnením sa stotožňuje, a ktorý k predmetnej veci uviedol:

„38. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axel Kittel, C-439/04 zo dňa 6. júla 2006. Odborná literatúra (napr. RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

39. Pokiaľ ide o prvú podmienku tzv. Axel Kittel testu - existencia daňového úniku, resp. „chýbajúcej dane“, kasačný súd je toho názoru, že v prejednávanej veci bolo splnenie tejto podmienky preukázané. Daňový únik spočíval v tom, že deklarovaný dodávateľ reklamných služieb - spoločnosť SARCO s. r. o. - znižoval svoju daňovú povinnosť vytvorením vykonštruovaného fakturačného reťazca subdodávateľov, na začiatku ktorého daň nebola odvedená (obdobne bol podobný vzorec vyhodnotený ako daňový únik napr. aj v rozsudku najvyššieho správneho súdu sp. zn. 10Sžfk/10/2021 zo dňa 23. júna 2023). Správca dane a žalovaný daňový únik identifikovali na strane viacerých subdodávateľov vo fakturačnom reťazci a tiež na strane jeho priameho dodávateľa, ktorý si takýmto spôsobom znížil daňovú povinnosť. Hoci dodávateľ sťažovateľa formálne priznal daňovú povinnosť, túto si znížil cez uplatnené odpočítania dane z fiktívnych faktúr od tzv. zmiznutých subdodávateľov, ktorí mu nedodali žiadne plnenia a daňovú povinnosť si 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 zdaniteľných obchodov so sťažovateľom. Kasačný súd sa s týmito závermi príslušných orgánov stotožňuje a konštatuje v zhode so správnym súdom, že tieto preukázali existenciu daňového úniku a tiež jeho podvodný charakter.

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

- dodávateľ reklamných služieb spoločnosť SARCO s. r. o. daňovú povinnosť z reklamných služieb na výstupe znižoval vstupom od vykonávaného fakturačného reťazca subdodávateľov. Vzájomné transakcie v zistenom obchodnom reťazci nezodpovedali bežným obchodným transakciám a daňové subjekty, ktoré s predmetnými reklamnými službami vzájomne obchodovali, vytvorili štruktúru, ktorá bola vytvorená len pre daňové účely,

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

- daňový únik vznikol dôsledkom nereálne vysokých cien reklamy uvedených na faktúrach, ktoré vystavil priamy dodávateľ sťažovateľa SARCO s. r. o., z ktorých sťažovateľ čerpal odpočet DPH.

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

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

43. Pokiaľ sťažovateľ v tomto smere namietal, že správca dane a správny súd „zmiešavali“ otázku jej aktívnej, resp. pasívnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, „že medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo či mohla (mala) vedieť, že sa svojím plnením zúčastňuje obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom, je naozaj rozdiel... Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že tieto rozdiely nemajú pre daňové konanie podstatný význam. Totiž dôkazné bremeno na 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 nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (pokiaľ nebolo preukázané konanie sťažovateľky v dobrej viere) je rovnakým dôvodom pre neuznanie odpočítania dane. Diferencovanie medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom tak z vyššie uvedených dôvodov nemá žiadny praktický vplyv na výsledok daňového konania - uznanie alebo neuznanie uplatneného daňového oprávnenia. Nedôsledné diferencovanie (zo strany daňových orgánov) medzi tým, či sťažovateľka vedela alebo mala a mohla vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, v prípade riadneho preukázania skutkových okolností preukazujúcich aspoň jednu z už uvedených foriem subjektívnej stránky účasti na daňovom podvode v daňovom konaní, tak podľa kasačného súdu nemôže byť dôvodom pre zrušenie rozhodnutí žalovaného a správcu dane“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, bod 52).

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

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

- obchodoval s dodávateľom SARCO s. r. o. bez referencií v oblasti reklamy, ktorý nebol nositeľom žiadneho know-how - štýlu, rukopisu reklamnej agentúry, dokonca bez vlastnej bez webovej stránky

ktorou by sa prezentoval, t. j. sťažovateľ nevenoval žiadnu pozornosť výberu agentúry a nepreveroval si možnosti na trhu;

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

- sťažovateľ odôvodňoval nadviazanie obchodného kontaktu s dodávateľom SARCO s. r. o. tak, že to bolo cez pani Silviu Nemčovičovou, konateľku spoločnosti SILVI PRODUCTION s. r. o. To, že poznal svojho dodávateľa cez pani Nemčovičovou, 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. od reálneho poskytovateľa služieb SILVI PRODUCTION s. r. o. zapojil do preverovaných reťazcov služieb, pričom nebolo preukázané, z akého dôvodu SILVI PRODUCTION s. r. o. prenajala priestor SARCO s. r. o. (pričom ako jediným logickým vysvetlením sa javí nadhodnotenie ceny za reklamné plnenia);

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

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

- nakupoval služby za neprimerane vysoké ceny.

46. V predmetnej veci správca dane identifikoval viacero vzájomne prepojených a podmienených okolností, ktoré vo vzájomnom kontexte odôvodňujú prijatie záveru, že sťažovateľ mohol a mal vedieť o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Z týchto ustálených okolností vyplýva, že orgány finančnej správy a správny súd nevyčítali sťažovateľovi výlučne tú skutočnosť, že cena reklamných služieb bola neprimerane nadhodnotená (niekoľkonásobne navýšená, a to bez pridanej hodnoty a cenovej kalkulácie či zisťovania ceny na trhu). Správca dane sa zameral na zdôraznenie obvyklosti či neprimeranosti celého obchodného vzťahu sťažovateľa s jeho dodávateľom a subdodávateľom SILVI PRODUCTION s. r. o., ktoré zahŕňalo aj (i) vedomosť o tom, kto je reálnym vykonávateľom služieb (spoločnosť SILVI PRODUCTION s. r. o.) na odporúčanie ktorého konateľky sa sťažovateľ spoliehal pri výbere svojho deklarovaného dodávateľa (SARCO s. r. o.), (ii) možnosť si overiť cenu priamo u subdodávateľa SILVI PRODUCTION s. r. o., voči ktorej konateľke mal sťažovateľ podľa svojho vyjadrenia dôveru, (iii) neodôvodnená kredibilita sťažovateľa vo vzťahu k obchodnému partnerovi, keď výber dodávateľa SARCO s.r.o. sťažovateľ odôvodňoval výlučne tým, že to, že poznal svojho dodávateľa cez pani Nemčovičovou (konateľku SILVI PRODUCTION s. r. o.), mu bolo dostatočnou zárukou dôveryhodnosti, (iv) sťažovateľ len v súvislosti s propagáciou loga na tri mesiace v súvislosti s muzikálom „Čas ruží“ zaplatil svojmu dodávateľovi SARCO s. r. o. sumu 150.000 eur, ktorá suma nie je zanedbateľná ani nízka, pričom uvedený obchodný vzťah sa opakoval aj pri propagovaní jeho loga na iných podujatiach.

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

48. Z Protokolu č. 100855533/2021 zo dňa 18. mája vyplýva, že sťažovateľ si aj v iných zdaňovacích obdobiach (8-11/2016; 3,4,6,7,10/2017; 1,10/2018) uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti SARCO s. r. o. za prezentáciu jeho obchodného mena a loga v súvislosti s prezentáciou muzikálov Angelika, Madagaskar a Čas ruží a koncertov Karla Gotta a Lucie Bílej - t.j. sťažovateľ opakovane vstupoval do zmluvného vzťahu s rovnakým dodávateľom SARCO s. r. o.

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

50. V predmetnej veci príslušné orgány v kontexte preukazovania vedomostnej stránky účasti na daňovom podvode uplatnili argument neobvyklej ceny plnenia ako jeden z 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 zľakto umelo navýšenej reklamnej služby nebola reálne odvodená. 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 neobzretné a neurobil všetky opatrenia, ktoré bolo od neho rozumné požadovať, aby sa uistil, že sa na podvode nebude podieľať. [...] Krajský súd záver orgánov verejnej správy o splnení subjektívnej stránky daňového podvodu považoval za splnený. Krajský súd vyhodnotil, že pri náležitej obozretnosti sťažovateľ „mal a mohol zistiť“, že predmetný obchodný reťazec je umelo vykonštruovaný, a to za účelom narušenia systému neutrality DPH. Podľa krajského súdu sťažovateľ hrubým spôsobom porušil zásady náležitej obozretnosti, keď nemal záujem zisťovať reálne ceny za poskytnuté reklamné služby. Krajský súd mal za to, že následky takéhoto neobzretného správania potom musí sťažovateľ znášať sám a musí byť uzrozumený s tým, že sa naň bude hľadiť ako na osobu, ktorá mala vedomosť o zapojení sa do reťazca poznačeného daňovým podvodom. Kasačný súd sa s uvedeným právnym názorom krajského súdu stotožňuje a poukazuje na nasledovné okolnosti, ktoré nasvedčovali podozrivosti obchodnej transakcie, pre ktoré mal sťažovateľ mať vedomosť o daňovom podvode, ako aj nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa, aby svojej účasti na daňovom podvode zabránil, a to:

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

- sťažovateľ uhrádzal faktúry aj za obdobia, v ktorých preukázateľne nebola reklama vykonaná. Uhrádzal tak faktúry za služby, ktoré neboli reálne dodané,

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

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

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

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

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

55. Sťažovateľ síce správcovi dane predložil ocenenie zverejnenia loga, ktorý mal byť spracovaný reklamnou agentúrou Starmedia, s.r.o., ale táto písomnosť neobsahovala dátum jej vyhotovenia, pečiatku a napokon sa ani netýkala muzikálu „Čas ruží“, ale iných tam uvedených muzikálov. Sťažovateľ nesúhlasil s vyhodnotením uvedeného dôkazu, ale v kasačnej sťažnosti ani správnej žalobe nevzniesol v tomto ohľade kvalifikovanú námietku.

56. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval rozsudkom vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., v tam uvedenej veci bola neprimeraná cena dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia tzv. 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 neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby. Skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Závery daňových orgánov, ktorými vyčítali žalobcovi výšku plnenia, ktorú zaplatil za poskytnuté služby, teda nie sú spôsobilé spochybniť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybniť situácia, pokiaľ sa výsledky reklamy nepremietnu do zvýšenia 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 nepodari dôvodne spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom [...], je možné odmietnuť odpočet DPH len, ak správca dane preukáže účasť daňového subjektu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).“

57. Vzhľadom na to, že orgány verejnej správy ustálili, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane u sťažovateľa je daňový podvod, nebol dôvod skúmať podmienky nepriznania práva na odpočet dane u sťažovateľa z iného dôvodu (nesplnenie 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.“

68. 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. Kasačný súd k uvedeným námietkam uvádza, že na obdobné rozhodnutia žalovaného a správneho súdu právna zástupkyňa sťažovateľa poukázala v konaní pred správnym súdom, a to vo vyjadrení zo dňa 05.09.2022 k vyjadreniu žalovaného, 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 duplike v konaní pred správnym súdom ako rozšírenie žalobných dôvodov. K obdobnému právnomu názoru dospel aj Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 8Sžo 24/2010, podľa ktorého: „V správnom súdnictve súd preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, t. j. v medziach žaloby (§ 250j ods.1 O.s.p.), pričom rozsahom tvrdení tvrdených v žalobe je súd viazaný a nemôže ho prekročiť. V správnom súdnictve totiž platí koncentračná zásada, keď žalobca môže žalobné dôvody síce meniť, avšak rozširovať ich môže len do konca lehoty na podanie žaloby (§ 250b ods.2 O.s.p.). Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania vznášať ďalšie námietky a výhrady proti žalobou napadnutému rozhodnutiu, a to ani v replike na vyjadrenie žalovaného, ani na pojednávaní. To znamená, že k žalobným bodom uplatneným po uplynutí lehoty na podanie žaloby správny súd nemôže prihliadať. Taktiež súd nemôže v odôvodnení svojho rozhodnutia argumentovať dôvodom, ktorý žalobca v rámci žaloby vôbec neuplatnil.“

69. Kasačný súd ďalej k tvrdeniam sťažovateľa, ohľadne argumentácie právnej zástupkyne na ústnom pojednávaní pred správnym súdom poznamenáva, že právna zástupkyňa sťažovateľa sa na ústnom pojednávaní v tu prejednávanej veci pred správnym súdom, konaného dňa 13.06.2023 podľa zápisnice (č. 1. 73) nezúčastnila. Správny súd síce v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na rozhodnutie správneho súdu v obdobnej veci sp. zn. BB-72S/40/2022 zo dňa 14.03.2024, avšak ani na ústnom pojednávaní v tomto konaní právna zástupkyňa sťažovateľa nebola prítomná, pričom svoju neprítomnosť ospravedlnila. Námietka sťažovateľa tak smerovala ku konaniu pred správnym súdom sp. zn. BB- 73S/38/2022 (uvedený súdny a administratívny spis si kasačný súd pripojil pri rozhodovaní v tu prejednávanej veci) za zdaňovacie obdobie august 2016.

70. Kasačný súd však z dôvodu totožnosti konaní a komplexného posúdenia veci uvádza, že sa oboznámil aj s obsahom rozhodnutí, na ktoré sťažovateľ vo svojej duplike k vyjadreniu žalovaného poukazuje a poznamenáva, že rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/136/2021- 102, na

ktoré sťažovateľ poukázal, bolo vydané dňa 30. marca 2022, teda necelé dva mesiace pred podaním správnej žaloby sťažovateľa. Kasačný súd tak má za to, že sťažovateľ mohol uvedenú argumentáciu uplatniť už v správnej žalobe.

71. Ďalej však kasačný súd konštatuje, že rozhodnutie žalovaného (v prípade daňového subjektu UHEX s.r.o.) a správneho súdu (v prípade daňového subjektu AXON PRO s.r.o.), na ktoré sťažovateľ poukazoval, sú pre posudzovanú vec irelevantné, nakoľko sa týkali odlišných daňových subjektov a najmä v nich boli nastolené odlišné právne otázky. V tu preskúmvanej veci je predmetom posúdenia účasť sťažovateľa, resp. jeho vedomosť o účasti na obchodoch poznačených daňovým podvodom, zatiaľ čo predmetom právneho posúdenia vo veciach, na ktoré poukazoval sťažovateľ, bolo predovšetkým posúdenie deklarovaných služieb ako sponzoringu alebo reklamy, konkrétne, či je predmetné plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom (sponzorským odkazom), alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pričom sa posudzovalo všeobecné uplatnenie režimu DPH na danú vec. Rovnako kasačný súd uvádza, že rozhodnutie správcu dane (na ktoré sťažovateľ poukázal) bolo v danom konaní práve z dôvodu zmätočnosti a nedostatočného odôvodnenia zrušené poukazovaným rozhodnutím žalovaného. Uvedené posúdenie platí aj pre rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/136/2021- 102 zo dňa 30. marca 2022. Kasačný súd preto konštatuje, že aj keď sa mohol správny súd s uvedenou námietkou sťažovateľa obsiahnejšie vysporiadať a uviesť, prečo uvedené námietky sťažovateľa nie sú prípustné (v zmysle § 183 SSP), uvedené nezakladá nezákonnosť alebo nepreskúmateľnosť rozsudku správneho súdu, obzvlášť keď správny súd vec správne právne posúdil a kasačný súd ani nevzhliadol žiadnu relevanciu uvedených konaní k prejednávanej veci.

72. V dôsledku uvedeného kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu, pričom nezistil žiaden dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

73. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

74. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.