

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: 5Sf/2/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100037  
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 02. 2026  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Denisa Rybárová Slivová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2026:0824100037.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Denisy Rybárovej Slivovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Kataríny Petráň Vinczeovej, v právnej veci žalobcu: JaPeG, s.r.o., so sídlom Mládežnícka 4471, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 48 217 727, právne zastúpený: JUDr. Ján Súkeník, advokát, so sídlom Stred 60/55, 017 01 Považská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102852722/2023 zo dňa 10.11.2023, takto

### rozhodol:

Súd žalobu zamietá.

Žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutím č. 100982747/2019 zo dňa 26.04.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil daňovému subjektu - JaPeG, s.r.o., so sídlom Mládežnícka 4471, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 48 217 727 (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“) rozdiel dane v sume 3.000 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017.

Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2017, o výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 101715953/2018 zo dňa 04.09.2018 (ďalej len „protokol“).

Správca dane neuznal nárok žalobcu na odpočet DPH z faktúry č. 2017020 zo dňa 07.06.2017, základ dane: 15.000,00 Eur, 20% DPH 3.000,00 Eur, spolu 18.000,00 Eur, predmet fakturácie: prenájom reklamnej plochy podľa zmluvy zo dňa 10.03.2017, vystavenej dodávateľom EDOP, s.r.o., Farská 212/3, 010 01 Žilina, IČO 31594981, DIČ XXXXXXXXXX (ďalej len „EDOP, s.r.o.“), ktorý bola dňa 15.03.2018 vymazaný a právnym nástupcom sa stala spoločnosť MELINA TRADE, s.r.o., Malinovského 1226/8, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 47372729, DIČ: XXXXXXXXXX– ex offa výmaz 14.07.2022, z dôvodu, že plnenie, ktoré žalobca prijal, bolo spojené s podvodným konaním na predchádzajúcom stupni obchodu, o čom žalobca mohol mať vedomosť.

Predmetom zmluvy o reklame bol prenájom reklamnej plochy a zabezpečenie zverejnenia obchodnej značky žalobcu na závodnom automobile Mitsubishi Lancer EVO IX teamu „IMAXX-ADV rally team“ na

podujatiach Majstrovstiev Slovenskej republiky v rally a Majstrovstiev Českej republiky v rally v sezóne 2017 v celkovej hodnote 150.000,00 Eur za celý dohodnutý rozsah plnenia.

Správca dane analyzoval súvisiace zmluvy predložené dodávateľom EDOP, s.r.o., ktoré uzatvoril s ďalším odberateľom reklamných služieb IMAXX, s.r.o. a s kontrolovaným daňovým subjektom, pričom zistil, že dodávateľ EDOP, s.r.o. vystupujúci ako prenajímateľ uzatvoril dňa 05.01.2017 s nájomcom IMAXX, s.r.o. „Zmluvu o nájme reklamnej plochy“, ktorou mu prenajal celkovú plochu na závodnom automobile určenú na reklamu na obdobie od 05.01.2017 do 31.12.2017, a to v celkovej hodnote 2.172.000,00 Eur a zároveň tú istú reklamnú plochu na závodnom automobile prenajala aj kontrolovanému daňovému subjektu v zmysle „Zmluvy o reklamne zo dňa 10.03.2017“ na rally pretekoch od 10.03.2017-31.12.2017 (konkrétne 9 pretekov) v celkovej dohodnutej cene 150.000 Eur, mesačne 15.000 Eur. Správca dane taktiež zistil, že dodávateľ EDOP, s.r.o. prenajal reklamnú plochu odberateľovi IMAXX, s.r.o. od 05.01.2017 a tiež kontrolovanému daňovému subjektu od 10.03.2017, avšak dodávateľ EDOP, s.r.o. mohol predmetom prenájmu (reklamnou plochou na závodnom automobile) disponovať až od 01.04.2017 v zmysle Zmluvy o nájme reklamy zo dňa 01.04.2017 uzatvorenej do subdodávateľom Mobility SK s.r.o.

Správca dane vyzval daňový subjekt v zmysle Výzvy č. 102242730/2017 zo dňa 24.10.2017 na predloženie všetkých dôkazov preukazujúcich skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti uvádzané v daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017. Daňový subjekt sa vo svojom vyjadrení žiadnym spôsobom nezmienil o spolupráci s deklarovateľom EDOP, s.r.o., ktorý mu mal reklamné služby poskytnúť v zmysle faktúry, z ktorej si uplatnil právo na odpočítanie dane. Uviedol, že spolupráca s tímom, ktorý má na svojom vozidle umiestnenú reklamu odvolávajúceho sa, je dlhodobá spoľahlivá. Športový tím IMAXX – ADV rally team je spriaznený s vlastníkom reklamnej plochy ADV consulting, s.r.o., ktorý bol skutočným dodávateľom komplexných reklamných služieb.

V rámci miestneho zisťovania dňa 14.12.2017 bolo zistené, že označenie spoločnosti EDOP, s.r.o. sa nachádzalo iba na poštovej schránke, spolu s ďalšími 30 obchodnými spoločnosťami, daňový subjekt nebol zastihnutý.

Správca dane vykonal dokazovanie výsluchom svedka A. B. (bývalý konateľ EDOP, s.r.o.), ktorý pri ústnom pojednávaní dňa 23.01.2018 uviedol, že deklarovateľ EDOP, s.r.o. ponúka reklamu na závodných automobiloch a taktiež na teamovom oblečení a kombinézach jazdcov, na baneroch a v servisnej zóne, pričom osobne oslovuje potencionálnych reklamných partnerov na spoluprácu tým, že ich pozve na konkrétne podujatie, aby videli, čo ponúkajú a kde bude ich reklama. Svedok uviedol, že s predstaviteľmi žalobcu sa zoznámil na firemnej akcii, kde fungoval ako DJ. Svedok sa vyjadril, že v preverovanom prípade si prenajal reklamnú plochu na pretekárskom vozidle od spoločnosti Greentech Mobility SK s.r.o., pričom časť tejto plochy prenajal odberateľom JaPeG, s.r.o., Power Grid, s.r.o. (spriaznená so žalobcom), C. D. – Záhradkárske potreby a časť tiež spoločnosti IMAXX, s.r.o. Svedok uviedol, že si sám zabezpečil reklamné polepy na pretekárskom vozidle, avšak neobjasnil akým spôsobom a nevedel konkretizovať ani prípadných subdodávateľov.

Dňa 16.04.2018 bol vypočutý svedok A. A. (bývalý konateľ Greentech Mobility s.r.o. a Greentech Mobility SK s.r.o.), z ktorého svedeckej výpovede správcovi dane vyplynulo, že zistený subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, jeho úlohou bolo transakcie len formálne vykázat' v daňových priznaniach, kontrolných výkazoch a na faktúrach s cieľom navodiť dojem reálneho vykonávania ekonomickej činnosti a zachovania neutrality DPH, avšak v skutočnosti zistený subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. mal úlohu, navýšiť cenu reklamných služieb a vykryť DPH na výstupe z navýšenej ceny reklamných služieb prostredníctvom nekontaktného dodávateľa TCC Media slovakia s.r.o. Zistený subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. nezamestnával žiadnych zamestnancov, nepodal daňové priznanie k DPPO a účtovné výkazy za r. 2016 a 2017. Bývalý konateľ subdodávateľa Greentech Mobility SK s.r.o. sa ku konkrétnym otázkam vyjadroval len všeobecne a nekonkrétne, pričom uviedol, že dostal požiadavku od spoločnosti EDOP, s.r.o., ktorá išla k spoločnosti ADV consulting, s.r.o., od ktorej si prenajal plochu, nakoľko nebol vlastníkom reklamných práv na závodnom automobile ani na kombinézach jazdcov. Zistený subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. deklaroval v kontrolnom výkaze k DPH dodávateľa TCC Media slovakia s.r.o., od ktorého si uplatnil odpočítanie dane na vstupe v sume 99.491,53 Eur, základ dane 497.457,65 Eur, pričom svedok odmietol konkretizovať obchodnú spoluprácu s deklarovateľom TCC Media slovakia s.r.o. Správca dane uzavrel, že z uvedeného vyplýva, že zistený subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. si formálne deklarovanú daň na výstupe znižoval prostredníctvom fiktívneho vstupu od nekontaktného dodávateľa TCC Media slovakia s.r.o., avšak skutočným dodávateľom reklamných služieb a vlastníkom reklamných práv na reklamné plochy bola spoločnosť ADV consulting, s.r.o., ktorá je spriaznená so športovým tímom „IMAXX-ADV rally“, čo vyplýva z vykonaného dokazovania.

Zo skutočností zistených svedeckou výpoveďou D. E., konateľa daňového subjektu ADV consulting, s.r.o., zo dňa 12.06.2018 vyplynulo, že vlastníkom reklamných plôch ADV consulting, s.r.o., ktorý vlastní licenciu teamu „IMAXX-ADV rally si prenajal závodné vozidlo MITSUBISHI LANCER EVO IX od spoločnosti KORNO MOTOSPORT s.r.o. Česká republika a taktiež zabezpečil realizáciu polepov prostredníctvom dodávateľa A. F. z Českej republiky a tiež nášivky na kombinézy a obrazové DVD záznamy. Dodávateľom komplexných reklamných služieb bol daňový subjekt ADV consulting, s.r.o., ktorý bol vlastníkom reklamných práv a taktiež realizoval všetky ďalšie súvisiace činnosti ako prenájom vozidla a zabezpečenie polepov vozidla a náševiek na kombinézy.

Správca dane mal za to, že zapojenie ďalšieho subjektu Greentech Mobility SK s.r.o. do obchodného reťazca, ktorému skutočný dodávateľ komplexných reklamných služieb ADV consulting, s.r.o. prenajal tieto plochy vrátane polepov, je účelové, nelogické a neobvyklé v bežných a nezávislých obchodných podmienkach, pričom má len jediný cieľ, navýšiť cenu reklamnej služby. Ďalšie nekontaktné subjekty TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, spol. s r.o., ktoré boli do podvodného obchodného reťazca zapojené účelovo vykrývali DPH súvisiacu s navýšenou cenou reklamných služieb, avšak s chýbajúcou DPH, ktorá nebola na začiatku reťazca, daňovým subjektom TM service Slovakia, spol. s r.o. do štátneho rozpočtu odvedená.

Správca dane vykonal analýzu fakturácie preverovaných reklamných služieb v zdaňovacom období jún 2017, pričom zistil, že vlastníkom reklamných plôch ADV consulting, s.r.o., ktorý vlastní licenciu športového teamu a ktorý si prenajal závodné vozidlo a taktiež zabezpečil realizáciu polepov, prenajal reklamné plochy odberateľovi Greentech Mobility SK s.r.o. základ dane 8500 Eur, DPH 1700 Eur (reálna hodnota reklamných služieb). Daňový subjekt Greentech Mobility SK s.r.o. prenajal reklamné plochy odberateľovi EDOP s.r.o. základ dane 249.600,00 eur, DPH 49.920,00 Eur a tiež odberateľovi Pepe's Media s r.o. základ dane 236.116,00 eur, DPH 47.223,32 Eur a súčasne deklaroval prijaté plnenie od dodávateľa TCC Media slovakia, s.r.o. základ dane 496.214,04 Eur, DPH 99.491,53 Eur (umelo navýšená hodnota základu dane z 8500,00 Eur na cca 496.000,00 Eur). Dodávateľ TCC Media slovakia, s.r.o. deklaroval prijatie zdaniteľného plnenia od ďalšieho nekontaktného subdodávateľa TM service Slovakia s.r.o. základ dane 496.214,04 Eur, DPH 99.242,83 Eur. Subdodávateľ TM service Slovakia s.r.o. v kontrolnom výkaze k DPH nevykázal žiadne zdaniteľné plnenia na vstupe a taktiež bolo zistené, že voči daňovému subjektu TM service Slovakia s.r.o. neboli vykázané žiadne obchodné transakcie inými subjektami. Daňový subjekt Pepe's Media s. r. o. a EDOP s.r.o. distribuovali reklamné služby na ďalší stupeň obchodu. Dodávateľ EDOP s.r.o. deklaroval dodanie reklamných služieb odberateľovi IMAXX, s.r.o. základ dane 196.000,00 Eur, DPH 39.200,00 Eur; odvolávajúcemu sa základ dane 15.000,00 Eur, DPH 3000,00 Eur a taktiež odberateľovi Power Grid s.r.o., základ dane 25.000,00 Eur, DPH 5000,00 Eur (personálne prepojený s odvolávajúcim sa) a ďalšiemu subjektu vo výške základu dane 20.000,00 Eur, DPH 4000,00 Eur. Celkovo vo výške základu dane 256.000,00 Eur, DPH 51.200,00 Eur. Taktiež daňový subjekt IMAXX, s.r.o. distribuoval reklamné služby na ďalší stupeň obchodu ďalším odberateľom reklamy. Daňový subjekt IMAXX, s.r.o. využíval reklamnú plochu na vlastnú reklamu a tiež na reklamu svojich obchodných partnerov, ktorým fakturoval reklamu vo výške základu dane 199.340,00 Eur, DPH 39.868,00 Eur. Z uvedeného vyplýva, že cena reklamných služieb bola mnohonásobne (nereálne) navýšená zo sumy 8500,00 Eur základ dane, DPH 1700,00 Eur na sumu 496.214,04 Eur základ dane, DPH 99.491,53 Eur. K navýšeniu ceny dochádzalo medzi reálnym dodávateľom reklamných služieb ADV consulting, s.r.o. a jeho odberateľom Greentech Mobility SK s.r.o., ktorý si daň z navýšenej ceny reklamných služieb na výstupe znížil vstupom od účelovo vložených subdodávateľov, pričom daň na začiatku podvodného obchodného reťazca nebola do štátneho rozpočtu odvedená. Z preverovaných transakcií bola do štátneho rozpočtu v zdaňovacom období jún 2017 reálne odvedená DPH len vo výške 1700,00 Eur, základ dane 8500,00 Eur, avšak odpočítaná DPH bola vo výške cca 99.000,00 Eur, základ dane cca 496.000,00 Eur.

Správca dane vo vyrubovacom konaní opakovane predvolal svedka A. B., bývalého konateľa deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o., o vypočutí svedka bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102293164/2018 zo dňa 21.11.2018. Svedok A. B. opakovane potvrdil dodanie reklamných služieb pre žalobcu a taktiež uviedol okolnosti vystavenia faktúry, odovzdania faktúry a úhrady faktúry. Avšak deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. nedisponoval žiadnym materiálnym a personálnym zabezpečením, pričom svedok v prvej výpovedi neoznačil konkrétneho dodávateľa, ktorý mu tieto služby (reklamné polepy vozidiel, banery, VIP priestor, DVD) zabezpečil a taktiež kontrolou účtovných a daňových dokladov deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. neboli zistené doklady preukazujúce prijatie takýchto služieb, okrem dodávateľskej faktúry za prenájom plochy na závodnom automobile MITSUBISHI LANCER EVO IX. od nekontaktného dodávateľa Greentech Mobility SK s.r.o. Svedok v opakovanej výpovedi uviedol, že polepy na pretekárskom automobile, banery, DVD

záznamy a VIP priestor pre neho subdodávateľským spôsobom zabezpečovala spoločnosť Greentech Mobility SK s.r.o., avšak z predloženej zmluvy vyplýva, že subdodávateľ Greentech Mobility SK s.r.o. mal dodať len reklamnú plochu a nie realizáciu reklamných polepov na vozidlách. Správca dane v nadväznosti na skutočnosti, ktoré vyplývajú z vykonaného dokazovania konštatoval, že je paradoxné vyjadrenie svedka k zániku dodávateľskej spoločnosti EDOP, s.r.o., nakoľko uviedol, že sa tak rozhodol z dôvodu, že hľadal spôsob ako ukončiť podnikanie, avšak v ďalšej časti výpovede uviedol, že sa naďalej venuje podnikateľskej činnosti prostredníctvom spoločností LIAM s.r.o. a GAL – FINANCE, s.r.o., ktoré zabezpečujú reklamnú činnosť na športových závodných vozidlách a v roku 2018 zabezpečoval reklamné služby prostredníctvom spoločnosti LIAM s.r.o. a spolupráca prebieha aj v súčasnosti. Taktiež z opakovanej výpovede bývalej konateľky odvolávajúceho sa p. B. vyplýva, že v roku 2018 ich oslovila iná dodávateľská spoločnosť LIAM s.r.o. a pokračujú v tej istej prezentácii na inom závodnom motorovom vozidle. Správca dane uzavrel, že z vykonaného dokazovania vyplývalo, že k zrušeniu deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. (konateľ Galánek) a zrušeniu subdodávateľa Greentech Mobility SK s.r.o. (konateľ Jurík) došlo účelovo, pričom k podvodnému konaniu, ktorého cieľom je získať neoprávnený daňový prospech na úkor štátneho rozpočtu naďalej dochádza prostredníctvom rovnakých osôb, avšak prostredníctvom iných obchodných spoločností NO1 Production s.r.o. a LIAM s.r.o., ktoré deklarovali dodanie reklamnej činnosti aj pre žalobcu.

Správca dane vypočul svedkyňu G. H. B., bývalú konateľku žalobcu, ktorú správca dane vyzval, aby sa vyjadrila k okolnostiam obchodnej spolupráce s deklarovaným dodávateľom EDOP, s.r.o. v zmysle dodávateľskej faktúry č. 2017020 zo dňa 07.06.2017. Správca dane predvolal svedkyňu v zmysle Predvolania na výsluch svedka č. 102109180/2018 zo dňa 23.10.2018. O vypočutí svedkyne bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102287963/2018 zo dňa 20.11.2018. Svedkyňa sa vyjadrila, že sa stretli s konateľom dodávateľskej spoločnosti EDOP, s.r.o. p. B., ich firma aj spolu so spoločnosťou Power Grid s.r.o. (spriaznená spoločnosť so žalobcom) organizovala futbalové podujatie a taktiež deň detí, pričom a p. B., konateľ deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. tam robil DJ. Pán B. ju a jej manželka pri rozhovore informoval, že sa zaoberá reklamnou činnosťou a navrhol im, či ich to zaujíma a ponúkol im spoluprácu, následne dohodli akou formou mu predložia podklady, aby mohol vyrobiť grafické návrhy, ukázal im kde na aute to bude umiestnené a následne si to odsúhlasili. Svedkyňa potvrdila, že ako konateľka dojednávala obchodnú spoluprácu s deklarovaným dodávateľom EDOP, s.r.o. K otázke aké podklady a akým spôsobom predkladali dodávateľovi EDOP, s.r.o., svedkyňa uviedla, že logo firmy predkladali na USB kľúči, pričom stretnutia prebiehali v ich spoločnosti, nikdy nebola v sídle dodávateľa EDOP, s.r.o. Svedkyňa sa vyjadrila, že s p. B. spolupracovali už skôr od roku 2016, v súčasnosti spolupracujú so spoločnosťou LIAM s.r.o., kde je konateľom a poskytuje im tie isté reklamné služby. Svedkyňa potvrdila, že pozná p. D. E., konateľa spoločnosti ADV consulting, s.r.o., stretli sa na pretekoch a jeho manželka pracuje v spoločnosti Power Grid, s.r.o., takže ich pozná, ale jeho spoločnosť nie. Svedkyňa uviedla, že pred uzatvorením obchodnej spolupráce preverovali svojho obchodného partnera EDOP, s.r.o. „koľko sa dá“, na stránke finančnej správy, či nie je v zrušení, v reštrukturalizácii. Svedkyňa sa vyjadrila, že spolupráca s dodávateľom reklamných služieb EDOP, s.r.o. mala taký prínos, že sa zvýšili obraty, takže bol zaznamenaný nárast v roku 2017 aj v roku 2018, pričom v roku 2018 to bol nárast o viac ako dva a pol násobok. Svedkyňa potvrdila, že dodávateľ EDOP, s.r.o. fakturoval reklamné služby, ktoré zaúčtovali v účtovníctve a ktoré uhradili.

Správca dane ukončil dokazovanie a vydal rozhodnutie, v zmysle ktorého správca dane neakceptoval preukázanie splnenia formálnych podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že daňový subjekt neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu. Správca dane dospel k záveru, že nespochybňuje ekonomickú činnosť žalobcu, ani reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, avšak plnenie, ktoré žalobca prijal bolo spojené s podvodným konaním na predchádzajúcom stupni a žalobca pri náležitej obozretnosti mohol a mal mať o tom vedomosť. V danom prípade bola cena reklamných služieb účelovo navyšovaná a dosahovala nereálne hodnoty, z čoho vyplýva, že je absolútne neobvyklé a nelogické, aby ekonomicky, obozretné a rozumne hospodáriaci odberateľ takto umelo predraženej reklamnej služby nemal vedomosť, pochybnosť a podozrenie o možnej existencii neštandardných (podvodných) okolností obchodných transakcií.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 101957970/2019 zo dňa 15.08.2019 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalobca podal proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne, ktorý rozsudkom sp. zn. 11S/172/2019 zo dňa 18.11.2020 zamietol správnu žalobu ako nedôvodnú. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť.

3. Najvyšší správny súd SR rozsudkom 10Sžfk/47/2021 zo dňa 31.05.2023 rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmenil tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 101957970/2019 zo dňa 15.08.2019 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Kasačný súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu, ako aj rozhodnutia žalovaného dospel k záveru, že krajský súd aj žalovaný nesprávne právne posúdili vec, keď sťažovateľovi odopreli právo na odpočet DPH z dôvodu jeho údajnej účasti na daňovom podvode. Hoci v konaní bolo preukázané, že v obchodnom reťazci vznikol daňový únik a že tento únik bol dôsledkom podvodného konania, v tomto štádiu nebolo možné tvrdiť, že by bol sťažovateľ aktívnym účastníkom daňového podvodu, alebo že by páchatelom pomáhal. Pokiaľ ide o možnosť, že sťažovateľ „mal vedieť“ o daňovom podvode, túto by orgány verejnej správy preukázali tým, že sťažovateľ mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, resp. účasť na takom konaní a tieto neprijal. Kasačný súd nemal z obsahu administratívneho spisu preukázané ani tieto skutočnosti. V rozhodnutiach správca dane a žalovaného uvedené posúdenie podporované ich úvahami a objektívnymi skutočnosťami absentuje. Kasačný súd zdôraznil, že pri daňovom podvode zaťažuje dôkazné bremeno správcu dane, ktorý musí preukázať nielen samotnú existenciu podvodu, ale aj vedomosť alebo nedostatočnú obozretnosť daňového subjektu. Kasačný súd poukázal na to, že sťažovateľ bol v priamom obchodnom vzťahu len so spoločnosťou EDOP, s.r.o., ktorú si preveril z dostupných zdrojov, overil si jej registráciu k DPH, bezdlžnosť, ekonomickú aktivitu, predmet podnikania aj osobu konateľa, pričom s dodávateľom uzavrel aj zmluvu o reklame. Zo spisu nevyplývalo, že by mal vedomosť o ďalších subdodávateľoch alebo o tom, že cena reklamných služieb bola na predchádzajúcich stupňoch účelovo navyšovaná. Samotné tvrdenia žalovaného, ktorý v napadnutom rozhodnutí uvádzal, že dodávateľ reklamných služieb - obchodná spoločnosť EDOP, s.r.o. bola pre sťažovateľa neznámym a neovereným dodávateľom, čo dôvodil tým, že konateľ tejto spoločnosti oslovil sťažovateľa na podujatí, kde pôsobil ako DJ a tvrdenie, že sťažovateľ musel vedieť, kto je skutočným dodávateľom, bez ďalších objektívnych dôkazov nepostačuje na vyvodenie záveru o vedomosti sťažovateľa o daňovom podvode. Za rozhodujúce kasačný súd považoval, že správca dane síce nepoprel samotnú realizáciu zdaniteľných obchodov, avšak nepreukázal subjektívnu stránku daňového podvodu na strane sťažovateľa. Z tohto dôvodu kasačný súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci a že rovnakou vadou trpelo aj rozhodnutie žalovaného. Preto rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom budú musieť orgány verejnej správy doplniť dokazovanie a riadne, bez dôvodných pochybností, zistiť, či sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že predmetné plnenia boli súčasťou daňového podvodu.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 102852722/2023 zo dňa 10.11.2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) na odvolanie žalobcu prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný mal za to, že správca dane v napadnutom rozhodnutí identifikoval viacero okolností, ktoré nasvedčujú spáchaniu daňového podvodu: skutočným dodávateľom reklamných služieb bol vlastník reklamnej plochy ADV consulting, s.r.o, ktorý zabezpečoval závodné vozidlo a aj polepy na vozidlo a ktorý bol spriaznený so športovým tímom „IMAXX – ADV rally team“, na ktorého vozidlá bola reklama umiestnená; subdodávatelia Greentech Mobility SK s.r.o., TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, spol. s r.o. boli do obchodného reťazca vložené účelovo, ich úlohou bolo transakcie vykázať a niekoľkonásobne navýšiť cenu reklamných služieb; daň nebola na začiatku obchodného reťazca u subdodávateľa TM service Slovakia, spol. s r.o. odvedená do štátneho rozpočtu; skutočný dodávateľ ADV consulting, s.r.o. odvedol daň z reálnej ceny poskytovanej reklamnej služby, pričom koneční odberatelia reklamných služieb vrátane odvolávajúceho si uplatnili odpočet dane z niekoľkonásobne (účelovo a podvodne) navýšenej ceny reklamnej služby; deklarováný dodávateľ EDOP, s.r.o. bol dňa 15.03.2018 vymazaný z Obchodného registra a právnym nástupcom sa stala obchodná spoločnosť MELINA TRADE, s.r.o., ktorej konateľ uviedol, že nemá vedomosť, že je konateľom nejakej spoločnosti. Spoločnosť EDOP, s.r.o. bola zrušená registrácia pre daň dňa 15.03.2018 a posledné daňové priznanie k DPH podala za zdaňovacie obdobie 01/2018 a toto bolo nulové. V rokoch 2011, 2012, 2013 a 2014 spoločnosť EDOP, s.r.o. dosahovala nulové tržby a v roku 2015 tržby v sume 1,6 milióna eur, v roku 2016 1,9 milióna eur a v roku 2017 2,8 milióna eur. Spoločnosť EDOP, s.r.o. nezamestnávala žiadnych zamestnancov, nemala žiadny majetok (okrem krátkodobých pohľadávok z obchodného styku). Taktiež spoločnosť EDOP, s.r.o. sa v zmysle verejne dostupných registrov venovala predaju a montáži lamelových termozávesov a izolácie a nebola reklamnou agentúrou, nemala žiadnu web stránku ponúkajúcu reklamné služby a prenájom reklamných plôch; deklarováný subdodávateľ Greentech Mobility SR s.r.o. so správcom dane nespolupracuje, bývalý konateľ tejto spoločnosti sa odmietol vyjadriť ku spolupráci s dodávateľom TCC Media slovakia, s.r.o.; obchodné spoločnosti TCC Media slovakia, s.r.o. a TM service Slovakia, s.r.o. so správcom

dane nespolupracujú a ich konateľmi sú bulharskí občania; spoločnosť Greentech Mobility SK s.r.o. neuskutočňovala žiadne finančné operácie v prospech deklarovaného dodávateľa TCC Media slovakia, s.r.o. Žalovaný mal za to, že vyššie uvedené dôkazy a indicie sú vo svojej spojitosti dostatočné pre prijatie záveru, že daňový únik v predmetnom prípade nebol len dôsledkom náhodného neodvedenia dane, ale dôsledkom cielenej snahy o získanie daňového zvýhodnenia. Existenciu daňového podvodu je možné preukazovať aj okolnosťami, ktoré nastali ex post, teda po uskutočnení zdaniteľného obchodu. Vo vzťahu k preukázaniu vedomosti žalobcu o účasti na daňovom podvode žalovaný konštatoval s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.2.2019 sp. zn. 10Sžfk/5/2018, že pri vyhodnocovaní skutkových zistení nasvedčujúcich záveru o takejto účasti na podvodnom reťazci je nevyhnutné vyhodnocovať skutkové zistenia vo vzájomnej súvislosti, s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti žalobcu pri overovaní dôveryhodnosti svojich obchodných partnerov. Žalovaný mal za to, že v súvislosti so skúmaním subjektívnej stránky tzv. vedomostného testu, správca dane identifikoval objektívne okolnosti, ktoré vyhodnotil vo vzájomných súvislostiach s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti odvolávajúceho sa pri overovaní deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. Pokiaľ daňový subjekt namietal, že si overil priameho dodávateľa EDOP, s.r.o. z možných dostupných zdrojov, žalovaný poukázal na skutočnosť, že si preveril len všeobecné informácie, avšak nepreveril si ďalšie dôležité skutočnosti. Nezaujímal o to, či deklarovaný dodávateľ je vlastníkom súťažného vozidla, vlastníkom reklamných plôch, licencie, prípadne nezisťoval, kto je skutočným vlastníkom reklamných práv, a to najmä s poukázaním na skutočnosť, že vlastníkom reklamných práv a licencie bola spoločnosť ADV consulting, s.r.o. (skutočný poskytovateľ komplexných reklamných služieb), ktorá zabezpečovala závodné vozidlo a aj „polepy“ na vozidlo a ktorá je spriaznená so športovým tímom „IMAXX – ADV rally team“, na ktorého vozidlách bola reklama žalobcu umiestnená. Konateľ spoločnosti ADV consulting, s.r.o. D. E. uviedol, že na podujatiach sa osobne zúčastňuje, pričom je manažérom pretekov. Taktiež konateľka žalobcu uviedla, že pozná p. D. E., konateľa spoločnosti ADV consulting, s.r.o., stretli sa na pretekoch, pričom jeho manželka pracuje v spoločnosti Power Grid, s.r.o. (personálne prepojená so žalobcom), takže ich pozná. Z uvedeného vyplýva, že žalobca mohol mať vedomosť o tom, že vlastníkom reklamných práv a reklamnej plochy je spoločnosť ADV consulting, s.r.o., pričom žiadnym spôsobom nepreukázal, že prejavil primeranú mieru opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku, a to najmä z dôvodu, že predmetné reklamné služby mu podľa jeho vyjadrení ponúkol p. B. so spoločnosti EDOP, s.r.o., s ktorým sa zoznámil na lokálnom kultúrnom podujatí, kde p. B. pôsobil ako DJ., pričom konateľ deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. A. B. nemal žiadne informácie o tom, kto je vlastníkom reklamných práv na reklamné plochy, ktoré prenajímal žalobcovi a nemal vedomosť ani o tom, kto reklamné polepy a súvisiace služby realizoval. Správca dane vyzval žalobcu na odstránenie vzniknutých pochybností, avšak žalobca sa vo svojom vyjadrení žiadnym spôsobom nezmenil o spolupráci s deklarovaným dodávateľom EDOP, s.r.o., ktorý mu mal reklamné služby poskytnúť v zmysle faktúry, z ktorej si uplatnil právo na odpočítanie dane, pričom uviedol, že spolupráca s teamom IMAXX – ADV rally team, ktorý má na svojom vozidle umiestnenú reklamu odvolávajúceho sa, je dlhodobou spoľahlivá. Z dokazovania tiež vyplynulo, že športový tím IMAXX – ADV rally team je prepojený s vlastníkom reklamných práv ADV consulting, s.r.o. prostredníctvom D. E. konateľa spoločnosti ADV consulting, s.r.o., ktorý je manažérom pretekov a ktorého manželka pracuje v spoločnosti Power Grid, s.r.o. (spriaznenej so žalobcom), ktorá taktiež realizovala rovnakú reklamu prostredníctvom dodávateľa EDOP, s.r.o. Konateľka žalobcu uviedla, že s deklarovaným dodávateľom EDOP, s.r.o. spolupracuje od roku 2016. Žalobca mal k dispozícii informácie z verejne dostupných zdrojov, z ktorých vyplýva, že deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. dosahoval v rokoch 2011, 2012, 2013, 2014 tržby v sume 0,00 eura a následne v roku 2015 dosiahol skokové tržby v sume 1,6 mil. eur, v roku 2016 tržby v sume 1,9 mil. eur a v roku 2017 tržby v sume 2,8 mil. eur, pričom nezamestnával žiadnych zamestnancov, v účtovných výkazoch za roky 2015, 2016 a 2017 nevykázal žiadne mzdové náklady ani dlhodobý majetok. V zmysle účtovného výkazu Súvaha za rok 2017 deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. vykázal len obežný majetok v sume 704.406,00 Eur, ktorý tvorili krátkodobé pohľadávky z obchodného styku v sume 675.792,00 Eur a účty v bankách v sume 28.614,00 Eur. V účtovnom výkaze Súvaha za obdobie roka 2016 deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. vykázal len obežný majetok v sume 474.694,00 Eur, ktorý tvorili krátkodobé pohľadávky z obchodného styku a účty v bankách a rovnako v Súvahe za účtovné obdobie roka 2015 deklarovaný dodávateľ vykázal len obežný majetok, ktorý tvorili krátkodobé pohľadávky z obchodného styku. Z verejne prístupných zdrojov taktiež vyplýva, že deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. sa zameriava na predaj a montáž lamelových termo-závesov a termoizolácie. Deklarovaný dodávateľ EDOP, s.r.o. nebol reklamnou agentúrou a nemal žiadnu web stránku ponúkajúcu reklamné služby a prenájom reklamných plôch. Uvedené informácie boli z verejne dostupných zdrojov známe už v čase realizácie obchodov, pričom obozretný podnikateľ v bežnom obchodnom styku si overuje a racionálne

vyhodnocuje všetky dostupné informácie o obchodných partneroch s ktorými vstupuje do obchodného vzťahu. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že k zrušeniu deklarovaneho dodávateľa EDOP, s.r.o. (konateľ Galánek) a zrušeniu subdodávateľa Greentech Mobility SK s.r.o. (konateľ Jurík) došlo účelovo, pričom k podvodnému konaniu, ktorého cieľom bolo získať neoprávnený daňový prospech, naďalej dochádzalo prostredníctvom rovnakých osôb, avšak prostredníctvom iných obchodných spoločností NO1 Production s.r.o. a LIAM s.r.o., ktoré deklarovali reklamnú činnosť aj pre žalobcu. Konateľka žalobcu p. B. uviedla, že v roku 2018 ich oslovila iná dodávateľská spoločnosť LIAM s.r.o., konateľ A. B. a pokračujú v tej istej prezentácii na inom závodnom motorovom vozidle. Uvedená skutočnosť taktiež svedčí o neobzretnosti žalobcu v obchodnom styku, ktorý sa nezaujímal o neobvyklú skutočnosť, prečo A. B. poskytuje rovnaké služby, avšak prostredníctvom úplne inej obchodnej spoločnosti, pričom spoločnosť EDOP, s.r.o. bola z Obchodného registra dobrovoľne vymazaná v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou MELINA TRADE, s.r.o. Cena reklamných služieb bola podvodným spôsobom účelovo navýšená, pričom žalobca nepreukázal, že si preveroval cenu reklamných služieb u iných dodávateľov - reklamných agentúr, a to najmä s poukázaním na skutočnosť, že reklamné služby, ktorých cena bola účelovo navýšená, spočívali len v prezentovaní loga odvolávajúceho sa, avšak bez špecifikácie konkrétnej ekonomickej činnosti žalobcu.

Žalovaný poukázal na to, že správca dane informoval žalobcu o všetkých zistených skutočnostiach a záveroch, z ktorých vyplýva, že sa stal súčasťou podvodného obchodného reťazca prostredníctvom dodávateľa EDOP, s.r.o. aby v dostatočnom časovom predstihu vedel, na akom skutkovom základe má znášať dôkazné bremeno. Žalobca bol aj v týchto prípadoch oprávnený navrhovať správcovi dane ďalšie dôkazné prostriedky na preukázanie, že sa nezúčastnil zisteného podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne, že o tom nevedel, avšak žalobca v tomto smere dôkazné bremeno neunesol, nakoľko žiadnym spôsobom nepreukázal, že v obchodnom styku konal obozretno, opatrne a v dobrej viere. Žalobca opakovane argumentoval len tým, že preukázal reálnu existenciu reklamných služieb a splnil hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktoré však správca dane nespochybnil. Správca dane preukázal existenciu podvodného konania na základe skutkových zistení, ktoré posúdil v súvislosti s otázkou možnej vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto konaní v časových súvislostiach uskutočňovania sporných zdaniteľných obchodov, nie z pohľadu množiny informácií, ktoré sa stali dostupnými až dodatočne. Žalovaný uzavrel, že rozhodnutie správcu dane a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení a v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Správca dane uniesol dôkazné bremeno, keď na základe vykonaného dokazovania objektívne skúmal, identifikoval a preukázal existenciu daňového úniku, ktorý bol dôsledkom účelového a podvodného konania a v rámci skúmania subjektívnej stránky, tzv. vedomostného testu zistil a vyhodnotil všetky objektívne okolnosti, o ktorých odvolávajúci sa mohol a mal vedieť už v čase realizácie preverovaných transakcií, ak by dodržal primeranú opatrnosť a obozretnosť v obchodnom styku. Správca dane vyhodnocoval skutkové zistenia nasvedčujúce záveru o účasti na podvodnom reťazci vo vzájomnej súvislosti, s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti odvolávajúceho sa pri overovaní si dôveryhodnosti obchodného partnera EDOP, s.r.o. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode

#### Konanie pred správnym súdom

5. Včas podanou všeobecnou správnu žalobou zo dňa 15.01.2024 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane s poukazom na § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) Správneho súdneho poriadku vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí alebo opatrení, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí alebo opatrení vo veci samej.

Žalobca namietal, že v rozhodnutí správcu dane, ktoré žalovaný potvrdil, správca dane nespochybnil ekonomicke činnosť žalobcu, nespochybnil reálne uskutočnenie rally pretekov, ako ani zviditeľnenie obchodného mena/loga žalobcu na ploche závodného automobilu a ďalších materiáloch, napriek tomu však neakceptoval žalobcom preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty

(ďalej aj len „zákon o DPH“). Žalobca v tejto súvislosti poukázal na to, že možnosť odopretia nároku na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných a formálnych podmienok na odpočítanie dane alebo daňového podvodu či zneužitia práva sú zásadne odlišné prípady, pri ktorých je rozličný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu (žalobcu) a správcu dane. Uvedené dôvody nepriznania nároku na odpočítanie dane správcu dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach zmätočne prelínajú, čo spôsobuje nejednoznačnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutí daňových orgánov a čo je podľa žalobcu v rozpore s ustálenou judikatúrou.

Žalobca vytýkal správcovi dane a žalovanému, že svoju argumentáciu založili na „teoretických pochybeniach“ (žalobca mal/mohol vedieť, mal mať pochybnosti, mohol niečo vykonať,...). K otázke vedomosti daňového subjektu o podvodnom konaní poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/141/2017 zo dňa 13.11.2018. Uviedol, že v čase podpisu zmluvy o reklame so spoločnosťou EDOP, s.r.o. zo dňa 10.03.2017 nemal a nemohol mať vedomosť o akomkoľvek jej údajnom podvodnom konaní. Pokiaľ žalovaný žalobcovi vytýkal nedostatočnú obozretnosť, žalobca v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania poukazoval na skutočnosti, ktorými uniesol vlastné dôkazné bremeno a preukázal, že konal v súlade s požiadavkou dodržania povinnej miery opatrnosti a obozretnosti a prijal všetky opatrenia, ktoré bolo od neho možné spravodlivo požadovať. V tejto súvislosti poukázal na nález Ústavného súdu SR I. ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022.

Žalobca tiež namietal, že jeho dodávateľ EDOP, s.r.o. bol dôveryhodný a riadne si ho preveril ohľadom všetkých skutočností, ktoré sa dajú zistiť z verejných zdrojov (stránky Finančnej správy, Obchodného registra, Finstat.sk). Dodávateľ nebol v čase dojednaní obchodov v zozname platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie (nešlo o rizikový subjekt), nebol evidovaný v zozname dlžníkov voči štátnym inštitúciám, podľa všeobecne dostupných údajov bol aktívnou spoločnosťou (v roku 2015 a 2016 mal tržby presahujúce 1,5 mil. Eur), nebolo voči nemu vedené konkurzné konanie ani reštrukturalizácia, nešlo o spoločnosť s častými zmenami konateľov a spoločníkov. V priebehu spolupráce dodávateľ doručoval žalobcovi DVD záznamy, fotografie, pohľadnice a propagačné materiály. Okrem toho sa vtedajšia štatutárna zástupkyňa žalobcu osobne v roku 2017 zúčastnila viacerých pretekov, kde sa mohla presvedčiť o poskytnutej reklamnej službe, a na ktorých okrem propagácie podnikateľskej činnosti žalobcu aj osobne vysvetľovala a prezentovala výrobky a služby žalobcu a rozdávala reklamné predmety a prezentačné materiály produktov.

Nemohol mať preto vedomosť o akýchkoľvek obchodných vzťahoch na strane dodávateľov spoločnosti EDOP, s.r.o. alebo ich budúcej nekontaktnosti, preto za tieto vzťahy nemôže niesť akúkoľvek zodpovednosť. Žalobca spolupracoval a komunikoval len so spoločnosťou EDOP, s.r.o. a to výlučne s konateľom A. B. a taktiež všetky predmety zmluvného plnenia preberal výlučne od A. B.. Poukázal na výpoveď A. B. zo dňa 23.01.2018, ktorý sa vyjadril, že spoločnosť EDOP, s.r.o. sa prevažne zaoberala reklamnou činnosťou a organizovaním kultúrnych a športových podujatí. Žalobca nevedel a ani nemal ako vedieť, že spoločnosť EDOP s.r.o. bola akýmkoľvek spôsobom zapojená do potenciálne protiprávneho konania. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03).

Žalobca teda s ohľadom na ustálenú judikatúru tak súdov Slovenskej republiky, ako aj Súdneho dvora Európskej únie, vykonal všetko, čo bolo od neho možné rozumne vyžadovať, aby si svojho dodávateľa preveril, a rovnako tak nevykonan nič, z čoho by bolo možné vyvodiť jeho účasť na akomkoľvek protiprávnom konaní. Ak po podpise zmluvy došlo zo strany spoločnosti EDOP alebo jej dodávateľov k akémukoľvek pochybeniu, nemožno túto skutočnosť pričítať žalobcovi a na jej základe dôvodiť, že by pochybil aj samotný žalobca a odoprieť mu tak právo na odpočítanie DPH. Zlúčenia firiem, zmeny konateľov, ich následná nekontaktnosť, nepodávanie daňových priznaní ani výmazy obchodných spoločností nemali nič spoločné s činnosťou žalobcu a tento o ich existencii nevedel a ani o ich zapojení do nejakého „podvodného reťazca“. V tomto smere poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/109/2015 zo dňa 17.05.2016 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/1/2010 zo dňa 19.09.2010.

Žalobca namietal, že správca dane vo svojich rozhodnutiach bližšie nešpecifikoval, čo ďalšie mal vykonať okrem tých opatrení, ktoré vykonal, a až následne žalovaný v napadnutých rozhodnutiach vymenoval demonštratívny spôsob opatrenia, ktoré mal žalobca vykonať, aby sa problémom tohto typu vyhol. Žalovaný a správca dane však neuviedli, aký právny predpis vykonanie týchto ďalších opatrení mal ukladať. Poukázal na čl. 2 ods. 3 Ústavy SR.

Žalobca poukázal na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo C-610/19, bod 56. a uviedol, že daňové orgány postupovali v rozpore so zákonom, keď mu odmietli uznať odpočet DPH napriek jednoznačnému splneniu zákonných predpokladov. Ich rozhodnutia naplňajú znaky svojvôle, keď z dokazovania jednoznačne vyplynulo, že sa obchod na základe zmluvy o reklame reálne uskutočnil.

Ohľadom argumentácie žalovaného a správcu dane k výške odplaty, že táto mala byť neodôvodnene navýšená oproti bežnej cene, uviedol, že nemal vedomosť o tom, že cena bola navyšovaná u subdodávateľov, keďže bol v kontakte len s dodávateľom EDOP, s.r.o. a nevedel o iných zmluvách a iných subdodávateľoch. Uviedol, že v zmluve o reklame obe zmluvné strany dohodli cenu, ktorú v danom čase a rozsahu považovali za primeranú. Ak daňové orgány poukazovali na neprimeranosť ceny, v rozhodnutiach absentuje uvedenie toho, čo žalovaný a správca dane považujú za cenu primeranú a bežnú. Preto je podľa žalobcu konštatovanie „nereálnosti“ dohodnutej ceny iba svojvoľným úsudkom daňových orgánov, ktorý nie je zdôvodnený a podporený dôkazmi. Reklamná služba, ktorú žalobca prijal, tak mala za cieľ ho zviditeľniť za účelom navýšenia ziskov a tržieb, čo sa aj podarilo - ako žalobca daňovým orgánom prezentoval porovnaním tržieb pred a po reklamnej spolupráci so spoločnosťou EDOP.

Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/47/2021 zo dňa 31.05.2023. Keďže v tejto veci kasačný súd rozhodoval na základe identických skutkových okolností rovnakých strán sporu a za rovnaké zdaňovacie obdobie, žalobca sa na závery tohto rozsudku NSS SR v celom rozsahu odvolal. Kasačný súd uviedol, že orgány verejnej správy žiadnym spôsobom nepreukázali vedomosť sťažovateľa o umelo navýšenej cene reklamných služieb, prípadne o pochybnostiach na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca. Z pohľadu žalobcu orgány verejnej správy neuniesli svoje dôkazné bremeno, týkajúce sa preukázania vedomosti žalobcu o podvodnom konaní. V napadnutých rozhodnutiach tak absentuje akýkoľvek dôkaz, z ktorého by bolo možné vyvodiť vedomosť žalobcu o nekalom konaní dodávateľov spoločnosti EDOP, s.r.o. alebo samotného dodávateľa EDOP, s.r.o. S ohľadom na uvedené mal žalobca za to, že hodnotenie dôkazov bolo svojvoľné a ľubovoľné, čo je v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku a takýto postup predstavuje podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

K hodnoteniu výpovedí svedkov správcom dane žalobca poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 276/2014-29 a početnú judikatúru Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 10Sžfk/44/2019 z 24.11.2020, sp. zn. 1Sžfk/22/2019 z 26.05.2020, sp. zn. 4 Sžf/30/2014 zo 17.02.2015). Uviedol, že žalovaný a správca dane zameriavali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry vplyvu žalobcu, nezohľadňovali predložené dôkazy, nezákonne vyhodnocovali dôkazy v neprospech žalobcu, neprihliadali na predkladané dôkazy, na výpovede svedkov, nebola vypočutá konateľka žalobcu ako svedkyňa, nevysporiadali sa s návrhmi žalobcu ohľadom vykonania ďalšieho dokazovania. Taktiež neuviedli žiadne relevantné a objektívne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že žalobca nebol opatrný, resp. že si nesplnil zákonnú povinnosť pri uzatváraní zmluvy o reklame ako aj pri preverovaní svojho obchodného partnera. Keďže podľa žalobcu pochybnosti žalovaného a správcu dane vznikli výhradne na strane dodávateľa žalobcu, právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa nemôžu tvoriť dôkazné bremeno žalobcu (rozsudok NS SR sp. zn. 8 Sžf/9/2013). Žalobca mal za to, že vlastné dôkazné bremeno uniesol v plnom rozsahu.

Žalobca namietal, že v priebehu daňovej kontroly správca dane odmietol vykonať výsluch navrhovaných svedkov D. E. a p. B. s odôvodnením, že pre neho nevyplýva absolútna povinnosť vypočuť navrhovaných svedkov. Týchto svedkov a konateľa žalobcu dopyčul až v priebehu vyrubovacieho konania. Žalobca tiež namietal, že v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania navrhoval vypočuť konateľa žalobcu G. H. B., nakoľko sa v priebehu celej daňovej kontroly nemohla na ústnom pojednávaní vyjadriť ku skutočnostiam uvádzaným správcom dane. Uviedol, že správca dane nemôže v priebehu daňovej kontroly vyhodnocovať výpovede v kontexte s ďalšími výpoveďami, keď nevypočuje svedkov a štatutárneho zástupcu žalobcu v priebehu daňovej kontroly, čo je v rozpore s ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 7, § 24 ods. 2, 4, § 25, § 45 ods. 1 písm. e), f) ods. 2 písm. e) Daňového poriadku a s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Žalobca namietal, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v bode 45. rozsudku, sp. zn. 10Sžfk/47/2021 zo dňa 31.05.2023 nariadil odstrániť nedostatky v zistenom skutkovom stave a doplniť dokazovanie o zistenie (v nevyhnutnej miere a bez pochybnosti) vzťahu žalobcu k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdaniteľné obchody, avšak žalovaný prípadne správca dane žiadnym spôsobom nedoplnili dokazovanie a na základe rovnakých skutkových zistení žalovaný vyvodil záver o tom, že plnenie, z ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, bolo poznačené podvodným konaním v oblasti DPH.

Žalobca záverom poukázal na to, že je obchodnou spoločnosťou s významným obrátom, ktorá momentálne zamestnáva 38 zamestnancov. Svoje povinnosti vo vzťahu k zamestnancom, obchodným partnerom aj ku štátnemu rozpočtu si riadne plní a nikdy nemal, nemá a nebude mať žiaden záujem na zapojení sa do akéhokoľvek podvodného konania týkajúceho sa DPH, alebo iných daní. Rozhodnutiami žalovaného a správcu dane je mu pripisovaná účasť na konaní, s ktorým nemal nič spoločné a tento záver podľa neho jednoznačne vyplynul aj z vykonanej daňovej kontroly, keď daňové orgány vo svojich

rozhodnutiach v podstate neuviedli žiadne skutočnosti, ktoré by mali účasť žalobcu na nejakom daňovom úniku preukazovať.

6. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 19.04.2024 v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch vyslovených v napadnutom rozhodnutí, na ktoré v plnom rozsahu odkázal. Uviedol, že žalobou napadnuté rozhodnutie, 2. v poradí, bolo vydané po rozhodnutí NSS SR, ktorý rozsudkom sp. zn. 10Sžfk/47/2021 zo dňa 31.05.2023 rozhodnutie žalovaného, 1. v poradí, zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Z tohto rozhodnutia podľa žalovaného vyplývalo, že zo skutkového stavu nebolo možné v tomto štádiu tvrdiť, že by bol sťažovateľ aktívnym účastníkom daňového podvodu, alebo že by páchatelom pomáhal. Pokiaľ ide o možnosť, že sťažovateľ „mal vedieť“ o daňovom podvode, túto by orgány verejnej správy podľa kasačného súdu preukázali tým, že sťažovateľ mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie, resp. účasť na takomto konaní a tieto neprijal, pričom v rozhodnutiach správcu dane a žalovaného uvedené posúdenie podporené úvahami a objektívnymi skutočnosťami absentuje. Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom kasačného súdu a bez nariadenia a doplnenia akéhokoľvek dokazovania vo svojom rozhodnutí len opätovne vyhodnotil a sumarizoval už vykonané dokazovanie, a to bez objektívneho verifikovania zisteného skutkového stavu, žalovaný argumentoval v ďalšom odvolacom konaní (po rozhodnutí NSS SR), v nadväznosti na závery NSS SR, zistený skutkový stav opakovane vyhodnotil a posúdil (podporil úvahami), pričom poukázal na objektívne skutočnosti, ktoré už boli zistené a boli obsahom administratívneho spisu, protokolu z daňovej kontroly, rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného (1. v poradí), z ktorých vyplýva, že žalobca mal a mohol vedieť o podvodnom konaní, ak by prijal také opatrenia, ktoré by vylúčili jeho účasť na podvodnom konaní.

Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane a žalovaný zmätočne prelínajú dôvody zamietnutia práva na odpočítanie dane, čo spôsobuje nejednoznačnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutí daňových orgánov, žalovaný uviedol, že daňové orgány konštatovali, že žalobca podmienky na uplatnenie odpočítania dane v zmysle zákona o DPH splnil a taktiež preukázal reálnu existenciu plnenia, avšak správca dane na základe analýzy informácií získaných pri správe daní a následným preverovaním zistil, že plnenie, ktoré žalobca prijal je spojené s daňovým únikom, ktorý je dôsledkom podvodného konania deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o. a zistených subdodávateľov.

Ohľadom žalobnej námietky, že daňové orgány vytýkajú žalobcovi určité „teoretické“ pochybenia „mal vedieť, mohol mať vedomosť, mohol niečo vykonať“, pričom tieto tvrdené pochybenia žalovaný žalobcovi vyčíta spätne, v duchu porekadla „po bitke je každý generál“, žalobca vyjadril názor, že dodržaním povinnej miery opatrnosti a obozretnosti žalobcu je aj fakt, že si v rámci zákonných možností preveril ohľadom dodávateľa všetky skutočnosti, ktoré sa dajú zistiť z verejných zdrojov (stránky FRSR, Obchodného registra SR, stránky Finstat.sk), žalovaný uviedol, že preskúmanom prípade daňové orgány žalobcovi nepričítali na ťarchu okolností ex post, týkajúce sa nezrovnalostí zistených u dodávateľa a subdodávateľov. Tieto nezrovnalosti daňové orgány oprávnené použili len v rámci skúmania objektívneho testu na podvod. V súvislosti so skúmaním subjektívnej stránky tzv. vedomostného testu, daňové orgány identifikovali objektívne okolnosti, ktoré vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti žalobcu pri overovaní deklarovaného dodávateľa EDOP, s.r.o.

K námietke, že pokiaľ finančné orgány argumentovali, že cena bola umelo navyšovaná, o čom žalobca nemal a nemohol mať vedomosť, žalovaný uviedol, že daňové orgány neposudzovali objektívnu hodnotu reklamných služieb a trhovú cenu, daňové orgány prostredníctvom ceny reklamných služieb identifikovali výšku daňového úniku, pričom bolo preukázateľne zistené, že DPH súvisiaca s účelovo nadhodnotenou cenou nebola do štátneho rozpočtu odvedená. Daňové orgány vykonali analýzu fakturácie preverovaných reklamných služieb v zdaňovacom období jún 2017, pričom zistili, že vlastník reklamných plôch ADV consulting, s.r.o., ktorý vlastní licenciu športového teamu a ktorý si prenajal závodné vozidlo a taktiež zabezpečil realizáciu polepov, prenajal reklamné plochy odberateľovi Greentech Mobility SK s.r.o. za cenu 10.200 Eur, základ dane 8500 Eur, DPH 1700 Eur (reálna hodnota reklamných služieb). Následne bola cena reklamných služieb účelovo mnohonásobne (nereálne) navýšená zo sumy 8500,00 Eur základ dane, DPH 1700,00 Eur na sumu 496.214,04 Eur základ dane, DPH 99.491,53 Eur. K navýšeniu ceny dochádzalo medzi reálnym dodávateľom reklamných služieb ADV consulting, s.r.o. a jeho odberateľom Greentech Mobility SK s.r.o., ktorý si daň z navýšenej ceny reklamných služieb na výstupe znížil vstupom od účelovo vložených subdodávateľov, pričom daň na začiatku podvodného obchodného reťazca nebola do štátneho rozpočtu odvedená.

Žalovaný poukázal na rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 5Sf/29/2023 zo dňa 14.03.2024, ktorým správny súd zamietol žalobu žalobcu Power Grid, s.r.o., ktorý je spriaznený so

žalobcom a ktorý si uplatnil právo na odpočítanie dane za reklamné služby od rovnakého dodávateľa za rovnakých skutkových okolností.

7. Žalobca v replike zo dňa 10.06.2024 zotrval na dôvodoch žaloby. Pokiaľ žalovaný vo vyjadrení uvádza, že v ďalšom odvolacom konaní (po rozhodnutí NSS SR), v nadväznosti na závery NSS zistený skutkový stav opakovane vyhodnotil a posúdil (podporil úvahami), žalovaný týmto sám potvrdil, že v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom NSS. Správca dane sa vôbec nevysporiadal s vykonaním Axel Kittel testu. Opätovne namietal, že dôvody nepriznania nároku na odpočítanie dane správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach zmätočne prelínajú a rozporne odôvodňujú, čo spôsobuje nejednoznačnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutí daňových orgánov a čo je podľa žalobcu v rozpore s ustálenou judikatúrou. Pokiaľ žalovaný vo vyjadrení uvádza, že športový tím IMAXX-ADV rally team je prepojený s vlastníkom reklamných práv ADV consulting, s.r.o. prostredníctvom D. E., konateľa spoločnosti ADV consulting, s.r.o., ktorý je manažérom pretekov a ktorého manželka pracuje v spoločnosti Power Grid, s.r.o. (spriaznenej so žalobcom), žalobca poukázal na to, že p. I. H. E. je zamestnaná v spoločnosti Power Grid, s.r.o. na základe Pracovnej zmluvy až od 01.04.2022, o čom žalobca predložil na základe vykonaného dopytu potvrdenie zamestnávateľa - spoločnosti Power Grid s.r.o., pričom predtým, t. j. aj v čase zdaniteľného plnenia, bola I. H. E. zamestnaná v spoločnosti Wustenrot poisťovňa, a.s. Túto skutočnosť potvrdzuje stanovisko spoločnosti Power Grid, s.r.o. zo dňa 07.06.2024. V čase zdaniteľného plnenia I. H. E. nebola v pracovnom pomere v spoločnosti Power Grid, s.r.o. a táto skutočnosť nebola zo strany žalovaného ani správcu dane doposiaľ v daňovom konaní ani žiadnym spôsobom preukázaná. Žalobca opätovne zdôraznil, že všetky skutočnosti, na ktoré poukazujú daňové orgány vyšli najavo až s odstupom času, dávno po splnení záväzkov dodávateľa EDOP, s.r.o. a tieto skutočnosti nemohol žalobca v rozhodnom čase poznať a ovplyvniť. Výpoveď svedka A. B. ako aj skutočnosť, že spoločnosť EDOP mala zapísaný predmet podnikania „reklamná činnosť“ od 17.11.1993, čo bolo nepretržite 24 rokov pred uzavretím obchodnej spolupráce a takisto mala zapísaný predmet podnikania „reklamné a marketingové služby“ od 12.08.2011, čo bolo nepretržite 6 rokov pred uzavretím obchodnej spolupráce, jednoznačne vyvracia tvrdenie žalovaného uvádzané vo vyjadrení o tom, že spoločnosť EDOP nebola reklamnou agentúrou. Je bez akýchkoľvek pochyb, že žalobca v čase podpisu Zmluvy o reklame so spoločnosťou EDOP zo dňa 10.03.2017 nemal a nemohol mať vedomosť o akomkoľvek jej protiprávnom konaní, že si túto spoločnosť a jej dôveryhodnosť všetkými dostupnými prostriedkami preveril a skutočnosti, ktoré boli správcovi dane zistené v rámci daňovej kontroly nemohol nijakým spôsobom žalobca ovplyvniť. Preto je napádané rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane nesprávne, nepreskúmateľné, arbitrárne a v rozpore so zákonom. Žalobca sa prostredníctvom vtedajšej konateľky ešte pred začatím obchodnej spolupráce osobne stretol s p. A. B., konateľom spoločnosti EDOP. Pri týchto osobných stretnutiach sa rozprávali o možnej obchodnej spolupráci, kde mu konateľ spoločnosti EDOP odprezentoval možnosti v oblasti reklamy v rámci slovenského a českého pohára v rally, nakoľko možnosť takejto spolupráce žalobca vyhľadával už dlhšie z dôvodu zamýšľaného firemného zamerania na automobilový priemysel. Žalobca v tejto súvislosti daňovým orgánom opakovane poukazoval na to, že komunikoval výlučne so štatutárnym orgánom dodávateľa EDOP – osobou, ktorá je zo zákona oprávnená konať v mene spoločnosti s ručením obmedzeným. Uvedenú skutočnosť potvrdil správcovi dane v rámci ústneho pojednávania tak konateľ dodávateľa EDOP p. A. B., ako aj vtedajšia konateľka žalobcu G. H. B.. Zopakoval, že cena za predmetné služby bola vzhľadom na okolnosti obchodného prípadu primeraná a reálna. Žalobca záverom poukázal na to, že správny orgán (žalovaný) nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti. Žalobca nemal a nemá vyšetrovacie právomoci, na základe ktorých by mohol vykonať komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa. Žalobca pri realizácii obchodnej spolupráce môže vychádzať len z tých okolností, ktoré sú mu dostupné v čase, keď došlo k obchodnej spolupráci. V tomto smere žalobca poukazoval aj na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/109/2015 zo dňa 17.05.2016, podľa ktorého: „Preto prípadnú zodpovednosť žalobcu za výber obchodných partnerov treba hodnotiť podľa okolností, ktoré tu boli v čase realizácie zdaniteľného obchodu. Neskoršiu nekontaktnosť dodávateľských spoločností ako samostatných a od žalobcu nezávislých obchodných spoločností žalobca nemohol žiadnym spôsobom ovplyvniť, a preto mu nemôže byť kladená na ťarchu.“

8. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

9. Na pojednávaní dňa 12.02.2026 sa zúčastnil právny zástupca žalobcu, žalovaný neúčast' ospravedlnil. Právny zástupca uviedol, že trvá na podanej žalobe a jej dôvodoch a navrhol napadnuté

rozhodnutie zrušiť. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/47/2021 zo dňa 31.05.2023, a to najmä na body 34, 35, 38, 39, 41 a 45, z ktorých jednoznačne vyplýva, že orgány verejnej správy, respektíve žalovaný neunesli svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania vedomosti sťažovateľa v podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca. Kasačný súd nezistil z administratívnych rozhodnutí dostatočný počet zistení a dôkazov svedčiacich o nedostatočnej obozretnosti sťažovateľa. V bode 45 kasačný súd nariadil orgánu verejnej správy, teda žalovanému, odstrániť uvedené nedostatky v zistenom skutkovom stave a doplniť dokazovanie. Žalobca v samotnej žalobe poukázal na to, že žalovaný v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom kasačného súdu a bez nariadenia a doplnenia akéhokoľvek ďalšieho dokazovania vo svojom rozhodnutí len opätovne vyhodnocuje a sumarizuje už vopred vykonané dokazovanie, a to bez objektívneho verifikovania zisteného skutkového stavu. Ďalej uviedol, že v správnej žalobe vyčerpávajúcim spôsobom poukázal na celý rad opatrení, ktorými si preveril svojho dodávateľa, pričom daňové orgány v daňovom konaní poukazovali na okolnosti, ktoré boli kompletne mimo dosah a vplyv žalobcu a tieto okolnosti nemohol žalobca žiadnym spôsobom ovplyvniť v čase zdaniteľného plnenia. Ďalej žalobca poukázal aj na výpoveď svedkov, ktorí potvrdili, že žalobca bol dostatočne obozretný. Taktiež sa svedkovia vyjadrovali k otázke údajnej personálnej prepojenosti žalobcu so spoločnosťou ADV Consulting s.r.o., čo títo svedkovia v daňovom konaní jednoznačne popreli.

#### Právny rámec

10. Podľa § 177 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

11. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v rozhodnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

12. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

13. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

14. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

- b)
- c)
- d)
- e)
- f)
- g)
- h)
- i)
- j)

15. 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.

16. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

17. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

18. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

19. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

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

21. 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.

22. Podľa ustanovenia § 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.

#### Posúdenie veci správnym súdom

23. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane na nariadenom pojednávaní, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase vydania rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP), rešpektujúc nastúpené účinky koncentrácie rozsahu a dôvodov žaloby v zmysle úpravy § 183 SSP, viazaný žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP), a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju zamietol podľa § 190 SSP z nasledujúcich dôvodov:

24. Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdiť zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného, vrátane rozhodnutia správcu dane, ktorým nebolo uznané odpočítanie DPH z preverovanej faktúry vystavenej spoločnosťou EDOP, s.r.o. na tom právnom základe, že žalobca mohol vedieť alebo mal vedieť, že svojím konaním sa zúčastňuje na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH.

25. V prvom rade správny súd považoval za nevyhnutné vysporiadať sa so žalobcom vznesenou námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu pre nezrozumiteľnosť a svojvoľnosť. Po oboznámení sa s obsahom odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu správny súd námietku nepreskúmateľnosti vyhodnotil ako nedôvodnú. Žalovaný dostatočne zrozumiteľne reflektoval na jednotlivé námietky žalobcu v odvolaní, z jeho rozhodnutia vyplývajú skutočnosti, ktoré považoval za zistené a aké úvahy ho viedli k rozhodnutiu vo veci. Odôvodnenie rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa obsahuje všetky zákonné náležitosti vyžadované v cit. ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku v nadväznosti na ust. zákona o DPH. V odôvodnení rozhodnutia správne orgány uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, akými úvahami boli vedené pri hodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodovali a ako sa vyrovnali s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Z napadnutého rozhodnutia je zrejmé, aké dôkazy správca dane vykonal, resp. nevykonal a ako ich správca dane hodnotil pri preverovaní nároku na odpočítanie DPH, a to hodnotenie listinných dôkazov, predložených faktúr a dokladov, kontrolných výkazov, protokolov z daňovej kontroly, zistení plynúcich z výsluchov svedkov. Na základe vyššie uvedeného správny súd uzavrel, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím vo vzťahu k zdôvodneniu predmetu fakturácie obsahuje dostatok myšlienkových úvah a premostení, z ktorých možno usudzovať na závery správcu dane a žalovaného a z akého pemza skutkových záverov z vykonaného dokazovania dospeli k týmto záverom, a preto námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. V danom

prípade nejde o nepreskúmateľne rozhodnutie ale o rozhodnutie, s ktorého závermi sa žalobca nestotožnil.

26. Pokiaľ žalobca namietal, že mu správca dane v priebehu celej daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania jasným a zrozumiteľným spôsobom nevymedzil dôvod nepriznania nároku na odpočítanie dane a tento v priebehu celého daňového konania menil a rozporne odôvodňoval, správny súd po preštudovaní administratívneho spisu konštatuje, že žalobcom tvrdená skutočnosť z predloženého spisu nevyplýva. V priebehu celej daňovej kontroly, správca dane zdokumentoval priebeh dokazovania, ozrejmil schémy reťazcov obchodných spoločností podľa jednotlivých zdaňovacích období a konštatoval, že na základe vykonaného dokazovania identifikoval a preukázal existenciu daňového úniku, ktorý bol dôsledkom účelového a podvodného konania. Správca dane v protokole zrekapituloval vykonané dokazovanie a na viacerých miestach, najmä v súhrnných hodnotiacich záveroch argumentoval aj s popisom mechanizmu podvodného konania za použitia kritérií v zmysle vykonaného Axel Kittel testu tým, že žalobca sa zúčastnil na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, pričom nekonal s obozretnosťou a náležitou starostlivosťou tak, aby sa vyhol účasti na tomto podvode. Na rovnakom právnom závere správca dane zotrval aj po vykonanom vyrubovacom konaní a vydal prvostupňové rozhodnutia. Správny súd sa preto nestotožnil s námietkou žalobcu o vnútornej rozpornosti preskúmaných rozhodnutí pre kumulovanie dôvodov nepriznania odpočítania DPH, pretože k takémuto kumulovaniu nedošlo. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach skonštatoval splnenie formálnych a materiálnych podmienok na odpočítanie DPH a vec právne posúdil ako daňový podvod a rovnako aj žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uvádza, že z prvostupňových rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že dôvodom pre zamietnutie práva na odpočítanie dane bolo zistené podvodné konanie na DPH, o ktorom žalobca mohol vedieť. Preto správny súd má za to, že dôvod nepriznania nároku bol jednoznačne vymedzený a výsledok rozhodovacej činnosti správcu dane bol zrozumiteľný a dostatočne odôvodnený. Správny súd poukazuje na to, že správca dane vo výroku rozhodnutia uviedol právne predpisy platné v Slovenskej republike, podľa ktorých rozhodoval, a to zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, čím postupoval v súlade s § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku. Okrem toho správca dane uviedol, že rozhodoval na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ, pričom konkrétne rozsudky Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorých správca dane postupoval, sú uvedené v samotnom odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Správny súd má za to, že výrok rozhodnutia správcu dane obsahuje všetky zákonom (Daňovým poriadkom) vyžadované náležitosti. Oblasť dane z pridanej hodnoty predstavuje jednu z najviac harmonizovaných oblastí práva v rámci Európskej únie. Slovenský právny poriadok priamo neobsahuje špecifické ustanovenie, ktoré by explicitne znením zákona upravovalo podmienky odmietnutia odpočtu DPH pri podvode, avšak v dôsledku zásady nadradenosti práva EÚ a požiadavky konformného výkladu vnútroštátneho práva s právom EÚ, slovenské súdy a daňové orgány priamo vychádzajú z kľúčových rozsudkov SDEÚ, ako rozsudok Kittel a Recolta Recycling (spojené veci C-439/04 a C-440/04). Odmietnutie odpočtu DPH tak má pevný právny základ v európskom práve a jeho interpretácii SDEÚ, ktorá je súčasťou slovenského právneho poriadku.

27. Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný v ďalšom konaní nerešpektoval právny názor kasačného súdu a bez doplnenia dokazovania opätovne len vyhodnotil už vykonané dôkazy, pričom skutkový stav podľa jeho názoru nebol objektívne verifikovaný a neboli zistené nové skutočnosti vo vzťahu k nedostatočnej obozretnosti žalobcu, správny súd túto námietku nepovažuje za dôvodnú. Kasačný súd vo svojom rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/47/2021 zo dňa 31.05.2023 uviedol, že zo zisteného skutkového stavu nebolo možné bez ďalšieho uzavrieť, že žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu alebo že by sa na takomto konaní vedome podieľal. Zároveň však poukázal na to, že v rozhodnutiach daňových orgánov absentovalo dostatočné posúdenie otázky, či žalobca o podvodnom konaní vedel, resp. či vzhľadom na objektívne okolnosti vedieť mal a mohol. Žalovaný v ďalšom odvolacom konaní uvedené nedostatky reflektoval a v nadväznosti na právny názor kasačného súdu opätovne vyhodnotil zistený skutkový stav a podrobil ho doplnenému právnomu posúdeniu. Pri tomto posúdení vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, protokolu z daňovej kontroly, ako aj z rozhodnutia správcu dane. Správny súd zároveň zdôrazňuje, že rozhodnutie správcu dane a rozhodnutie žalovaného je potrebné posudzovať vo vzájomnej súvislosti, uplatňuje sa princíp jednoty správneho konania, keďže odvolací orgán nadväzuje na skutkové zistenia správcu dane a tieto podrobuje ďalšiemu preskúmaniu a právnomu hodnoteniu. V nadväznosti na závery kasačného súdu žalovaný zároveň vykonal podrobné posúdenie veci z pohľadu kritérií vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora Európskej

únie, najmä tzv. Axel Kittel test s akcentom na 4. otázku, teda skúmal, či žalobca o podvodnom konaní vedel alebo vzhľadom na objektívne okolnosti vedieť mal a mohol. Uvedené posúdenie žalovaný založil na konkrétnych objektívnych skutočnostiach vyplývajúcich z vykonaného dokazovania, ktoré vo svojom rozhodnutí podrobne analyzoval a vyhodnotil. Na základe týchto skutočností dospel k záveru, že žalobca mal a mohol vedieť o podvodnom charaktere predmetných obchodných transakcií, pokiaľ by pri ich realizácii postupoval s náležitou mierou obozretnosti a prijal primerané opatrenia na overenie svojich obchodných partnerov a okolností predmetných obchodov.

28. Žalobca namietal, že v čase podpisovania zmluvy o reklame so spoločnosťou EDOP, s.r.o. nemal a nemohol mať vedomosť o akomkoľvek jej údajnom podvodnom konaní, uniesol vlastné dôkazné bremeno, preukázal, že konal v súlade s požiadavkou dodržania povinnej miery opatrnosti a obozretnosti a prijal všetky opatrenia, ktoré bolo od neho možné spravodlivo požadovať, pričom poukázal na nález Ústavného súdu SR, č.k. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022. Ťažiskovou žalobnou námietkou teda bolo, či žalovaný náležite právne posúdil mieru dôkazného bremena, ktorá zaťažovala žalobcu v daňovom konaní a či v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane. Uvedené otázky správny súd posudzoval z pohľadu ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho správneho súdu SR, resp. Najvyššieho súdu SR ako aj judikatúry Súdneho dvora EÚ.

29. Správny súd poukazuje na to, že v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ môže byť odpočítanie dane obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Kým pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, pri preukazovaní daňového podvodu leží na správcovi dane. Pre posúdenie skutočnosti, či žalobca bol účastný na podvode na DPH na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku SD EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04) zo dňa 06.04.2006. Odborná literatúra (napr. J., P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruje do štyroch otázok, ktoré musia byť na základe správcom dane vykonaného dokazovania kumulatívne zodpovedané kladne, ktoré si vo svojej rozhodovacej činnosti osvojil aj Najvyšší správny súd SR (viď napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/52/2020 zo dňa 26.05.2022):

a/ Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?

b/ Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?

c/ Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?

d/ Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť o tom daňový subjekt?

30. Pokiaľ ide o zodpovedanie prvých troch otázok Axel Kittel testu, t. j., že došlo k daňovému úniku, ktorý bol dôsledkom podvodného konania a že obchody žalobcu s týmto konaním boli spojené prostredníctvom zisteného reťazca, tieto považoval správny súd tak, ako ich zistili orgány finančnej správy za nesporné a dané a samotnú existenciu podvodu nerozporoval ani žalobca. Analytickou činnosťou správca dane zistil, že deklarovaný dodávateľ bol v kontrolovanom období súčasťou rizikových obchodných reťazcov, na začiatku ktorých daň, ktorú si v obchodnom reťazci jednotlivé subjekty postupne vykazovali a odpočítavali, nebola zaplatená. Vlastník reklamných plôch ADV consulting, s.r.o., ktorý vlastní licenciu športového tímu a ktorý si prenajal závodné vozidlo a taktiež zabezpečil realizáciu polepov, prenajal reklamné plochy odberateľovi Greentech Mobility SK s.r.o. základ dane 8500 Eur, DPH 1700 Eur (reálna hodnota reklamných služieb). Daňový subjekt Greentech Mobility SK s.r.o. prenajal reklamné plochy odberateľovi EDOP s.r.o. základ dane 249.600,00 Eur, DPH 49.920,00 Eur a tiež odberateľovi Pepe's Media s.r.o. základ dane 236.116,00 Eur, DPH 47.223,32 Eur a súčasne deklaroval prijaté plnenie od dodávateľa TCC Media slovakia, s.r.o. základ dane 496.214,04 Eur, DPH 99.491,53 Eur (umelo navýšená hodnota základu dane z 8500,00 Eur na cca 496.000,00 Eur). Dodávateľ TCC Media slovakia, s.r.o. deklaroval prijatie zdaniteľného plnenia od ďalšieho nekontaktného subdodávateľa TM service Slovakia s.r.o. základ dane 496.214,04 Eur, DPH 99.242,83 Eur. Subdodávateľ TM service Slovakia s.r.o. v kontrolnom výkaze k DPH nevykázal žiadne zdaniteľné plnenia na vstupe a taktiež

bolo zistené, že voči daňovému subjektu TM service Slovakia s.r.o. neboli vykázané žiadne obchodné transakcie inými subjektami. Z uvedeného je zrejmé, že dochádzalo k reálnemu mnohonásobnému navýšeniu ceny. K daňovému úniku (chýbajúcej dani) dochádza tak, že jeden z účastníkov na seba naväzujúcich transakcií neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta (ustálená judikatúra SD EÚ ako C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling; C-354/03 Optigen; C-80/11 Mahagében; C-409/04 Teleos; C-273/11 G. B.. C-131/13 Italmoda a ďalšie). Ďalší stupeň vývoja podvodu na DPH predstavuje zapojenie dvoch alebo viacerých vetiev, kde jedna vetva (reťaz) je s legitímnym tovarom a zvyšné nie; čím sa účtovne umožní systém, kde sa vstupná a výstupná DPH neutralizuje navzájom a tým sa zatajuje podvod, teda, že v konečnom dôsledku nie je odvedená do štátneho rozpočtu daň z legitímného tovaru (služieb). Za daňový podvod je teda potrebné považovať aj tzv. krížovú fakturáciu (cross-invoicing), t. j. daňový únik spôsobený kontravetvou s nelegitímnymi dodávkami (tovarov či služieb) a nielen primárny daňový únik v priamej vetve dodávok, čo priamo vyplýva z výkladu daňového podvodu, ktorý SD EÚ poskytol napr. v rozhodnutí C-108/20 HR proti Finanzamt Wilmersdorf. Zhrnúc vyššie uvedené správny súd mal za to, že záver žalovaného, že daňový únik nebol len v dôsledku náhodného neodvedenia dane, ale cieľový dôsledok o získanie daňovej výhody, korešponduje zistenému skutkovému stavu a judikatúre SD EÚ.

31. Za kľúčové a zároveň za najnáročnejšie z hľadiska dôkaznej preukaznosti považoval správny súd posúdenie otázky subjektívnej – vedomostnej stránky účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom ako dôvodu pre nepriznanie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Podľa štvrtej otázky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Účasť daňového subjektu na podvode DPH môže byť spôsobená aj nedbanlivosťou, kedy sa daňový subjekt na príprave podvodu nijako nepodieľal, ale prehliadal zjavné neštandardnosti, napríklad preto, aby uzatvoril pre neho výhodný obchod. Splnenie subjektívnej stránky preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. Subjektívny prvok testu pri podvodoch na DPH teda nemožno chápať ako skúmanie psychického stavu daňového subjektu ako v prípade subjektívnej stránky skutkovej podstaty trestného činu. Ide o objektivizované posúdenie, či daňový subjekt na základe objektívnych okolností prípadu vedel alebo mohol vedieť, že transakcia je súčasťou podvodu na DPH.

32. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestrátiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Súdny dvor EÚ už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (viď rozsudky z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 65, a z 31.01.2013, Stroj trans, C-642/11, bod 50). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď rozsudky z 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04, body 65 a 68, ako aj z 21. 06. 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, bod 54). Judikatúra Súdneho dvora EÚ predpokladá, aby aj samotný daňový subjekt bol vo vlastnom záujme obozretný, aby sa uistil, že sa nebude podieľať na daňovom podvode, vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť DPH.

33. V nadväznosti na skúmanie a dokazovanie primeranej obozretnosti priemerného zodpovedného podnikateľa, teda toho, či daňový subjekt mohol alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (nedbanlivostná účasť na daňovom podvode z hľadiska daňového práva), sú relevantné najmä dva aspekty. Prvým aspektom je skúmanie vykonania úkonov, ktoré možno od priemerného zodpovedného podnikateľa očakávať pred uskutočnením zdaniteľného obchodu a zohľadňovanie informácií, ktoré z týchto úkonov v relevantnom čase vyplývali. Druhým aspektom je vedomosť daňového subjektu o konkrétnych okolnostiach a podmienkach obchodu či obchodnej spolupráce, ktoré u neho mohli vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom. Pri vyhodnocovaní nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom potrebné brať do úvahy aj prípadné preukázané, osobitné opatrenia/protiopatrenia/garancie, ktoré daňový subjekt prijal, aby predchádzal jeho zapojeniu do podvodného obchodného reťazca (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55, rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/49/2024 zo dňa 26. marca 2025, body 50 a 51).

34. Pokiaľ žalobca namietal, že si v rámci zákonných možností preveril ohľadom dodávateľa všetky skutočnosti, ktoré sa dali zistiť z verejných zdrojov, správny súd dal žalobcovi za pravdu v tom, že z verejne dostupných registrov nevyplývali také informácie, ktoré by indikovali nedôveryhodnosť deklarovaného obchodného partnera – spoločnosti EDOP, s.r.o. (išlo o dlhodobu fungujúcu spoločnosť, s riadne zapísaným predmetom podnikania v oblasti reklamných služieb, ktorá nemala preukázaný záznam vo verejne dostupných registroch o daňových nedoplatkoch). S ohľadom na povahu reklamných služieb, dlhodobé podnikanie spoločnosti EDOP, s.r.o. v sektore podľa obchodného registra a zmluvné dojednanie dodávky viacerých služieb prostredníctvom subdodávateľov, samotná skutočnosť, že dodávateľská spoločnosť nemala rozsiahlu personálnu či materiálnu základňu pre vykonanie fakturovaných plnení, nemusela byť pre žalobcu zásadnou indikáciou, že by v obchodnom reťazci dodávky reklamných služieb mohlo dôjsť k podvodnému daňovému úniku. S ohľadom na výsledky vykonaného dokazovania je tiež zrejmé, že žalobca o dodávke reklamných služieb rokoval priamo s konateľom spoločnosti EDOP, s.r.o., teda s osobou oprávnenou konať v mene deklarovaného dodávateľa. Pokiaľ orgány finančnej správy žalobcovi vyčítali, že spoločnosť EDOP, s.r.o. vykazovala vysoké tržby len v ostatných 3 rokoch pri obchodnej spolupráci, a to pri nízkej daňovej povinnosti, bez toho, aby mala zamestnancov a mzdové náklady, správny súd zastáva v tejto veci názor, že išlo o hĺbkové a komplexné skúmanie dodávateľa, ktoré presahuje rámec úkonov, ktoré možno od priemerného podnikateľa pri uzatváraní obchodných vzťahov požadovať (mutatis mutandis rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 51; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 56; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 57, rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/49/2024 zo dňa 26. marca 2025, body 53 a 54).

35. Na druhej strane sa správny súd stotožnil s orgánmi finančnej správy v tom, že žalobca zlyhal z hľadiska druhého relevantného aspektu primeranej obozretnosti zodpovedného podnikateľa – zohľadňovania konkrétnych okolností a podmienok obchodnej spolupráce, ktoré u neho mohli a mali vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom.

36. Správny súd v tomto smere dáva do pozornosti, že orgány finančnej správy preukázali, že cena reklamnej plochy narástla, a to bez akéhokoľvek racionálneho zdôvodnenia zo sumy 8500,00 Eur základ dane, DPH 1700,00 Eur na sumu 496.214,04 Eur základ dane, DPH 99.491,53 Eur. K navýšeniu ceny dochádzalo medzi reálnym dodávateľom reklamných služieb ADV consulting, s.r.o. a jeho odberateľom Greentech Mobility SK s.r.o., ktorý si daň z navýšenej ceny reklamných služieb na výstupe znížil vstupom od účelovo vložených subdodávateľov, pričom daň na začiatku podvodného obchodného reťazca nebola do štátneho rozpočtu odvedená.

37. Pokiaľ žalobca namietal, že ide o skutočnosti, o ktorých nemohol mať vedomosť, správny súd sa s týmito tvrdeniami nestotožňuje. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že predmetom fakturovaných plnení bola reklama na závodnom automobile pretekárskeho teamu „IMAXX-ADV rally team“, ktorý pôsobil pod spoločnosťou ADV consulting, s.r.o., čo indikuje už aj samotný názov predmetného teamu. Uvedené vyplýva aj zo samotnej Zmluvy o reklame zo dňa 10.03.2017 uzatvorenie s dodávateľom, EDOP, s.r.o., v ktorej je uvedené, že jej predmetom je prenájom reklamnej plochy a zabezpečenie obchodnej značky objednávateľa – žalobcu na závodnom automobile Mitsubishi Lancer EVO IX teamu „IMAXX-ADV rally team“ na podujatiach Majstrovstiev Slovenskej republiky v rally a Majstrovstiev Českej republiky v rally v sezóne 2017. Žalobca zároveň potvrdil, že si na rally podujatiach v sezóne 2017 kontroloval plnenie, teda mohol vedieť, že súťažiacim teamom bol „IMAXX – ADV rally team“, a zároveň musel mať vedomosť, že rally team pôsobí pod spoločnosťou ADV consulting, s.r.o., ktorá má v tomto smere aj relevantné reklamné práva, preto deklarovaná nevedomosť žalobcu o tom, že práve spoločnosť ADV consulting, s.r.o. fakticky vykonala celú fakturovanú službu (a za násobne nižšie ceny pre dodávateľa žalobcu a jeho subdodávateľov) sa nejaví ako hodnoverná. Pokiaľ konateľ žalobcu a konateľ spoločnosti ADV consulting, s.r.o. tvrdili, že sa osobne spoznali až na rally pretekoch, ktoré sa konali neskôr, ako bola uzatvorená zmluva o reklame, v tomto kontexte správny súd uvádza, že osobná znalosť konateľa subdodávateľa nie je striktné vyžadovaná podľa princípu obozretnosti - dôležité je, aby podnikateľ mal dostatočné informácie na vyhodnotenie rizika podvodnej transakcie. Žalobcovou úlohou bolo preto v prípade, že zo zmluvných dokumentov zistil existenciu ďalšej spoločnosti, primerane zareagovať a v prípade nejasností alebo podozrení vykonať u svojho dodávateľa EDOP, s.r.o. dopyt po dodatočných dokumentoch, resp. vykonať dopyt ohľadom vysvetlenia alebo referenciách tejto

spoločnosti, avšak žalobca dostupné informácie o spoločnosti ADV consulting, s.r.o. ignoroval. Z uvedeného vyplýva, že žalobca mohol mať vedomosť o existencii spoločnosti ADV consulting, s.r.o., mohol vedieť, akou ekonomickou činnosťou sa spoločnosť zaoberá a v prípade potreby priamo osloviť skutočného dodávateľa fakturovaných služieb, spoločnosť ADV consulting, s.r.o., zastúpenou D. E., ktorý bol vlastníkom reklamných práv na závodnom vozidle. Tieto skutočnosti podľa názoru správneho súdu predstavujú konkrétne informácie o obchodnom vzťahu, ktoré môžu u priemerného zodpovedného podnikateľa indikovať daňový podvodný charakter zisteného obchodného reťazca.

38. Na základe uvedených skutočností, preukázaných orgánmi finančnej správy, nespochybnených žalobcom, a síce, že žalobca na základe zmluvy o reklame poznal „IMAXX-ADV rally team“, ktorý pôsobil pod spoločnosťou ADV consulting, s.r.o. (reálny vykonávateľ reklamných služieb), správny súd konštatuje, že žalobca mohol mať vedomosť o správcom dane a žalovaným preukázaných skutočnostiach, ktoré mali u priemerne zodpovedného podnikateľa vyvolať podozrenie, že sa svojím plnením môže zúčastniť obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Správny súd tiež konštatuje, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal vykonanie žiadnych osobitných opatrení/protiopatrení a garancií (nad rámec vykonania prvotných úkonov), ktorými by reagoval na konkrétne, podozrivé, zistené a preukázané okolnosti obchodného vzťahu) a predišiel tak svojmu zapojeniu do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Žalobca mal povinnosť prijať všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10), pričom určenie opatrení, ktoré možno v konkrétnom prípade požadovať od žalobcu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jeho plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností konkrétneho prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft. a I. K. č. C-80/11 a C-142/11).

39. K námietke žalobcu, že správca dane ani žalovaný neuviedli žiadne konkrétne opatrenie, ktoré mal žalobca vykonať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR v sp. zn. 5 Sfk/93/2022 zo dňa 25.09.2024, ktorý v bode 41 a 42. konštatoval, že: „...Pokiaľ sťažovateľ namieta, že od orgánov finančnej správy a ani od správneho súdu nedostal odpoveď na otázku, aké iné opatrenia mal vykonať, kasačný súd môže iba uviesť, že úlohou finančných orgánov je opatrenia sťažovateľa vyhodnotiť a úlohou správneho súdu je toto vyhodnotenie v rozsahu žalobných bodov posúdiť. Aby otázka sťažovateľa neostala nezodpovedaná, kasačný súd uvádza, že rozsah prijatých opatrení spravidla závisí od rozsahu sporných okolností (indikátorov rizikovosti). Medzi takéto opatrenia môžu slúžiť napríklad aj referencie od tretích osôb, bankové referencie, audit dodávateľa a jeho dodávateľského reťazca a pod...“. Podľa názoru správneho súdu preto uvedená námietka žalobcu nebola dôvodná a rovnako z vyššie uvedených dôvodov nebolo dôvodné ani poukázanie žalobcu na čl. 2 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky.

40. Námietku žalobcu, že nemal dôvod skúmať ako EDOP, s.r.o. zabezpečí plnenie zo zmluvy a nevedel o existencii subdodávateľov svojho dodávateľa, keď výlučne spolupracoval len s dodávateľom EDOP, s.r.o. a poukázal na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/109/2015 zo dňa 17.05.2016 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.09.2010, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Správca dane zistené skutočnosti týkajúce sa dodávateľa a subdodávateľov použil v rámci posúdenia objektívnej zložky účasti žalobcu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, avšak od žalobcu nebolo požadované, aby preukazoval skutočnosti týkajúce sa sféry dodávateľa a jeho subdodávateľov. V tejto súvislosti je vhodné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR zo dňa 23.02.2011, sp. zn. III. ÚS/78/2011-17, z ktorých plynie, že: Je súčasťou elementárnej podnikateľskej obozretnosti poznať obchodného partnera do takej miery, aby mal istotu, že dohodnuté obchody - zdaniteľné plnenia budú v súčinnosti s ním dostatočne preukázané v rozsahu potrebnom pre priznanie nadmerného odpočtu DPH. Žalobca zo zmienovaných dôvodov ľahkej zneužiteľnosti bol spôsobilý zaistiť si v rámci dvojstranných vzťahov so svojím dodávateľom, ktorých bol bezprostredným účastníkom, všetky informácie, ktoré osvedčovali realizáciu zdaniteľných plnení tak, aby mu bolo bez pochybností zrejmé, že sa nezapojil ani nemohol zapojiť do podvodnej schémy. Na to nebolo potrebné ovplyvňovať obchodné vzťahy svojho dodávateľa s jeho subdodávateľmi, ani mať nadštandardné oprávnenia na kontrolné mechanizmy mimo bežného rámca.

Najvyšší správny súd v rozsudku sp. zn. 5Sfk/88/2022 zo dňa 27.11.2024 v bode 66. až 68. konštatoval: „Pokiaľ daň v určitom obchodnom reťazci, prepojitelnom so sťažovateľkou, nie je odvodená (t. j. dôjde k úniku na dani), pričom sťažovateľka si uplatní odpočítanie dane, dochádza k narušeniu princípu neutrality DPH. Deklarovaná - formálna neutralita na ďalších parciálnych úsekoch obchodného reťazca je v tomto celkovom kontexte a s ohľadom na povahu DPH irelevantná (obdobne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 66). Nie je pritom povinnosťou daňových orgánov preukazovať, že je to práve sťažovateľka, ktorá získala neoprávnený benefit z daňového podvodu (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 65). Sťažovateľka opakovane v kasačnej sťažnosti namieta, že žalovaný svoj záver o podvodnom konaní opiera o nezrovnalosti zistené v prostredí dodávateľa Minix Group, s.r.o. Kasačný súd k tomu uvádza, že toto je prirodzený dôsledok toho, že daňový únik bol identifikovaný práve na strane tohto subdodávateľa sťažovateľky. Ako bolo už vyššie uvedené, nie je dôležité, na akom mieste v obchodnom reťazci došlo k podvodnému konaniu, ale že k nemu došlo a či daňový subjekt o tomto podvodnom konaní vedel alebo vedieť mohol. Z vyššie uvedeného je tiež zrejmé, že právo na odpočítanie dane z obchodu so spoločnosťou Minix Group, s.r.o. nebolo sťažovateľke nepriznané z dôvodu spáchania daňového podvodu, ale z dôvodu jej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Podstatné tak boli námietky sťažovateľky, ktoré smerovali proti záveru správca dane, žalovaného a správneho súdu, že sťažovateľka vedela alebo mala/mohla vedieť o tom, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom...“

41. Pokiaľ žalobca namieta, že nemal a nemohol mať vedomosť o tom, že cena bola nejakým spôsobom navyšovaná a orgány finančnej správy neuviedli, čo podľa nich malo byť primeranou cenou za služby tohto druhu, ani svoje tvrdenia nijakým spôsobom nepreukázali, správny súd má za to, že neprimeranosť ceny bola preukázaná jej neúmerným a neodôvodneným navyšovaním cez jednotlivé články obchodného reťazca. Žalobca mal byť pritom jedným z konečných odberateľov, ktorých logá vo forme polepov boli umiestnené na súťažnom závodnom automobile MITSUBISHI LANCER EVO IX teamu „IMAXX-ADV rally team“. Podľa správneho súdu primeranosť ceny plnenia sa odvíja od ceny, za ktorú reklamné služby nadobudol subjekt reálne poskytujúci reklamné služby s pridanou hodnotou ďalej alebo ten subjekt, ktorý ich reálne vykonal. Žalobca tvrdil, že mal ponuky aj od iných reklamných spoločností, avšak nepovažoval ich za výhodné, a preto uzatvoril zmluvu o reklame s dodávateľom EDOP, s.r.o., ktorý mu poskytol výhodnejšie podmienky, avšak taktiež nepredložil k tomuto tvrdeniu žiadne konkrétne a overiteľné dôkazy. Zistenému skutkovému stavu teda zodpovedá taký záver, že cena sa neurčovala na základe reálnej ceny za poskytnuté plnenie, ale bola dobrovoľne ponúknutá a dohodnutá, pričom dané stanovenie ceny za fakturované plnenie sa vymykalo rozumne očakávanému správaniu obozretného podnikateľa postupujúceho s odbornou starostlivosťou, pretože žalobca si mohol a mal preveriť bežné ceny predmetných služieb aj u iných spoločností, prípadne z iných zdrojov (síce to tvrdil, avšak toto svoje tvrdenie nepreukázal). Ak tak neurobil a uplatnil si odpočet z neodôvodnene navýšenej ceny uvedenej na faktúrach od dodávateľa EDOP, s.r.o., potom konal nezodpovedne a nelogicky.

42. Pokiaľ žalobca namieta, že žalovaný a správca dane nezohľadňovali predložené dôkazy a nezákonne vyhodnocovali dôkazy v neprospech žalobcu, neprihliadali na predkladané dôkazy, na výpovede svedkov, výpoveď štatutárneho zástupcu žalobcu, a nevysporiadali sa s návrhmi žalobcu ohľadom vykonania ďalšieho dokazovania, správny súd uvádza, že uvedenú námietku posúdil ako všeobecnú bez bližšej konkretizácie, ktoré kroky správca dane nevykonal, ktoré dôkazy nezohľadňoval, a na ktoré konkrétne dôkazy neprihliadal. Takto všeobecne koncipovaná námietka neumožňuje správnomu súdu vykonať súdny prieskum napadnutého rozhodnutia, pretože správny súd je v zmysle § 182 ods. 1 písm. e) SSP viazaný dôvodmi žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutie za nezákonné a nie je oprávnený namiesto žalobcu vyhľadávať dôvody nezákonnosti, ktoré žalobca v správnej žalobe neuviedol.

43. Pokiaľ žalobca namieta, že v priebehu daňovej kontroly správca dane odmietol vykonať výsluch navrhovaných svedkov D. E. a konateľa žalobcu, ktorých dopytal až v priebehu vyrubovacieho konania, čím konal v rozpore s § 3 ods. 2 a ods. 3 a § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku a čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, správny súd uvádza, že v prejednávanej veci správca dane v priebehu daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie, t.j. nebol pasívny a nemožno konštatovať, že by svoju pasivitu sanoval nadmerným dokazovaním vo vyrubovacom konaní. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový

subjekt podá písomné pripomienky k výsledkom zisteným daňovou kontrolou a predloží dôkazy, správca dane doplní vo vyrubovacom konaní dokazovanie. Ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní správca dane vykonal na základe pripomienok žalobcu k protokolu z daňovej kontroly, v ktorých žalobca navrhol doplniť dokazovanie a vypočuť označené osoby ako svedkov. Ustálená rozhodovacia prax Najvyššieho správneho súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania aj v priebehu vyrubovacieho konania, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky, či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu, resp. v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/11/2022 zo dňa 25.04.2024, sp. zn. 3Sfk/129/2022 z 21.11.2023). Miera dokazovania vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku musí byť primeraná rozsahu dokazovania vykonaného v štádiu daňovej kontroly, ktorá predstavuje jadro zisteného skutkového stavu. Pokiaľ žalobca namietal v tejto súvislosti porušenie práv žalobcu, správny súd uvádza, že daňová kontrola a vyrubovacie konanie neprebiehali bez vedomosti žalobcu, ktorý mal po celý čas možnosť sa aktívne zúčastniť úkonov správcu dane, už od prvotných štádií daňovej kontroly mal možnosť pripraviť sa na účinné a efektívne využívanie svojich práv prináležiacich mu Daňovým poriadkom. Vzhľadom na vyššie uvedené, správny súd nepovažoval námietku žalobcu za dôvodnú.

44. Správny súd konštatuje, že právne závery správcu dane a žalovaného sú dôvodné a žalobcovi sa ich v konaní pred správnym súdom nepodarilo vyvrátiť. Správcovi dane a žalovanému sa v predmetnej veci podarilo preukázať, že sa žalobca svojím plnením zúčastnil na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, o svojej účasti na tomto reťazci pri dodržaní primeranej obozretnosti priemerného zodpovedného podnikateľa (s ohľadom na zistené okolnosti obchodného vzťahu) mal a mohol vedieť, pričom rezignoval na akékoľvek protiopatrenia (nad rámec prvotných úkonov), ktorými by svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom predchádzal.

45. Správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v správnej žalobe neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia správcu dane, a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu podľa § 190 SSP zamietol.

46. Žalobcovi, ktorý úspech v konaní nemal, súd náhradu trov konania nepriznal podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario. Rovnako súd nepriznal náhradu trov ani žalovanému v zmysle ust. § 168 SSP a contrario, keďže nevzhladol v okolnostiach prípadu danosť výnimočných dôvodov pre priznanie náhrady trov konania žalovanému ako orgánu štátnej správy.

47. Rozhodnutie správneho súdu bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.  
Rozhodnutie správneho súdu bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (§ 439, § 440 SSP) v lehote 1 mesiaca od doručenia rozhodnutia správneho súdu, prostredníctvom správneho súdu, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Kasačnú sťažnosť možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správny súd do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.