

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sfk/34/2025  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200484  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 01. 2026  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:5022200484.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: TREXIMA Bratislava, spol. s r.o., so sídlom Drobného 29/3431, 844 07 Bratislava, IČO: 31 364 381, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: hbr advokáti s. r. o., so sídlom Kalinčiakova 33, 831 04 Bratislava, IČO: 47 239 310, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101751876/2022, č. 101753175/2022, č. 101752193/2022, č. 101754018/2022, č. 101753563/2022, č. 101752910/2022, č. 101754776/2022, č. 101754267/2022, č. 101754541/2022 a č. 101755013/2022 všetky zo dňa 14. júna 2022, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-31S/155/2022-490 zo dňa 30. októbra 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. ZA-31S/155/2022-554 zo dňa 6. februára 2025, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-31S/155/2022-490 zo dňa 30. októbra 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. ZA-31S/155/2022-554 zo dňa 6. februára 2025 mení tak, že rozhodnutia žalovaného č. 101751876/2022, č. 101753175/2022, č. 101752193/2022, č. 101754018/2022, č. 101753563/2022, č. 101752910/2022, č. 101754776/2022, č. 101754267/2022, č. 101754541/2022 a č. 101755013/2022 všetky zo dňa 14. júna 2022 zrušuje a veci vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobkyni priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Ružomberok (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február až november 2015. O výsledkoch daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 100980901/2021 zo dňa 7. júna 2021 (ďalej len „protokol“).

2. Na základe protokolu a výsledkov vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutia, ktorými:

- rozhodnutím č. 102460681/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 44.068,35 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie február 2015,
- rozhodnutím č. 102461064/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 8.200,- EUR na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2015,
- rozhodnutím č. 102461175/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 46.271,85 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015,
- rozhodnutím č. 102461265/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 39.672,30 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015,

- rozhodnutím č. 102461344/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 39.479,- EUR na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015,
- rozhodnutím č. 102461453/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 24.851,30 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015,
- rozhodnutím č. 102461566/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 31.736,60 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie august 2015,
- rozhodnutím č. 102461645/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 20.027,30 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015,
- rozhodnutím č. 102461770/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 46.184,70 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie október 2015,
- rozhodnutím č. 102461846/2021 zo dňa 2. decembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 22.473,10 EUR na DPH za zdaňovacie obdobie november 2015 (ďalej spolu len ako „prvostupňové rozhodnutia“).

3. Žalovaný rozhodnutiami č. 101751876/2022 (zdaňovacie obdobie február 2015), č. 101753175/2022 (zdaňovacie obdobie máj 2015), č. 101752193/2022 (zdaňovacie obdobie marec 2015), č. 101754018/2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015), č. 101753563/2022 (zdaňovacie obdobie jún 2015), č. 101752910/2022 (zdaňovacie obdobie apríl 2015), č. 101754776/2022 (zdaňovacie obdobie október 2015), č. 101754267/2022 (zdaňovacie obdobie august 2015), č. 101754541/2022 (zdaňovacie obdobie september 2015) a č. 101755013/2022 (zdaňovacie obdobie november 2015) všetky zo dňa 14. júna 2022 (ďalej spolu len ako „žalované rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia žalovaného“) prvostupňové rozhodnutia potvrdil.

4. Správca dane a žalovaný neuznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťami C&C PRODUCTION s.r.o. (za dodanie reklamných služieb - reklamná kampaň pre ISTP.sk, reklamná kampaň TREXIMA.sk a marketingové služby prostredníctvom firemného časopisu s názvom TREXIMA a s názvom Národná sústava povolání), T-Assets s.r.o. (za dodanie odborných štúdií) a NOBOX MEDIA, s.r.o. (za dodanie reklamných služieb v rámci festivalu Ekotopfilm - Envirofilm TOUR 2015) z dôvodu, že žalobkyňa bola v roku 2015 súčasťou podvodných reťazcov na DPH, pričom vedela alebo mohla vedieť, že sa zapája do podvodu na DPH.

5. Žalovaný dal do pozornosti zistenia správcu dane, že obchody žalobkyne so spoločnosťou C&C PRODUCTION s.r.o. prebiehali v zistenom reťazci subdodávateľov MARIL Consulting s.r.o. › Gomesa, s.r.o. › Ravelly consult, s.r.o. › C&C PRODUCTION s.r.o. › žalobkyňa, pričom spoločnosť MARIL Consulting, s.r.o. v kontrolných výkazoch nedeklarovala žiadne dodania pre spoločnosť Gomesa, s.r.o. Pán Pavol Mizerák bol konateľom spoločnosti Ravelly consult, s.r.o. a zároveň disponentom účtov spoločností MARIL Consulting, s.r.o. Za spoločnosť Gomesa, s.r.o. všetky platby od spoločnosti Ravelly consult, s.r.o. prevádzal, bez akýchkoľvek deklarováných prijatých faktúr a plnení, spoločnosť MARIL Consulting, s.r.o. a za túto spoločnosť ich následne vyberal v hotovosti. Spoločnosť Gomesa, s.r.o. podala daňové priznanie len za zdaňovacie obdobia 02/2015 a 03/2015 (v marci 2015 bolo daňové priznanie negatívne) a kontrolný výkaz len k zdaňovaciemu obdobiu 02/2015. Spoločnosť Ravelly consult, s.r.o. deklarovala v kontrolných výkazoch za rok 2015 väčšinu nadobudnutí od spoločnosti Gomesa, s.r.o., pričom okrem jednej faktúry za zdaňovacie obdobie 02/2015 sú tieto v kontrolných výkazoch nespárované. Dal tiež do pozornosti zistenie, že podľa žalobkyne bol zárukou kvality poskytnutých služieb konateľ spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov - Ing. Peter Telek, PhD. Išlo pritom o spoločnosť bez zamestnancov, všetky faktúry pre žalobkyňu boli prefakturované od spoločnosti Ravelly consult, s.r.o.

6. V prípade dodaní od spoločnosti T-Assets s.r.o. dali žalovaný a správca dane do pozornosti, že išlo o obchody v reťazci spoločností MARIL Consulting s.r.o. › Gomesa, s.r.o. › Ravelly consult, s.r.o. › T-Assets s.r.o. › žalobkyňa. Spoločnosť MARIL Consulting s.r.o. prijímala platby cez bankový účet, v kontrolných výkazoch žiadne dodania spoločnosti Gomesa, s.r.o. nedeklarovala. Pán Mizerák bol rovnako disponentom účtov spoločností MARIL Consulting, s.r.o. (kde aj vyberal úhrady v hotovosti), Gomesa, s.r.o. a konateľom spoločnosti Ravelly consult, s.r.o. Žalovaný a správca dane akcentovali zistenie, že podľa žalobkyne bol zárukou kvality poskytnutých služieb konateľ spoločnosti T-Assets s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov - Ing. Peter Telek, PhD. Išlo pritom o spoločnosť bez zamestnancov, všetky faktúry pre žalobkyňu boli prefakturované od spoločnosti Ravelly consult, s.r.o.

7. V prípade dodaní od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. išlo o obchodný reťazec, v ktorom na začiatku vystupovalo 25 rôznych subdodávateľov (Solodance s.r.o., Violator s.r.o., FAST SOLUTIONS s.r.o. CARGOTECH, s.r.o., MAPEX, s.r.o., FunWay, s.r.o., BaronProject s.r.o., Bely, s.r.o., Miacat, s.r.o., X-PENTA, s.r.o., DPP Média s.r.o., CAMEX spol. s r. o., ORIGINÁL DESIGN s.r.o., FAHER - SLOVAKIA, s.r.o., ROJAST, s.r.o., GATPROM, s.r.o., Violator s.r.o., JUBAMIX, s.r.o., Macros s.r.o., Lime group s.r.o.,

OBER, s.r.o., KREDIREA s. r. o. ROJAST, s.r.o., CALI, s.r.o., EMPE-MONT, s.r.o.) › Ultra-mont s.r.o. a Proficredit s.r.o. › SMUGGLERS, s.r.o. › NOBOX MEDIA, s.r.o. › žalobkyňa). Spoločnosť NOBOX MEDIA s.r.o. podľa správcu dane a žalovaného mala niekoľko reálne podnikajúcich dodávateľov, ktorí boli organizátormi rôznych spoločenských a športových podujatí (napr. Ekotopfilm spol. s r.o.), avšak dodania od týchto subdodávateľov boli deklarované vo väčšine prípadov len v sumách do 40.000,- EUR za rok 2015. Ostatní subdodávatelia nevykazovali znaky reálne podnikajúcich spoločností, pričom v roku 2015 deklarovali miliónové nákupy a predaje. Spoločnosť NOBOX MEDIA s.r.o. prijala väčšinu (95%) všetkých zdaniteľných plnení od svojho hlavného dodávateľa SMUGGLERS, s.r.o. Správca dane a žalovaný pritom nezistili žiadne skutočnosti, ktoré by preukazovali vykonávanie reálnej činnosti tejto spoločnosti. Zdaniteľné obchody sa stali podozrivé preto, že deklarovaní dodávatelia a subdodávatelia, ktorí nejavili žiadne znaky reálnej podnikateľskej činnosti, vykazovali miliónové hodnoty predajov a zároveň takmer úplne totožné miliónové hodnoty nákupov - teda nízke daňové povinnosti. Úhradou týchto nízkych daňových povinností bol vytváraný dojem, že subdodávatelia si plnia svoje daňové povinnosti. Podľa správcu dane tiež 12 dodávateľov a subdodávateľov spoločnosti SMUGGLERS, s.r.o. znižovalo svoju daňovú povinnosť cez deklarovanie fiktívnych hotovostných nákupov v celkovej sume viac ako 24.400.000,- EUR s DPH.

8. Podľa názoru správcu dane a žalovaného bolo preukázané, že žalobkyňa odpočítala DPH v zdaňovacích obdobiach február až november 2015 neoprávnene. Odpočítaná DPH nebola dodávateľmi a subdodávateľmi žalobkyne odvedená do štátneho rozpočtu. Platitelia DPH na začiatku reťazca neodviedli DPH najjednoduchším spôsobom daňového podvodu - nepodaním daňových priznaní. Podľa správcu dane je vylúčené, že spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. a T-Assets s.r.o. uskutočnili predmetné zdaniteľné plnenia pre žalobkyňu priamo dodávateľsky. Spoločnosť Ravanelly consult, s.r.o. v kontrolných výkazoch za rok 2015 uviedla, ako dodávateľa prijatých zdaniteľných plnení v celkovej hodnote 8.693.137,20 EUR (93,57% objemu všetkých deklarovaných prijatých zdaniteľných plnení) spoločnosť Gomesa, s.r.o., ktorá za rok 2015 nepodávala daňové priznania DPH ani kontrolné výkazy DPH (podala len daňové priznania DPH za mesiac február a marec 2015 a kontrolný výkaz len za mesiac február 2015), preto práve na tomto stupni účelovo vytvoreného reťazca podľa názoru správcu dane a žalovaného nebola do štátneho rozpočtu odvedená DPH, ktorá bola uplatňovaná všetkými účastníkmi na nasledujúcich stupňoch predmetného účelového reťazca. Platitelia na začiatku podvodného reťazca od priameho dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. deklarované miliónové sumy DPH neodviedli spôsobom nezaplatenia deklarovaných nepravdivých výsledných nízkych daňových povinností, ale uvedením nepravdivých údajov vo svojich kontrolných výkazoch DPH (nespárované transakcie s deklarovanými dodávateľmi, deklarované nákupy v miliónových hodnotách, ktoré podľa údajov z bankových výpisov neboli nikdy uhradené, miliónové hotovostné výbery z bankových účtov bez akéhokoľvek legálneho opodstatnenia), či oficiálne vo svojich daňových priznaniach DPH za predmetné zdaňovacie obdobia vykázali pri vysokých miliónových obratoch nepravdivé nízke mesačné daňové povinnosti, ktoré následne bez problémov uhradili, aby tak umelo a účelovo vytvorili dojem, že si plnia svoje mesačné daňové povinnosti na DPH v roku 2015.

9. Preto daň uplatnená všetkými účastníkmi tohto podvodného reťazca, vrátane žalobkyne, nebola preukázateľne do štátneho rozpočtu odvedená. Navyše z bankových účtov platiteľov v predmetnom podvodnom reťazci boli uskutočnené miliónové výbery hotových peňazí, o ktorých neexistujú žiadne relevantné dôkazy, že by boli niekedy riadne v zmysle zákonov zaúčtované a použité v súlade s platnou slovenskou legislatívou upravujúcou obmedzenie platieb v hotovosti. Podľa názoru správcu dane a žalovaného zistené skutočnosti preukazujú, že všetci platitelia zapojení do predmetných posudzovaných podvodných reťazcov (vo vetve priamych dodávateľov žalobkyne C&C PRODUCTION s.r.o., T-Assets s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. s výnimkou reálnych organizátorov rôznych podujatí) deklarovali svoje podnikateľské aktivity v roku 2015 iba formálne, bez vytvárania materiálnej podstaty takejto činnosti a iba za účelom vystavovania nepravdivých faktúr, resp. len podávania nepravdivých daňových priznaní DPH s cieľom neodvázania DPH uplatňovanej koncovými účastníkmi týchto reťazcov, teda uplatnenej v roku 2015 aj žalobkyňou a tiež za preukázaným účelom hotovostných výberov v miliónových hodnotách eur. Napriek tomu, že väčšina platiteľov zapojených do predmetných posudzovaných podvodných reťazcov neboli v žiadnej platobnej neschopnosti, deklarovali zdaniteľné obchody v miliónových hodnotách, prestali koncom roku 2015 vykonávať akúkoľvek podnikateľskú činnosť spôsobmi bezodplatných prevodov, resp. predajov obchodných podielov za symbolickú cenu najmä osobám poľskej národnosti, priamymi výmazmi ex offa, resp. nasledujúcimi po dobrovoľných výmazoch, prípadne predajom obchodných podielov iným nekontaktným a nekomunikujúcim osobám.

10. Správca dane a žalovaný tiež dali do pozornosti zistenie z vylúčením Ing. Petra Teleka, PhD., konateľa spoločností C&C PRODUCTION s.r.o. a T-Assets s.r.o., že pán Pavol Mizerák bol jeho spolužiakom z vysokej školy.

11. K obchodom žalobkyne so spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. dal žalovaný do pozornosti zistenia správcu dane, že zmluvou o zabezpečení reklamných služieb žalobkyňa nakúpila reklamné služby v rámci festivalu Ekotopfilm - Envirofilm TOUR 2015 za sumu 492.000,- EUR s DPH. Bez zmeny ceny, dodatkom bol následne rozšírený predmet plnenia o ďalšie služby - priamu účasť žalobkyne na odborných fórach v rámci festivalu za účelom predstavení, aktivít a produktov objednávateľa, zabezpečenie poskytnutia prezentačných materiálov objednávateľa účastníkom podujatia a vykonanie zberu dát na základe zadania objednávateľa. Spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. nakúpila reklamné služby pre žalobkyňu od spoločnosti Ekotopfilm spol. s r.o. (organizátor festivalu) za sumu 36.000,- EUR s DPH. Podľa dôkazov predložených žalobkyňou (na preukázanie vykonania zberu dát) bola vyhotovená databáza údajov na základe vyhodnotenia 243 jednostranných dotazníkov s tým, že podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pána Jána Knoblocha, boli otázky na dotazníku vytvorené spolu s konateľom a generálnym riaditeľom žalobkyne. Časť služieb mal vykonávať priamo konateľ dodávateľa. V prípade dodávateľskej spoločnosti pritom išlo o reklamnú agentúru s jedným zamestnancom, bez reálnych priestorov a bez materiálno-technického zabezpečenia činnosti, ktorá počas celého roku 2015 deklarovala rozdiel medzi nákupnou cenou služieb a predajnou cenou 2% obchodnej marže. Na dodávateľský reťazec spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. boli podľa zistení správcu dane a žalovaného napojené ďalšie fiktívne obchodné reťazce dodávateľských a subdodávateľských spoločností, v ktorých kontrolných výkazoch boli deklarované miliónové hodnoty zdaniteľných plnení, ktoré však neboli vôbec uhrádzané, alebo niektorými účastníkmi reťazca boli úplne všetky úhrady, prijaté na bankové účty, vyberané v hotovosti bez akéhokoľvek opodstatnenia.

12. Žalovaný dal do pozornosti zistenie správcu dane, že tento nemal pochybnosti o existencii plnenia od spoločností C&C PRODUCTION s.r.o. a T-Assets s.r.o. čo do druhu, avšak množstvo nevie potvrdiť, keďže sa nepodarilo zistiť prvého skutočného dodávateľa služieb. Obchodná marža pritom bola 5%. Rovnako nebolo spochybnené, že v časti reklamných služieb od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. boli tieto služby žalobkyňi dodané, pričom nadobudnuté boli od spoločnosti Ekotopfilm spol. s r.o. a v časti mohli byť vykonané fyzicky konateľom dodávateľa. Obchodná marža pritom bola 2%. Správca dane zastával názor, že cena reklamných plnení bola značne nadhodnotená. Uznal, že táto skutočnosť nemusí byť problematická z pohľadu DPH, avšak platiteľ dane si musí byť 100% istý, že z takéhoto obchodu bude daň odvedená a nebude spojený s daňovým podvodom. Podľa názoru správcu dane, ktorý akcentoval aj žalovaný, ak platiteľ DPH akceptoval pri svojich nákupoch ceny, o ktorých boli zistené skutočnosti preukazujúce, že tieto ceny boli neprimerane nadhodnotené, respektíve skutočnosti zodpovedajúce o ich neprimeranosti a posudzované zdaniteľné obchody sú spojené s preukázaným podvodom na DPH, je vylúčená možnosť len nevedomej účasti na podvode na DPH takéhoto platiteľa DPH. Žalobkyňa preto vedela, že sa prijímaním posudzovaných zdaniteľných plnení od dodávateľov C&C PRODUCTION s.r.o., T-Assets s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. zapája do podvodu na DPH, a že sa nestala len oklamaným odberateľom, keď takýto ekonomicky nevýhodný nákup za neprimerane nadhodnotené ceny v celkovej výške 1.937.787,-EUR mal zmysel (úzko špecifický druh služieb a tovarov výhradne pre žalobkyňu) význam a prospech z neho v predmetnom podvodnom reťazci len samotný kontrolovaný daňový subjekt, pretože práve on ako konečný účastník zapojený do predmetného podvodného reťazca si týmto spôsobom v kontrolovaných zdaniteľných obdobiach roku 2015 účelovo znížil o uplatnenú sumu DPH 322.964,50 EUR svoju reálnu vlastnú daňovú povinnosť, pričom táto daň preukázateľne nebola do štátneho rozpočtu odvedená v správnej výške spôsobom vytvorenia účelových dodávateľských reťazcov.

13. Žalovaný k zisteniam správcu dane dodal, že účelovým zapojením tuzemských dodávateľov do obchodného reťazca, avšak bez riadneho podnikateľského dôvodu a bez odvedenia (zaplatenia) dane, bola vytvorená situácia, pri ktorej žalobkyňa získala daňovú výhodu v podobe odpočítania dane, na ktorú by inak nemala právo. Úlohou dodávateľov C&C PRODUCTION s.r.o., T-Assets s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. bolo vystaviť faktúry a vykázat ich v daňovom priznaní s cieľom navodenia dojmu reálneho obchodovania. V reťazci však reálne daň do štátneho rozpočtu odvedená nebola, pretože si daň na výstupe fakturovanú žalobkyňi znížili dodávatelia prostredníctvom fiktívnych faktúr od ďalších pochybných subdodávateľov, ktorí daň nepriznali. Je preto podľa žalovaného nepochybné, že sporné plnenia boli poznačené podvodom, pričom daň, ktorú si žalobkyňa odpočítala, nebola reálne odvedená (zaplatená) do štátneho rozpočtu, čím došlo k daňovému úniku a k strate na daňových príjmoch štátneho rozpočtu.

14. Dodanie služieb prostredníctvom dodávateľov C&C PRODUCTION s.r.o., T-Assets s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. bolo podľa názoru žalovaného predstierané len pre daňové účely a je logické, že žalobkyňa, ktorej predstieranie právnych úkonov v účelovo vytvorenom dodávateľskom reťazci zabezpečilo daňovú výhodu, o tejto skutočnosti vedela, príp. mohla vedieť a nekonala v dobrej viere.

15. Podľa názoru žalovaného sa žalobkyňa rozhodla realizovať obchodné transakcie so spoločnosťami C&C PRODUCTION s.r.o. a T-Assets s.r.o., ktoré boli personálne prepojené osobou Ing. Petra Teleka, PhD. Pán Telek bol pre žalobkyňu takou zárukou, prečo nepreverovala ďalšie okolnosti plnení. Uvedené spoločnosti však nedisponovali žiadnymi zdrojmi, ktoré boli potrebné na realizáciu dohodnutých plnení. Plnenia sa v prípade dodávateľských spoločností mali preniesť na subdodávateľskú spoločnosť Ravelly consult, s.r.o., ktorá tiež iba preniesla plnenia na ďalšiu spoločnosť a to Gomesa, s.r.o., u ktorej sa realizácia ekonomickej činnosti nepreukázala. Nie je zjavné, kto bol skutočným poskytovateľom fakturovaných služieb. Z výpovede pána Teleka, konateľa uvedených dodávateľských spoločností, a tvrdení žalobkyne vyplynuli významné rozdiely pri popise okolností, za akých bola nadviazaná spolupráca a boli uskutočnené deklarované obchody.

16. V prípade fakturovaných plnení od spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. tvorili podstatnú časť plnení služby súvisiace s národným projektom ISTP pre Ústredie práce, sociálnych vecí a rodiny s využitím prostriedkov z fondov Európskej únie (ďalej aj ako „reklamná kampaň ISTP“) a s národným projektom pre Ministerstvo práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky (ďalej aj ako „MPSVaR“). Žalobkyňa tak bola dodávateľkou služieb pre štát, a preto bolo podľa názoru žalovaného jej povinnosťou zabezpečiť podmienky transparentnosti realizácie tejto zákazky a bolo možné aj požadovať, aby disponovala informáciami o dodávateľských a subdodávateľských spoločnostiach.

17. V prípade plnení od predmetnej spoločnosti bolo zistené, že počet reálnych zobrazení reklamy na internete za 10 mesiacov v roku 2015 mal byť 231.322.351 zobrazení. Ako dôkaz boli predložené iba tabuľky vypracované dodávateľom (nie však výstupy z Google Analytics, Google AdWords, Google Ads, oficiálne výstupy z Facebook Analytics či Youtube).

18. Žalovaný dal do pozornosti, že správcovi dane boli predložené reporty od spoločnosti daren & curtis, s.r.o., ktorá realizovala plnenia aj pre žalobkyňu, ktoré ako reklamná agentúra dáva svojim klientom. Takýto report sa podstatne líši od tabuliek, aké stačili žalobkyňi. Reporty od daren & curtis, s.r.o. obsahujú jednoznačné číselné údaje, grafy, štatistiky, rozpočet, vyhodnotenie a odporúčania. Spoločnosť daren & curtis, s.r.o. je spoločnosťou, ktorá nakupuje reklamný priestor od Google Ireland Ltd. a Facebook Ireland Ltd. vo veľkom. U takýchto reklamných spoločností je podľa názoru žalovaného pravidlom, že sledujú každú kampaň za svojich klientov osobitne, aby ju vedeli správne nastaviť a následne správne a hodnoverne reportovať svojim klientom. Ako bolo správcovi dane zistené, žalobkyňa mala v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach skúsenosti s online reklamou na Google a rovnako aj s využitím údajov z oficiálnych reportov ako je napr. štatistický nástroj GoogleAds. V roku 2015 žalobkyňi fakturovala reklamná spoločnosť daren & curtis, s.r.o. konkrétne grafické, programátorské práce súvisiace so stránkou ISTP.sk a tiež marketingové poradenstvo a konzultácie z online marketingu. Ako bolo správcovi dane zistené, reálnou zhotoviteľkou vytvorenia grafického spracovania online reklám a bannerov bola samostatne zárobkovo činná osoba - živnostníčka Petra Kost'ová, ktorá v roku 2015 svoje práce fakturovala svojmu hlavnému odberateľovi, a to práve spoločnosti daren & curtis, s.r.o. Spoločnosť daren & curtis, s.r.o. nebola v roku 2015 dodávateľom ani jedného zdaniteľného plnenia pre spoločnosť C&C PRODUCTION s.r.o. resp. spoločnosť Ravelly consult, s. r. o., od ktorej tieto zdaniteľné plnenia mala spoločnosť C&C PRODUCTION s.r.o. nakúpiť.

19. Keďže spoločnosť daren & curtis, s.r.o. a spoločnosť C&C PRODUCTION s.r.o. mali realizovať pre žalobkyňu plnenia na spoločnej báze, je podľa názoru žalovaného viac ako neobvyklé, aby o sebe nevedeli, príp. vzájomne nespolicovali. Je taktiež neobvyklé, že nebola zistená žiadna spoločnosť, ktorej by fakturoval za uvedené reklamné služby Facebook Ireland Ltd. a Google Ireland Ltd.

20. V prípade vytlačenia 51.000 kusov časopisov, z ktorých malo byť 47.000 kusov distribuovaných, postačovala žalobkyňi len prijatá faktúra bez identifikácie konkrétnej tlačiarenskej spoločnosti a konkrétnej distribučnej spoločnosti. Taktiež nie je zjavné, kto sú autori textov a odkiaľ boli informácie čerpané. Žalovaný dal do pozornosti, že podľa zistení správcu dane reálnou zhotoviteľkou grafiky a všetkých súvisiacich úprav firemných časopisov TREXIMA a NSP je samostatne zárobkovo činná osoba - živnostníčka X., ktorá v roku 2015 svoje práce fakturovala svojmu hlavnému odberateľovi, a to práve spoločnosti daren & curtis, s.r.o.

21. Žalovaný dal tiež do pozornosti, že podľa vyjadrenia vtedajšieho konateľa Ing. Petra Teleka, PhD. spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o., mu od žalobkyne boli zadané podklady ako najmä texty a nejaké grafické prílohy na USB a zoznam partnerov, ktorým má byť časopis distribuovaný. Nevedel, prečo na časopisoch nie sú uvedené údaje o tom, kto vyhotovoval grafiku, tlač, aké boli zdroje a autori

textov. Vyjadril sa, že vydavateľom bola žalobkyňa. Na konkrétne otázky, kde boli časopisy vytlačené, kto vykonával grafiku a distribúciu časopisov, nevedel odpovedať. Celé zadanie zákazky realizovala spoločnosť C&C PRODUCTION s.r.o. subdodávateľsky cez Ravelly consult, s. r. o.

22. V prípade dodaní od spoločnosti T-Assets s.r.o. (dodanie analýz a odborných štúdií) žalovaný dal do pozornosti, že sa v daňovom konaní nepodarilo zistiť údaje o tom, kto ich vyhotovil, kto je ich skutočný zhotoviteľ a nemožno overiť ich autenticitu. Ani konateľ dodávateľa v čase uskutočnenia zdanieľných obchodov nevedel uviesť údaje o zhotoviteľovi analýz. Podľa žalovaného je neobvyklé, že sa žalobkyňa nezaujímalala o skutočných autorov analýz, najmä keď ich dodáva štátu. Rovnako podľa názoru žalovaného boli zistené závažné skutočnosti ohľadom obsahu, aktuálnosti a využitia týchto analýz v nadväznosti na ich cenu. Uviedol, že z okruhu spoločností, ktoré v rámci predmetnej daňovej kontroly preveroval správca dane, bola jedinou spoločnosťou, ktorá disponovala ľudskými zdrojmi a dostatočnou znalosťou odbornej problematiky, práve žalobkyňa.

23. V prípade dodaní od spoločnosti NOBOX MEDIA s.r.o. žalovaný k vedomostnej stránke podvodného konania dodal, že ide o spoločnosť, ktorá vznikla v roku 2012 a ekonomickú činnosť začala vykonávať až v rokoch 2014 a 2015 so žalobkyňou. Jediným zamestnancom spoločnosti bol jej konateľ pán Ján Knobloch, ten mal vykonávať činnosti, ktoré boli fakturované žalobkyňi, osobne. Cena týchto služieb bola za 10 mesiacov 492.000,- eur, pričom výsledkom týchto služieb boli reklamné služby na Ekotopfilme, ktoré dodávateľská spoločnosť zároveň nakúpila za sumu 36.000,- EUR od iného subdodávateľa a štatistické služby (zber dát na základe zadania). Z rozdielu však dodávateľská spoločnosť neodviedla daň, ale bola odčerpaná spoločnosťou SMUGGLERS, s.r.o. za neidentifikované plnenia. Pán Knobloch nemal žiadne predchádzajúce skúsenosti so zberom dát, ani zber pre iné spoločnosti nevykonával. Zber mal byť vykonávaný prostredníctvom dotazníka, ktorý bol zameraný na samotný festival. Pre žalobkyňu ako etablovanú spoločnosť s dlhoročnými skúsenosťami je podľa žalovaného nezvyčajné, že uzatvorila zmluvu so začínajúcou spoločnosťou na dodávky reklamných služieb, ktoré neboli priamo zabezpečené dodávateľom, ale iba sprostredkované, a to za pomerne vysokú cenu. Konateľ žalobkyne sa pritom poznal s organizátorom podujatia D.. E..

24. Podľa názoru žalovaného zistenia súvisiace s deklarovateľmi, ktoré žalobkyňi museli byť známe už v čase realizácie sporných transakcií, sú neštandardné, neobvyklé a podozrivé, a to najmä v nadväznosti na skutočnosť, že žalobkyňa je vo svojej oblasti významným subjektom podnikajúcim na trhu. Postup žalobkyne, ktorá si preverila dodávateľov len značne formálne, je nepostačujúci, neobzretný a neopatrný.

## II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

25. Proti rozhodnutiam žalovaného podala žalobkyňa správne žaloby požadujúc zrušenie rozhodnutí žalovaného v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami a vrátenie vecí správcovi dane na ďalšie konanie.

26. Žalobkyňa namietala, že správca dane a žalovaný jej nepreukázali vedomostnú stránku podvodného konania. Rozhodnutia orgánov verejnej správy sú podľa jej názoru postavené na zisteniach, o ktorých žalobkyňa nevedela, nemohla vedieť alebo vôbec neexistovali pri vzniku obchodnej spolupráce. Navyše argumentácia žalovaného a správcu dane je postavená na okolnostiach týkajúcich sa samotného zdanieľného obchodu, nie na dôkazoch, ktoré by preukazovali vedomosť žalobkyne o jej účasti na obchodných reťazcoch poznačených daňovým podvodom. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú podľa názoru žalobkyne postavené na špekuláciách a hypotézach, ktoré vychádzajú z arbitrárneho hodnotenia dôkazov. Navyše okolnosti neboli posudzované dôsledne izolovane, vždy vo vzťahu ku konkrétnemu zdanieľnému obchodu, ale zistenia boli paušalizované na všetky obchody žalobkyne s dotknutým dodávateľom, čo je v rozpore s relevantnou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie.

27. Žalobkyňa namietala, že je sankcionovaná nepriznaním práva na odpočítanie dane, hoci si svoju daňovú povinnosť riadne splnila, preto z obchodného reťazca nemala žiadny nelegitímny prospech. Je teda sankcionovaná za postupy iných podnikateľov, o ktorých nevedela, a to len z dôvodu, že je od nej daňová povinnosť ľahšie vymožiteľná. Vykonané dokazovanie a argumentácia žalovaného nepreukazujú, že by sa žalobkyňa akýmkoľvek spôsobom pričínila o údajné účelové zapojenie dodávateľov do obchodného reťazca, alebo že by mala vedieť o nejakých problematických subdodávateľoch.

28. Podľa názoru žalobkyne táto prijala dostatok preventívnych opatrení, aby predchádzala svojmu zapojeniu do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Preverovala si svojich dodávateľov prostredníctvom zoznamu platiteľov DPH, cez verejné registre a pod. Žalobkyňa tiež pravidelne kontrolovala realizáciu dohodnutých zmluvných plnení. Spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. pritom prezentovali svoju obchodnú činnosť aj prostredníctvom webového sídla, ako bolo v konaní preukázané. Od žalobkyne nemožno požadovať, aby vykonala komplexné,

hĺbkové šetrenie na strane dodávateľov a subdodávateľov. Konkrétne prevenčné úkony, ktoré mala žalobkyňa vykonať, pritom príslušné orgány neuviedli.

29. Žalobkyňa namietala, že podozrivou okolnosťou nemôže byť zapojenie subdodávateľov do obchodných reťazcov, keďže ide o bežný obchodný postup, navyše požiadavka na podrobné skúmanie subdodávateľov z právnej úpravy nevyplýva. Právna úprava a ani podmienky vyhlásenej verejnej súťaže pritom takúto povinnosť neurčovali ani pre dodania týkajúce sa štátu a štátnych orgánov. Aj v tomto smere je preto podľa žalobkyne argumentácia žalovaného nesprávna.

30. Podľa žalobkyne nie je relevantná ani skutočnosť, že žalobkyňa v roku 2015 nakúpila reklamné služby súvisiace so stránkou ISTP.sk od spoločnosti daren & curtis s.r.o. (ide o jej zmluvnú voľnosťou). Pokiaľ pani Kostovová vykonala nejaké práce pre spoločnosť C&C PRODUCTION s.r.o. a bez zmluvného vzťahu, žalobkyňa o takejto skutočnosti nemohla vedieť. Rovnako za irelevantné žalobkyňa považovala to, že neboli zistení autori odborných štúdií dodaných spoločnosťou T-Assets s.r.o., keďže táto skutočnosť nebola pre žalobkyňu podstatná a táto ju ani nebola povinná skúmať. Žalobkyňa podľa jej názoru nemožno vyčítať ani nedostatok podmienok pre realizáciu plnení na strane jej dodávateľov, keďže títo po preverení v rozhodnom čase nevykazovali žiadne nedostatky. Rokovania prebiehali v kancelárskych priestoroch, dotknuté spoločnosti mali profesionálnu webstránku. Žalobkyňa nemohla ani vedieť, že jej dvaja dodávatelia majú rovnakého subdodávateľa - spoločnosť Ravelly consult, s.r.o. S touto spoločnosťou a ani s jej konateľom - pánom Mizerákom, žalobkyňa neprišla do kontaktu.

31. Podľa názoru žalobkyne nemožno jej vedomosť o daňovom podvode vyvodzovať z okolností týkajúcich sa kvality a rozsahu plnenia, ktoré jej bolo dodané, keďže to v čase uzatvárania obchodov nemohla vedieť. Nie je tak relevantná námietka, že spoločnosť C&C PRODUCTION, s.r.o. nedodala výstupy online reklamných kampaní od oficiálnych spoločností a služieb Google a Facebook. Služby od dodávateľa pritom podľa názoru žalobkyne napĺňali trhový štandard.

32. Pokiaľ žalovaný a správca dane považujú ceny plnení dodávaných žalobkyňi za neprímerané, s týmto sa žalobkyňa nestotožňuje. Správca dane a žalovaný nepredložili žiadny dôkaz, ktorým by preukázali neprímeranosť ceny plnení. Čo sa týka plnení od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. žalobkyňa dodala, že tieto nepredstavovali len plnenia v subdodávke od Ekotopfilm spol. s r.o., ale boli podstatne komplexnejšie. Žalobkyňa tiež objasnila a považuje za štandardné podmienky nadviazania spolupráce s obchodnými partnermi a prípadné rozpory vo výpovediach považuje za formálne nezrovnalosti nepreukazujúce jej vedomosť o prípadnom daňovom podvode v dotknutých obchodných reťazcoch.

33. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) uznesením č. k. ZA-31S/155/2022-219 z 2. júla 2024 spojil konania o správnych žalobách žalobkyne proti rozhodnutiam žalovaného na spoločné konanie, ktoré bolo ďalej vedené pod sp. zn. ZA-31S/155/2022.

34. Správny súd rozsudkom č. k. ZA-31S/155/2022-490 zo dňa 30. októbra 2024 v spojení s opravným uznesením č. k. ZA-31S/155/2022-554 zo dňa 6. februára 2025 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správne žaloby žalobkyne zamietol.

35. Podľa názoru správneho súdu bola námietka nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného príliš všeobecná, keď žalobkyňa neuviedla, v čom túto nepreskúmateľnosť vidí. Rozhodnutia žalovaného podľa názoru správneho súdu obsahujú odpovede na odvolacie námietky žalobkyne, odôvodnenia právnych záverov žalovaného, a preto ani prípadné čiastkové nedostatky odôvodnenia podľa správneho súdu nemajú za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutí žalovaného.

36. Za všeobecnú, nekonkrétnu a nedôvodnú považoval správny súd aj námietku nedostatočného zistenia skutkového stavu. Ak žalobkyňa na pojednávaní namietala nevykonanie výsluchu pána Mizeráka, správny súd konštatoval, že táto námietka nebola obsiahnutá v správnej žalobe a bola vznesená po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby - teda oneskorene. Navyše takýto dôkazný návrh nevzniesla žalobkyňa ani v daňovom konaní a v tomto ani nevymedzila dôvodnosť takéhoto návrhu na výkon dokazovania.

37. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že prvostupňové rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného vychádzajú zo skutkového stavu, ktorý je v rozpore s administratívnymi spismi (v časti 1) rozsah práv na časopisoch dodaných C&C PRODUCTION s.r.o., 2) doba uskutočnenia činností súvisiacich so zberom dát a ďalších služieb zo strany NOBOX MEDIA s.r.o.) správny súd považoval námietku za nedôvodnú. Podľa názoru správneho súdu zistenia správcu dane a žalovaného majú oporu vo výsluchoch Ing. Petra Teleka (konateľa spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o.) a pani Petry Kostovovej. Čo sa týka dodaní od spoločnosti NOBOX MEDIA s.r.o. išlo o pochybnosti v priebehu daňovej kontroly, keď bol sporný počet zozbieraných dotazníkov. Nešlo však o podstatný rozpor, keďže konštatoval, že bez ohľadu na počet týchto dotazníkov, cena zaplatená žalobkyňou bola značne nadhodnotená, keďže cena stanovená organizátorom festivalu pre spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. bola 11-krát nižšia. Zistenia, na ktoré poukazuje žalobkyňa tak správny súd nepovažoval za rozhodujúce, rozhodujúci bol práve záver o

nadhodnotení ceny, a tento namietané zistenia nie sú spôsobilé ovplyvniť. Išlo totiž o dodanie služieb na základe zberu dát dotazníkom, od účastníkov konania, vykonaný jedinou osobou (konateľom dodávateľa bez akýchkoľvek skúseností, keď sa všetkých podujatí ani nezúčastnil osobne), pričom žalobkyňa mala mať zabezpečený priestor aj na aktívnu sebareprezentáciu na podujatiach, pričom cena 492.000,- eur za 10 mesiacov sa javila správne súdu ako neprimeraná a nadhodnotená v porovnaní s cenou, za ktorú dodávateľ NOBOX MEDIA, s.r.o. kúpil reklamný priestor od organizátora festivalu.

38. K meritu veci správny súd konštatoval, že v predmetnej veci neboli spochybnené hmotnoprávne či formálnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane. Príslušné orgány však konštatovali, že dôvodom neuznania odpočítania dane bolo zistenie, že v rámci zistených dodávateľských obchodných reťazcov došlo k daňovému podvodu, o ktorom mala alebo mohla mať žalobkyňa vedomosť, pričom neprijala vhodné opatrenia, aby zabránila svojej účasti na daňovom podvode. Žalobkyňa pritom namietala a spochybňovala to, že správca dane a žalovaný preukázali, že mohla o daňovom úniku v podvodnom reťazci vedieť.

39. Túto argumentáciu žalobkyne správny súd neuznal. Konštatoval, že preukázanie vedomostnej stránky nebolo zo strany orgánov finančnej správy postavené na skutočnostiach, ktoré neboli z rozhodného času alebo neboli žalobkyni dostupné. Personálne prepojenie spoločností C&C PRODUCTION s.r.o. a T-Assets, s.r.o. osobou Ing. Petra Teleka, PhD., priami dodávateľa boli len sprostredkovateľmi, nie zhotoviteľmi plnení, nedostatočné materiálne a personálne zázemie dodávateľov, neštandardný a bežnému obchodnému styku odporujúci spôsob nadviazania spolupráce priamych dodávateľov so žalobkyňou, rozšírenie zmluvnej spolupráce dodatkom o ďalšie služby bez navýšenia ceny a pod.). Navyše správny súd poukázal na to, že okolnosti, ktoré neboli v priamej dispozícii žalobkyne mohli a museli orgány finančnej správy skúmať z hľadiska objektívneho testu daňového podvodu, nemohli ich však zohľadňovať a ani ich nezohľadňovali pri skúmaní subjektívnej stránky daňového podvodu ako dôvodu na neuznanie odpočítania dane.

40. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že je bežné, že s odstupom 5 rokov konateľ dodávateľov - Ing. Peter Telek, PhD. a zamestnankyňa žalobkyne X.. E. E. L. nepopisujú úplne identicky priebeh obchodných vzťahov, správny súd túto námietku neuznal. Výpoveď Ing. Petra Teleka, PhD. považoval správny súd za konzistentnú a spôsob nadviazania obchodnej spolupráce za neštandardný. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný uniesli svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k vedomostnej stránke daňového podvodu. Žalobkyňa síce nebola povinná detailne poznať úplný obsah podnikania dodávateľov a ani s nimi mať nadštandardné obchodné vzťahy. Je však súčasťou elementárnej podnikateľskej obozretnosti poznať obchodného partnera do takej miery, aby mal istotu, že dohodnuté obchody budú v súčinnosti s nimi dostatočne preukázané v budúcnosti. Žalobkyňa mala priestor pre zistenie dostatku informácií preto, aby sa vyhla svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Podľa názoru správneho súdu nemožno opomenúť, že v predmetnej veci začala daňová kontrola na základe žiadosti Kriminálneho úradu finančnej správy, a to v súvislosti s uplatnením odpočítania dane od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o., keďže existovalo podozrenie, že žalobkyňa si neoprávneným konaním znižovala výšku vlastnej daňovej povinnosti.

41. Správny súd zdôraznil, že splnenie štvrtej podmienky Axel Kittel testu preukazuje správca dane prostredníctvom objektívnych okolností, pričom daňový subjekt sa môže z daňového podvodu vyvinieť ak preukáže dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na úkony, ktoré v rámci svojej obozretnosti vykonala, správny súd ich považoval za formálne a nedostatočné. Žalobkyňa si najmä, v kontexte konkrétnych zistení správca dane a žalovaného, nepreverila spoločnosti dodávateľov, ich ekonomickú činnosť, predmet podnikania, či disponujú vhodným materiálno-technickým a personálnym zabezpečením, nezisťovala, kto bude služby vykonávať a pod. Hoci nie je povinnosťou správca dane pomenúvať žiadúce opatrenia, správca dane v predmetnej veci podľa správneho súdu naznačil, že záujem o skutočných zhotoviteľov reklamných služieb, ktorých príjemkyňou bola žalobkyňa, by mohol byť dostatočným opatrením. Správca dane nevyvodzoval vedomosť žalobkyne zo samotnej skutočnosti, že dodávky služieb boli vykonané v subdodávke. Podľa názoru správneho súdu však s ohľadom na výšku zákazky, jej charakter (obchod so štátnym orgánom) a špecifický predmet dodania bolo potrebné, aby sa žalobkyňa o svojich obchodných partnerov viac zaujímala. Mala sa zaujímať najmä o to, kto je skutočným zhotoviteľom služieb (tovaru). Najmä skutočnosť, že išlo o obchod so štátom, mala žalobkyňu viesť k dodržiavaniu podmienok transparentnosti - zisteniu skutočného zhotoviteľa diela v reťazci dodávateľov a subdodávateľov.

42. K dodaniam od spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. správny súd uviedol, že spoločnosť daren & curtis s.r.o. predložila reporty, ktoré dodávala svojim klientom, pričom tento report sa líšil od tabuliek predložených dodávateľom žalobkyni. Spoločnosť daren & curtis s.r.o. pritom nakupuje reklamný priestor od relevantných spoločností Google a Facebook. Navyše bolo zistené, že reálnou zhotoviteľkou

grafického spracovania online reklám a bannerov, vytvorenia, úpravy, grafiky a všetkých súvisiacich úprav firemných časopisov TREXIMA a NSP je samostatne zárobkovo činná osoba X., ktorá svoje práce v roku 2015 fakturovala práve spoločnosti daren & curtis s.r.o., pričom mesačná cena jej práce aj v spojení s viacerými klientami bola 1.150,- EUR. V dodávateľskom reťazci C&C PRODUCTION s.r.o. navyše nemožno identifikovať žiadnu tlačiarenskú spoločnosť, ktorej by sa malo fakturovať vytlačenie dodávaného časopisu. Nie sú preto jasné a ekonomicky opodstatnené dôvody, na základe ktorých sa žalobkyňa rozhodla pre nákup predmetných služieb od dodávateľa C&C PRODUCTION, s.r.o. a nie priamo od reklamnej agentúry daren & curtis, s.r.o. Relevantné tiež bolo, že v roku 2015 bola spoločnosť daren & curtis, s.r.o. aj dodávateľom žalobkyne a jej konateľ je podľa vyjadrenia X.. E. E. L. veľmi dobrý známy konateľ žalobkyne.

43. Čo sa týka dodaní od spoločnosti T-Assets, s.r.o., išlo o dodanie 13 odborných štúdií, za ktoré mala žalobkyňa bez vedomosti o pôvode zaplatiť 549.015,- eur. Správny súd poukázal na to, že hlavnou podozrivou okolnosťou bolo, že jedna z odborných štúdií mala byť žalobkyňi dodaná 30. októbra 2015, avšak žalobkyňa svojmu odberateľovi - ústrediu práce, sociálnych vecí a rodiny dňa 11. septembra 2015 mal dodať odporúčanie opatrení, ktoré obsahuje celé state identické s dodanou štúdiou, pričom údaje na dokumentu uvádzajú, že je z augusta 2015. Pokiaľ žalobkyňa argumentovala, že mal byť odovzdaný pracovný návrh, ktorý vrátila na prepracovanie, správny súd akcentoval zistenia správcu dane, že v takom prípade (akceptujúc vyjadrenia žalobkyne) by pracovná verzia odbornej štúdie musel byť odovzdaná už tri dni od dodania služby od dodávateľa, čo nereflektuje ešte obchodné vzťahy medzi dodávateľom a subdodávateľmi. Žalobkyňa mohla vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, keď pri prijatí plnení od dodávateľa, ba základe skutočného rozsahu, ktorý adekvátne nezodpovedá deklarovanému počtu osobu dní, akceptovala fakturovaný počet osobou dní, od ktorého sa odvíjala cena plnenia. Zamestnanec žalobkyne sa k jednotlivým osobám dňom nevedel vyjadriť. Odborné štúdie sú bez zaujatia vlastného názoru, nemajú záver, v ktorom by boli navrhnuté riešenia, väčšina je bez úvodu so zadefinovaným cieľom, v niektorých prácach nie sú žiadne citácie, vo viacerých prácach je text značného rozsahu citovaný z verejne dostupných zdrojov, dve odborné štúdie sú vypracované spoločnosťou ECORYS Nederland BV pre klienta Európsku komisiu. Správca dane a žalovaný tiež mali výhrady k spárovaniu predmetných odborných štúdií s dodaniami na výstupe, keď žiadna spárovaná štúdia nebola zapracovaná v žiadnom výstupe, hoci boli od dodávateľa nakupované v priemernej cene 44.000,-EUR za kus. V žiadnom žalobkyňou dodanom výstupe nie je ako zdroj uvedená niektorá z dodávaných štúdií, sú v nich uvádzané aj staršie údaje alebo vo výstupoch sú neskoršie údaje, niektoré štúdie sú pri menšom rozsahu dodávané žalobkyňi drahšie ako pri výstup dodávaný žalobkyňou odberateľovi a majúce väčší rozsah. Konateľ spoločnosti T-Assets, s.r.o. tiež uviedol nepresné údaje o nadviazaní obchodnej spolupráce, keď sa vyjadril, že zmluva medzi spoločnosťou T-Assets, s.r.o. a jej dodávateľom bola podpísaná skôr, ako zmluva medzi T-Assets, s.r.o. a žalobkyňou. Toto tvrdenie totiž nesedí s údajmi na faktúrach, podľa ktorých bol sled opačný. Rovnako nepresné bolo vyjadrenie konateľa spoločnosti T-Assets, s.r.o. k spôsobu výpočtu marže.

44. Aj správny súd, vychádzajúc z popísaných zistení správcu dane uzavrel, že cena za odborné práce bola neprimeraná, nezodpovedajúca hodnote poskytnutej služby (pri niektorých prácach bol skutočný rozsah vlastného autorského textu menší ako 4 strany) a bola dodaná nie priamo od dodávateľa, ale subdodávateľsky. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na primeranosť ceny tým, že aj v iných verejne dostupných zmluvách (ktoré doložila) sa za podobné práce fakturuje 400,- až 475,-EUR za osoba deň bez DPH, správny súd akceptoval vyjadrenie orgánov finančnej správy, že v takýchto prípadoch išlo o autorské dokumenty a v tejto veci konkrétny autor nie je známy.

45. Námietky týkajúce sa dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. považoval správny súd tiež za nedôvodné. Žalobkyňa aj v tomto prípade podľa správneho súdu nepreukázala, že prijala dostatočné opatrenia. Deklarovaný dodávateľ bol sprostredkovateľom reklamných plnení bez reálnych skúseností na mediálnom a reklamnom trhu, nebol verejne dostupnou spoločnosťou ani reklamnou agentúrou. Cena bola stanovená dohodou, bez kalkulácií (vzhľadom na výšku ceny neštandardne), žalobkyňa si nepreverovala ceny na trhu, nepreverila si pripravenosť dodávateľa, ktorý konkrétny subdodávateľ jej plnenie dodá, či nie je problematický, či jej dodávateľ neobchoduje s problematickými subdodávateľmi a pod. Spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. pritom bola jednoosobová spoločnosť, bez vlastných prevádzkových priestorov určených na reprezentáciu spoločnosti, nedisponovala technickým a ani personálnym vybavením, v danom segmente sa neorientovala. Žalobkyňa od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. nepožadovala ani referencie od predchádzajúcich klientov. Tieto okolnosti podľa názoru správneho súdu nasvedčovali tomu, že obchod sa javil ako podozrivý. Žalobkyňa podľa správneho súdu ani netvrdila, že by skúmala primeranosť ceny. Nákupná cena reklamných služieb na Ekotopfilme pritom bola len 36.000,-EUR od reálneho subdodávateľa. Cena zberu dotazníkov, ktorý vykonával len

konateľ dodávateľa, pritom násobne prevyšovala cenu práce vrcholových riaditeľov žalobkyne. Pokiaľ žalobkyňa tvrdila, že dodatkom k zmluve došlo len k písomnej úprave ústnej dohody, táto skutočnosť sa nepreukázala. Podľa názoru správneho súdu preto bola vedomostná stránka preukázaná aj v časti týchto obchodov.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

46. Proti napadnutému rozsudku podala kasačnú sťažnosť žalobkyňa - sťažovateľka z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

47. Sťažovateľka namietala, že v predmetnej veci správca dane počas daňovej kontroly nevykonal dostatočné dokazovanie, najmä nevykonal dokazovanie k všetkým spoločnostiam zisteným v obchodných reťazcoch, nevykonal ani výsluch pána Mizeráka a pri výsluchoch konateľov dodávateľov nekládol žiadne otázky týkajúce sa toho, či sťažovateľka mohla vedieť o tom, že je zapojená do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

48. Namietala ďalej tiež, že správny súd nesprávne právne posúdil otázku preukázania vedomostnej stránky účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. K skutočnostiam zakladajúcim daňový podvod totiž aj podľa zistení orgánov finančnej správy malo dôjsť na strane subdodávateľov - teda dodávateľov dodávateľa sťažovateľky, s ktorými táto nedochádzala do kontaktu a do daňovej kontroly o nich ani nevedela. Nemohla teda vedieť ani o okolnostiach, ktoré na ich strane nastali.

49. Pri dodaniach od spoločnosti C&C PRODUCTION, s.r.o. sťažovateľka opätovne poukázala na to, že si obchodného partnera overovala z verejne dostupných registrov, vrátane oprávnenia konateľa konať za dodávateľa. Navyše sťažovateľka tvrdila a preukázala, že sa jej konateľ s konateľom spoločnosti C&C PRODUCTION, s.r.o. poznali a v minulosti spolu bezproblémovo spolupracovali. Neexistovala preto v čase uzatvorenia obchodu žiadna skutočnosť, ktorá by mala sťažovateľke indikovať, že môže byť zapojená do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

50. Sťažovateľka sa nestotožnila s názorom správneho súdu, že s ohľadom na vyššiu cenu plnenia, charakter zákazky a jej účel, najmä s ohľadom na skutočnosť, že išlo o dodania štátu, sa mala dôsledne zaujímať o to, kto tieto práce reálne vykonáva, teda kto sú skutoční subdodávatelia a okolnosti s tým súvisiace. Podľa názoru sťažovateľky pri dodaniach štátu nevyplývajú žiadne osobitné podmienky pre obozretnosť sťažovateľky. Zo zmluvných dojednaní, súťažných podmienok a ani právnych predpisov takáto požiadavka nevyplýva. Z týchto podmienok ani nevyplývalo, že by sťažovateľka nemohla realizovať plnenie subdodávateľsky. Navyše časť plnenia (reklamná kampaň TRIXIMA) sa vôbec netýka plnenia pre štát. S odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie C-610/19 zo dňa 3. septembra 2021 a rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/60/2017 zo dňa 30. januára 2018 sťažovateľka tvrdí, že tieto skutočnosti jej nemôžu byť kladené na neprospech. Orgány finančnej správy ani správny súd pri posudzovaní vedomostnej stránky účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom žiadnym spôsobom nerozlišovali medzi podozrivými okolnosťami, o ktorých sťažovateľka mohla a o ktorých nemohla vedieť. Sťažovateľka pritom poukázala aj na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie, v zmysle ktorej nemožno zdaniť osobu ukladať povinnosť uskutočňovať komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa dodávateľa. Navyše aj keby sťažovateľka takéto šetrenie k subdodávateľom vykonala, z rozhodnutí orgánov finančnej správy a ani z rozhodnutia správneho súdu nie je zrejmé, aké relevantné skutočnosti by mohla zistiť a už vôbec, aké opatrenia mala prijať.

51. Záver správneho súdu je v tomto smere navyše aj nepreskúmateľný, keď správny súd neuvádza, z čoho by mala sťažovateľke vyplývať právna povinnosť vykonať ním uvedené šetrenie.

52. Pokiaľ správny súd a orgány finančnej správy poukazovali na nezrovnalosti pri popisovaní spôsobu nadviazania spolupráce sťažovateľka, že nezrovnalosti nemali žiadny súvis s tvrdenou vedomou účasťou sťažovateľky na daňovom podvode. Týkali sa len minoritných okolností. Navyše relevantným faktorom v tomto smere je aj časový odstup uskutočneného výsluchu (5 rokov).

53. Pokiaľ je sťažovateľke kladené na príťaž, že si mohla reklamné služby objednať od spoločnosti daren & curtis, s.r.o., táto namietala, že výber jej obchodného partnera je jej zmluvnou autonómiou. Služby objednané od C&C PRODUCTION, s.r.o. a od daren & curtis, s.r.o. boli rozdielne. Úlohou pre daren & curtis, s.r.o. bolo upraviť zobrazenie obsahu tak, aby to bolo zobrazované správne na všetkých druhoch elektronických zariadení (PC, mobil, tablet...), čo orgány finančnej správy nespochybnili. Spoločnosť C&C PRODUCTION, s.r.o. mala vykonať komplexné zabezpečenie kampaní, ku ktorému došlo vo vysokej kvalite, k čomu dodaniu aj došlo. Ak aj došlo k vykonaniu časti minoritných prác pani A., absencia písomného zmluvného vzťahu medzi spoločnosťou C&C PRODUCTION, s.r.o. a pani A., prípadne výška odmeny pani A., tieto skutočnosti neboli sťažovateľke známe. Nejde teda o žiadne indicie daňového

podvodu v predmetnej veci. Rozsah prác bol potvrdený výsluchom svedkov - pani E. E. L.. To, že pri tvorbe časopisu okrem stanovenia štruktúry a grafických prác došlo aj ku kontaktovaniu autorov príspevkov a ďalším čiastkovým úlohám, je zrejmé z toho, že výsledný časopis tieto úpravy obsahuje. Rovnako je faktom, že časopis bol vytlačený, sťažovateľka preto nemôže niesť zodpovednosť za to, kde ho jej dodávateľ vytlačil.

54. Pokiaľ správny súd, žalovaný a správca dane vyčítajú sťažovateľke, že táto sa uspokojila so spätnou väzbou v podobe tabuliek a nie s oficiálnymi výstupmi zo spoločností a služieb Google a Facebook, sťažovateľka namietala, že v predmetnej veci nedošlo k spochybneniu reálneho plnenia. Nie je preto zrejmé, prečo príslušné orgány vyčítajú sťažovateľke konkrétnu formu plnenia alebo poukazujú na jeho alternatívy, keď vyžiadanie takýchto informácií ani nie je povinné či v praxi úplne bežné, v kontexte daňového podvodu. Čo sa týka ceny plnení, sťažovateľka argumentovala, že tá sa odvíjala od náročnosti realizácie a jej rozsahu. Bola osobne prezentovaná dodávateľom, s podrobným objasnením obsahu a na základe diskusie bola dohodnutá finálna cena. Správca dane a žalovaný nepredložili žiadny dôkaz o neprimeranosti dohodnutej ceny plnenia. Samotné poukázanie na prax inej spoločnosti, ktorá svojim klientom predkladá inú formu výstupov, nemožno považovať podľa sťažovateľky za relevantný dôkaz. Orgány finančnej správy sa vôbec nevysporiadali vysvetleniam sťažovateľky týkajúcim sa dôvodnosti a účelnosti plnenia, účelu celej kampane a pod.

55. K plneniam od spoločnosti T-Assets, s.r.o. sťažovateľka namietala, že v rámci vedomostnej stránky jej správny súd a orgány finančnej správy vyčítajú najmä, že nepreverovala identitu autorov odborných štúdií. Už v rámci dňovej kontroly vysvetľovala, že odborné štúdie boli primárne určené ako podklady na ďalšie použitie v rámci výstupov produkovaných na ich základe. Išlo teda o podklad, analytický materiál pre zapracovanie do jednotlivých projektov realizovaných sťažovateľkou. Pre takéto ich použitie teda nebolo rozhodujúce, kto je autorom podkladovej analýzy.

56. Pokiaľ správny súd poukázal na časové nezrovnalosti ohľadom dodania odbornej analýzy a jej obsahové prekryvanie s výstupom analyzované správcou dane, sťažovateľka namietala, že v administratívnom a súdnom spise absentuje akýkoľvek dôkaz či vyhodnotenie takejto textovej zhody. Správny súd takýto argument použil ako prvý. Ak má byť tento argument použitý na neprospech sťažovateľky, sťažovateľke nebolo umožnené sa k nej vyjadriť ani v konaní pred orgánmi finančnej správy a ani pred správnym súdom. K časovým nezrovnalostiam sťažovateľka zopakovala, že jej bola najskôr dodaná pracovná verzia, ktorú protokolárne neprevzala a vrátila na prepracovanie, pričom dňa 30. októbra 2015 jej bola dodaná finálna verzia. Tento postup nepovažovala za neštandardný. Navyše porovnávaný dokument z 11. septembra 2015 nepredložila sťažovateľka, neoznačila ho za dokument v rámci spárovania s výstupmi ktoré dodala. Pričom nie je výnimočné, že jedna podkladová analýza, v rôznej fáze rozpracovanosti, bola použitá na viacero výstupov. To, že jedna analýza bola použitá na viacero výstupov je podľa názoru sťažovateľky dôkazom dôvodnosti jej postupu a uplatniteľnosti samotných analýz. Podľa názoru sťažovateľky správny súd aj orgány finančnej správy zavádzajú, ak hovoria o podobnosti jednotlivých odborných analýz. Tieto nie sú rovnako štruktúrované, neobsahujú rovnaké formulácie a podobnosť je daná len tým, že sa venujú rovnakým dátam týkajúcim sa zamestnanosti za minulé obdobie. Navyše žalovaný nepredložil žiadny odborný posudok či iný dôkaz týkajúci sa kvality predmetných plnení.

57. Podľa názoru sťažovateľky tvrdenia žalovaného a správneho súdu o absencii prepojenia medzi analýzami a spárovanými výstupmi svedčia o tom, že správca dane, žalovaný a správny súd nepochopili účel predmetných štúdií - podklad pre ďalšie použitie. Boli analytickým podkladom pre zapracovanie do projektov. Je preto pochopiteľné, že výstupy nemusia obsahovať celé state z podkladových odborných analýz. Navyše sám správca dane a správny súd vyčítajú sťažovateľke, že minimálne jedna analýza bola použitá na viac výstupov. Tieto skutočnosti preto nemohli zakladať okolnosti, z ktorých mohla sťažovateľka vyvodzovať, že môže byť zapojená do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom. Rovnako sťažovateľka argumentovala, že v rámci vyrubovacieho konania objasnila aj časové súvislosti týkajúce sa uzatvorenia kontraktov, pričom túto argumentáciu správny súd opomenul.

58. Čo sa týka dodaní od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. sťažovateľka namietala, že správny súd v celosti prevzal argumentáciu žalovaného a túto vôbec nekonfrontoval so sťažnostnou argumentáciou sťažovateľky. Zdôraznila, že si obchodného partnera preverila z verejne dostupných zdrojov a registrov, kde nezistila žiadne negatívne informácie. Tvrdenia o neprimeranej cene plnení sú opätovne vykonané bez podkladov, či akýkoľvek relevantných informácií o trhovej cene. Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu neprimeranosti ceny pritom mal práve správca dane a žalovaný. Sťažovateľka namietala, že nebola povinná dokazovať primeranosť ceny, ako to od nej požadoval správny súd.

59. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Posúdenie kasačného súdu

60. Najvyšší správní soud Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správní súd“ alebo kasačný súd“), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

61. V predmetnej veci správca dane a žalovaný neuznali sťažovateľke uplatnené právo na odpočítanie dane z (najmä reklamných) plnení dodaných sťažovateľke v roku 2015 spoločnosťami C & C PRODUCTION s.r.o., T-Assets s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. z dôvodu, že sťažovateľka sa mala svojimi plneniami vedome (vedela alebo mohla vedieť) zúčastňovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Vo svojej kasačnej sťažnosti pritom sťažovateľka namieta najmä právne posúdenie správneho súdu, žalovaného a správcu dane vo vzťahu k vedomostnej stránke účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

62. Kasačný súd sa v podstatnom zhoduje so základnými všeobecnými východiskami a princípmi skúmania daňového podvodu (resp. presnejšie podvodného daňového úniku) ako dôvodu pre neuznanie daňových oprávnení, ktoré komunikoval správny súd. Pre lepšie uchopenie a poňatie záverov kasačného súdu však kasačný súd považuje za potrebné svoje ustálené východiská, ktoré aplikoval aj na tento prípad, zopakovať.

63. Daňovým podvodom na účely daňového konania možno rozumieť zavinené „protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne mu zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod“ (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95).

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

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

65. Kasačný súd zdôrazňuje, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domnienok (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Rovnako platí, že pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dobrá viera daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zo strany daňových orgánov je tomu naopak.

66. Dôvodom pre neuznanie odpočítania DPH alebo oslobodenia od dane nie je len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom. „Právo na odpočítanie dane sa odoprie, nielen ak zdaniteľná osoba spácha daňový podvod sama, ale aj vtedy, keď sa preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej boli dodané alebo poskytnuté tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že nadobudnutím týchto tovarov alebo služieb sa zúčastňovala na transakcii, ktorá je súčasťou podvodu na DPH, alebo ho prinajmenšom uľahčila. Takáto zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za subjekt, ktorý sa podieľa na daňovom podvode alebo ho uľahčuje, bez ohľadu na to, či má alebo nemá prospech z ďalšieho predaja tovaru alebo z

používania služieb v rámci zdaniteľných transakcií, ktoré uskutočnila na výstupe (pozri v tomto zmysle uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47, ako aj citovanú judikatúru)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 25). Daňový podvod a účasť na ňom ako dôvody pre nepriznanie práva na úseku DPH sú okrem iného postavené na vedomosti daňového subjektu. Stávajú sa dôvodom pre nepriznanie práva na úseku daní vtedy, ak daňový subjekt uplatňujúci si daňové oprávnenie (odpočet alebo oslobodenie) mal vedomosť o svojej účasti na podvode alebo mohol mať o tejto účasti vedomosť, ak by pri preverovaní svojho obchodného partnera postupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. „[S] režimom práva na odpočítanie dane stanoveným smernicou 2006/112 nie je zlučiteľné odopretie uvedeného práva zdaniteľnej osobe, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknutá transakcia bola súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom alebo že iná transakcia, ktorá je súčasťou reťazca dodávok pred alebo po transakcii vykonanej uvedenou zdaniteľnou osobou, bola predmetom podvodu v oblasti DPH. Zavedenie systému objektívnej zodpovednosti by totiž išlo nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu nárokov štátnej pokladnice (uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, bod 25, a rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 49)“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci A proti Finanzamt M, C-596/21 zo dňa 24. novembra 2022, bod 26).

67. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jeho dodávateľa a tým fakticky preniesť na neho kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (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). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).

68. 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 (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, body 58 a 59, sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 54). A vzhľadom na to, že odmietnutie nároku na odpočet DPH je výnimkou zo základnej zásady, je na daňových orgánoch, aby dostatočne právne preukázali objektívne okolnosti umožňujúce urobiť záver, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, že plnenie, z ktorého je uplatňovaný nárok na odpočet, bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom či iným subjektom v dodávateľskom reťazci (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 49).

69. 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). Preto, ak zistí správca dane konkrétne objektívne okolnosti a dostatočne preukáže, že daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom k danej situácii mal a mohol vedieť, že sporný obchod bol súčasťou podvodu, tento jeho záver bez ďalšieho nevedie k odmietnutiu práva na odpočítanie DPH. Daňový subjekt totiž ešte musí mať šancu vyvinúť sa z účasti na podvode tým, že preukáže, že prijal všetky rozumné opatrenia, aby sa nezapojil do pochybných obchodných operácií, ktoré boli súčasťou podvodu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Federation of Technological Industries a i., C-384/04, body 32 a 33).

70. Kasačný súd konštatuje, v správnom súdnom konaní a ani v kasačnej sťažnosti to nespochybňovala ani sťažovateľka, že v obchodných reťazcoch sťažovateľky a sporných dodávateľov C&C PRODUCTION s.r.o., T-Assets s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. došlo k daňovým únikom. V prípade spoločností C&C PRODUCTION s.r.o. a T-Assets s.r.o. došlo k daňovému úniku na strane subdodávateľov (MARIL Consulting s.r.o. › Gomesa, s.r.o. › Ravelly consult, s.r.o.), ktorí riadne nepriznali svoje plnenia a neodviedli štátu daňovú povinnosť (bod 8 tohto rozsudku). V prípade spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. došlo k daňovému úniku cez reťazec subdodávateľských spoločností končiaci spoločnosťou SMUGGLERS, s.r.o., v rámci ktorého mali byť fakturované fiktívne plnenia od schránkových spoločností s neidentifikovateľným splnením daňovej povinnosti (body 7 a 8 tohto rozsudku). V oboch prípadoch pritom ide o daňové úniky, ku ktorým došlo v dôsledku neplnenia daňových povinností na strane subdodávateľských spoločností - teda podvodným spôsobom, nie v dôsledku bežného chodu podnikateľskej činnosti. Rovnako je nesporné, že s obchodnými plneniami poznačenými daňovým podvodom bola sťažovateľka spojená - išlo o obchodné reťazce, ktorých cieľom bolo dodanie reklamných a iných marketingových služieb pre sťažovateľku, resp. pre jej končených odberateľov.

71. Splnenie prvých troch krokov pre uplatnenie účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom ako dôvode nepriznania daňových oprávnení tak bolo v predmetnom konaní preukázané a je tiež zo strany sťažovateľky nespochybné.

K obchodným prípadom spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o.

72. Čo sa týka vedomostnej stránky sťažovateľky ohľadom účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom v prípade dodaní od spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. (dodanie plnení pre reklamné kampane a plnenia súvisiace s marketingovými časopismi), kasačný súd súhlasí so sťažovateľkou v tom, že jej nemožno vyčítať zanedbanie vykonania prvotných úkonov, ktoré možno od priemerne zodpovedného podnikateľa očakávať pred uskutočnením zdaniteľného obchodu a zohľadnenie informácií, ktoré z týchto úkonov v relevantnom čase vyplývali. Kasačný súd konštatuje, že správny súd, žalovaný a ani správca dane nepomenúvajú žiadne také skutočnosti, ktoré by z týchto verejných zdrojov vyplývali v relevantnom čase a mohli/mali vzbudiť obozretnosť sťažovateľky.

73. Rovnako kasačný súd súhlasí so sťažovateľkou v tom, že žalovaný a ani správny súd nepomenúvajú žiadny právny dôvod, pre ktorý by mala sťažovateľka podrobne skúmať subdodávateľov svojho dodávateľa v prípade dodaní, ktoré sa týkajú štátu. Takéto skúmanie preto nemožno od sťažovateľky spravodlivo požadovať a nemožno ho sťažovateľke ani vyčítať.

74. Na druhej strane sa však kasačný súd stotožňuje so správnym súdom a orgánmi finančnej správy v tom, že sťažovateľka zlyhala z hľadiska druhého relevantného aspektu primeranej obozretnosti zodpovedného podnikateľa - zohľadňovania konkrétnych okolností a podmienok obchodnej spolupráce, ktoré u nej mohli a mali vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SfK/131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, body 58 a 59, sp. zn. 3SfK/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 54).

75. Správny súd, žalovaný a správca dane v podstatnom sťažovateľke totiž vyčítajú, (i) že zazmluvnila podobné reklamné plnenia od dodávateľa C&C PRODUCTION s.r.o. a spoločnosti daren & curtis s.r.o., pričom druhá menovaná spoločnosť ich bola schopná vykonať aj samostatne a mala (na rozdiel od spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o.) priame zmluvné kontakty s oficiálnymi prevádzkovateľmi sociálnych sietí, cez ktoré bolo plnenie poskytované (Google, Facebook a pod.), (ii) vysokú cenu plnení od spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. v porovnaní s plneniami od spoločnosti daren & curtis s.r.o., (iii) skutočnosť, že v konaní bolo zistené, že podstatnú časť plnení od spoločnosti C&C PRODUCTION s.r.o. fakticky vykonala pani Petra Kost'ovová, samostatne zárobkovo činná osoba, a to pre spoločnosť daren & curtis s.r.o. a za nepomerne nižšie ceny a (iv) personálne prepojenie medzi konateľom sťažovateľky a konateľom spoločnosti daren & curtis s.r.o. (bod 42 tohto rozsudku).

76. V tejto súvislosti kasačný súd nespochybňuje argumentáciu sťažovateľky, že výber zmluvného partnera je v zásade vecou zmluvnej voľnosti sťažovateľky. Nič to však nemení na tom, že ak má sťažovateľka v konkrétnom zdaňovacom období obchodného partnera, s ktorým má uzatvorené dodávateľské zmluvy, a ktorý jej vie dodať aj ďalšie požadované plnenia a za rádovo nižšie sumy,

ide nepochybné o neštandardnú obchodnú okolnosť, ktorá môže vyvolávať legitímne otázky, ak sa sťažovateľka rozhodla pre iného obchodného partnera s obdobnými dodaniami za vyššie sumy. Zároveň by malo ísť o okolnosť, ktorá aktivuje obozretnosť sťažovateľky z dôvodu, že takto zvolený obchodný model môže byť posudzovaný ako účelový a odôvodnený práve snahou o únik dane na iných stupňoch obchodného reťazca. Nemožno tiež opomínať skutočnosť, že podstatná časť plnení, ktoré fakturovala sťažovateľke spoločnosť C&C PRODUCTION s.r.o., bola vykonávaná pani X. (o čom svedčí jej výsluch), ktorá tieto činnosti nevykonávala pre C&C PRODUCTION s.r.o. (v rámci svojho výsluchu nepotvrdila a ani neuvádzala žiadnu obchodnú spoluprácu s touto spoločnosťou), ale fakturovala ich spoločnosti daren & curtis s.r.o.

77. Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že extrémne a nedôvodné nadhodnotenie či podhodnotenie ceny plnenia v porovnaní s trhovými cenami môže byť okolnosťou, ktorá má vzbudiť podozrenie u priemerného zodpovedného podnikateľa“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30. mája 2024, bod 63). Obdobne tiež Súdny dvor Európskej únie už konštatoval, že neobvyklé zmluvné podmienky spočívajúce napríklad v neobvykle nízkej cene plnenia, ktorá nezodpovedá hospodárskej realite, môžu indikovať podozrenie zo zneužitia práva či daňového podvodu v daňovej oblasti (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Weald Leasing Ltd, C-103/09 zo dňa 22. decembra 2010, body 39 a 45). Obdobne to platí aj pri neobvykle vysokej cene.

78. Rovnako kasačný súd konštatoval, že dôkazné bremeno na preukázanie existencie a výšky priemerných trhovými cien, ako aj významnejšej miery odchylení cien zdaniteľných plnení v porovnaní s trhovými cenami je na orgánoch finančnej správy (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/11/2022 zo dňa 30. mája 2024, bod 64; rozhodnutie sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024 bod 95). V tu posudzovanom prípade mal správca dane k dispozícii ceny za obdobné služby spoločnosti daren & curtis s.r.o. a vedel ich porovnať s cenami od C&C PRODUCTION s.r.o. Navyše, orgány finančnej správy alternatívne môžu aj inými dôkaznými prostriedkami preukázať, že si sťažovateľka bola alebo mohla byť výraznej odchyľky v cenách v porovnaní s trhovými cenami vedomá (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. marca 2024, bod 58, rozhodnutie sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024 bod 95). Takouto inou preukázanou skutočnosťou pritom môže byť aj personálne prepojenie medzi sťažovateľkou a jej obchodnými partnermi (podobne rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/49/2024 zo dňa 26. marca 2025, body 57 až 61, najmä 64).

79. Aplikujúc vyššie uvedené na predmetný prípad kasačný súd dáva do pozornosti, rovnako ako správny súd, výpoveď zamestnankyne sťažovateľky X.. E. E. L., že konateľ sťažovateľky a konateľ spoločnosti daren & curtis s.r.o. boli veľmi dobrí známi (bod 42 tohto rozsudku). Sťažovateľka túto skutočnosť v správnom súdnom a ani v kasačnom konaní nepoprela, nevyvrátila a ani neoznačila dôkazy na jej vyvrátenie.

80. Nielen obchodné vzťahy medzi sťažovateľkou a spoločnosťou daren & curtis s.r.o. alebo aj blízke (osobné) vzťahy konateľa sťažovateľky a konateľa spoločnosti daren & curtis s.r.o. predstavujú okolnosť, v rámci ktorej možno usudzovať, že sťažovateľka mohla mať k dispozícii informácie (i) o podstatne nižších cenách spoločnosti daren & curtis s.r.o. vo vzťahu k obdobným plneniam, ako poskytovala sťažovateľke spoločnosť C&C PRODUCTION s.r.o., (ii) o tom, že spoločnosť daren & curtis s.r.o. vie zabezpečiť sledovateľnosť a účinnosť reklamnej kampane aj prostredníctvom oficiálnych služieb sociálnych sietí (Google a Facebook) ako aj (iii) o tom, že v časti služieb dodávaných spoločnosťou C&C PRODUCTION s.r.o. išlo o služby, ktoré dodávala pani Petra Kostovová pre spoločnosť daren & curtis s.r.o. za podstatne nižšie ceny.

81. Vyššie uvedené skutočnosti, o ktorých na základe personálneho prepojenia medzi sťažovateľkou a spoločnosťou daren & curtis s.r.o. mohla mať sťažovateľka vedomosť, sťažovateľka v daňovom, správnom súdnom a ani v kasačnom konaní žiadnym relevantným spôsobom nevysvetlila, nevyvrátila a ani neprodukovala dôkazy s potenciálom ich vysvetlenia či vyvrátenia. Kasačný súd tiež konštatuje, že sťažovateľka v daňovom konaní, v konaní pred správnym súdom a ani v kasačnom konaní nepreukázala (a v kasačnom konaní ani netvrdila) vykonanie žiadnych osobitných opatrení/protiopatrení a garancií (nad rámec vykonania prvotných úkonov), ktorými by reagovala na konkrétne, podozrivé, zistené a preukázané okolnosti obchodného vzťahu (body 75, 76 a 80 tohto rozsudku) a predchádzala tak svojmu zapojeniu do obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55). Nie je pritom úlohou správneho a ani kasačného súdu takéto protiopatrenia namiesto sťažovateľky nachádzať či pomenúvať.

82. Za tohto stavu musí kasačný súd konštatovať, že právne závery správcu dane, žalovaného a správneho súdu sú v podstatnom dôvodné, odôvodnené a sťažovateľke sa ich v kasačnom konaní nepodarilo vyvrátiť. Správcovi dane a žalovanému sa v predmetnej veci podarilo preukázať, že sa sťažovateľka svojimi plneniami so spoločnosťou C&C PRODUCTION, s.r.o. v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach roku 2015 zúčastnila 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) mala a mohla vedieť, pričom rezignovala na akékoľvek protiopatrenia (nad rámec prvotných úkonov), ktorými by svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom predišla.

83. V tejto časti preto kasačná sťažnosť sťažovateľky bola nedôvodná.

K obchodným prípadom spoločnosti T-Assets, s.r.o.

84. V prípade dodaní odborných štúdií od spoločnosti T-Assets, s.r.o. správny súd, žalovaný aj správca dane odôvodňovali možnú vedomosť sťažovateľky o obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zanedbaním jej obozretnosti vo vzťahu ku (i) kvalite dodávaného plnenia (išlo o dokumenty od neznámych autorov, v ktorých mali byť state z verejne dostupných zdrojov a ich obsah a rozsah nezodpovedali počtu osobohodín vykázaných na prípravu) a (ii) neprimeranej cene plnenia (fakturovaná cena jednej odbornej štúdie presahovala 40.000,- EUR).

85. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené konštatuje, že kvalita dodaného plnenia v zásade sama o sebe nie je indíciou o obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, ktorá by mala zvýšiť obozretnosť daňového subjektu. Nie je totiž zrejmé, ako skutočnosť, že sa obchodný subjekt rozhodol nakúpiť nejaký tovar alebo službu, pričom tieto boli dodávateľom dodané v určitej kvalite, má súvisieť s tým, či v obchodnom reťazci dodávateľov/subdodávateľov došlo alebo nedošlo (mohlo dôjsť) k daňovému úniku. Teda ako z tejto skutočnosti má zodpovedný obchodník vyvodzovať, že jeho obchodní partneri sa mali/mohli dopustiť podvodného daňového úniku.

86. Kasačný súd vníma a nebagatelizuje podstatu výhrad orgánov finančnej správy a správneho súdu, keď tieto v zásade komunikujú, že k dodaniu jednej odbornej analýzy mohlo dôjsť časovo skôr ako bola fakturovaná (avšak v tomto smere predkladá sťažovateľka argumentáciu, s ktorou je potrebné sa vysporiadať), a súčasne obsah všetkých analýz považujú za triviálny, nezodpovedajúci takej vysokej cene a nepremietajúci sa do ďalšej obchodnej činnosti sťažovateľky. Takto komunikované výhrady však žiadnym spôsobom nedokazujú, že by sťažovateľka mala alebo mohla vedieť o podvodnom daňovom úniku v obchodnom reťazci na pozícii jej subdodávateľov. Vo svojej podstate ide najmä o pochybnosť, či tieto plnenia sťažovateľka použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení, keďže orgány finančnej správy nevideli ich pridanú hodnotu a ich pretavenie v spárovaných výstupoch (a to aj vo väzbe na povahu a cenu plnenia). Ide teda o skutočnosti smerujúce k spochybneniu jednej z hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane, teda o potenciálne odlišný dôvod pre nepriznanie daňového oprávnenia, ktorý by musel byť sťažovateľke aj riadne komunikovaný a muselo by jej byť umožnené sa k nemu v tomto kontexte vyjadriť (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, bod 65).

87. Kasačný súd nemohol uznať ani argumentáciu správneho súdu a orgánov finančnej správy, že plnenie od spoločnosti T-Assets, s.r.o. bolo neprimerane nadhodnotenú, čo malo vyvolať obozretnosť sťažovateľky vo vzťahu k možnému podvodnému daňovému úniku na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca.

88. Ako už kasačný súd uviedol, extrémne nadhodnotenie ceny v porovnaní s trhovými cenami môže byť okolnosťou, ktorá má vzbudiť podozrenie u priemerného zodpovedného podnikateľa (bod 77 tohto rozsudku). Dôkazné bremeno na preukázanie existencie a výšky priemerných trhových cien a významnejšej miery odchýlky od nich je však na orgánoch finančnej správy. Tieto môžu alternatívne aj inými dôkaznými prostriedkami preukázať, že si sťažovateľka bola alebo mohla byť takejto odchýlky vedomá (bod 78 tohto rozsudku).

89. Vo veciach plnení od spoločnosti T-Assets, s.r.o. kasačný súd konštatuje, že orgány finančnej správy a ani správny súd neprodukovali žiadny dôkaz o priemernej trhovej cene obdobných plnení a ani dôkazy, na základe ktorých by bolo možné tvrdiť, že sťažovateľka si mohla byť vedomá nadhodnotenej ceny dodaných plnení.

90. S ohľadom na vyššie uvedené preto kasačný súd zastáva názor, že orgány finančnej správy nateraz nepreukázali, že sťažovateľka vo vzťahu k plneniam od spoločnosti T-Assets, s.r.o. vedela alebo mohla a mala vedieť (aplikujúc požiadavku primeranej obozretnosti podnikateľa), že sa dotknutým plnením zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Orgány finančnej správy najmä nepreukázali (vo svojich rozhodnutiach neoznačili) žiadnu skutočnosť, ktorá bola v priamej dispozičnej

sfére sťažovateľky (teda sťažovateľke bola alebo mala byť známa) a preukázateľne by indikovala existenciu obchodného reťazca poznačeného daňovým podvodom.

91. Kasačná sťažnosť sťažovateľky preto v tejto časti bola dôvodná.

K obchodným prípadom spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o.

92. V prípade dodania reklamných služieb v rámci festivalu Ekotopfilm - Envirofilm TOUR 2015 a nadväzujúceho zberu dotazníkov od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. správny súd, žalovaný aj správca dane odôvodňovali možnú vedomosť sťažovateľky o obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom rovnako zanedbaním jej obozretnosti. A to na skutkovom základe, že (i) sťažovateľka uzatvorila zmluvu s novou reklamnou spoločnosťou, bez významnejšej povesti, materiálneho či personálneho zabezpečenia, (ii) išlo o plnenie v rámci subdodávky a (iii) cena plnení bola nadhodnotená, keď subdodávateľ a organizátor festivalu dodával služby za násobne nižšiu sumu a zber dotazníkov vykonávala len 1 osoba, pričom išlo o jednostranné dotazníky (išlo teda o jednoduchú činnosť).

93. Vo vzťahu k takto preukazovanej vedomostnej stránke daňového podvodu kasačný súd dodáva, že ani táto argumentácia neobstojí. Pokiaľ správny súd a orgány finančnej správy poukazujú na skutočnosť, že sťažovateľka sa rozhodla uzatvoriť zmluvu s neznámou a novou reklamnou spoločnosťou, kasačný súd dáva do pozornosti vyjadrenie sťažovateľky (nepopierané orgánmi finančnej správy), že so spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. už obchodovala aj v roku 2014. Z pohľadu skúseností sťažovateľky teda nejde o nového obchodného partnera, pričom správca dane a žalovaný ani netvrdili, že by obchodná spolupráca týchto dvoch spoločností v roku 2014 bola z daňového hľadiska problematická. Rovnako skutočnosť, že došlo k dodaniu plnenia prostredníctvom subdodávateľov, je bežnou súčasťou obchodných vzťahov a nemožno z nej vyvodzovať podozrenie z daňového úniku v obchodnom reťazci.

94. Ostatnou a hlavnou okolnosťou, na ktorej orgány finančnej správy a správny súd stavali v predmetnej veci vedomostnú stránku daňového podvodu, ako súčasť dôvodu pre neuznanie daňových oprávnení, bola nadhodnotená cena dodaných plnení. Kasačný súd neopomína vysoké sumy, za ktoré boli fakturované relatívne triviálne reklamné plnenia od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. Na druhej strane je potrebné konštatovať, že priemerné trhové ceny obdobných reklamných plnení v roku 2015 nepredstavujú všeobecne známu skutočnosť a ani správca dane a žalovaný neoznačili takú ich činnosť/dôkazy, kde tieto ceny už boli zistené (§ 24 ods. 3 druhá veta Daňového poriadku). Ako už uviedol kasačný súd vyššie, bolo dôkazným bremenom správcu dane a žalovaného, aby preukázali priemerné trhové ceny obdobných plnení v roku 2015 a existenciu významnejšej odchýlky v tejto časti. Takéto dôkazy však správca dane, žalovaný a ani správny súd neprodukovali a ani ich vo svojich rozhodnutiach neoznačujú. Práve túto skutočnosť dôvodne namieta aj sťažovateľka vo svojej kasačnej sťažnosti.

95. Kasačný súd si uvedomuje, že pri závere o neprimeranosti ceny plnenia, ako dôvode pre vyvodenie zodpovednosti voči sťažovateľke za účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, vychádzali orgány finančnej správy najmä zo skutočnosti, že podstatnú časť reklamných plnení dodával spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. jej subdodávateľ - spoločnosť Ekotopfilm spol. s r.o. (organizátor festivalu), a to za sumu 11x nižšiu ako bola suma fakturovaná sťažovateľke. Orgány finančnej správy a ani správny súd však nepredkladajú žiadnu ucelenú argumentáciu či dôkaz, prečo si sťažovateľka mohla byť tejto skutočnosti vedomá. Cenotvorba medzi subdodávateľom a dodávateľom v zásade nie je okolnosťou, ktorá je v bežnom obchodnom styku odberateľovi (v tomto prípade sťažovateľke) známa. Úlohou kasačného súdu pritom nie je suplovať orgány finančnej správy v tejto časti a namiesto nich vyhodnocovať vykonané dokazovanie s cieľom podporenia nimi komunikovaných záverov.

96. S ohľadom na vyššie uvedené preto kasačný súd konštatuje, že aj v tejto časti bola kasačná sťažnosť dôvodná.

97. Pokiaľ sťažovateľka namietala nevykonanie dokazovania výsluchom pána Mizeráka, kasačný súd dáva do pozornosti, že správny súd túto jej námietku vyhodnotil tak, že nebola uvedená v správnej žalobe a nebola vznesená ani v lehote na doplnenie správnej žaloby. Aplikujúc zásady koncentrácie správneho súdneho konania na túto námietku preto správny súd neprihliadal. Sťažovateľka voči tejto argumentácií správneho súdu pritom nič nenamieta a ani netvrdí, že by predmetnú námietku uplatnila včas. Kasačnému súdu preto nezostávalo nič iné, ako sa stotožniť s argumentáciou správneho súdu a konštatovať, že tento postupoval správne, ak na oneskorene vznesenú žalobnú námietku neprihliadal (§ 183 SSP).

98. Doterajšie úvahy kasačného súdu automaticky neznamenajú, že sťažovateľke má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však na žalovanom, resp. správcovi dane, aby riadne vyargumentovali a preukázali dôvod pre neuznanie daňového oprávnenia. Orgány finančnej správy tak môžu buď opätovne vyhodnotiť a doplniť dokazovanie s cieľom preukázania

subjektívnej stránky daňového podvodu v prípade plnení od spoločností T-Assets, s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o., alebo vykonané dokazovanie, v mantineloch definovaných judikatúrou kasačného súdu (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, body 61 až 71), prehodnotiť (prípadne doplniť) s cieľom spochybnenia materiálnych/hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane.

#### V. Záver

99. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) v časti posúdenia otázky unesenia dôkazného bremena orgánov finančnej správy pri preukázaní vedomostnej stránky účasti na podvode, ako dôvode nepriznania daňových oprávnení, v prípade spochybnených dodaní sťažovateľke od dodávateľov T-Assets, s.r.o. a NOBOX MEDIA, s.r.o. Podľa zistení kasačného súdu trpia rovnakou vadou aj rozhodnutia žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd správne žaloby sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutia žalovaného a veci mu vrátil na ďalšie konanie.

100. V ďalšom konaní budú orgány finančnej správy postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (najmä bod 98 tohto rozsudku) a vyvarujú sa pritom pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Správca dane a žalovaný sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

101. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.