Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	2Sfk/20/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0823100224
Dátum vydania rozhodnutia:	30. 01. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Marián Trenčan
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2026:0823100224.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (v kasačnom konaní sťažovateľ): Slovenské liečebné kúpele Rajecké Teplice, a.s., so sídlom Panenská 33, 811 03 Bratislava, IČO: 31 642 284, právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Marián Kurhajec, s. r. o., so sídlom Bajkalská 13, 821 02 Bratislava, IČO: 36 860 662, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101077765/2023 z 19. apríla 2023, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici, č. k. 2Sf/6/2023 z 27. novembra 2024, ECLI:SK:SpSBB:2024:0823100224.1, takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Správneho súdu v Banskej Bystrici, č. k. 2Sf/6/2023 z 27. novembra 2024 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101077765/2023 z 19. apríla 2023 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy
1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 102833754/2022 zo dňa 19.10.2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 9.720,00 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2020, a to z dôvodu jeho účasti na daňovom podvode v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Žalobcovi neuznal právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti MOTOR-SPORT, družstvo, vystavených na základe Zmluvy o poskytnutí reklamných služieb zo dňa 02.12.2020 (ďalej aj ako „zmluva“), podľa ktorej sa dodávateľ zaviazal zabezpečiť pre žalobcu ako odberateľa komplexné reklamné služby (vyhotovenie reklamného loga a polepu) na akciách OMV MAXXMOTION RALLY SLOVAKIA RING 2020, Setkání mistrů 2020, SZILVESTER RALLYE 2020. Pri posudzovaní zdaniteľných obchodov mal správca dane za preukázané, že:
- z posudzovaných zdaniteľných obchodov - reklamných služieb od dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo vznikol daňový únik,
- tento daňový únik bol dôsledkom podvodu na DPH,
- posudzované zdaniteľné obchody - reklamné služby objednané žalobcom boli spojené s týmto podvodom na DPH a napokon,

- boli prítomné skutočnosti spočívajúce najmä v neprimerane vysokej cene za prijaté služby, ktoré podľa správcu dane preukazujú, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa svojimi nákupmi od dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo zúčastnil na plneniach, ktoré boli súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, resp. prijatím dostatočných opatrení mohol zabrániť, hoc aj nevedomej účasti na podvode na DPH.
2. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia zdôraznil, že zistené skutočnosti vo vzájomných súvislostiach posudzovanej veci sa stali jasným dôkazom neobozretného správania sa žalobcu, keď tento nakúpil reklamné služby od dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo za neprimerane nadhodnotenú cenu. Správca dane pripomenul, že hoci v boji proti podvodom nie sú pre platiteľov dane stanovené žiadne konkrétne povinnosti, neprijatie dostatočných opatrení na zabránenie účasti na podvode na DPH je v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ považované za dôvod na neuznanie odpočítania DPH platiteľovi, ktorý takéto opatrenia na preukázanie obozretného správania sa neprijal. Prijatie opatrení je pre každý prípad individuálne; v tejto veci ním podľa správcu dane mohlo byť práve obozretné správanie pri nákupe reklamy od spoločnosti MOTOR-SPORT, družstvo, keď cena 162.000 Eur za reklamné služby na 4-dňovom podujatí a bez divákov, bola stanovená bez akýchkoľvek relevantných veličín na ňu vplývajúcich, a ktorej nadhodnotenie bez ekonomického opodstatnenia preukazujú všetky skutočnosti reflektujúce podrobne zistený skutkový stav.
3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101077765/2023 z 19.04.2023 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „preskúmavané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Konštatoval, že záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že sporné plnenie je poznačené podvodným konaním. V jeho dôsledku došlo k daňovému úniku, pričom žalobca o podvodnom konaní dodávateľa musel vedieť a nekonal v dobrej viere. Ako neopodstatnenú vyhodnotil námietku nesprávneho postupu správcu dane, ktorý nevykonal opakované vypočutie Dalibora Šerého, konateľa spoločnosti MOTOR-SPORT, ani nevypočul ďalších odberateľov reklamných služieb od rovnakého dodávateľa za účelom preukázania skutočnosti, že žalobca nevedel o tom, že nákupom reklamných služieb sa zúčastňuje na daňovom podvode. Žalovaný pripomenul, že svedok Dalibor Šéry sa podrobne vyjadril ku všetkým okolnostiam obchodného prípadu, pričom správca dane jeho vyjadrenia vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. Dokazovanie zamerané na odberateľov, ktorí nie sú obchodnými partnermi žalobcu, považoval žalovaný za irelevantné. V tejto súvislosti akcentoval, že dôkazné bremeno bolo prenesené na správcu dane, ktorý identifikoval daňový únik a objektívne skutočnosti, z ktorých vyplýva vedomosť žalobcu o podvodnom konaní.
II. Konanie pred správnym súdom
4. Proti preskúmavanému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného. Namietal, že žalovaný a ani správca dane neuniesli dôkazné bremeno v otázke preukázania vedomosti žalobcu na účasti na daňovom podvode. Namietal nesprávny postup, ak správca dane a ani žalovaný neakceptovali jeho návrh na opakované vypočutie svedka Dalibora Šerého, ako aj vypočutie iných odberateľov reklamy od toho istého dodávateľa, v dôsledku čoho napadnuté rozhodnutie považoval aj za nepreskúmateľné.
5. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol rozsudkom sp. zn. 2Sf/6/2023 z 27. novembra 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“).
6. Správny súd úvodom odôvodnenia zhrnul, že správca dane na účely rozhodnutia o neuznaní práva na odpočítanie dane aplikoval tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode. Priblížil obsah tohto testu a vo vzťahu k identifikácii daňového úniku v posudzovanej veci vymedzil, že tento vznikol v reťazci spoločností: Pemata s.r.o. › UREN s.r.o. › MOTOR-SPORT, družstvo › žalobca a to tým, že spoločnosť Pemata s.r.o. nepodala za zdaňovacie obdobie december 2020 daňové priznanie k DPH a ani kontrolný výkaz k DPH a z plnenia viažuceho sa k predmetnému závodnému vozidlu nebola odvedená daň z pridanej hodnoty, pričom z uvedeného plnenia si spoločnosť UREN s.r.o. a následne aj MOTOR-SPORT, družstvo a žalobca uplatnili odpočítanie DPH. Práve na stupni obchodu medzi spoločnosťou Pemata s.r.o. a UREN s.r.o. došlo k daňovému úniku.
7. Pokiaľ žalobca namietal, že uvedený test sa vzťahoval na úplne odlišný typ daňového podvodu (tzv. „kolotočový podvod“), kde zúčastnené subjekty vedome participovali na podvodných plneniach, správny súd konštatoval, že judikatúra SD EÚ, ako aj NSS SR jednoznačne nastavila kritériá posudzovania, ktoré musia byť splnené pre prípad rozhodnutia o odmietnutí práva na odpočítanie dane. Uvádzajúc výpočet skutočností tvoriacich rozsah dôkazného bremena správcu dane následne uzavrel, že nebolo nevyhnutné preukázať úmysel a vedomosť žalobcu o podvode u dodávateľa, resp. v dotknutom reťazci, ale postačovalo preukázať, že žalobca o zapojení do podvodnej schémy vzhľadom na objektívne zistenia mal vedieť.

8. Aplikujúc uvedené na skutkové okolnosti posudzovanej veci a stotožňujúc sa so žalovaným správny súd skonštatoval, že žalobca o podvode vedel, a to zohľadňujúc jednak výšku dohodnutej ceny (cca 8x nadhodnotenej), ako aj jeho iracionálny prístup (ochota zaplatiť cenu, ktorá nebola výsledkom rovnovážneho stavu ponuky a dopytu po reklame, teda v rozpore s cieľom podnikania - nadobúdať zisk). Podľa správneho súdu za ďalšie skutočnosti umocňujúce závery správcu dane o účasti na daňovom podvode možno považovať nepredloženie marketingovej stratégie či parametrov loga, existenciu nejasnej zmluvnej dokumentácie či obstaranie účelovo nadhodnotenej reklamnej služby prostredníctvom deklarovaného dodávateľa bez histórie, ktorý nebol reklamnou agentúrou. Za alarmujúcu označil správny súd skutočnosť, že na ostatné početnejšie reklamy, majúce väčší účinok ovplyvniť poznanie verejnosti ako potenciálnych zákazníkov o žalobcom ponúkaných kúpeľných službách, zaplatil výrazne menšie finančné čiastky. Poukázal na skutočnosť, že suma 162.000,00 Eur (135.000,00 Eur bez DPH) uhradená za reklamné služby dodávateľovi MOTOR-SPORT, družstvo len za dve konkrétne podujatia bez účasti divákov v decembri 2020 je druhým najväčším výdavkom zo všetkých výdavkov vynaložených na podnikateľskú činnosť žalobcu v decembri 2020 a štvrtým najväčším výdavkom žalobcu za celý rok 2020, čo je v porovnaní so sumou 83.532,26 eur, ktorú v decembri 2020 vynaložil žalobca na iné ďalšie formy reklamy, neobvyklé. V roku 2020 fakturované plnenia (len) od spoločnosti MOTOR-SPORT, družstvo za reklamu tvorili až 52% z celkových nákladov žalobcu vynaložených na reklamu.
9. Správny súd pripustil, že v podnikateľskom prostredí môžu byť zmluvnými stranami dojednané aj ceny nezodpovedajúce skutočnej hodnote nadobúdaného tovaru či služieb, avšak v takom prípade je neudržateľný záver o potrebe zachovania práva na odpočítanie DPH z takýchto plnení. Uplatniť právo na odpočet dane je oprávnením platiteľa dane, a nie jeho povinnosťou. Správny súd v tejto súvislosti formuloval záver, že ak nadobúdateľ z rôznych dôvodov zaplatí za dodanie tovaru či služieb dobrovoľne vysokú cenu (nedostatok skúseností, uvedenie do omylu, benevolentnosť pri dojednávaní ceny), nemôže to mať negatívny dopad na štátny rozpočet uplatnením odpočítania dane z takejto transakcie. Vychádzajúc z uvedeného vyhodnotil postup žalobcu za neobvyklý v bežnom obchodnom styku, vykonávanom so starostlivosťou zodpovedného hospodára. V tu posudzovanej veci, podľa názoru správneho súdu, správca dane dostatočne, na základe objektívnych skutočností, podrobne popísaných v odôvodnení rozhodnutia, preukázal, že žalobca o podvodnom konaní dodávateľa musel a mal vedieť. Žalobca musel vedieť, že predmet zmluvy nebude naplnený tak, ako bolo dohodnuté. Ťažisko samotnej reklamy bolo založené na športových podujatiach vymedzených v predmetnej zmluve. Správny súd na tomto mieste vyzdvihol, že bez účasti divákov reklamné plnenia významne strácali na svojom účinku, pričom niektoré dohodnuté reklamné služby, ktoré sa priamo spájali s účasťou divákov, napr. rozdávanie propagačných materiálov, podpisových kariet, bulletinov, nebolo objektívne ani možné realizovať.
10. Správny súd v ďalšom texte odôvodnenia napadnutého rozsudku objasnil, že ak žalobca tvrdil, že v čase výpovede Dalibora Šerého (26.04.2022) nemal žiadnu vedomosť o tom, že by mal byť vytvorený nejaký účelový dodávateľský reťazec medzi spoločnosťou MOTOR-SPORT, družstvo a jeho dodávateľmi, uvedené nezodpovedá skutočnosti, pretože už v auguste 2021 na základe oznámenia pochybností správcu dane zistených pri výkone daňovej kontroly bol konfrontovaný so zisteniami, konštatovanými tak v protokole, ako aj v prvom rozhodnutí správcu dane zo dňa 18.01.2022, pričom tieto boli v konečnom dôsledku len inak vyhodnotené z hľadiska právneho posúdenia veci. Relevantným je to, že žalobca o predmetných skutočnostiach vedomosť mal.
11. Správca dane aj žalovaný podľa správneho súdu dostatočne zrozumiteľne odôvodnili, prečo nie je nutné v tejto konkrétnej veci opakovane vypočuť svedka Dalibora Šerého, z výpovede ktorého je spísaná zápisnica a vyplývajú z nej skutočnosti vyhodnotené daňovými orgánmi, pričom tieto sú v podrobnostiach uvedené aj v rozhodnutí správcu dane. Svedok Dalibor Šéry sa vo svedeckej výpovedi podrobne vyjadril ku všetkým okolnostiam obchodného prípadu. Dokazovanie zamerané na odberateľov, ktorí nie sú obchodnými partnermi žalobcu považoval aj správny súd v danom prípade za irelevantné. Svedok vypovedá o veciach mu známych, existujúcich a nemôže dôjsť k ich zmene len v dôsledku iného právneho posúdenia veci. Podstatné je to, či svedecká výpoveď umožňuje také právne posúdenie, k akému dospel správca dane. Správny súd konštatoval, že daňové orgány správne vyhodnotili návrh žalobcu na ďalšie dokazovanie, čo aj náležite odôvodnili. Správny súd pritom posudzoval efektivitu vykonania týchto dôkazov, teda potrebu ich vykonania z pohľadu, či by išlo o dôkazy, ktoré majú reálnu schopnosť ovplyvniť, v pozitívnom zmysle postavenie žalobcu v daňovom konaní, pričom dospel k záveru, že tomu tak nie je. Uviedol, že výsluchy svedkov nemajú potenciál prelomiť dokazovaním zistené nesporné skutkové okolnosti veci, ktoré viedli k vydaniu napadnutého rozhodnutia žalovaného aj správcu dane. Správny súd dal v tejto súvislosti do pozornosti aj uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 453/2024-46 zo dňa 21.11.2024, ktorý konštatoval, že ak sa žalobca dožaduje vykonania dôkazu vypočutím svedka, musí uviesť, aký podstatný záver by tento svedok priniesol a ako by sa situácia

zmenila, ak by mal možnosť klásť mu otázky (v danom prípade vo vzťahu k Daliborovi Šérymu ešte ďalšie otázky), a ktorá skutočnosť by sa objasnila, prípadne zmenila v jeho prospech. Zároveň podotkol, že predmetom konania pred Ústavným súdom SR bolo práve posudzovanie vedomostnej zložky daňového subjektu o tom, že sa svojím obchodom zapojí do podvodu na DPH.
12. Správny súd konštatoval, že samotné zistenia o neprimeranej cene neboli jediným dôvodom na neuznanie odpočítania dane, ale vo vzájomných súvislostiach s ostatnými zisteniami sa stali jasným preukázaním neobozretného správania sa kontrolovaného daňového subjektu, keď nakúpil reklamné služby od dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo za neprimerane nadhodnotenú cenu. Pokiaľ ide otázku miery obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi, správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020.
III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov
A/
13. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci) a § 440 ods. 1 písm. f) SSP (porušenie práva na spravodlivý súdny proces) a navrhol v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.
14. Kasačný súd na tomto mieste v stručnosti rekapituluje sťažnostné body, ktoré v značnej miere kopírujú žalobné námietky:
- Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre naznačil, že subjekty, ktoré prijmú všetky opatrenia, ktoré je dôvodné od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli súčasťou podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení. Je preto celkom legitímne, že žalobca nemal povinnosť zisťovať, či je súčasťou reťazca spoločností alebo zisťovať samotný rozsah a správanie reťazca, nakoľko sa zapojil iba do zdaniteľných obchodov so spoločnosťou MOTOR-SPORT, družstvo,
- správca dane nevykonal žiadne dokazovanie za účelom preukázania neprimeranosti ceny služby, okrem použitia zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 26.04.2022 z iného daňového konania, kde bol vypočutý svedok p. Šerý. V rámci daňovej kontroly za marec 2021 žalobca ako daňový subjekt jednoznačne uviedol, že cena bola stanovená na základe dohody oboch zmluvných strán, pričom žalobca nemal vedomosť o cene, za akú poskytol dodávateľ reklamné služby iným odberateľom. Aj z výpovede p. Šerého vyplýva, že žalobca mal vyhradené veľké prednostné miesto na svoju reklamu (na rozdiel od iných odberateľov), a je preto podľa neho úplne prirodzené a opodstatnené, že veľkosť, umiestnenie a prednostné miesto mali vplyv na výšku ceny za reklamné služby,
- správca dane odmietol vykonať navrhovaný dôkaz - výsluch p. Šerého s odôvodnením, že o rizikovom dodávateľskom reťazci sa daňový subjekt dozvedel už v auguste 2021, teda že v čase jeho výsluchu dňa 26.04.2022 mal vedomosť o tejto skutočnosti. Následne však správca dane na deň 09.02.2023 predvolal svedka p. Šerého, avšak tento sa nedostavil. Týmto postupom správca dane sám potvrdil, že výpoveď svedka p. Šerého bola pre náležité zistenie skutkového stavu potrebná. Po „neúspešnom“ výsluchu správca dane nevyužil svoje zákonné oprávnenie predviesť dotknutého svedka, hoci sťažovateľ trval na jeho vypočutí. Takýto postup správcu dane, ako aj žalovaného považuje za rozporný s § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie,
- správca dane odmietol vykonať výsluchy všetkých ostatných odberateľov reklamy za mesiac december 2020 od dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo, s odôvodnením, že mu v tejto súvislosti postačuje výpoveď p. Šerého, ktorý sa vyjadroval k určeniu cien reklamných služieb. Správca dane tak opätovne nepostupoval v súlade s Daňovým poriadkom, nakoľko daňový subjekt mal záujem na konfrontácii týchto odberateľov s pánom Šerým, ako aj na tom, aby im sám kládol otázky na preukázanie ním tvrdených skutočností. Sťažovateľ namieta, že nemal vedomosť o počte ostatných odberateľov (reklamných partnerov), ktorí mali byť viditeľní na pretekárskom aute. Nepoznal ich počet a ani ich požiadavky na reklamu (veľkosť a jej umiestnenie), prípadne či boli ochotní si „priplatiť“ za prednostnú reklamu.
- dôkazné bremeno zaťažovalo správcu dane, a preto je tvrdenie, že cena sa javí ako neprimerane vysoká bez ekonomického opodstatnenia, nepresvedčivé a dokazuje to podľa sťažovateľa tú skutočnosť, že cena sa správcovi dane iba javí ako neprimerane vysoká, ale táto skutočnosť nie je dokázaná,
- tvrdenie správcu dane (ako aj žalovaného), že nákupom služieb za neprimerane vysokú cenu bez ekonomického opodstatnenia žalobca ako daňový subjekt na seba sám zobral riziko, že predmetné nákupy môžu byť spojené s podvodom na DPH, nemá oporu v dokazovaní a ani v žiadnom právnom predpise. Výška ceny dodaných reklamných služieb v žiadnom prípade nedokazuje vedomostnú zložku daňového subjektu o tom, že sa tento svojím nákupom služieb zapojí alebo nezapojí do podvodu na DPH,

- sťažovateľ nesúhlasí so záverom konajúcich finančných orgánov o ekonomickej neopodstatnenosti výdavkov na reklamu dodanú spoločnosťou MOTOR-SPORT, družstvo. Definovanie foriem reklamy patrí medzi výsostné práva podnikateľa, ktorý sám určuje, aký druh reklamy a v akom období je preňho výhodný. Dotknutá reklama bola súčasťou reklamnej kampane a celkovej reklamnej stratégie žalobcu. To, že táto stratégia bola efektívna a ekonomicky výhodná, sa pretavilo do zvýšených výnosov pre sťažovateľa z ním poskytovaných služieb, ako i do lepšieho hospodárskeho výsledku. Sťažovateľ nesúhlasí s tvrdením správcu dane, že využitím reklamných služieb v iných športoch by bolo oslovených viac potenciálnych zákazníkov s vyšším efektom na tržby. Ide o nepodložené a nepreukázané tvrdenie,
- v rámci očakávanej obozretnosti podnikateľa sťažovateľ z verejne dostupných zdrojov preveril, že dodávateľ nie je dlžníkom voči štátu ani nie sú voči nemu vedené exekúcie. Taktiež bol na webovej stránke FR SR vedený ako vysoko spoľahlivý daňový subjekt, čo žalovaný nerozporoval. Sťažovateľ za reklamné služby uhradil faktúru až po ich poskytnutí, čím sa eliminovalo riziko, že by hradil za služby, ktoré nebudú poskytnuté vôbec alebo by poskytnuté boli s výhradami,
- správny súd v bode 48 odôvodnenia napadnutého rozsudku uviedol, že ďalším ukazovateľom, že sťažovateľ mal vedieť o podvode na DPH, bolo nepredloženie marketingovej stratégie. Počas celého daňového konania správca dane nežiadal od sťažovateľa predloženie marketingovej stratégie, hoci sa opakovane dopytoval na rôzne konkrétne skutočnosti týkajúce sa obchodného prípadu sťažovateľa. Poukazovanie na nepredloženie tejto marketingovej stratégie z uvedeného dôvodu nie je na mieste, a už vôbec od tejto skutočnosti nemožno odvodzovať vedomosť o daňovom úniku,
- správny súd v totožnom bode odôvodnenia uzavrel, že ďalším ukazovateľom, že žalobca mal vedieť o podvode na DPH, bolo obstaranie účelovo nadhodnotenej reklamnej služby prostredníctvom dodávateľa bez histórie, ktorý nebol reklamnou agentúrou. Sťažovateľ poukazuje, že takýto záver súd taktiež prevzal nekriticky, bez akéhokoľvek prizretia sa na jeho argumentáciu uvedenú v daňovom konaní, ako aj v samotnej správnej žalobe. Podľa verejne dostupného výpisu z obchodného registra jednoznačne vyplýva, že spoločnosť MOTOR-SPORT, družstvo mala v predmete podnikania zapísanú činnosť - reklamné a marketingové služby, čo ju oprávňovalo zabezpečiť reklamu pre sťažovateľa v požadovanom rozsahu,
- základ vo vykonanom dokazovaní nemá ani záver správneho súdu, že sťažovateľ sumu 162.000 eur uhradil za dve konkrétne podujatia bez účasti divákov v decembri 2020 (počas covid pandémie). Sťažovateľ podotýka, že z obsahu zmluvy, ako aj realizovaného dokazovania bezpochyby vyplýva, že okrem reklamy na pretekárskom aute išlo aj o reklamu na plagátoch, letákoch, DVD, podpisových kartách, emailových pozvánkach, na tlačených propagačných materiáloch, na internete, v bulletinoch, v športových časopisoch. Nie je pravdou, že správcovi dane bol predložený iba jediný článok z denníka Šport z 10.12.2020. Logo sťažovateľa bolo vyobrazené aj v stánku tímu RUFA MOTOR-SPORT, na internetovej stránke www.rufasport.sk, na internetovej stránke mediaracing.sk, a boli predložené aj DVD záznamy z podujatia,
- sťažovateľ v priebehu daňového konania požiadal správcu dane o doplnenie podkladov o tom, akým spôsobom bola ukončená daňová kontrola u dodávateľa a u jeho odberateľov reklamných služieb v rozhodných obdobiach (protokoly z daňovej kontroly), ako aj o predloženie rozhodnutí správcu dane v príslušných vyrubovacích konaniach. Správca dane v rámci týchto konaní až na ústnom pojednávaní dňa 21.02.2024 (zdaňovacie obdobie máj a august 2021) oznámil sťažovateľovi ako daňovému subjektu, že dňa 12.02.2024 vyhotovil úradný záznam, predmetom ktorého mali byť vyššie uvedené dôkazy navrhnuté sťažovateľom. Za nepochopiteľné, neštandardné a preukazujúce porušenie viacerých ustanovení Daňového poriadku považuje, že v zmysle úradného záznamu zo dňa 12.02.2024 sa správca dane rozhodol vykonať navrhnutý dôkaz až 17.01.2024 (po viac ako 10 mesiacoch). Podľa onoho úradného záznamu, v predmetných zdaňovacích obdobiach nemali ostatní odberatelia reklamy od MOTOR-SPORT, družstvo doteraz vykonané daňové kontroly, s výnimkou spoločnosti AUTO-IMPEX spol. s.r.o. a spoločnosti WALLENBERG, s.r.o. Už táto samotná skutočnosť podľa sťažovateľa preukazuje rozdielny postup správcu dane ku kontrolovanému daňovému subjektu (žalobcovi) ako jednému z odberateľov reklamy od sp. MOTOR- SPORT, družstvo,
- správca dane uviedol, že informácie obsiahnuté v protokoloch z daňových kontrol a rozhodnutiach súvisiacich s vykonanými daňovými kontrolami tvoria daňové tajomstvo a je ich možné inej osobe sprístupniť v súlade s § 11 ods. 5 Daňového poriadku len s písomným súhlasom dotknutého daňového subjektu. Z uvedeného dôvodu tak navrhované dôkazy nevykonal vo vzťahu k spoločnosti MOTOR-SPORT, družstvo (nereagovalo na výzvu správcu dane) a ani vo vzťahu k spoločnosti AUTO-IMPEX spol. s r.o. (nesúhlasila so sprístupnením daňového tajomstva). Sťažovateľ považuje nevykonanie navrhnutých dôkazov za postup správcu v rozpore s Daňovým poriadkom, konkrétne s ustanovením § 24 ods. 2, podľa ktorého 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. Odvolávanie sa správcu dane na absentujúci (resp. nedosiahnuteľný) súhlas dotknutých spoločností so sprístupnením daňového tajomstva, je celkom nesprávne, nakoľko za porušenie daňového tajomstva sa nepovažuje použitie daňového tajomstva orgánom štátnej správy v oblasti daní, čo je presne prípad posudzovanej veci,
- sťažovateľ má za to, že závery, ku ktorým správny súd v predmetnom rozhodnutí dospel, nie sú dostatočne podporené náležitými argumentmi, pričom nie je zrejmé, na základe akej úvahy a akých dôkazov k nim dospel. Správny súd nesplnil svoju nevyhnutnú povinnosť vyrovnať sa s argumentmi sťažovateľa (žalobcu), a to nie všetkými, ale predovšetkým tými podstatnými, ktoré by odôvodňovali jeho právny názor premietnutý do výrokovej časti rozhodnutia.

B/
15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažovateľ v jednotlivých sťažnostných bodoch kasačnej sťažnosti nevzniesol nové námietky od tých, ktoré boli uvedené v podanej žalobe. Stotožňuje sa s právnym posúdením správneho súdu a kasačnú sťažnosť navrhuje zamietnuť ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je čiastočne dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 30. januára 2026 tento rozsudok, ktorým rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP.
17. S ohľadom na odôvodnenie rozsudku správneho súdu a vymedzenie sťažnostných bodov bolo úlohou kasačného súdu posúdiť predovšetkým správnosť právneho záveru správneho súdu o oprávnenosti odopretia práva na odpočítanie dane sťažovateľovi z dôvodu jeho nedbanlivostného zapojenia do daňového podvodu objednaním reklamných služieb od MOTOR-SPORT, družstvo. Osobitne pritom správny súd zdôraznil skutočnosti poukazujúce na neobozretnosť sťažovateľa pri akceptácii 8-násobne nadhodnotenej ceny služby poskytnutej prostredníctvom dodávateľa bez podnikateľskej histórie.

IV.a) K námietke neexistencie povinnosti daňového subjektu preverovať dodávateľský reťazec
18. K tejto námietke kasačný súd uvádza, že daňový subjekt nie je podľa zákona povinný vyvíjať aktívnu činnosť na zisťovanie spôsobu, akým mu bude dodanie tovaru či služby zabezpečené (či priamo alebo subdodávateľsky). Nemusí ani zisťovať, či v predchádzajúcich alebo nasledujúcich stupňoch dodávateľského reťazca, ktorého sa stal súčasťou, nedošlo k daňovému podvodu (protiprávnemu neodvodeniu odpočítanej dane). Je však povinný správať sa v obchodných vzťahoch tak, aby sa nestal súčasťou podvodného reťazca, v ktorom došlo k nedovolenému úniku na DPH. Je preto zodpovedný za prijatie primeraných opatrení, ktoré od neho možno v rámci zachovania bežnej podnikateľskej obozretnosti rozumne požadovať, aby sa vyhol vstupu do rizikového obchodného vzťahu; inak mu nemusí byť priznané odpočítanie dane. Medzi takéto opatrenia možno zaradiť napr. získanie referencií o novom dodávateľovi, vykonanie prieskumu trhu či porovnanie cien v danej oblasti podnikania, preverenie plnenia povinností dodávateľa voči štátu vo verejne dostupných registroch a pod. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať dostatočnú obozretnosť podnikateľa na to, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode. Kasačný súd v tejto súvislosti pripomína, že hoci dôkazné bremeno pri preukazovaní daňového podvodu má správca dane, preukázanie skutočností o prijatí dostatočných opatrení obozretného podnikateľa ťaží daňový subjekt, pričom správca dane je povinný takto prijaté opatrenia následne vyhodnotiť (viď. napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/76/2020 zo dňa 26.10.2022, bod 51, sp. zn. 10Sžfk/26/2021 zo dňa 28.04.2023, bod 33).
19. Účasť na daňovom podvode sa teda môže stať dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet dane, ak daňový subjekt uplatňujúci si toto daňové oprávnenie vedel o svojej účasti na podvodnej schéme, alebo to s ohľadom na okolnosti prípadu vedieť mal, najmä ak by pri preverovaní svojho obchodného partnera postupoval s náležitou opatrnosťou a starostlivosťou. Vymedzenie opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu

(Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21.6.2012, bod 59). Ani pri tejto požiadavke však nemožno zájsť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude de facto uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa, a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19.10.2017, bod 51; Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3.9.2020, bod 56).

IV.b) K námietke nevykonania opätovného výsluchu konateľa dodávateľa p. Šerého a nevykonania výsluchov iných odberateľov dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo

20. Námietku rozporu postupu správcu dane s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku v dôsledku nevykonania výsluchu p. Šerého, vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodnú. Kasačný súd sa v tomto ohľade stotožnil s konštatáciou správneho súdu, že na vyhovenie návrhu na výsluch tohto svedka bolo potrebné v danom prípade nazerať cez prizmu efektivity jeho vykonania, a to zohľadňujúc predovšetkým, či by išlo o dôkaz, ktorý má reálnu schopnosť ovplyvniť (v pozitívnom zmysle) postavenie subjektu v daňovom konaní. Sťažovateľ požadujúc výsluch p. Šerého nevysvetlil, k akým zisteniam mal takto realizovaný dôkaz prispieť a aké skutočnosti (odlišné od tých, ktoré je on sám schopný preukázať) mohli byť výsluchom objasnené. Skutočnosť, že správca dane napokon svedka predvolal, ale tento sa nedostavil a nebol v tejto súvislosti aplikovaný inštitút predvedenia svedka, nedokazuje bez ďalšieho nutnosť vykonania takéhoto dôkazu. Z výsluchu p. Šerého realizovaného počas vedenia daňovej kontroly v súvislosti s iným zdaňovacím obdobím (marec 2021) vyplynulo, že cena reklamnej služby bola stanovená na základe dohody, sťažovateľ nemal vedomosť o cenách (druhovo) identickej služby poskytnutej iným odberateľom na totožnom podujatí. Výsluchom bolo zároveň potvrdené, že sťažovateľ mal vyhradené prednostné miesto, pokiaľ išlo o umiestnenie a veľkosť reklamy. Sťažovateľ neosvedčil, aké iné (ďalšie) okolnosti, s potenciálom ovplyvniť výsledok konania v jeho prospech, mohol opätovný výsluch konateľa dodávateľa ozrejmiť. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľom predložené doklady a ním tvrdené skutočnosti nevykazovali rozpor s (už správcovi dane známymi) tvrdeniami konateľa dodávateľa, ktorý by bolo potrebné odstraňovať jeho opätovným vypočutím.

21. Pokiaľ ide o namietané nevykonanie výsluchov zástupcov iných odberateľov dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo v rozhodnom zdaňovacom období, sťažovateľ potrebu ich realizácie odôvodnil možnosťou konfrontácie odberateľov s p. Šerým, bez ozrejmenia potreby takejto konfrontácie. Kasačný súd podotýka, že dotknutí odberatelia stáli mimo správcom dane identifikovaného podozrivého reťazca. Sám sťažovateľ uviedol, že si nie je vedomý rozsahu reklamy nimi objednanej, ani nemá vedomosť o ďalších podmienkach či požiadavkách reklamnej služby im poskytovanej. Navyše sa žiada podotknúť, že sám správca dane v tomto smere vykonal kroky k zisteniu cien (súm) uhradených inými objednávateľmi za umiestnenie reklamy na pretekárskych vozidlách na totožnom podujatí a z týchto následne aj vychádzal pri konštatácii neprimeranosti ceny poskytnutej reklamnej služby. Akékoľvek ďalšie dokazovanie v tomto smere by viedlo len k duplicite už (iným spôsobom) obstaraných informácií a údajov.

IV.c) K námietkam nesprávneho právneho posúdenia veci

22. Kasačný súd považuje za dôvodnú kasačnú sťažnosť pokiaľ ide o námietky týkajúce sa spochybnenia záverov finančných orgánov o neobozretnom správaní sa sťažovateľa, keď tento nakúpil reklamné služby od dodávateľa MOTOR-SPORT, družstvo za neprimerane nadhodnotenú cenu, a preto mal vedieť, že sa zúčastňuje na podvodnom konaní (nedovolenom daňovom úniku).

23. Kasačný súd na tomto mieste zdôrazňuje, že nadhodnotenú cenu služby správca dane označil za kľúčový faktor indikujúci zapojenie sa sťažovateľa do podvodnej schémy. K tomuto záveru dospel jednak porovnaním ceny služby s hodnotou plnenia poskytnutou za (druhovo) rovnakú službu inými účastníkmi podujatia, ako aj samotnou ekonomickou neopodstatnenosťou plnenia vzhľadom na nulový dosah obsahu reklamy na recipientov (pre chýbajúce obecenstvo z dôvodu prebiehajúcich protipandemických opatrení). Správca dane teda posúdil neprimerane vysokú cenu reklamných služieb ako rozhodnú skutočnosť, ktorá mala u sťažovateľa vzbudiť pochybnosti o danej transakcii z hľadiska úniku na dani.

24. 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 z 30. mája 2024, bod 63). Kasačný súd má za to, že neprimerane vysoká cena služby môže sama osebe (izolovane) indikovať účasť na podvodnom konaní skôr v súvislosti s daňou z príjmov, kedy existuje predpoklad, že daňový subjekt bude motivovaný účelovo si znížiť daňovú povinnosť nákupom tovarov alebo služieb za ekonomicky neopodstatnené ceny. Pokiaľ ide o systém uznávania odpočtu dane z pridanej hodnoty, v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. Axel Kittel, C-439/04) vedomá účasť na daňovom podvode musí byť preukázateľná objektívnymi skutočnosťami. Kasačný súd však v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neidentifikoval prítomnosť žiadnych ďalších objektívnych ukazovateľov rizikovosti danej transakcie, na základe ktorých by v súhrne

(odhliadnuc od primeranosti/neprimeranosti ceny plnenia) bolo možné uzavrieť, že v prejednávanej veci sťažovateľ objektívne mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.
25. Správca dane, ako aj správny súd pracovali so zistením, že cena za dodanú službu bola až 8 krát vyššia než najnižšia cena uhradená iným odberateľom za poskytnutie reklamného priestoru v podobe polepov na tom istom podujatí a tom istom súťažnom automobile. Podľa kasačného súdu takéto zistenie samo osebe nemôže obstáť pre preukázanie záveru o absencii obozretnosti sťažovateľa. Sťažovateľ opakovane uviedol, že mal vyhradené veľké prednostné miesto na svoju reklamu (na rozdiel od iných odberateľov), preto jemu fakturovaná vyššia cena služby dáva istý zmysel, keďže v bežných podmienkach poskytovania takýchto služieb možno odôvodnene predpokladať, že prednostné miesto bude mať vplyv na výšku ceny za reklamné služby. Takýto prístup konajúcich orgánov pri vytváraní záverov o neprimeranosti ceny plnenia je nedostatočne podložený, pretože nezohľadňuje podmienky poskytnutého plnenia, v akých sa nachádzal sťažovateľ. Cenu 12.000 eur tak nemožno bez ďalšieho vziať za referenčnú hodnotu (cenu) a s ňou porovnávať cenu, ktorú zaplatil sťažovateľ ako nosný odberateľ z pohľadu rozsahu pokrývanej reklamnej plochy.
26. Predmetom komparácie za danej situácie má byť cena, ktorá by bola dosiahnutá na trhu pri nákupe v obdobnej trhovej pozícii, v akej sa nachádzal sťažovateľ. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia však nevyplýva, že by správca dane vykonal dokazovanie v tomto smere (preverenie cien u iných dodávateľov za poskytnutie takejto služby v identických/podobných podmienkach a v identickom/podobnom rozsahu). Možno preto uzavrieť, že daňové orgány nedisponovali dostatkom podkladov pre zhodnotenie, či suma 162.000 eur mala u sťažovateľa vzbudiť podozrenie a viesť k prijatiu ďalších preventívnych opatrení na vyhnutie sa účasti na podvodnej schéme. Z administratívneho spisu nevyplýva, aké sumy za zabezpečenie reklamného priestoru boli bežné v danom segmente trhu v rozhodnom období. Jednou z indícií pre záver, že sťažovateľ mal alebo mohol vedieť o daňovom podvode, nepochybne mohlo byť výrazné, pre subjekt v pozícii sťažovateľa očividné a dobre rozpoznateľné navýšenie ceny reklamy oproti vtedajším trhovým pomerom, ktorého akceptáciu by sťažovateľ nebol objektívne schopný rozumne odôvodniť.
27. Kasačný súd nemá nič proti tvrdeniu sťažovateľa, že cenotvorba je výsostným právom podnikateľa. Zároveň sa však stotožňuje so správnym súdom v závere, že ak nadobúdateľ z rôznych dôvodov zaplatí za dodanie tovaru či služieb dobrovoľne neprimerane vysokú cenu (nedostatok skúseností, uvedenie do omylu, benevolentnosť pri dojednávaní ceny), nemôže to mať negatívny dopad na štátny rozpočet uplatnením odpočítania dane z takejto transakcie. Uplatnenie odpočítania DPH zo zdaniteľných obchodov je totiž právom, nie povinnosťou zdaniteľnej osoby, a na druhej strane je právom štátu za stanovených podmienok odpočítanie dane odmietnuť.
28. Ak sťažovateľ namieta, že históriu dodávateľa v danom segmente preukazovalo uvedenie reklamných a marketingových služieb v predmete činnosti v Obchodnom registri SR, tu treba konštatovať, že preverovaním obchodného partnera v takomto rozsahu zaiste nie je naplnená bežná obozretnosť podnikateľa pri vstupe do podnikateľských aktivít. Žiada sa v tejto súvislosti zaobstarať si referencie od iných odberateľov, príp. objasniť proces či motiváciu výberu práve tohto dodávateľa (viď. aj uznesenie Ústavného súdu SR, sp. zn. II. ÚS 595/2025 zo 16. októbra 2025).
29. Konajúce orgány odôvodňovali ekonomickú neopodstatnenosť výdavkov sťažovateľa na reklamu aj nepredložením marketingovej stratégie. K tomu kasačný súd podotýka, že v kontexte preukázania účasti na daňovom podvode nešlo o zásadnú skutočnosť, teda takú, od ktorej možno odvodzovať vedomosť daňového subjektu o nedovolenom úniku na DPH v reťazci. Disponovanie marketingovou stratégiou môže byť v tejto súvislosti relevantné, ak daňový subjekt preukazuje (napr. na účely dane z príjmu) vecnosť daňového výdavku. Ide najmä o prípady tzv. rebrandingu či zmeny označenia spoločnosti, ktoré so sebou automaticky nesú aj zvýšené náklady podnikateľa na reklamu a marketing za účelom zachovania existujúcich klientov a povedomia o značke (viď. napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 2Sfk/9/2022 z 27. marca 2024). Absencia hmatateľnej marketingovej stratégie však pri bežnom chode spoločnosti, investujúcej prirodzene aj do rozvoja marketingu za účelom zachovania existujúcich klientov či získania nových, nie je bez ďalšieho automaticky indikátorom, že ak spoločnosť pristúpi k objednaniu reklamnej služby, pôjde o výdavok účelový či podozrivý.
30. Kasačný súd nespochybňuje význam a dôležitosť skutkových zistení správcu dane v predmetnej veci. Konštatuje však, že správny súd z uvedených hľadísk vec neposúdil správne, keď rovnako ako žalovaný dospel k záveru, že správca dane preukázal, že žalobca o podvodnom konaní v dodávateľskom reťazci mal vedieť, a že mal vedieť aj o tom, že vzhľadom na protipandemické opatrenia nebude predmet zmluvy naplnený tak, ako bolo dohodnuté.
31. Správny súd v podstate sa stotožňujúc so žalovaným aproboval záver o neprimeranosti ceny poskytnutého plnenia, pričom táto skutočnosť mala pôsobiť ako kľúčový indikátor pre sťažovateľa, že

prijatím takejto služby sa podieľa na daňovom podvode. Uvedené správny súd doplnil o konštatovanie, že bez účasti divákov reklamné plnenia významne strácali na svojom účinku a navyše, že sťažovateľ na ostatné početnejšie reklamy, majúce väčší účinok ovplyvniť poznanie verejnosti ako potenciálnych zákazníkov o ním ponúkaných kúpeľných službách, uhradil výrazne menšie finančné čiastky.
32. Kasačný súd má za to, že závery žalovaného vo vzťahu k hmotnoprávnemu posúdeniu veci (totožné so závermi správneho súdu) nie sú vo svetle žalobných bodov spôsobilé obstáť, a preto kasačný súd nepovažoval za účelné a hospodárne zrušiť z tohto dôvodu napadnutý rozsudok a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd preto zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil preskúmavané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, a to najmä z dôvodu nesprávneho prístupu žalovaného (a správneho súdu) k vyhodnoteniu otázky účasti žalobcu na daňovom podvode.
33. Nesprávnosť v právnom posúdení spočíva v tom, že skutkové zistenia správcu dane nie sú dostatočným podkladom pre kvalifikované posúdenie cenovej situácie v segmente trhu s reklamou, najmä nedošlo k dostatočne presvedčivému určeniu „referenčnej ceny“, ktorá mala vstúpiť do komparácie s cenou uhradenou sťažovateľom. Správca dane bez dostatočného skutkového podkladu uzavrel, že 8-násobné navýšenie ceny spolu s ostatnými menej podstatnými okolnosťami (dodávateľ bez histórie, absentujúca marketingová stratégia) postačovalo k uneseniu jeho dôkazného bremena na preukázanie vedomosti sťažovateľa o účasti na podvodnom konaní.
34. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že jeho závery neznamenajú automaticky, že sťažovateľovi má byť (nevyhnutne) priznané právo na odpočet dane z poskytnutých služieb. Je však na správcovi dane, resp. žalovanom, aby jednoznačne ustálil dôvod nepriznania odpočítania DPH v predmetnej veci a tento, s ohľadom na jeho povahu, podporil relevantnými skutkovými zisteniami vychádzajúcimi z daňovej kontroly pri akceptovaní a uplatňovaní takého dôkazného bremena, aké zodpovedá zistenému dôvodu nepriznania odpočítania DPH. Pokiaľ sa správca dane a žalovaný ako dôvod neuznania uplatnených práv na odpočítanie dane rozhodnú zvoliť daňový podvod a účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci poznačenom nedovoleným daňovým únikom, bude potrebné, aby jednoznačne preukázali to, že sťažovateľ vedel, resp. pri dodržaní primeranej obozretnosti mal vedieť, že sa svojím plnením zúčastní na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. V prípade podozrenia z neprimeranej ceny budú môcť k týmto úvahám pristúpiť až v momente, ak zaobstarajú hodnoverný prehľad o cenách reklamy v danom segmente trhu v dotknutom období, na základe ktorého bude možné porovnať bežnú (referenčnú) cenu na trhu dostupnú v rozhodnom čase s cenou, za ktorú službu objednal sťažovateľ. Následne môžu vyhodnotiť, do akej miery mohol alebo mal sťažovateľ rozpoznať, že medzi cenami je očividná diskrepancia (ak bude prítomná), a mohol tak prijať rozhodnutie neakceptovať poskytnutie služby v takto stanovenej cene.
35. Ak konajúce orgány nezvolia naznačený postup, bude na mieste objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa (viď. rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/31/2019 z 31. januára 2022 publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí NSS SR pod č. 17/2022 ZNSS a rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021).
36. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného v intenciách právneho názoru kasačného súdu vysloveného v tomto rozsudku nanovo uvážiť splnenie zákonných podmienok odpočítania dane. Bude pri tom postupovať spôsobom naznačeným vyššie, pričom je viazaný právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).
37. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na správnom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.
38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).
Jednou z indícií pre záver, že daňový subjekt mal alebo mohol vedieť o svojej účasti na daňovom podvode, môže byť výrazné, očividné a dobre rozpoznateľné navýšenie ceny reklamy oproti vtedajším trhovým pomerom, ktorého akceptáciu by daňový subjekt nebol objektívne schopný rozumne odôvodniť.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.