



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

II. ÚS 132/2026-15

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Petra Molnára (sudca spravodajca) a sudcov Petra Straku a Ľuboša Szigetiho v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky **PPS one, s.r.o.**, Galvaniho 1591/8, Bratislava, zastúpenej ADAUS, s. r. o., Miletičova 5/B, Bratislava, proti rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/7/2024 z 31. júla 2025 a sp. zn. 3Sfk/9/2024 z 8. októbra 2025 takto

r o z h o d o l :

Ústavné sťažnosti **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavné sťažnosti sťažovateľky a skutkový stav veci

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenu ústavnému súdu 8. decembra 2025 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a čl. 47 Charty základných práv Európskej únie (ďalej len „charta“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/7/2024 z 31. júla 2025 (ďalej len „napadnutý rozsudok 1“). Navrhuje napadnutý rozsudok 1 zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Domáha sa aj priznania náhrady trov konania pred ústavným súdom. Ústavná sťažnosť sťažovateľky bola na ústavnom súde vedená pod sp. zn. Rvp 3239/2025 a bola pridelená sudcovi spravodajcovi Petrovi Molnárovi, členovi II. senátu ústavného súdu.

2. Dňa 28. januára 2026 bola ústavnému súdu doručená ústavná sťažnosť sťažovateľky vo veci namietaného porušenia jej základného práva podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru a čl. 47 charty rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/9/2024 z 8. októbra 2025 (ďalej len „napadnutý rozsudok 2“). Sťažovateľka navrhuje napadnutý rozsudok 2 zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Domáha sa priznania náhrady trov konania pred ústavným súdom. Ústavná sťažnosť sťažovateľky bola na ústavnom súde vedená pod sp. zn. Rvp 252/2026 a bola pridelená sudcovi spravodajcovi Liborovi Duřovi, členovi IV. senátu ústavného súdu.

3. Z ústavných sťažností a ich príloh vyplýva, že Daňový úrad Trnava, pobočka Senica (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 100338131/2021 z 25. februára 2021 sťažovateľke vyrubil rozdiel dane 2 093 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2017 a rozhodnutím č. 100338641/2021 z 25. februára 2021 sťažovateľke vyrubil rozdiel dane 1 196 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2017.
4. Na odvolania sťažovateľky Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 101287617/2021 a rozhodnutím č. 101288735/2021 obe z 21. júla 2021 potvrdilo prvostupňové rozhodnutia správcu dane.
5. Proti rozhodnutiam 1 a 2 žalovaného sťažovateľka podala správne žaloby Krajskému súdu v Trnave (ďalej len „krajský súd“), ktorý rozsudkami sp. zn. 20S/123/2021 a sp. zn. 20S/125/2021 z 1. marca 2023 žaloby zamietol a účastníkom nepriznal náhradu trov konania.
6. Proti oboj rozsudkom krajského súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorou namietala, že napadnuté rozsudky sú zaťažené vadami konania tým, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku]. Namietala nedostatočné vykonanie dokazovania správcou dane, skutočnosť, že spoločnosť WM Finance, s.r.o., nebola finančnou správou vedená ako rizikový daňový subjekt, a uviedla, že z obsahu protokolu z daňovej kontroly je zrejmé, že zo strany správcu dane nebolo vykonané dôsledné preverenie skutkového stavu. Zastávala názor, že správca dane jej odmietol odpočítanie DPH iba na základe nedoručenia jednej písomnosti a nevykonal žiadny úkon smerujúci k prevereniu skutočného dodania tovarov a služieb.
7. Najvyšší správny súd napadnutými rozsudkami kasačné sťažnosti sťažovateľky zamietol.
8. Ústavný súd uznesením č. k. PLs. ÚS 10/2026-5 z 11. februára 2026 rozhodol o spojení vecí uvedených v bode 1 a 2 na spoločné konanie, ktoré bude ďalej vedené pod sp. zn. Rvp 3239/2025.

II.

Argumentácia sťažovateľky

9. Sťažovateľka zastáva názor, že neodôvodnenosť a zjavná arbitrárnosť napadnutých rozsudkov spočíva najmä v nesprávnej aplikácii inštitútu dôkazného bremena pri vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a to tým, že konajúci súd (rovnako ako správca dane) pričítal sťažovateľke ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jej dôkazné bremeno.
10. Sťažovateľka namieta, že nemohlo dôjsť k presunu dôkazného bremena na ňu, obzvlášť s prihliadnutím na tú skutočnosť, že sťažovateľka rozsah dôkazného bremena vyčerpala tým, že si splnila svoju povinnosť tvrdiť ako aj dôkaznú povinnosť.
11. Sťažovateľka tiež poukazuje na to, že najvyšší správny súd sa nijakým spôsobom v napadnutých rozsudkoch nevysporiadal s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie či iných súdnych autorít, na ktorú odkazovala vo svojich kasačných sťažnostiach.

III.

Predbežné prerokovanie ústavných sťažností

12. Podstatou ústavných sťažností je porušenie označených základných práv sťažovateľky podľa ústavy, charty a práva podľa dohovoru napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu. Sťažovateľka namieta arbitrárnosť napadnutých rozsudkov v dôsledku nesprávneho posúdenia otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane v daňovom procese. Napadnuté rozsudky považuje tiež za nedostatočne odôvodnené, keďže najvyšší správny súd sa podľa jej názoru nevysporiadal s ustálenou judikatúrou vyšších súdnych autorít, na ktorú poukazovala v kasačných sťažnostiach.

13. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že procesné postupy v daňovom konaní, zisťovanie a hodnotenie skutkového stavu, ako aj výklad či aplikácia podústavného práva sú primárne zverené správcovi dane. Ústavný súd opakovane zvyrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmavať a posudzovať ani právne názory všeobecného súdu, ani jeho posúdenie skutkovej otázky. Úlohou ústavného súdu totiž nie je zastupovať všeobecné súdy, ktorým predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Úloha ústavného súdu sa obmedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou alebo kvalifikovanou medzinárodnou zmluvou o ľudských právach a základných slobodách. Posúdenie veci všeobecným súdom sa môže stať predmetom kritiky zo strany ústavného súdu iba v prípade, ak by závery, ktorými sa všeobecný súd vo svojom rozhodovaní riadil, boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne. O arbitrárnosti (svojevôli) pri výklade a aplikácii zákonného predpisu všeobecným súdom by bolo možné uvažovať len v prípade, ak by sa tento natoľko odchýlil od znenia príslušných ustanovení, že by zásadne poprel ich účel a význam (m. m. I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

14. Úlohou ústavného súdu bolo v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti posúdiť, či sa najvyšší správny súd náležite vysporiadal s podstatnými námietkami sťažovateľky a či konanie pred ním nebolo poznačené takou vadou, ktorá by opodstatňovala kasačný zásah ústavného súdu.

15. Napadnuté rozsudky najvyššieho správneho súdu, ktorý konal a rozhodoval ako súd kasačný, nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkami krajského súdu a zároveň v kontexte s rozhodnutiami správnych orgánov, ktoré im predchádzali. Kasačný súd poukázal na to, že s obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľky s obdobnými námietkami sa vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/75/2023 z 25. septembra 2024.

16. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľky týkajúcou sa nesprávneho posúdenia otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena kasačný súd v odôvodnení napadnutých rozsudkov okrem iného uvádza, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd argumentovali skutočnosťou, že sťažovateľka nepreukázala, že jej služba bola dodaná od deklarovaného dodávateľa WM Finance, s.r.o., a rovnako ani od inej zdaniteľnej osoby, tak „*spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, ktorej preukazovanie je na daňovom subjekte*“. Kasačný súd sa nestotožňuje s tvrdením sťažovateľky, ktorá argumentuje tým, že si svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnila predložením

faktúr vzťahujúcich sa k sporným zdaniteľným plneniam, čím mala zároveň preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu dane. Vo všeobecnosti totiž samotná faktúra ani so všetkými zákonnými náležitosťami a doklad o jej úhrade (ktoré sú formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe) nie sú postačujúcou podmienkou na priznanie práva na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia deklarovanej dodávateľom. Uvedené platí obzvlášť v prípade, keď sťažovateľka okrem faktúr nepredložila žiadny dôkaz o tom, že deklarované obchody boli skutočne realizované tak ako tvrdila. Kasačný súd konštatuje, že ani tvrdenia sťažovateľky či zistenia správcu dane neboli schopné potvrdiť obchody, ktoré mali byť uskutočnené s dodávateľom alebo inou zdaniteľnou osobou (čo sťažovateľka ani netvrdila a zotrvala na tvrdení, že obchodovala s dodávateľom WM Finance, s.r.o.).

17. Kasačný súd považoval za preukázané, že tvrdenie sťažovateľky, že predložila všetky dôkazy, ktoré mala a mohla mať k dispozícii so všetkými náležitosťami, nie je pravdivé, keďže správca dane poukázal na rozpory a nedostatky v jej tvrdeniach, ktoré mohla sťažovateľka objasniť, no nijakým spôsobom tak neurobila a na niektoré otázky správcu dane ani neodpovedala. Doklady a vysvetlenia, ktoré správca dane od sťažovateľky požadoval, sú základným dôkazným bremenom sťažovateľky na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa zákona o DPH a správca dane jej vytvoril dostatočný priestor na ich predloženie a preukázanie svojich tvrdení.

18. V ďalšej časti odôvodnenia napadnutých rozsudkov kasačný súd reagoval na námietky sťažovateľky vo vzťahu k osobe konateľa deklarovanej dodávateľ a k posúdeniu rámcovej zmluvy o spolupráci z 1. júla 2017 uzavretej medzi sťažovateľkou a deklarovanej dodávateľom WM Finance, s.r.o. (bod 49 a 50 napadnutých rozsudkov), a k vykonaniu miestneho zisťovania u dodávateľ a (bod 60, 61 a 62).

19. Kasačný súd dospel k záveru, že sťažovateľka „*nepreukázala splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane dodanie tovaru resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice*“. Kasačný súd pritom opakovane zdôrazňuje, že podmienky uvedené v § 49 a nasl. zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Ak je daňový subjekt v tomto smere nedôsledný, musí znášať následky v podobe dôkaznej núdze v prípadnom daňovom konaní.

20. Bez potreby bližšej citácie ústavný súd poukazuje na to, že v bode 54 napadnutých rozsudkov kasačný súd zaujal stanovisko k aplikácii judikatúry v zmysle rozhodnutí ústavného súdu a Súdneho dvora, na ktoré sa sťažovateľka odvolávala, a v bode 59 napadnutých rozsudkov sa kasačný súd vyjadril k námietke sťažovateľky, ktorá sa týkala preukázania fiktívnosti plnenia a vedomosti sťažovateľky o jej účasti na daňovom podvode a taktiež poukázaním na judikatúru týkajúcu sa zneužitia práva.

21. Ústavný súd už v minulosti konštatoval, že správne súdnictvo je primárne prostriedkom ochrany subjektívnych práv adresáta výkonu verejnej správy v jej najrôznejších podobách. Len sekundárne je kritériom poskytovania tejto ochrany zákonnosť verejno-mocenských aktivít verejnej správy. Inými slovami, správne súdnictvo v systéme právneho štátu nemá slúžiť naprávaniu nezákonnosti

vo verejnej správe bez akéhokoľvek zreteľa na dopad eventuálne zistenej nezákonnosti na subjektívno-právnu pozíciu dotknutého.

22. Sťažovateľka, ktorá je v konaní pred ústavným súdom kvalifikovane právne zastúpená, stavia ústavný súd práve do pozície súdu vyššej (ďalšej) inštancie, ktorý by mal nanovo prehodnocovať skutkový stav a z neho vyplývajúce právne závery. Takýto postup však s odkazom na už citovanú judikatúru nie je v konaní podľa čl. 127 ústavy možný.

23. Ústavný súd konštatuje, že z napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu vyplývajú konkrétne skutkové a logické právne závery, ktoré ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný nahrádzať. Podľa názoru ústavného súdu nevykazujú napadnuté rozsudky prvky arbitrárnosti, sú zrozumiteľné a akceptovateľne odôvodnené. V zmysle svojej judikatúry ústavný súd považuje za protiústavné a arbitrárne tie rozhodnutia, ktorých odôvodnenie je úplne odchýlne od veci samej alebo aj extrémne nelogické so zreteľom na preukázané skutkové a právne skutočnosti (IV. ÚS 150/03, I. ÚS 301/06), čo však nie je tento prípad.

24. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s názorom najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, sama osebe nepostačuje na prijatie záveru o neakceptovateľnosti a zjavnej neodôvodnenosti alebo nepredvídateľnosti napadnutých rozhodnutí. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

25. Pre posúdenie zachovania základného práva na súdnu ochranu je relevantné, že pri rozhodovaní o kasačnej sťažnosti sa kasačný súd zrozumiteľne a ústavne akceptovateľným spôsobom vysporiadal s argumentáciou sťažovateľky a objasnil závery, ktoré ho viedli k jej zamietnutiu. Argumentáciu najvyššieho správneho súdu ústavný súd považuje v okolnostiach posudzovanej veci za dostatočnú a zrozumiteľnú, založenú na právnych záveroch, ktoré majú oporu v zákone, resp. nepopierajú podstatu, zmysel a účel aplikovaných ustanovení relevantných právnych predpisov, v súvislosti s rozhodovaním o kasačnej sťažnosti, ktorou sťažovateľka napadla rozhodnutia krajského súdu.

26. Ústavný súd po preskúmaní odôvodnenia napadnutých kasačných rozsudkov najvyššieho správneho súdu dospel k presvedčeniu, že im nemožno pripísať charakter excesu, ktorý by v sebe zahŕňal črty svojvôle, a preto je potrebné ich považovať za výraz autonómneho súdneho rozhodovania, do ktorého ústavný súd nemá dôvod v tomto prípade zasahovať.

27. Z uvedeného vyplýva, že medzi napadnutými rozsudkami najvyššieho správneho súdu a základnými právami podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 47 charty, ktorých porušenie sťažovateľka namieta, neexistuje taká príčinná súvislosť, na základe ktorej by ústavný súd po prípadnom prijatí ústavných sťažností na ďalšie konanie reálne mohol dospieť k záveru o ich porušení. Ústavný súd preto pri predbežnom prerokovaní odmietol ústavné sťažnosti v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/208 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavom súde“) ako zjavne neopodstatnené.

28. Právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych orgánov v daňovom konaní. V tomto smere je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“),

týkajúcu sa aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru, z ktorej vyplýva, že vylučuje jeho aplikáciu na veci daňové, argumentujúc, že tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (rozsudok Veľkej komory EŠLP z 23. novembra 2006, vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory EŠLP z 12. júla 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady EŠLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

29. Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti. Tým nie je naplnená požiadavka druhého z troch tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie trestného charakteru a konštatovať aplikabilitu čl. 6 ods. 1 dohovoru (IV. ÚS 183/2021). Ústavný súd preto dospel k záveru, že vo veciach sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru. Vzhľadom na uvedené odmietol ústavné sťažnosti sťažovateľky aj v tejto časti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnené.

30. Keďže ústavné sťažnosti boli odmietnuté ako celok, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch sťažovateľky v uvedených veciach stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 25. februára 2026

Peter Molnár
predseda senátu