



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 223/2026-19

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Libora Duľu a zo sudcov Ladislava Duditša (sudca spravodajca) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavných sťažnostiach sťažovateľky **TOPTRANS SLOVAKIA s.r.o.**, Dopravná 3974, Topoľčany, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Gelnická 33, Košice, proti rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/75/2023 z 29. apríla 2025, sp. zn. 1Sfk/37/2023 z 25. apríla 2025 a sp. zn. 5Sfk/8/2024 z 30. apríla 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 prvou ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 14. júla 2025 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/75/2023 z 29. apríla 2025. Druhou ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 18. júla 2025 sa sťažovateľka domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sfk/37/2023 z 25. apríla 2025. Napokon treťou ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 27. augusta 2025 sa sťažovateľka domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5Sfk/8/2024 z 30. apríla 2025. Sťažovateľka navrhuje všetky napadnuté rozsudky zrušiť a každú vec vrátiť najvyššiemu správne súdu na ďalšie konanie. Ústavný súd spojil konania o všetkých troch ústavných sťažnostiach na spoločné konanie uzneseniami č. k. PLs. ÚS 53/2025-5 z 10. septembra 2025, resp. č. k. IV. ÚS 500/2025-12 z 30. septembra 2025.

2. Z prvej ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka žalobou z 12. marca 2019 žiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra, ktorým správca dane určil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2013 v sume 5 773,65 eur.

Krajský súd v Nitre rozsudkom z 15. novembra 2022 žalobu zamietol. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom z 29. apríla 2025 rozsudok krajského súdu potvrdil.

3. Z druhej ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka žalobou z 12. marca 2019 žiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra, ktorým správca dane určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 9 792,79 eur. Krajský súd rozsudkom z 22. novembra 2022 žalobu zamietol. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom z 25. apríla 2025 rozsudok krajského súdu potvrdil.

4. Z tretej ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľka žalobou z 12. marca 2019 žiadala o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra, ktorým správca dane určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 v sume 8 830,88 eur. Krajský súd rozsudkom z 15. novembra 2022 žalobu zamietol. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom z 30. apríla 2025 rozsudok krajského súdu potvrdil.

II.

Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka vo všetkých ústavných sťažnostiach uvádza v podstate zhodnú skutkovú a právnu argumentáciu. Ústavný súd z ňou vznesených námietok proti napadnutým rozsudkom vyselektoval ako ústavnoprávne relevantnú nasledujúcu argumentáciu:

- a) rozsudky najvyššieho správneho súdu sú nepreskúmateľné, pretože rozhodnutia orgánov finančnej správy nie sú náležite odôvodnené, pokiaľ ide o otázku kvalifikovaného spochybnenia dodania tovaru deklaroványm dodávateľom, a z toho dôvodu mali byť správnymi súdmi zrušené;
- b) sťažovateľka namieta nesprávne právne posúdenie vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok vzniku práva na odpočítanie dane, čo konkretizuje tým, že (i) správne orgány nepriznali odpočítanie dane z faktúr deklarovaneho dodávateľa DAKA TRADE, s. r. o. (ďalej len „DAKA TRADE“), pričom ich rozhodnutia nie sú založené na spochybnení splnenia hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet vo vzťahu k postaveniu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby so statusom platiteľa dane, ale sú založené na spochybnení splnenia hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet tým, že sťažovateľka nepreukázala, že dodávateľ DAKA TRADE uvedený na faktúrach je reálnym dodávateľom tovaru, a (ii) správne orgány nemohli nepriznať právo na odpočítanie dane z dôvodu spochybnenia dodávateľa uvedeného na faktúre, pretože faktúra nie je hmotnoprávnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočítanie dane, ale je len podmienkou formálnou;
- c) sťažovateľka nevedela a ani vedieť nemohla, že by mala svoje tvrdenia a dôkazy smerovať k preukázaniu toho, že dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby so statusom platiteľa dane, ako to vyplýva z rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C-154/20 Kemwater ProChemic z 9. decembra 2021, v dôsledku čoho bolo porušené jej právo na daňovú obhajobu.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

6. Podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon

o ústavnom súde“) ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní odmietnuť aj návrh podľa čl. 127 ústavy, ktorý je zjavne neopodstatnený. Za zjavne neopodstatnenú možno považovať takú ústavnú sťažnosť, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. I. ÚS 391/2019, II. ÚS 69/2021).

7. Vychádzajúc zo svojej ustálenej judikatúry, má ústavný súd na zreteli svoju pozíciu nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti, ktorá je odlišná od postavenia všeobecného súdu, vykonávajúceho právomoc v opravnom systéme procesného práva, ktorého úlohou je preskúmať rozhodnutie nižšieho súdu, a ak to umožňujú predpisy procesného práva, reparaovať zistený skutkový stav a (alebo) na to nadväzujúci právny záver. Ústavný súd preto napadnuté rozhodnutie preskúmal výlučne z hľadiska dodržania procesných záruk a jeho zlučiteľnosti s článkami ústavy a Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorých porušenie sa namieta. Pritom napadnuté rozhodnutia podrobil konfrontácii s argumentmi sťažovateľky, majúc na pamäti, že rozhodnutie orgánu verejnej moci nemusí byť totožné s očakávaniami a predstavami účastníka konania, ale z hľadiska odôvodnenia musí spĺňať parametre zákonného rozhodnutia, pričom účastníkovi konania musí dať odpoveď na podstatné otázky a námietky v závažných a samotné rozhodnutie ovplyvňujúcich súvislostiach. Túto povinnosť nemožno chápať ako vysporiadanie sa s každým argumentom účastníka (strany) konania, ale rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia. Podobné závery vyplývajú aj z rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva vo vzťahu k posudzovaniu rešpektovania práva na odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasti práva na spravodlivé súdne konanie (rozsudok Van Hurk v. Holandsko z 19. 4. 1994, č. 16034/90, § 61, podobne rozsudok Garcia Ruiz v. Španielsko z 21. 1. 1999, č. 30544/96, § 26, rozsudok Perez v. Francúzsko z 12. 2. 1994, č. 47287/99, § 81).

8. Podstatou rozhodovania o sťažnostiach podľa čl. 127 ods. 1 ústavy je posúdenie ústavnej akceptovateľnosti napadnutého rozhodnutia všeobecného súdu, prípadne iného orgánu verejnej moci, a nie posudzovanie jeho právnej perfektnosti ani jeho prípadné „vylepšovanie“ (m. m. IV. ÚS 325/08, IV. ÚS 218/2010). Poslaním ústavného súdu nie je kontrola súdnej činnosti vo všetkých smeroch a aspektoch a skúmanie akejkoľvek novej nezákonnosti alebo procesného pochybenia, či dokonca zrejmej nesprávnosti, ktoré sa v individuálnom konaní pred všeobecnými súdmi prípadne vyskytnú, ale výlučne posudzovanie konformity aktu aplikácie práva (v posudzovanej veci súdneho rozhodnutia) s ústavou, prípadne medzinárodnou zmluvou. Ústavný súd nie je opravnou inštanciou všeobecných súdov, preto zásadne nemôže meritórne zasahovať do rozhodnutí, pri ktorých vydaní všeobecné súdy rešpektovali požiadavky vyplývajúce z obsahu základných práv ustanovených v siedmom oddiele druhej hlavy ústavy (čl. 46 až čl. 50 ústavy).

9. Úlohou ústavného súdu nie je ani preskúmať, ktorá z viacerých do úvahy prichádzajúcich interpretačných alternatív aplikovaného právneho predpisu je správna, pretože jeho poslanie sa obmedzuje výlučne na posúdenie ústavnej udržateľnosti napadnutého rozhodnutia cez prizmu posúdenia porušenia základného práva a slobody. Výklad a aplikácia zákonov je v primárnej kompetencii všeobecných súdov, a ak je tento postup ústavne konformný, ústavný súd nemá dôvod do neho zasiahnuť. Ak by ústavný súd v niektorých aspektoch nesúhlasil s interpretáciou a aplikáciou zákonov všeobecným súdom, je oprávnený vlastným záverom nahradiť jeho záver, len ak by bol svojvoľný, zjavne neodôvodnený, resp. ústavne nekonformný.

10. Z uvedených téz ústavný súd vychádzal aj pri skúmaní možného zásahu do základných práv sťažovateľky napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu, a to v intenciách jej námietok, súc viazaný rozsahom a dôvodmi ústavnej sťažnosti.

11. Podľa ústavného súdu závery uvedené v odôvodnení napadnutých rozsudkov najvyššieho správneho súdu možno považovať v rámci námietok sťažovateľky za dostatočné a presvedčivé a, naopak, v žiadnom prípade nie za arbitrárne či zjavne neodôvodnené. Najvyšší správny súd štandardným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagoval na sťažovateľkou uplatnené kasačné námietky, pričom svoj záver o nevyhovení týmto námietkam zrozumiteľne a primerane odôvodnil. Právne závery najvyššieho správneho súdu nevykazujú znaky svojvôle alebo arbitrárnosti. Skutočnosť, že sa sťažovateľka s ich závermi nestotožňuje a má na vec iný názor, nemôže sama osebe viesť k záveru o arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť právny názor všeobecného súdu svojím vlastným.

12. Ústavný súd predovšetkým považuje za ústavne súladný ťažiskový právny záver, že za konkrétne posudzovaného skutkového a právneho stavu neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože v daňovom konaní neboli odstránené pochybnosti správcu dane, ktoré sa týkali najmä skutočnosti, či deklarovaný dodávateľ sťažovateľky bol skutočným, faktickým dodávateľom.

13. Daňové orgány nespochybnili existenciu tovaru (pohonných hmôt), avšak dospeli k záveru, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia sťažovateľke práve spoločnosťou DAKA TRADE ako deklarovaným dodávateľom na faktúre. Tento záver ešte sám osebe automaticky nemusí znamenať, že toto plnenie nemohlo byť poskytnuté iným subjektom odlišným od deklarovaného dodávateľa. Ako však aj správne súdy dodali, nie je úlohou správcu dane v rámci daňovej kontroly skutočného dodávateľa vyhľadávať, t. j. v tomto smere zaťažuje dôkazné bremeno daňový subjekt, ak táto skutočnosť nevyšla najavo z vykonaného dokazovania správcom dane.

14. Ústavnému súdu je známe, že problematika identity dodávateľa tovaru, resp. poskytovateľa služieb a jeho označenia na faktúre sa odzrkadlila aj v rozhodovacej činnosti najvyššieho správneho súdu, ktorý napr. v rozhodnutí sp. zn. 2Sfk/122/2022 z 31. júla 2023 dospel k záveru, že hmotnoprávnou podmienkou odpočtu dane z pridanej hodnoty nie je preukázanie skutočnosti, že tovar dodal dodávateľ uvedený na faktúre. Hmotnoprávnou podmienkou odpočtu nie je stotožnenie skutočného dodávateľa so subjektom uvedeným na faktúre, ale status dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou (napr. rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/52/2021 z 15. novembra 2022).

15. Judikatúra Súdneho dvora (napr. rozhodnutie vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. z 3. septembra 2020), ako aj najvyššieho správneho súdu zohľadňuje, že v obchodnom styku môže nastať situácia, keď z vykonaného dokazovania v priebehu daňovej kontroly vyplynie, že skutočný dodávateľ tovarov a služieb musel byť platiteľom dane (osobou registrovanou pre daň) s ohľadom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. Uvedené právne posúdenie platí aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru, resp. služby napokon nebude rovnaká s identitou faktúry deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/43/2021 zo 14. decembra 2022, body 52 až 56). V takom prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru alebo služby nebola zhodná s deklarovaným dodávateľom na faktúre, no zdaniteľná osoba preukáže, že tovar alebo službu dodala iná zdaniteľná osoba, t. j.

hmotnoprávne podmienky boli splnené, právo na odpočet DPH môže byť odopreté len z dôvodu účasti zdaniteľnej osoby na daňovom podvode alebo v prípade zneužitia práva.

16. Je úlohou daňového subjektu, aby v prípade preukázaných pochybností správcu dane preukázal dôvodnosť uplatneného práva na odpočítanie dane, a teda reálne vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym subjektom (dodávateľom). Ak správca dane vykonaným dokazovaním ustáli oprávnené pochybnosti o tom, či bola služba dodaná osobou deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať dodanie služby inou osobou so statusom zdaniteľnej osoby. Ak sťažovateľka v tomto smere neunesla dôkazné bremeno, nemohla uspieť pri uplatnení práva na odpočítanie dane.

17. Ústavný súd v tejto súvislosti v nadväznosti na aktuálne európske a vnútroštátne judikatúrne posuny konštatuje, že ak zdaniteľná osoba uplatňuje nárok na odpočet dane, musí preukázať, že poskytovateľom deklarovaneho plnenia bola iná osoba registrovaná pre daň. Ak túto skutočnosť preukázať nedokáže, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Nie je povinnosťou daňového subjektu preukázať deklarovaneho dodávateľa tovaru alebo služby uvedeneho na faktúre, no je jeho dôkazným bremenom preukázať status skutočného dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou, resp. platiteľom dane.

18. Vo vzťahu k hlavnej námietke sťažovateľky, že najvyšší správny súd dospel k nesprávne mu záveru v tom, že hmotnoprávna podmienka na odpočet splnená nebola, pretože nebolo preukázané dodanie spoločnosťou DAKA TRADE, treba podotknúť, že problematickou nebola iba táto skutočnosť, ale aj to, že nedošlo k preukázaniu skutočného dodávateľa, resp. ani tej skutočnosti, že nestotožnený dodávateľ musel mať nevyhnutne postavenie platiteľa dane.

19. Súdny dvor v rozsudku vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie posunul hranicu dokazovania v prospech daňového subjektu tým, že konštatoval: „Odpriet' zdaniteľnej osobe uplatnenie práva na odpočítanie DPH z dôvodu, že skutočný dodávateľ dotknutých tovarov alebo poskytovateľ dotknutých služieb nebol identifikovaný a táto zdaniteľná osoba nepreukázala, že tento dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, hoci zo skutkových okolností jasne vyplýva, že uvedený dodávateľ mal nevyhnutne toto postavenie, by totiž bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality...“ Vytvorila sa tak osobitná kategória modifikujúca dôkazné bremeno daňového subjektu, keď sa nevyžaduje preukázať dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, ani skutočným dodávateľom, ak je z okolností prípadu zjavné, že skutočný dodávateľ musel mať postavenie zdaniteľnej osoby (platiteľa dane).

20. Podstata rozsudku Kemwater ProChemie spočíva v tom, že ak zdaniteľné plnenie bolo dodané iným ako na faktúre deklarovaným dodávateľom, tak daňový subjekt uplatňujúci právo na odpočet DPH nemusí výnimočne preukázať kto bol skutočným dodávateľom, ak z okolností prípadu s istotou vyplýva, že tento dodávateľ mal postavenie platiteľa dane. Uvedenie dodávateľa na faktúre týkajúcej sa tovarov alebo služieb, v súvislosti s ktorými sa uplatňuje právo na odpočítanie DPH, predstavuje formálnu podmienku uplatnenia tohto práva. Naproti tomu postavenie dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb ako zdaniteľnej osoby (v slovenskom kontexte platiteľa dane) patrí medzi hmotnoprávne požiadavky uplatnenia tohto práva, ktoré preukazuje daňový subjekt. Súdny dvor stabilne judikuje, že základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo, ak sú splnené hmotnoprávne požiadavky, hoci zdaniteľné osoby opomenuli splniť určité formálne požiadavky.

21. Aj po rozsudku Kemwater ProChemie bude primárne na daňovom subjekte, aby preukázal, že plnenie mu dodal dodávateľ deklarovaný na faktúre, prípadne aby označil skutočného dodávateľa

plnenia a preukázal, že plnenie mu (v rozpore s údajom uvedeným na faktúre) dodal práve on v postavení platiteľa DPH. Sekundárne je však možné priznať právo na odpočet DPH v prípade, že skutočný dodávateľ nebude identifikovaný, avšak z okolností prípadu bude zjavné, že tento „zatajený“ dodávateľ musel mať nevyhnutne status platiteľa dane. Týmto smerom sťažovateľka v daňovom konaní neargumentovala a z okolností prípadu takéto informácie taktiež nevyplývali, aby túto otázku mohol posúdiť *ex actis et probatis* správca dane.

22. Judikatúra týkajúca sa problematiky deklarovaného dodávateľa otvára cestu k tomu, aby mohol daňový subjekt preukázať, že zdaniteľné plnenie mu dodal iný faktický dodávateľ v postavení platiteľa dane. Túto možnosť však sťažovateľka nevyužila a zotrvala na pôvodnom tvrdení o dodaní tovaru deklarovaným dodávateľom.

23. Nad rámec záverov v napadnutých rozsudkoch a k námietke sťažovateľky vo vzťahu k čl. 287 smernice o DPH ústavný súd dodáva, že Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú podľa tohto článku výnimku, v ktorej kontexte niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 tejto smernice oslobodzuje od DPH (§ 4 zákona o DPH). Hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) smernice o DPH sa preto mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane. Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty. Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejmá aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH (podobne napr. rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 3Sfk/63/2022 z 30. januára 2024).

24. Nemožno prijať názor sťažovateľky, že by mal byť nárok na odpočet dane automaticky bez ďalšieho uznaný iba preto, lebo je obchodovaný tovar v hodnote nad hranicu v zmysle § 4 ods. 1 zákona o DPH, keďže zdaniteľná osoba sa stáva platiteľom dane až registráciou na základe podanej žiadosti a vydaním osvedčenia o registrácii pre daň. Platiteľom DPH sa teda zdaniteľná osoba nestane už okamihom uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Podmienkou registrácie v znení účinnom v rozhodnom čase bola skutočnosť, že zdaniteľná osoba dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, a podanie žiadosti o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla zákonom požadovaný obrat. V prejednáwanej veci neboli zistené ani ďalšie skutočnosti zakladajúce vznik statusu platiteľa dane.

25. K istote, že tovar dodala osoba v postavení platiteľa DPH, treba uviesť, že nemožno vylúčiť, že tovar mohol byť dodaný od viacerých dodávateľov. Ak je aplikovaná kategória neznámeho, neidentifikovaného dodávateľa, nemožno v žiadnom prípade vychádzať bez ďalšieho z toho, že tovar dodal daňovému subjektu jediný dodávateľ. Aj keby plnenie uskutočnil jeden dodávateľ, musí byť preukázané, že bol v rozhodnom zdaňovacom období platiteľom DPH.

26. Aplikujúc uvedené východiská na posudzované rozsudky z pohľadu námietok sťažovateľky, je potrebné uviesť, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane zo sporných obchodov medzi sťažovateľkou a dodávateľom DAKA TRADE bolo neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k preukázaniu, že tovar bol sťažovateľke dodaný deklarovaným dodávateľom, resp. iným platiteľom dane, teda príslušné finančné orgány spochybnili práve splnenie hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet DPH – dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 smernice o DPH, t. j. so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH.

27. Zo skutkových okolností posudzovanej veci nebolo možné s istotou vyvodit', že skutočným dodávateľom deklarovaneho plnenia mohla byt' iná (bližšie neurčená) osoba, ktorá by bola platiteľom DPH. Sťažovateľka nič také nepreukázala (v konaní pred správnymi súdmi zotrvala na tom, že skutočným dodávateľom tvrdeného plnenia bol deklarovany dodávateľ) a zo skutkových okolností, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo, nebolo možné takého jediného neznámeho dodávateľa (platiteľa DPH) určiť. Na základe zisteného skutkového stavu nebolo možné s dostatočnou istotou vyvodit' ani to, aký počet dodávateľov plnenie dodal. Tým menej možno s dostatočnou istotou potvrdit', či tento dodávateľ alebo dodávatelia zdaniteľných plnení museli byt' v postavení platiteľov DPH.

28. Za tejto situácie obstojí záver, že tovar mohol byt' dodaný viacerými dodávateľmi. Sťažovateľka nepreukázala konkrétneho dodávateľa zdaniteľných plnení ani dostatočne nedoložila, že dodávateľ či dodávatelia (hoci aj nestotožnení) museli mať postavenie platiteľov DPH. Dôkazné bremeno, že išlo o dodávateľa, ktorý mal (musel mať) postavenie platiteľa DPH, hoci išlo o iného dodávateľa než deklarovaneho na daňovom doklade, ťažilo sťažovateľku. Ústavný súd v zhode s najvyšším správnym súdom potvrdzuje, že toto dôkazné bremeno sťažovateľka neunesla.

29. Podľa ústavného súdu je tak ústavne udržateľný záver konajúcich správnych súdov, že sťažovateľka nepreukázala splnenie materiálnej podmienky uplatneného práva na odpočet dane – preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia dodávateľom deklarovany na dodávateľskej faktúre, prípadne iným dodávateľom v postavení platiteľa DPH.

30. Najvyšší správny súd nemusel skúmať existenciu daňového podvodu, pretože predmet konania bol vymedzený pochybnosťami správcu dane, čo sa týka splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH. Otázka možného podvodného konania bola v tomto ohľade bezpredmetná. Či plnenie nebolo zasiahnuté daňovým podvodom, môže správca dane skúmať až v okamihu, keď dospeje k záveru o splnení podmienok odpočtu DPH daňovým subjektom. Ak teda správca dane vymedzil pochybnosti týkajúce sa samotného nároku na odpočet a tieto pochybnosti ho viedli k nepriznaniu odpočtu, bolo by nadbytočné uvažovať o skúmaní existencie daňového podvodu. Ten predstavuje samostatnú otázku s úplne iným spôsobom rozloženia dôkazného bremena.

31. Vzhľadom na uvedené ústavný súd dospel k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu a označenými základnými právami sťažovateľky neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by reálne signalizovala možnosť po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie vysloviť porušenie ňou označených práv, preto ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

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

V Košiciach 23. apríla 2026

Libor Duľa
predseda senátu