



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 383/2025-15

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Ivana Fiačana (sudca spravodajca) a Martina Vernarského v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky **AKORD, spol. s r.o.**, Partizánska 89, Banská Bystrica, zastúpenej Highgate Law & Tax s. r. o., Nivy Tower, Mlynské nivy 5, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/67/2022 z 30. mája 2024 takto

### **r o z h o d o l :**

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

#### **Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci**

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 30. septembra 2024 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na ochranu majetku podľa čl. 20 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva podnikat' podľa čl. 35 ods. 1 ústavy a základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy napadnutým rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NSS“), ktorým bolo potvrdené zamietnutie správnej žaloby proti nepriznaniu nadmerného odpočtu DPH.
2. Sťažovateľka je obchodnou spoločnosťou, u ktorej bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie september 2014. Daňová kontrola trvala celkovo 984 dní a bez prerušenia konania 354 dní.
3. Na základe § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, resp. smernice 2006/112/ES je hmotnoprávnou podmienkou na uplatnenie odpočtu DPH tiež skutočnosť, že plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie [t. j. materiálna existencia plnenia; bod 35 rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojenej veci C-459/17 SGI a C-460/17 Valeriáne SNC: „Z toho vyplýva, že v rámci systému DPH je právo na odpočítanie spojené so skutočným dodaním predmetného tovaru alebo poskytnutím predmetných služieb.“].
4. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „daňový úrad“) rozhodnutím č. 100505748/2021 určil sťažovateľke rozdiel na dani z pridanej hodnoty vo výške 119 414,30 eur, nebol jej priznaný

nadmerný odpočet DPH vo výške 87 780,67 eur a bola jej zistená a vyrubená daň vo výške 31 633,63 eur. Daňový úrad neuznal odpočet v súvislosti s dodaním tovaru českému subjektu Cayene, s.r.o. (ďalej len „Cayene“).

5. Sťažovateľka uviedla, že v rámci daňovej kontroly týkajúcej sa dodania spoločnosti Cayene prístupila daňovému úradu výdajku, CMR, mailovú komunikáciu, doklad z internetbankingu Tatra banka, a.s., fotodokumentáciu, VIES – kontrola platnosti identifikačného čísla DPH spoločnosti Cayene, nadobúdacie doklady od dodávateľa Wrigley Slovakia s.r.o., doklady totožnosti konateľov prepravcu. Na základe medzinárodnej výmeny informácií český správca dane uviedol, že spoločnosť Cayene priznala nadobudnutie tovaru.

6. Daňový úrad neuznal oslobodenie od DPH pri intrakomunitárnom dodaní, a to z dôvodu, že spoločnosť Cayene sa stala nekontaktnou a že na deklarovanej adrese v Brne podľa správnej úvahy daňového úradu nie je logisticky možné viesť sklad pre predmet dodania – žuvačky.

7. Vo veci bol vypočítaný konateľ spoločnosti Cayene, ktorý podľa daňového úradu nemal vedomosť o deklarovanom zdaniteľnom plnení, a rovnako sa nepotvrdila samotná preprava tovaru, ktorú mala zabezpečiť spoločnosť Rurki s.r.o. Uskutočnenie prepravy tovaru nebolo preukázané žiadnym relevantným dôkazom, či už knihou jász, alebo záznamom o prevádzke motorového vozidla. Ďalšou skutočnosťou, ktorá výrazným spôsobom spochybňovala deklarovany intrakomunitárny obchod, bola cena tovaru, keď žalobca deklaroval predaj predmetného tovaru so stratou 10 488,53 eur. Dôvodom na nepriznanie oslobodenia nebola výlučne nekontaktnosť odberateľa Cayene, ale i pochybnosti o preprave tovaru, ktoré sťažovateľka nevyvrátila.

## II.

### Sťažnostná argumentácia

8. Sťažovateľka tvrdí, že v konaniach pred správnymi orgánmi a súdmi dostatočne preukázala a zargumentovala splnenie podmienky, že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie.

9. Sťažovateľka odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011, podľa ktorého daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Súčasťou princípov správy daní totiž nie je podľa sťažovateľky zásada objektívnej pravdy. Daňový subjekt nemá povinnosť preukazovať skutočnosti bez dôvodných pochybností, pričom táto povinnosť prináleží orgánom činným v trestnom konaní v trestných konaniach. Daný výklad je potvrdený v rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžfk/40/2018, bode 54, podľa ktorého „*dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne*“. Tvrdenie NSS, že sťažovateľka nevyvrátila pochybnosti správcu dane o reálnosti uskutočnených dodaní, nie je podľa sťažovateľky pravdivé.

10. Sťažovateľka namieta, že (i) splnila podmienky práva na odpočet, pričom (ii) odôvodnenie daňového úradu je protirečivé, pretože je založené tak na nesplnení materiálnych podmienok odpočtu, ako aj na náznaku podvodného konania a správne súdy neodstránili daný rozpor. (iii) Zároveň je odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nedostatočné. (iv) Okrem toho daňová

kontrola trvala neprimerane dlho a sťažovateľke nebola daná možnosť riadne prerokovať pripomienky k protokolu.

11. Na základe uvedenej argumentácie sťažovateľka namieta, že bolo porušené jej právo na ochranu vlastníctva podľa čl. 20 ods. 1 ústavy, základné právo na podnikanie podľa čl. 35 ods. 1 ústavy, resp. nezohľadnením jej argumentov malo byť porušené právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Zároveň žiada zrušiť napadnutý rozsudok NSS a jeho vrátenie na ďalšie konanie.

### III.

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

12. Podľa čl. 127 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a ktorá bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom. Každú takúto sťažnosť ústavný súd predbežne prerokuje podľa § 56 ods. 1 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“).

13. Podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ústavný súd môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť ústavnú sťažnosť, ktorá je zjavne neopodstatnená. Za zjavne neopodstatnenú možno podľa ustálenej judikatúry považovať takú ústavnú sťažnosť, pri ktorej ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie.

14. Podstatou veci je najmä overiť, či výklad NSS, resp. jeho preskúmanie aplikácie daňových predpisov týkajúcich sa (dokazovania) nepriznania odpočtu dane na základe skutočnosti, že sa neuskutočnila dodávka, nezasiahol protiústavne do označených základných práv sťažovateľky. Sťažovateľka taktiež namieta neprimeranú dĺžku daňovej kontroly, na základe ktorej bol zistený neoprávnený odpočet, a jej neprejednanie so sťažovateľkou.

15. Ústavný súd musí uviesť, že daňovo-právne vzťahy sú typicky vertikálnym vrchnostenským vzťahom medzi štátom a súkromnou osobou – platiteľom dane. Na jednej strane stoja fiškálne záujmy štátu, ktoré majú ústavnú a zákonnú oporu (čl. 59 ods. 2 ústavy), a na druhej strane je daňovník povinný uhradiť daň v zákonom presne stanovenej výške a procedúre. S predvídateľnosťou daňovo-právneho vzťahu súvisí aj budovanie, pre demokraciu a právny štát dôležitej, dôvery medzi jednotlivcami a mocou. Osobitné postavenie má daň z pridanej hodnoty, resp. jej odpočty. Daň z pridanej hodnoty je makroekonomicky veľmi výkonná. Aktuálne prerástla svoje vnímanie ako jednej čiastky daňovej sústavy a nadobudla charakter, takpovediac, spoločenského fenoménu často s mínusovým znamienkom. V tejto atmosfére sa vyžaduje zvýšené úsilie, aby sa zachoval neutrálny vzťah medzi daňovníkom a správcom dane – aby správca dane, resp. súdy stereotypne nevníмали náznak „nepravidelnosti“ v reťazci obchodných vzťahov ako snahu o nezákonný odpočet (porov. IV. ÚS 86/2022). Z tejto perspektívy ústavný súd rozhodoval o predmetnej ústavnej sťažnosti.

16. Ústavný súd konštatuje, že sťažnosť je zjavne neopodstatnená.

17. Sťažovateľka tvrdí, že preukázala všetko nevyhnutné k odpočtu, zatiaľ čo autority tvrdia, že z okolností veci vyplýva nedodanie tovaru. Ústavný súd uvádza, že podľa výroku rozsudku Súdneho dvora C-459/17 SGI a C-460/17 Valeriáne SNC „na zamietnutie práva zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom faktúry, na odpočítanie DPH uvedenej na tejto faktúre postačuje, aby daňový úrad preukázal, že plnenia zodpovedajúce tejto faktúre neboli skutočne poskytnuté“. Z napadnutého rozsudku NSS vyplýva, že správca dane vyhodnotil skutkový stav tak, že dotknuté transakcie sa neuskutočnili vôbec (t. j. boli úplne fiktívne), a tým nebola naplnená jedna z hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie dane, resp. oslobodenia.

18. Uvedené konštatovanie neuskutočnenia transakcií vychádza z potreby zohľadnenia hospodárskej a obchodnej reality. Ústavný súd (I. ÚS 241/07) aj Súdny dvor (rozsudok Súdneho dvora C-333/20 Berlin Chemie A. Menarini SRL, bod 38 a rozsudok C-90/20 Apcoa Parking Danmark, bod 38) vychádzajú z konceptu v podobe potreby zohľadnenia hospodárskej a obchodnej reality (porov. Červenová, E., Kollár, S. Peňažný príspevok prenajímateľa nájomcovi a jeho daňové implikácie. Bulletin SKDP č. 1/2023, s. 8; Terra, B., Kajus, J. A Guide to the European VAT Directives. Volume 1. IBFD: 2020, s. 457). Ak je teda spoľahlivo zistené, že formálne deklarovaný stav (napríklad na faktúrach a dodacích listoch) sa odchyľuje od stavu skutočného, pre vyhodnotenie splnenia podmienok pre odpočítanie dane je podstatný skutočný stav. Aj podľa konštantnej judikatúry Súdneho dvora výkon práva na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná výlučne len z toho dôvodu, že je uvedená na faktúre (uznesenie predsedu Súdneho dvora zo 4. 7. 2013, Menidžerski biznes rešenja, C-572/11, neuverejnené, EU:C:2013:456, bod 20 a tam citovaná judikatúra).

19. Podľa protokolu o daňovej kontrole, ktorý je prílohou ústavnej sťažnosti, správca dane konštatoval, že (i) adresa, kde mal byť tovar podľa CMR vyložený, je oblasť s rodinnými domami, (ii) popri CMR v skutočnosti neexistuje faktúra za prepravu, (iii) fyzický ani fakturačný pohyb od odberateľa v Českej republike ďalej do iných štátov neexistoval, (iv) svedok potvrdzujúci prepravu na viacerých rozhodných miestach nehovoril pravdu. Z hľadiska ochrany ústavnosti nie sú prítomné dôvody tieto závery, resp. silnejšiu dôkaznú pozíciu daňovej správy spochybňovať, pretože nenaznačujú svojvôľu a vnútornú protirečivosť. K tomu ústavný súd z hľadiska overovania prítomnosti zrejmych signálov protiústavnosti dodáva, že z hľadiska situácie v roku 2014 a vtedajších veľkoobchodných cien môže ísť v predmetnej veci o dve tony tovaru. Možno uviesť, že je len ťažko predstaviteľné, že taký tovar by sa jednoducho logisticky zmestil hoci aj do garáže rodinného domu, s tým, že dodacou adresou bola domová štvrť. Z uvedeného vyplýva, že z rozhodnutí a spisov k veci nevyplýva nič, čo by spochybnilo ústavnosť napadnutého rozhodnutia. Zásah do majetku sťažovateľky teda mal riadnu oporu v zákone a jeho aplikácii.

20. V nadväznosti na riadne preukázané nedodanie ústavný súd ku namietanej *nekonzistencii* argumentácie uvádza, že v kontexte citovaných rozsudkov Súdneho dvora C-459/17 SGI a C-460/17 Valeriáne SNC je ustálené, že ak správca dane konštatuje nesplnenie hmotnoprávných podmienok, nie je nutné sa ďalej zaoberať otázkou podvodu. Zmienky daňového úradu o podvode tak možno považovať za nadbytočné, a nie vzájomne protichodné. K tomu však možno uviesť, že nerealizovanie dodávky sa s podvodom logicky nevyklučujú.

21. K námietke dĺžky daňovej kontroly a vyrubovacieho konania ústavný súd uvádza, že NSS má už jasne stanovenú judikatúru na túto otázku a postupoval v súlade s ňou a judikatúrou Súdneho

dvora (vrátane rozsudku Súdneho dvora C-186/20 Hydina SK). Doby prerušenia boli využívané na MVI – medzinárodnú výmenu informácií, a lehota mimo prerušenia neprekročila zákonom stanovenú dobu. K tomu možno dodať, že daňovníka pred ďalším „obťažovaním“ cez vyžiadavanie nových dôkazov chráni inštitút povinnosti správcu dane oznámiť pochybnosti v priebehu daňovej kontroly (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) v spojení s jednoročnou lehotou na vykonanie daňovej kontroly, ktorá bola v danej veci dodržaná (porov. tiež nález II. ÚS 1/2025).

22. K námietke neprerokovania pripomienok, resp. neposkytnutia nového termínu ich prerokovania, NSS uviedol, že správca dane bol ochotný stanoviť až 8 termínov prerokovania pripomienok počas viac ako jedného roka a akceptoval dôvody uvádzané žalobcom na odročenie termínu prerokovania. Ústavný súd konštatuje, že sťažovateľova námietka a ďalšie menej významné námietky neprekročili prah bežnej skutkovej polemiky a jeho vec bola riadne prerokované daňovými aj súdnymi autoritami.

23. K veci sa žiada ešte uviesť, že napadnutý rozsudok je prehľadne štruktúrovaný, a to tak, aby to umocnilo riadne a nevyhýbavé odpovede na jednotlivé sťažnostné body a argumentáciu k nim.

24. Ústavný súd z uvedených dôvodov konštatuje, že napadnutým uznesením nedošlo k zásahu do základných práv sťažovateľky, a preto jej 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 17. júla 2025**

**Robert Šorl**  
**predseda senátu**