



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 103/2026-24

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 **Tatranská mliekareň a.s.**, Nad traťou 26, Kežmarok, zastúpenej Mgr. Henrichom Schindlerom, advokátom, Skuteckého 33, Banská Bystrica, proti postupu a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/29/2024 z 31. júla 2025 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 24. októbra 2025 domáha vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) označeným postupom a rozsudkom najvyššieho správneho súdu. Napadnutý rozsudok navrhuje zrušiť a vrátiť vec najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie.
2. Sťažovateľka sa správnu žalobou domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) č. 101052807/2022 z 26. apríla 2022, ktorým potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 102592639/2021 zo 16. decembra 2021.
3. Správca dane vykonal u sťažovateľky daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2020. O výsledkoch daňovej kontroly vyhotovil protokol z 18. augusta 2021. Uvedeným daňovým rozhodnutím správca dane sťažovateľke na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania 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“) znížil nadmerný odpočet dane zo sumy

1 570 389,05 eur na sumu 109 281,88 eur. Správca dane neuznal sťažovateľke nárok na odpočet dane z faktúr spoločnosti FOOD s.r.o. a Creammilk SK s.r.o. (ďalej aj „deklarovaní dodávateľa“) z dôvodu účasti sťažovateľky na obchodných reťazcoch poznačených podvodom na dani. Proti rozhodnutiu správca dane podala sťažovateľka odvolanie, o ktorom rozhodlo finančné riaditeľstvo potvrdzujúcim rozhodnutím z 26. apríla 2022.

4. O správnej žalobe sťažovateľky rozhodol Správny súd v Košiciach tak, že ju rozsudkom sp. zn. KE-7S/56/2022 z 30. apríla 2024 zamietol ako nedôvodnú. Sťažovateľka proti rozsudku správneho súdu podala kasačnú sťažnosť, v ktorej namietala, že správny súd jej nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnila jej patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rovnako rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

5. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť sťažovateľky v zmysle § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol. V zhode so správnym súdom dospel k záveru, že sťažovateľka si nesplnila dôkaznú povinnosť, keď nepredložila také dôkazy, ktoré by správnosť právnych záverov správca dane o neuznaní (plného) nároku na odpočet dane vyvrátila alebo spochybnila, pričom bola účastná na obchodnom reťazci poznačenom podvodným konaním, a to minimálne na úrovni nevedomej nedbanlivosti.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

6. Namietané porušenie práva na súdnu ochranu a spravodlivé súdne konanie napadnutým rozsudkom najvyššieho správneho súdu podľa sťažovateľky spočíva v jeho nedostatočnom odôvodnení a arbitrárnosti z dôvodu nevysporiadania sa s jej zásadnými námietkami uplatnenými v kasačnej sťažnosti. Súdny sa rovnako nevysporiadali s jej námietkou o nulite rozhodnutia správca dane z dôvodu, že vo veci rozhodoval funkčne a vecne nepríslušný správca dane. Je toho názoru, že daňovú kontrolu mal vykonať Úrad pre vybrané hospodárske subjekty podľa § 6 ods. 2 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

7. Sťažovateľka ďalej polemizuje s právnym posúdením najvyššieho správneho súdu o presune dôkazného bremena (extrémnym excesom) medzi daňovým subjektom a správcom dane v kontexte kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správca dane vo vzťahu ku skutočnostiam a dôkazom produkovanými sťažovateľkou. Je toho názoru, že daňové orgány neunesli dôkazné bremeno, keď svoj záver postavili len na domnienkach, ktoré neboli podložené reálnymi dôkazmi. Namietajú všeobecný prístup k jej daňovej veci a paušálne závery týkajúce sa daňového podvodu, ktoré nemožno aplikovať na každý prípad podvodného konania. Správca dane neprihliadal ani na zaužívané obchodné zvyklosti a jeho závery sú prejavom hlbokého neporozumenia pravidlám obchodného styku.

8. Podľa sťažovateľky právne posúdenie veci predstavuje neodôvodnený odklon od ustálenej súdnej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) bez toho, aby najvyšší správny súd tento odklon náležite odôvodnil.

### III.

#### Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

9. Ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľky predbežne prerokoval na neverejnom zasadnutí senátu ústavného súdu 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“) a preskúmal, či ústavná sťažnosť obsahuje zákonom ustanovené náležitosti a či nie sú dané dôvody na jej odmietnutie podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

10. Ústavný súd poznamenáva, že úlohou správneho súdnictva nie je nahradzovať činnosť orgánov verejnej (finančnej) správy, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej (finančnej) správy, teda preskúmať to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených v návrhu rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky namietaných rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy, teda orgánov inej ako súdnej sústavy (napr. IV. ÚS 272/2020, III. ÚS 699/2021, III. ÚS 41/2022, III. ÚS 557/2022). Závery správnych súdov objektivizované v napadnutom rozsudku a rozsudku správneho súdu preto nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte so závermi finančnej správy, ktoré im predchádzali.

11. O zjavnú neopodstatnenosť ústavnej sťažnosti ide vtedy, keď namietaným postupom všeobecného súdu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil sťažovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej relevantnej súvislosti medzi označeným postupom alebo rozhodnutím všeobecného súdu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých namietal, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnenú je potrebné považovať ústavnú sťažnosť, pri ktorej predbežnom prerokovaní ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, ktorej reálnosť by mohol posúdiť po jej prijatí na ďalšie konanie (napr. IV. ÚS 51/2011, II. ÚS 172/2011, I. ÚS 143/2014).

12. V posudzovanej veci k zásadnej námietke sťažovateľky o neunesení dôkazného bremena správcom dane najvyšší správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že zatiaľ čo dôkazné bremeno preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane zaťažuje primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo, v prípade preukázania daňového podvodu či zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať, a to inak než len na základe domnienok. V danom prípade však pri preukazovaní daňového podvodu nie sú pochybnosti o unesení dôkazného bremena správcom dane. Ten aplikoval tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode. Správca dane na základe výsledkov testu podrobne vysvetlil, na ktorom článku obchodného reťazca došlo k daňovému úniku, či tento únik bol výsledkom podvodného konania, za akých podmienok plnili deklarovaní dodávatelia svoje úlohy tak, aby sťažovateľke nevznikla pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru daňová povinnosť. Osobitne pritom zdôraznil skutočnosti poukazujúce na neobozretnosť sťažovateľky pri vstupe do obchodných aktivít s deklarovanými dodávateľmi. Najvyšší správny súd sa nestotožnil s námietkou sťažovateľky týkajúcou sa nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu, ktorý, naopak, detailne vyhodnotil správnosť záverov prijatých správcom dane a ich odôvodnení. Dôvodom na odmietnutie, teda zníženie nadmerného odpočtu dane, nebolo

spochybnenie dodania tovaru sťažovateľke jej deklarovanými dodávateľmi. Dôvodom odmietnutia odpočtu dane bolo indikované podvodné konanie, ku ktorému došlo v rámci obchodného reťazca.

13. V prípade deklarovaného dodávateľa 1 najvyšší správny súd poukázal na tú časť prvostupňového rozhodnutia, kde správca dane podrobne vysvetlil, ako boli preverované zdaniteľné obchody s podvodným konaním spojené, prečo deklarovaný dodávateľ 1 plnil v obchodnom reťazci úlohu tzv. „buffer“. Poukázal na zistenia týkajúce sa predchodcu deklarovaného dodávateľa 1, s ktorým sťažovateľka spolupracovala, jeho obchodnú povest' a spôsob ukončenia obchodnej činnosti. Zapojenie deklarovaného dodávateľa 1 do obchodného reťazca bolo výlučne účelové, a to aj na základe skutočnosti, že deklarovaný dodávateľ 1 sám tovarom nikdy nedisponoval ani ho neprepravoval, keďže tovar sa sťažovateľke dovážal priamo od subdodávateľov. K daňovému úniku došlo u daňového dodávateľa 1 v rámci obchodného reťazca, v ktorom bola sťažovateľka aktívne účastná a mala dostatočne informácie o jeho nedôveryhodnosti.

14. Na druhej strane deklarovaný dodávateľ 2 bol obchodnou spoločnosťou tzv. missing trader, teda bez skutočného sídla, bez materiálneho a personálneho vybavenia a bez oprávnenia obchodovať s mliečnymi výrobkami a sám potvrdil, že iba vystavoval faktúry. Od roku 2021 ide o nekontaktnú obchodnú spoločnosť, pričom v období od januára 2020 do konca roka 2021 niekoľkokrát zmenila názov, sídlo aj konateľa. Aj jeho prítomnosť v obchodnom reťazci bola účelová a sťažovateľka nebola dostatočne obozretná, keď vstúpila do obchodných vzťahov s deklarovaným dodávateľom 2, ktorý preukázateľne nemal žiadnu relevantnú históriu a skúsenosti s obchodovaním s mliečnymi výrobkami. Deklarovaný dodávateľ 2 ani nemusel v obchodnom reťazci vystupovať, pretože priamym dodávateľom tovaru pre sťažovateľku bol iný subdodávateľ, čo iba potvrdzuje účelovosť prítomnosti deklarovaného dodávateľa 2.

15. Základný ústavnoprávny „spor“ tohto prípadu sa tak týka preskúmania toho, či vyhodnotenie indikátorov rizikovosti transakcie medzi hlavnými aktérmi posudzovaného obchodno-fakturačného vzťahu bolo zo strany správnych orgánov (po odobrení správnymi súdmi) z ústavného hľadiska dostatočné, a v rámci toho súčasne aj toho, či sťažovateľka ako platiteľka dane v súlade s požiadavkou primeranej obozretnosti minimalizovala riziko potenciálnej participácie na daňovom podvode.

16. Otázka participácie daňového subjektu na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu, úzko a nevyhnutne súvisí s jednotlivými okolnosťami prípadu, pretože práve a len z nich môže vyplynúť spôsob jeho konania pri výbere obchodného partnera indikujúci buď rozumné správanie obozretného podnikateľa s adekvátnym ekonomickým opodstatnením, alebo, naopak, účelový postup smerujúci k nepovolenej optimalizácii vlastných daňových povinností. Rámcové judikatúrne vymedzenie hraníc predchádzajúceho správania daňového subjektu odôvodňujúce konštatovanie ne/účasti daňového subjektu na daňovom podvode predstavujú práve otázky obsiahnuté v tzv. Axel Kittel teste, pričom sa hodnotí táto problematika vždy v súvislosti s konkrétnym prípadom a jeho individuálnymi okolnosťami.

17. V nadväznosti na podstatu tejto právnej veci ústavný súd poukazuje na závery rozsudku Súdneho dvora vo veci Axel Kittel zo 6. 7. 2006, č. C-439/04 a C-440/04, body 59 a 61, v zmysle ktorých vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá,

na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Ak sa v rámci objektívnych skutočností preukáže, že dodávka je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (IV. ÚS 255/2024, IV. ÚS 551/2025).

18. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 z 21. 6. 2012, bod 59).

19. Ani pri tejto požiadavke však nemožno zísť až tak ďaleko, že daňovému subjektu bude *de facto* uložená povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmanie týkajúce sa jej dodávateľa, a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré patria správcovi dane (rozhodnutie Súdneho dvora vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 z 19. 10. 2017, bod 51). Na druhej strane je potrebné dodať, že vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu vo vzťahu k požiadavke prijímať rozumne očakávateľné opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode (rozhodnutie Súdneho dvora vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 z 3. 9. 2020, body 53, 54, 56 a 58).

20. Aplikujúc uvedené východiská na sťažovateľkinu vec, po preskúmaní relevantnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku nepovažuje ústavný súd námietky sťažovateľky o arbitrárnosti a zjavnej neodôvodnenosti napadnutého rozsudku za dôvodné. Z obsahu tohto rozsudku je zrejmé, že tento neprevzal názory správneho súdu bez ďalšieho a len mechanicky. Administratívny spis a zistený skutkový stav veci vrátane napadnutého rozhodnutia správneho súdu autenticky preskúmal. Hoci sa stotožnil s odôvodnením rozhodnutia správneho súdu a rozhodnutí správnych orgánov, je možné identifikovať vlastné právne posúdenie z pohľadu kasačného súdu o kumulatívnom naplnení podmienok Axel Kittel testu, ktoré ústavný súd považuje za precízne, a to obzvlášť k celému spektru zistených (skutkových) indikátorov rizikovosti predmetných transakcií preukazujúcich právny záver o nedbanlivostnej účasti sťažovateľky na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

21. V súvislosti s námietkou funkčnej a vecnej nepríslušnosti správcu dane najvyšší správny súd jasne ozrejmil, že podľa § 44 ods. 3 časti vety pred bodkočiarkou daňového poriadku daňovú kontrolu nemusí vykonávať len miestne príslušný správca dane, ale aj ktorýkoľvek vecne príslušný správca dane. V takom prípade tento správca dane aj pokračuje vo vyrubovanom konaní. Rovnako správny súd vo svojom rozsudku (bod 30) túto možnosť podrobne vysvetlil, prečo mohol daňovú kontrolu vykonať Daňový úrad Košice ako správca dane, namiesto Úradu pre vybrané hospodárske subjekty. Výklad citovaných zákonných ustanovení upravujúcich vecnú a miestnu príslušnosť

správca dane považuje ústavný súd v okolnostiach posudzovanej veci za ústavne konformný a logický a námietku sťažovateľky za nedôvodnú.

22. Z uvedeného vyplýva, že ani v ústavnej sťažnosti neuviedla sťažovateľka také skutočnosti, ktoré by mohli mať za následok spochybnenie záveru najvyššieho správneho súdu o nepriznaní práva na nadmerný odpočet dane u sťažovateľky z dôvodu nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Ústavný súd zastáva názor, že najvyšší správny súd vec správne právne posúdil, svoje rozhodnutie aj dostatočne odôvodnil, pričom sa dostatočne vysporiadal so všetkými dôležitými okolnosťami prejednávanej veci a dôsledne sa vysporiadal aj s podstatnými argumentmi a námietkami sťažovateľky, čo je z hľadiska ústavnoprávneho posúdenia podstatné. Napadnutým rozsudkom preto nedošlo k porušeniu čl. 46 ods. 1 ústavy, čo je dôvod na odmietnutie ústavnej sťažnosti z dôvodu jej zjavnej neopodstatnenosti podľa § 56 písm. g) zákona o ústavnom súde.

23. Pokiaľ ide o namietané porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru, je nutné zdôrazniť, že právna vec sťažovateľky sa týka rozhodovania správnych súdov a správnych orgánov v daňovom konaní, v ktorom došlo k vyrubeniu rozdielu dane. Je potrebné odkázať na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“), ktorá vylučuje aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru na daňové veci, pretože tvoria súčasť jadra výsad verejnej moci (Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006; Ferrazzini proti Taliansku, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001). Nejde teda o rozhodovanie v občianskych veciach ani o rozhodovanie o trestnom obvinení, čo je predpokladom aplikácie čl. 6 ods. 1 dohovoru. Výnimku ESLP nachádza v daňových veciach pri ukladaní daňových sankcií, ktoré majú preventívno-represívny charakter, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru (Engel a spol. proti Holandsku, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 a č. 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976), čo však nie je prípad sťažovateľky. Preto ústavná sťažnosť vo vzťahu k čl. 6 ods. 1 dohovoru nie je dôvodná a bolo potrebné ju podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde odmietnuť ako zjavne neopodstatnenú z dôvodu neaplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 dohovoru.

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

**V Košiciach 12. februára 2026**

**Robert Šorl**  
**predseda senátu**