



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 32/2026-25

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 **GRAVEL SAND s.r.o.**, Tuhár 182, zastúpenej JUDr. Jozefom Veselým, advokátom, Mierová 1, Veľký Krtíš, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/10/2023 z 27. marca 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 11. júla 2025 domáha vyslovenia porušenia svojho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu označeným v záhlaví tohto uznesenia. Napadnuté uznesenie navrhuje zrušiť a vec vrátiť súdu na ďalšie konanie.

2. Sťažovateľke bol rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) z 3. septembra 2020 v spojení s rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj „žalovaný“) z 11. januára 2021 vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 12 780,57 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2019.

3. Správca dane považoval za preukázané, že sťažovateľka si za zdaňovacie obdobie apríl 2019 uplatnila nadmerný odpočet DPH vo výške 25 000 eur z tovaru: drvené kamenivo a lomový kameň, ktorý nadobudla od dodávateľa KSR-Kameňolomy SR, s.r.o. (ďalej len „dodávateľ“), na základe faktúry vystavenej 18. marca 2019 s dátumom dodania tovaru 15. marca 2019. V priebehu daňového konania predloženými dokladmi nebola preukázaná existencia fakturovaného množstva lomového kameniva u dodávateľa a ani jeho dodanie sťažovateľke. Zároveň nebolo preukázané, že dodávateľ v čase dodania tovaru disponoval lomovým kameňom v množstve uvedenom vo faktúre (24 578,01 ton). Pri miestnom zisťovaní sťažovateľka neposkytla správcovi dane

informáciu, že v dobývacom priestore sa nachádza lomový kameň, ktorý získala odstrelom v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2019. Deklarovaný dodávateľ sťažovateľky predložil doklady, z ktorých nebola preukázaná existencia fakturovaného množstva lomového kameňa. Zároveň splnomocnená zástupkyňa dodávateľa nepredložila požadovaný inventárny súpis zásob lomového kameňa k 31. decembru 2018 s odôvodnením, že k tomuto dátumu nemali žiadne zásoby lomového kameňa. Správca dane potom dospel k záveru, že sťažovateľka si uplatnila nárok na odpočítanie DPH z faktúry za dodanie tovaru, ktorej realnosť nebola preukázaná. Správca dane preto potvrdil právo na vrátenie nadmerného odpočtu iba z tovaru: drvené kamenivo vo výške 12 219,43 eur.

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podala sťažovateľka správnu žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie. Zároveň žiadala zastavenie daňového konania, ktoré bolo začaté vydaním protokolu. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom sp. zn. 71S/10/2021 z 5. mája 2022, ktorým žalobu zamietol.

5. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka kasačnú sťažnosť, v ktorej namietala, že nemôže niest' zodpovedať za to, že dodávateľ nevedel evidenciu zásob tovaru. Kúpna cena bola riadne zaplatená a faktúra bola zaevidovaná v účtovníctve. Dodávateľ potvrdil, že takýto tovar mal a že ho odpredal sťažovateľke ako kupujúcej. Nebolo preukázané, či lomový kameň v sídle sťažovateľky pochádzal z jej vlastnej ťažby, resp. ťažby realizovanej spoločnosťou GEOFARMA s.r.o. alebo z realizácie kúpnej zmluvy.

6. O kasačnej sťažnosti rozhodol najvyšší správny súd ústavnou sťažnosťou napadnutým rozsudkom tak, že ju zamietol. Najvyšší správny súd uviedol, že jednotlivé dôkazy preukázali, že dodávateľ sťažovateľky nedisponoval v čase predaja množstvom tovaru deklarovaným na preverovanej faktúre. Hlavná kniha predložená konateľkou dodávateľa obsahujúca vykázané stavy aktív (majetku) k 31. decembru 2018 zásoby lomového kameňa v tomto rozsahu neuvádzala a v účtovníctve dodávateľa nebol zistený žiadny prírastok lomového kameňa od 1. januára 2019 do 15. marca 2019. Dodávateľom sťažovateľa predložený dôkaz (žurnál výroby), ktorý mal byť podkladom k spornej fakturácii, bol správne správcom dane vyhodnotený ako nevierohodný a spochybňujúci predložené listinné dôkazy, keďže údaje o množstve v ňom uvedené neboli preukázané. Ďalším dôkazom spochybňujúcim reálne dodanie fakturovaného množstva lomového kameňa je neexistujúci podklad jeho výpočtu a aj skutočnosť, že dodávateľ sťažovateľa nevedel preukázať, v akom období bol sporný lomový kameň vyťažený.

7. Najvyšší správny súd skonštatoval, že vzhľadom na skutkové zistenia vyplývajúce z vykonaného dokazovania možno súhlasiť so záverom krajského súdu, že nebola hodnoverne preukázaná existencia tovaru (lomového kameňa) v čase jeho deklarovaného dodania dodávateľom, nebolo preukázané oprávnenie dodávateľa nakladať s tovarom ako vlastník, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa sťažovateľky v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) a ani skutočnosť, že práve tento platiteľ bol osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, a tým nevzniklo ani sťažovateľke právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

8. Sťažovateľka namietala neprimerané dôkazné bremeno, pretože od nej správca dane požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov. K tomu najvyšší správny súd poukázal na rozhodnutie

Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/125/2013 z 25. novembra 2014, v ktorom bolo vyjadrené, že odpočítanie nenastáva *ex lege*, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Dôkazná povinnosť sa nekončí predložením faktúry v prípade, keď došlo k jej spochybneniu žalovaným, keďže odpočítanie dane nenastáva priamo zo zákona.

9. Ako nedôvodné vyhodnotil najvyšší správny súd aj námietky sťažovateľky, ktorá v kasačnej sťažnosti poukázala na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) bez bližšej špecifikácie, ako súvisia s prejednávanou vecou. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, podľa ktorého je povinnosťou sťažovateľa konkrétne poukázať, že skutkový stav v jeho daňovej veci má prvky niektorého z citovaných rozsudkov Súdneho dvora.

II.

Argumentácia sťažovateľky

10. Podstatou ústavnej argumentácie sťažovateľky je nesúhlas s rozsahom dôkazného bremena pri preukazovaní reálnosti dodania tovaru. Uvádza, že dôkazné bremeno o tejto skutočnosti môže byť prenesené na daňový subjekt až vtedy, keď došlo k preukázateľnému spochybneniu reálnosti deklarovaného zdaniteľného plnenia. Povinnosťou daňového orgánu je preukázať tento záver, preto je povinný vykonať dokazovanie o okolnosti, či išlo o fiktívne plnenia. Spochybnenie reálnosti dodania tovaru má správca dane preukázať vo forme relevantného dôkazu, ktorý by vyvrátil dôkazy predložené daňovým subjektom. Na vyvodenie záveru, že k dodaniu tovaru od dodávateľa nedošlo, nepostačuje iba spochybnenie tejto skutočnosti. Sťažovateľka poukázala na závery vyplývajúce z nálezu ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, podľa ktorých nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom.

11. Zároveň sťažovateľka namieta nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku, keď najvyšší správny súd nedal jasnú a presvedčivú odpoveď na podstatné otázky a nereagoval na podstatné námietky sťažovateľky.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

12. Ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmavať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmavať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. 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. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmavať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu iba vtedy, ak by ním vyvodené závery boli zjavne neodôvodnené

alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlňiteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (m. m. I. ÚS 395/2019).

13. Ústavná sťažnosť smeruje proti rozsudku najvyššieho správneho súdu vydanému v systéme správneho súdnictva. V tomto kontexte je potrebné zdôrazniť, 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. Účelom správneho súdnictva nie je náprava nezákonnosti vo verejnej správe, ale účinná ochrana subjektívnych práv fyzickej osoby alebo právnickej osoby, proti ktorej je verejná správa v jednotlivom prípade vykonávaná. Správny súd spravidla nie je súdom skutkovým, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy (III. ÚS 502/2015, IV. ÚS 596/2012).

14. Taktiež treba mať na zreteli, že správne konanie nie je kontradiktórnym konaním, rovnako ako rozhodovanie v správnom súdnictve, vzhľadom na to, že jeden z účastníkov konania v správnom súdnictve je vždy orgán verejnej moci, ktorý rozhodoval o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, pričom predmetom konania pred správnym súdom je v zásade preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (IV. ÚS 308/2011).

15. Vychádzajúc z uvedeného, bolo úlohou ústavného súdu v rámci predbežného prerokovania ústavnej sťažnosti v zmysle § 56 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“) posúdiť, či požiadavky kladené na súdne rozhodnutie najvyšší správny súd rešpektoval minimálne v takej miere, ktorá je z ústavnoprávneho hľadiska akceptovateľná a udržateľná. Zároveň je potrebné uviesť, že napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno hodnotiť izolovane, ale iba v kontexte s rozsudkom krajského súdu.

16. Sťažovateľka v kasačnej sťažnosti namietala, že ju správca dane zaťažil zodpovednosťou za nedostatočnú evidenciu jej dodávateľa, ako aj to, že dodaný tovar (lomový kameň) mal byť stotožnený s lomovým kameňom získaným vlastnou ťažobnou činnosťou. Z napadnutého rozsudku, ako aj rozsudku krajského súdu je zrejmé, že správca dane preveroval realnosť obchodu, ktorý bol deklarovaný faktúrou predloženou sťažovateľkou. Tento postup správcu dane nebol svojvoľný, keď jednou z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty je to, že predmetné plnenie fakticky existuje (tzv. materiálna existencia plnenia). Na ten účel správca dane obstaral viacero dôkazov, z ktorých vyplývalo, že dodávateľ nedisponoval v čase predaja lomovým kameňom v množstve (24 578,01 ton) deklarovaným v preverovanej faktúre. Možno konštatovať, že došlo k preukázateľnému spochybneniu realnosti dodania tovaru, a preto bolo na sťažovateľke, aby predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvrátila spochybnenie realnosti zdaniteľného plnenia.

17. Sťažovateľka okrem faktúry a dodacieho listu nepredložila žiadne dôkazy preukazujúce nákup lomového kameňa. Dodanie tovaru slovne potvrdili konatelia dodávateľa, avšak svoje tvrdenie nepredložili žiadnym dôkazom, pritom podľa účtovných predpisov mali povinnosť viesť o tomto tovare evidenciu. To, že sťažovateľka hodnoverne nepreukázala nákup tovaru v deklarovanom

množstve, je výsledkom voľného hodnotenia dôkazov, z ktorého vychádzali rozhodnutia správnych orgánov a ktoré ako zákonné posúdil krajský súd a následne najvyšší správny súd. Skutkové hodnotenie tejto zásadnej otázky nemožno hodnotiť ako také, ktorá by bolo výsledkom zjavného skutkového omylu. Najvyšší správny súd vyhodnotil ako správny záver krajského súdu, že nebola preukázaná existencia tovaru v čase jeho deklarovaného dodania sťažovateľke, a teda že táto nastolená skutková otázka bola vyhodnotená správne.

18. Závery správcu dane, žalovaného a ani krajského súdu nevedli k sprostredkovaniu záveru, že faktúrou deklarovaný lomový kameň mal byť stotožnený s lomovým kameňom získaným vlastnou činnosťou sťažovateľky, ako sa snažila tvrdiť v kasačnej sťažnosti sťažovateľka. Ich závery sa zakladajú na tom, že neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane podľa zákona o dani z pridanej hodnoty, keďže nebola hodnoverne preukázaná existencia tovaru v čase jeho deklarovaného dodania sťažovateľke ako hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane. Nesplnenie tejto podmienky má za následok, že právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté. Skutkový záver v zásadnej otázke reálnosti existencie tovaru v množstve uvedenom v preverovanej faktúre nemožno vzhľadom na rozsah dokazovania daňovými orgánmi hodnotiť ako svojvoľný či arbitrárny.

19. Pokiaľ sťažovateľka v ústavnej sťažnosti poukazuje na nález ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, je potrebné uviesť, že dôvodom, pre ktorý ústavný súd vyslovil porušenie základného práva na súdnu ochranu, bolo nedostatočné odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu. Najvyšší súd nereagoval na podstatu kasačných námietok a argumentácie sťažovateľa – daňového subjektu, ktorému nebol uznaný nárok na odpočet DPH z dôvodu, že jeho dodávateľ nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na to, aby dokázal zabezpečiť fakturované plnenia, na základe čoho dospel správca dane k záveru o nedodaní tovaru. Takýto nedostatok však v ústavnej sťažnosti napadnutom rozsudku najvyššieho správneho súdu nemožno identifikovať.

20. Ústavný súd konštatuje, že najvyšší správny súd sa nedopustil takeého výkladu a uplatnenia príslušnej zákonnej právnej úpravy, ktorými by poprel ich účel a význam. V odôvodnení napadnutého rozsudku primeraným spôsobom reagoval na námietky sťažovateľky vznesené v kasačnej sťažnosti. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nie je svojvoľný ani zjavne neodôvodnený a nevyplýva z neho ani aplikácia príslušných právnych noriem, ktorá by bola popretím ich podstaty a zmyslu. Napadnutý rozsudok nebol spôsobilý porušiť základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Preto ústavný súd ústavnú sťažnosť v časti namietajúcej porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

21. 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 ESLP z 23. 11. 2006 vo veci Jussila proti Fínsku, č. 73053/01, bod 45, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001 vo veci Ferrazzini proti Taliansku, sťažnosť č. 44759/98, body 24 a 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné. O takých však nemožno usudzovať, ak je cieľom daňového konania alebo

opatrenia vymôcť neuhradenú daň, ako aj úroky z omeškania bez ohľadu na ich výšku (rozsudok ESĽP z 18. 10. 2001, Finkelberg v. Lotyšsko).

22. Správne orgány vo veci sťažovateľky neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, čo viedlo ústavný súd k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru, a preto ústavnú sťažnosť aj v tejto časti odmietol ako zjavne neopodstatnenú (bez ohľadu na rovnakú vecnú podstatu posúdenia, ak by išlo o použiteľnú tzv. referenčnú normu).

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

V Košiciach 15. januára 2026

Robert Šorl
predseda senátu