



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 254/2026-13

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 **DIAGO SF s.r.o.**, Železničná 7, Brezno, zastúpenej Mgr. Henrichom Schindlerom, advokátom, Skuteckého 33, Banská Bystrica, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/46/2024 z 23. októbra 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 doručенou ústavnému súdu 19. februára 2026 domáha vyslovenia porušenia základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd (ďalej len „dohovor“) označeným rozsudkom najvyššieho správneho súdu, ktoré navrhuje zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správnenému súdu na ďalšie konanie.
2. Sťažovateľke bol rozhodnutím Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) na základe daňovej kontroly vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v celkovej výške 92 929,45 eur. Podľa správcu dane sťažovateľka nepreukázala (i) splnenie podmienok na prenos daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. g) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) ani (ii) splnenie podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Sťažovateľka počas daňovej kontroly nepreukázala reálne uskutočnenie dodaní tovarov a služieb od svojho dodávateľa/odberateľa – spoločnosti Diago SK s.r.o.
3. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím z 30. mája 2022 potvrdilo rozhodnutie správcu dane.
4. Správny súd v Bratislave rozsudkom č. k. TT-20S/82/2022-177 z 27. marca 2024 žalobu sťažovateľky o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva zamietol. Poukázal

na to, že je viazaný žalobnými námietkami a že obsah podanej žaloby vo vzťahu k jej dôvodom je vágny, bez bližšej špecifikácie, majúci skôr povahu všeobecných vyjadrení. Zároveň zdôraznil, že je úlohou žalobcu v správnom súdnom konaní jeho tvrdenia podporiť konkrétnymi skutočnosťami, nie iba jednoduchým spochybnením žalovaného a správcu dane. K otázke dôkazného bremena uviedol, že toto prioritne nesie daňový subjekt. Pri uplatňovaní zásady voľného hodnotenia dôkazov správca dane nemá povinnosť viesť dokazovanie dovtedy, kým sa nad všetky pochybnosti preukáže tvrdenia daňového subjektu. Jednotlivé časti odôvodnenia rozsudku obsahujú reakciu správneho súdu k námietkam sťažovateľky týkajúcim sa priebehu dokazovania (opätovné vypočutie konateľ'a, nemožnosť otvoriť súbory MRP, externý disk HDD Verbatim, nezákonné použitie kontrolných výkazov) a judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). V závere správny súd doplnil reakciu na ďalšie námietky sťažovateľky v súvislosti s návrhom na vypočutie účtovníka, s povinnosťou správcu dane podľa § 46 ods. 5 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“) s neprimeraným prenosom dôkazného bremena na sťažovateľku a s jej konaním v dobrej viere. Správny súd nepovažoval napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné.

5. O kasačnej sťažnosti sťažovateľky najvyšší správny súd rozhodol napadnutým rozsudkom tak, že ju ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Kasačný súd sa, podobne ako správny súd, vyjadril ku kvalite odôvodnenia kasačnej sťažnosti a konštatoval, že napriek jej rozsiahlosti je do značnej miery všeobecná. Ako podstatné námietky identifikoval (i) nedostatočnú odôvodnenosť rozsudku správneho súdu, (ii) nedodržanie postupu správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku a (iii) neprimeraný prenos dôkazného bremena na sťažovateľku. Kasačný súd tiež uviedol, že sťažovateľka argumentáciu namierila len proti tej časti rozsudku, ktorá sa týkala odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Najvyšší správny súd odkázal na predošlé rozhodnutia týkajúce sa sťažovateľky, vychádzajúce z rovnakých skutkových zistení, a uviedol, že postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na závery vlastného rozhodnutia sp. zn. 4Sfk/27/2024 z 19. novembra 2024.

6. Vo vzťahu k nedostatočnému odôvodneniu najvyšší správny súd uviedol, že miera vyhodnotenia jednotlivých námietok zodpovedala ich vymedzeniu samotnou sťažovateľkou. Správny súd primerane reagoval na namietané nedostatočné hodnotenie predložených dôkazov správcom dane a poukazoval na konkrétne časti zaoberajúce sa konkrétnymi vykonanými dôkazmi. Pokiaľ sa aj správny súd explicitne nevyjadril odôvodneniu niektorého dôkazu, ku ktorému sťažovateľka vznesla námietku len vo všeobecnej rovine, nespôsobuje to nezákonnosť rozhodnutia.

7. Vo vzťahu k námietke sťažovateľky, že správca dane ju neupozornil na to, že elektronické súbory sa nedajú otvoriť, a nevyzval ju na odstránenie nedostatku (§ 46 ods. 5 daňového poriadku), najvyšší správny súd poukázal na tú časť odôvodnenia rozsudku správneho súdu (body 64 a 65 rozsudku správneho súdu), z ktorých vyplýva, že sťažovateľka mala o nečitateľnosti predmetných elektronických súborov vedomosť už v čase ústnych pojednávaní vykonaných v priebehu daňovej kontroly. Z uvedeného vyplýva, že tvrdenia sťažovateľky, že sa o danej skutočnosti dozvedela až z protokolu, nie sú pravdivé.

8. K otázke dôkazného bremena najvyšší správny súd poukázal na to, že odpočítanie DPH nenastáva priamo zo zákona, ale je právom daňového subjektu, ktorý musí preukázať splnenie hmotnoprávnych podmienok podľa čl. 168 smernice 2006/112/ES, ako aj podľa § 19 ods. 1 a 2,

§ 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH, konkrétne, že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň a že predmetné plnenie fakticky existuje, teda že nejde o fiktívne plnenie. Daňový doklad je nepochybne prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie o dodaní tovaru či služby, ale je použiteľný len vtedy, ak odráža skutočnosť. Z preskúmaného odôvodnenia rozsudku správneho súdu vyplýva, že sťažovateľka nepredložila dostatok dôkazov preukazujúcich reálnosť plnení. Naproti tomu správca dane spochybnil materiálnu existenciu viacerými okolnosťami (napr. previazanosť s dodávateľom Diago SK s.r.o., nezrovnalosti na faktúrach, spornosť vyrovnaní vzájomných záväzkov, nepredložené doklady podporujúce existenciu dodaného tovaru a pod.). Vzhľadom na spochybnenie zo strany správcu dane bolo následne na sťažovateľke, aby preukázala splnenie podmienok pre odpočítanie DPH. Kasačný súd v zhode so správnym súdom konštatoval, že sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno, pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane.

II.

Argumentácia sťažovateľky

9. Namietané porušenie práva na súdnu ochranu a na spravodlivý proces 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. Namietajú tiež odklon správneho súdu od jeho vlastnej ustálenej súdnej praxe a judikatúry Súdneho dvora bez náležitého odôvodnenia, nesprávne posúdenie procesnoprávnej otázky rozloženia a presunu dôkazného bremena (extrémnym excesom) medzi sťažovateľkou a správcou dane (kvality preukázateľného spochybnenia zo strany správcu dane vo vzťahu k skutočnostiam a dôkazom produkovaným sťažovateľkou) a nesprávne právne posúdenie otázky splnenia hmotnoprávných podmienok nároku na odpočet dane v súvislosti s rozsahom jej dôkaznej povinnosti.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

10. Ústavný súd opakovane zvyrazňuje svoje ústavné postavenie nezávislého súdneho orgánu ochrany ústavnosti (čl. 124 ústavy) mimo systému všeobecného súdnictva. Pri uplatňovaní tejto právomoci nie je oprávnený preskúmať a posudzovať 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 vecí 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).

11. Sťažovateľka, ktorá je v konaní pred ústavným súdom kvalifikovane právne zastúpená, stavia ústavný súd do pozície súdu vyššej (ďalšej) inštancie, ktorý by mal nanovo prehodnocovať

skutkový stav a z neho vyplývajúce právne závery, navyše, v podanej ústavnej sťažnosti rezignovala na výhrady správnych súdov a jej tvrdenia opäť ostávajú v rovine jednoduchého nesúhlasu so závermi správcu dane. Takýto postup nie je v konaní podľa čl. 127 ústavy možný.

12. Vo vzťahu k východiskám pre posudzovanie presunu dôkazného bremena v procese dokazovania v daňovom konaní ústavný súd stabilne uvádza, že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť) a spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (napr. IV. ÚS 611/2020).

13. Ústavný súd vo vzťahu k otázke dôkazného bremena judikoval, že ako zo strany daňového subjektu, tak aj zo strany správcu dane musí mať spochybenie dôkazov a tvrdení určitú mieru relevancie a tiež že správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Z hľadiska teórie dôkazného práva nemožno požadovať predloženie takých dôkazov, ktorých predloženie je z pohľadu daňového subjektu objektívne nemožné (tzv. *probatio diabolica*). Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými môže daňový subjekt reálne disponovať.

14. Ústavný súd v neposlednom rade vníma aj vývoj judikatúry Súdneho dvora v otázkach rozloženia dôkazného bremena, dôkazného štandardu a s tým súvisiacich povinností daňových subjektov a správcu dane (k tomu pozri IV. ÚS 86/2022 body 24 až 26).

15. V okolnostiach prejednávanej veci správca dane neuznal nárok sťažovateľky na odpočítanie DPH okrem iného aj z dôvodu nepreukázania hmotnoprávnej podmienky – materiálnej existencie plnenia deklarovaneho predloženými faktúrami od dodávateľa Diago SK s.r.o.

16. Záver najvyššieho správneho súdu, že správca dane preukázateľne a v dostatočnej kvalite na základe vykonaného dokazovania spochybnil pravdivosť dôkazov predložených sťažovateľkou, na čo reflektoval najmä v bodoch 52, 57 a 59 napadnutého rozsudku, keď konštatoval, že došlo k prenosu dôkazného bremena na sťažovateľku, no individualizácia deklarovaneho plnení nebola preukázaná ani na základe vykonaného dokazovania v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania, ani na základe dodatočných informácií poskytnutých sťažovateľkou, na ktoré správca dane prihliadal, ústavný súd nevyhodnotil ako nesprávne právne posúdenie otázky presunu dôkazného bremena, ako tvrdí v ústavnej sťažnosti sťažovateľka.

17. Ústavný súd sa nestotožnil ani s námietkou sťažovateľky, že na ňu správca dane uvalil dôkazné bremeno v neprimeranom rozsahu, keďže od nej neboli vyžadované dôkazy, ktorých predloženie by bolo nemožné, a nemusela preukazovať ani skutočnosť, ktoré by mal preukazovať iný subjekt

(*a contrario* I. ÚS 259/2022). Pritom už správny súd správne upozornil, že sťažovateľka bola vyzvaná výlučne na preukázanie skutočností, na ktorých sa sama podieľala. Preukázať uskutočnenie deklarovaných obchodov a disponovať potrebnými dokladmi by malo byť o to jednoduchšie, že konateľom oboch spoločností (sťažovateľky aj Diago SK s.r.o.) bola rovnaká osoba.

18. Samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu a nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. Realizáciu zdaniteľného obchodu je tak daňový subjekt v rámci svojho dôkazného bremena povinný preukázať aj inými bežnými dokladmi používanými v obchodnom styku, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie predmetného obchodu, svedeckými výpoveďami, prípadne čímkoľvek, čo by preukazovalo reálnosť samotného obchodu (porov. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/13/2016 z 21. marca 2018). Daňový subjekt pritom tieto skutočnosti preukazuje spravidla inými dôkaznými prostriedkami než vlastným účtovníctvom (porov. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012).

19. Ústavný súd konštatuje, že z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu vyplývajú konkrétne skutkové a logické právne závery, ktoré ústavný súd nie je oprávnený a ani povinný nahrádzať. Podľa názoru ústavného súdu nevykazuje napadnutý rozsudok prvky arbitrárnosti, je zrozumiteľný a akceptovateľne odôvodnený. Z napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu je navyše zrejmé, že neprevzal názory správneho súdu bez ďalšieho, len mechanicky, ale autenticky preskúmal administratívny spis a zistený skutkový stav veci vrátane rozsudku správneho súdu.

20. Vo vzťahu k námietkam konkretizovaným v ústavnej sťažnosti (nad rámec už uvedeného k právnemu posúdeniu presunu dôkazného bremena a s tým spojeným preukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok nároku na odpočet dane) ústavný súd poukazuje napr. na (1) bod 39, kde sa najvyšší správny súd vyjadril k námietke sťažovateľky týkajúcej sa kontrolných výkazov, na (2) body 44 až 47 napadnutého rozsudku, kde reagoval na námietku nedodržania postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, keď konštatoval, že sťažovateľka bola o nemožnosti otvorenia dátových nosičov oboznámená na ústnych pojednávaniach 6. a 27. októbra 2020, čo vyplýva z administratívneho spisu. Na tomto mieste ústavný súd dopĺňa, že záver o nedôvodnosti námietky nedodržania postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku zodpovedá praxi najvyššieho správneho súdu (k tomu pozri napr. 3Sžfk/24/2020, v zmysle ktorého ustanovenie § 46 ods. 5 daňového poriadku striktné nedefinuje, že pochybnosti musia byť daňovému subjektu oznámené osobitným písomným podaním).

21. Ústavný súd sa navyše presvedčil, že najvyšší správny súd reagoval aj na judikatúru, na ktorú poukazovala sťažovateľka, keď v bodoch 40, 51 dostatočne ozrejmil, prečo ju na skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu nie je možné aplikovať.

22. Ústavný súd tak uzatvára, že najvyšší správny súd v napadnutom rozsudku dal sťažovateľke odpoveď na ňou nastolené dôvody kasačnej sťažnosti a zároveň riadne a autenticky preveril, či skutkové a právne závery rozsudku správneho súdu boli v súlade s obsahom administratívneho spisu, a preto nie je podklad na ďalšie úvahy o tom, že napadnutý rozsudok porušuje právo sťažovateľky na súdnu ochranu. Nad rámec uvedeného ústavný súd dodáva, že rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/27/2024, na ktoré sa v plnej miere v odôvodnení

napadnutého rozsudku odvolal, prešlo testom ústavnosti v konaní sp. zn. I. ÚS 420/2025, keď bola ústavná sťažnosť proti tomuto rozsudku odmietnutá z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

23. Ústavný súd po preskúmaní odôvodnenia napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu ako celku dospel k presvedčeniu, že mu nemožno pripísať charakter excesu, ktorý by v sebe zahŕňal črty svojvôle, a preto je potrebné ho považovať za výraz autonómneho súdneho rozhodovania, do ktorého ústavný súd nemá dôvod v tomto prípade zasahovať.

24. 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 (hard core of public- authority prerogatives; porov. Jussila v. Fínsko, č. 73053/01, rozsudok Veľkej komory ESLP z 23. 11. 2006, bod 45; Ferrazzini v. Taliansko, č. 44759/98, rozsudok Veľkej komory ESLP z 12. 7. 2001, body 24, 31). Výnimku z tejto zásady ESLP pripúšťa len v takých daňových veciach, kde daňové konanie považuje za konanie trestné.

25. Rešpektujúc uvedenú judikatúru ESLP a prihliadajúc pritom na skutočnosť, že vo veci sťažovateľky správne orgány neuložili sankciu za porušenie právnej (zákonnej) povinnosti, ale išlo o dodatočné vyrubenie rozdielu na dani z príjmu (teda nedošlo k uloženiu sankcie, ktorá by bola preventívno-represívneho charakteru, t. j. nie je naplnená požiadavka druhého kritéria z troch v zmysle tzv. Engelovských kritérií, ktorých naplnenie umožňuje charakterizovať vnútroštátne konanie ako konanie trestného charakteru a konštatovať aplikáciu čl. 6 ods. 1 dohovoru v danom prípade; k tomu porovnaj Engel and Others v. Holandsko, č. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72, 5370/72, rozsudok pléna ESLP z 8. 6. 1976, bod 82), ústavný súd dospel k záveru, že na vec sťažovateľky nie je aplikovateľný čl. 6 ods. 1 dohovoru.

26. Uvedené závery odôvodňujú odmietnutie ústavnej sťažnosti 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 pre zjavnú neopodstatnenosť.

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

V Košiciach 23. apríla 2026

Robert Šorl
predseda senátu