



ÚSTAVNÝ SÚD SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Hlavná 110, 042 65 Košice 1

P. O. Box E – 35

PREHEAD VYBRANÝCH ROZHODNUTÍ ÚSTAVNÉHO SÚDU SLOVENSKEJ REPUBLIKY

za obdobie II./2023
Senát IV

Nález:

spisová značka	IV. ÚS 187/2022
populárny názov	Oslobodenie od súdneho poplatku za dovolanie
sudca spravodajca	Ladislav Duditš
druh konania	konanie o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb
druh rozhodnutia a spôsob vybavenia	Nález - Nález
dátum rozhodnutia	07.02.2023
dotknuté články ústavy a medzinárodných zmlúv	Ústava Slovenskej republiky čl. 46 ods. 1 ústavný zákon č. 23/1991 Zb., ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd čl. 36 ods. 1 Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd čl. 13 Dohovor o ochrane ľudských práv a základných slobôd čl. 6 ods. 1 zákon č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov
analytická právna veta	Ústavný súd sa prikláňa k takej interpretácii § 254 CSP, ktorá umožní čo najobjektívnejšie posúdenie pomerov sporovej strany, to znamená bez prihliadnutia na generalizovanú povahu subjektu žiadateľa. Zohľadnenie predmetu sporu a najmä dôsledné vysporiadanie sa s konkrétnymi argumentmi strany, ktorá o oslobodenie žiada, a zhodnotenie jej skutočných majetkových pomerov, ktoré musí súdu preukazovať, sú zárukou zachovania základného práva na prístup k súdu.
skutkový stav a základné fakty	Rozsudkom okresného súdu z roku 2020 bolo určené, že sťažovateľka ako žalovaná je výlučnou vlastníčkou nehnuteľnosti, ktorá bola predmetom sporu. Zároveň jej bola uložená povinnosť zaplatiť žalobkyni obchodnej spoločnosti sumu 929 429,73 eur oproti povinnosti žalobkyne vydať (vypratať) žalovanej predmetnú nehnuteľnosť, sťažovateľke bola tiež uložená povinnosť nahradiť žalobkyni trovy prvostupňového a odvolacieho konania v rozsahu 100 %. Proti rozsudku okresného súdu sťažovateľka podala odvolanie. Krajský súd rozsudkom z 23. februára 2021 potvrdil rozsudok súdu prvej inštancie. Rozsudok krajského súdu sťažovateľka napadla dovolaním, pričom požiadala aj o priznanie oslobodenia od platenia súdneho poplatku za podané dovolanie v celom rozsahu, prípadne čiastočne. Priznanie oslobodenia od súdnych poplatkov sťažovateľka dôvodila tým, že je cirkevnou organizáciou, ktorá vlastní určité nehnuteľnosti, avšak ich predaj neprichádza do úvahy z dôvodu, že slúžia na výkon cirkevných činností. Príjmy sťažovateľky tvoria prakticky iba príjmy z prenájmu. Sťažovateľka vyčíslila predbežne výšku súdneho poplatku na sumu 66 386 eur, čo je pre ňu, prihliadnuc na jej súčasnú ekonomickú situáciu, likvidačná suma. Napadnutým uznesením okresného súdu sťažovateľke nebolo priznané oslobodenie od súdnych poplatkov za podané dovolanie. Následne okresný súd vyzval sťažovateľku na úhradu súdneho poplatku za podané dovolanie v sume

	66 317 eur, ktorý aj zaplatila, aby sa domohla svojich právom chránených záujmov v rámci dovolacieho konania.
z odôvodnenia	<p>Okresný súd v napadnutom uznesení neskúmal majetkové pomery sťažovateľky, ale sledoval judikatúrne názory najvyššieho súdu, v zmysle ktorých je potrebné rozlišovať osobu žiadateľa v prípadoch, ak ide o fyzickú osobu, resp. právnickú osobu podnikateľa, pričom sťažovateľku priradil k skupine právnických osôb podnikateľov znášajúcich podnikateľské riziko, ktorého prípadné neunesenie nemôže byť prenášané na štát v podobe úľav z povinnosti platiť súdne poplatky. K povahe subjektu sťažovateľky ústavný súd uvádza, že ide o právnickú osobu, ktorá odvodzuje vlastnú právnu subjektivitu od právnej subjektivity cirkvi v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 308/1991 Zb. o slobode náboženskej viery a postavení cirkví a náboženských spoločností v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o cirkvách“). Evidenciu právnických osôb, ktoré odvodzujú svoju právnu subjektivitu od cirkví a náboženských spoločností, vedie Ministerstvo kultúry Slovenskej republiky.</p> <p>Sťažovateľka konkrétne svoju právnu subjektivitu odvádza od registrovanej Rímskokatolíckej cirkvi v Slovenskej republike (ďalej len „RKC“). Hlavná činnosť sťažovateľky, ako aj ostatných právnických osôb RKC je vykonávaná vo verejnom záujme a zahŕňa oblasť sociálnej činnosti, oblasť výchovy a vzdelávania so zameraním na rôzne cieľové skupiny, oblasť zdravotníctva vrátane prvkov charakteru sociálnych služieb, oblasť charitatívneho zamerania, oblasť duchovných služieb vrátane služieb s prvkami psychologickéj a psychoterapeutickej pomoci. Prenájom nehnuteľností vykonávaný sťažovateľkou nie je jej obchodnou činnosťou aj napriek tomu, že jej z neho plyní príjem.</p> <p>Sťažovateľka ďalej nespĺňa definíciu podnikania v zmysle § 2 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, spravovanie vlastného majetku sťažovateľky nie je podnikateľskou činnosťou a nie je ani jej hlavnou činnosťou a primárnym účelom, na ktorý bola zriadená.</p> <p>Aj napriek záveru, že hlavná činnosť sťažovateľky nie je podnikateľská činnosť, pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi sa ich právne vzťahy môžu riadiť aj ustanoveniami obchodného práva, a to z hľadiska povahy samotného zmluvného vzťahu, ako aj z hľadiska povahy druhej zmluvnej strany, resp. strany v rámci zmluvnej voľnosti si môžu svoj právny vzťah dojednať v režime obchodného práva bez toho, aby tým bola dotknutá povaha sťažovateľky ako takej.</p> <p>Pre rozhodovanie o oslobodení od súdnych poplatkov všeobecne platí, že ak je systém výpočtu súdnych poplatkov naviazaný na hodnotu sporu, jeho súlad s čl. 6 dohovoru je zaručený, ak je tento systém dostatočne pružný, aby umožňoval možnosť úplného, resp. čiastočného oslobodenia od platenia súdneho poplatku, resp. zníženie súdneho poplatku (porov. Nalbant a ďalší proti Turecku, 2022, § 39 a § 40 a pozri § 41 – § 45, kde sťažujúca sa spoločnosť bola nútená vzdať sa svojho odvolania, pretože nemohla zaplatiť vyrubené súdne poplatky).</p> <p>Z uvedených záverov možno vyvodit' aj to, že aj právnická osoba je adresátom čl. 6 ods. 1 dohovoru a práva na prístup k súdu, pričom nie je dôvodné diverzifikovať skúmanie splnenia podmienok na oslobodenie od platenia súdnych poplatkov vo vzťahu k fyzickej osobe, resp. právnickej osobe. Prípadná dvojkoľajnosť nevyplýva ani zo zákonnej dikcie § 254 CSP.</p> <p>Najvyšší správny súd Českej republiky sa k spôsobu skúmania majetkových pomerov žiadateľa vyjadril v uznesení rozšíreného senátu č. k. 1 As 70/2008-74 z 27. mája 2010: „Príčiny nemajetnosti sú totiž pre rozhodnutie o oslobodení od súdnych poplatkov zásadne irelevantné, pretože zákonodarca ich ako kritérium pre posúdenie nestanovuje.“ Podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 2 Afs 28/2004-40 z 1. septembra 2004 príliš silný dôraz na „subjektívnu stránku“ konania účastníka by viedol „k znemožneniu prístupu k</p>

súdu ľudom v živote či podnikaniu neúspešným“.

Uvedené závery boli vyslovené pre české právne prostredie a týkajú sa správneho súdnictva. Ide však o závery argumentačne v plnom rozsahu aplikovateľné aj na posúdenie podmienok na oslobodenie od platenia súdnych poplatkov v občianskom súdnom konaní v Slovenskej republike. Ide totiž o interpretáciu § 138 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSŘ“), pričom formulačne rovnocenné znenie textu civilného procesného predpisu (§ 138 Občianskeho súdneho poriadku) platilo až do prijatia Civilného sporového poriadku. Aktuálna procesnoprávna úprava podmienok na oslobodenie od súdnych poplatkov spočívajúcich v skúmaní pomerov strany je v podstate rovnaká (porov. § 138 OSŘ: „Na návrh môže predseda senátu priznať účastníkovi zčasti osvobození od soudních poplatků, odůvodňují-li to poměry účastníka...“ oproti § 254 CSP: „Súd na návrh prizná oslobodenie od súdneho poplatku, ak to odôvodňujú pomery strany.“).

K spôsobu aplikácie § 254 CSP okresným súdom ústavný súd uvádza, že podľa jeho doslovného znenia jediným kritériom, ktoré má súd brať do úvahy pri rozhodovaní o oslobodení, sú pomery sporovej strany. Pôvodná procesná úprava upravovala aj podmienku, že nesmeli ísť o „svojvoľné alebo zjavne bezúspešné uplatňovanie alebo bránenie práva“, ktorá sa v aktuálnom znení § 254 CSP nenachádza, možno ju však vyvodit' z čl. 5 CSP: „Zjavné zneužitie práva nepožíva právnu ochranu. Súd môže v rozsahu ustanovenom v tomto zákone odmietnuť a sankcionovať procesné úkony, ktoré celkom zjavne slúžia na zneužitie práva alebo na svojvoľné a bezúspešné uplatňovanie alebo bránenie práva, alebo vedú k nedôvodným priet'ahom v konaní.“ (porov. ŠTEVČEK, M., FICOVÁ, S., BARICOVÁ, J., MESIARKINOVÁ, S., BAJÁNKOVÁ, J., TOMAŠOVIČ, M. a kol. Civilný sporový poriadok. 2. vydanie. Praha : C. H. Beck, 2022, s. 1012, marg. č. 3.).

Ústavný súd sa prikláňa k takej interpretácii § 254 CSP, ktorá umožní čo najobjektívnejšie posúdenie pomerov sporovej strany, to znamená bez prihliadnutia na generalizovanú povahu subjektu žiadateľa. Zohľadnenie predmetu sporu a najmä dôsledné vysporiadanie sa s konkrétnymi argumentmi strany, ktorá o oslobodenie žiada, a zhodnotenie jej skutočných majetkových pomerov, ktoré musí súdu preukazovať, sú zárukou zachovania základného práva na prístup k súdu.

Ak by ústavný súd akceptoval argument, že právnické osoby, ktoré nevykazujú zisk, nemajú bez ďalšieho nárok na oslobodenie od súdnych poplatkov, viedlo by to k absurdnému záveru, že základné právo na prístup k súdu požívajú fyzické osoby, pri ktorých prichádza do úvahy skúmanie ich majetkových pomerov, a právnické osoby, ktoré nevykazujú stratu. Na druhej strane právnické osoby v strate by boli automaticky vylúčené z možnosti posudzovania splnenia podmienok na oslobodenie od platenia súdnych poplatkov bez zohľadnenia ich individuálnej situácie.

Na podporu uvedeného prístupu ústavný súd poukazuje aj na závery právnej vedy: «Z gramaticko-jazykového výkladu § 254 ods. 1 CSP jednoznačne vyplýva, že zákon použitím termínu „strana“ tento legálny pojem nijakým spôsobom ďalej nerozlišuje. Z uvedeného hľadiska možno vyvodit' záver, že skutočnosť, či daná strana – či už ide o fyzickú osobu, alebo právnickú osobu – je subjektom vykonávajúcou podnikateľskú činnosť, je z pohľadu aplikácie § 254 ods. 1 CSP irelevantná, keďže predmetné ustanovenie takúto diferenciaciu podľa kategórie strán neustanovuje. Z uvedeného dôvodu sa potom argumentácia súdu operujúca so slovnými spojeniami „podnikateľské riziko“ a „neúspech v podnikaní“ ako kritériami (podmienkami) pri oslobodení strany, ktorá je podnikateľom, javí ako neopodstatnená a arbitrárna. Súdny sú teda povinné riadiť sa pri interpretácii § 254 ods. 1 CSP kritériami predvídanými týmto ustanovením a nerozširovať ich nad rámec zákona, t. j. robiť pri posudzovaní oslobodenia od súdneho poplatku neoprávnené rozdiely medzi fyzickými osobami a

	<p>právnickými osobami, či už ide o podnikateľov, alebo nie. Dôsledkom takejto činnosti je potom porušenie ústavnej zásady rovnosti, keďže použitia § 254 ods. 1 CSP sa môže dovoliavať každá strana za identických podmienok.» (ČENTÍK, T. § 254 [Oslobodenie od súdneho poplatku]. In: ŠTEVČEK, M., FICOVÁ, S., BARICOVÁ, J., MESIARKINOVÁ, S., BAJÁNKOVÁ, J., TOMAŠOVIČ, M. a kol. Civilný sporový poriadok. 2. vydanie. Praha : C. H. Beck, 2022, s. 1015, marg. č. 4.).</p> <p>Okresný súd sa v napadnutom uznesení vôbec nevenoval posudzovaniu majetkových pomerov sťažovateľky, ako to má na mysli dikcia § 254 CSP, ale paušálne, aplikujúc už spochybnený argument o znášaní podnikateľského rizika (ktoré sa z pohľadu ústavného súdu na sťažovateľku nevzťahuje, keďže nie je podnikateľským subjektom), skonštatoval, že sťažovateľka nemá nárok ani na čiastočné oslobodenie od súdneho poplatku. Argumentácia zákonného sudcu o tom, že sťažovateľka disponuje rozsiahlym majetkom, preto je schopná zabezpečiť úhradu súdneho poplatku, bola prezentovaná až vo vyjadrení k podanej sťažnosti, v napadnutom uznesení absentuje individuálne a objektívne zhodnotenie majetkových pomerov sťažovateľky.</p> <p>Možno zhrnúť, že napadnuté uznesenie okresného súdu nesleduje zmysel a účel základného práva na prístup k súdu, ktorým je zabezpečiť efektívnu súdnu ochranu všetkým právnickým osobám a fyzickým osobám, zohľadňujúc ich konkrétne majetkové pomery v tom zmysle, aby bola zaručená podstata práva na prístup k súdu ako súčasť práva na spravodlivé súdne konanie.</p> <p>Na základe uvedeného preto možno ustáliť, že napadnutým uznesením okresného súdu došlo k porušeniu základného práva sťažovateľky na súdnu ochranu, a to v časti základného práva na prístup k súdu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy v spojení s čl. 36 ods. 1 listiny a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru. Vzhľadom na vyslovené porušenie označených základných práv ústavný súd pristúpil k zrušeniu napadnutého uznesenia okresného súdu.</p> <p>Bez toho, aby ústavný súd prejedikoval rozhodnutie okresného súdu o tom, či má žiadosti sťažovateľky vyhovieť a v akom rozsahu, ústavný súd uvádza, že okresný súd sa po vrátení veci bude opätovne zaoberať podanou žiadosťou sťažovateľky o oslobodenie od súdnych poplatkov, pričom jeho úlohou bude objektívne zhodnotiť jej majetkové pomery so zreteľom na ňou deklarované skutočnosti a na základe toho vysloviť, či sú dané dôvody na oslobodenie, resp. zníženie poplatkovej povinnosti za podanie dovolania. Objektívne posúdenie finančnej situácie pritom nemôže byť založené iba na hypotetickej možnosti zaplatiť súdny poplatok, ale musí vychádzať zo skutočností preukázaných v konaní (I. ÚS 295/2020). Zároveň nesmie byť výška poplatkovej povinnosti pre poplatníka likvidačná, v takom prípade nemožno trvať na úhrade súdneho poplatku, resp. na jej úhrade v celom rozsahu. Inak by ustanovenie o priznaní oslobodenia nemalo zmysel a neplnilo by zamýšľaný účel (II. ÚS 218/2022).</p> <p>Ústavný súd nálezom rozhodol, že uznesením okresného súdu z 11. júna 2021 bolo porušené základné právo sťažovateľky na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 36 ods. 1 listiny a jej právo na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru.</p>
<p>použité odkazy na relevantnú judikatúru ústavného súdu, EStP a iných súdov</p>	<p>Nalbant a ďalší proti Turecku, 2022, § 39 a § 40 a pozri § 41 – § 45 Najvyšší správny súd Českej republiky - uznesenie rozšíreného senátu č. k. 1 As 70/2008-74 z 27. mája 2010</p> <p>rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 2 Afs 28/2004-40 z 1. septembra 2004</p>
<p>súvisiace právne predpisy</p>	
<p>klúčové slová</p>	<p>poplatok-oslobodenie</p>

	poplatok-súdny práva a slobody – právo na súdnu a inú právnu ochranu-právo na prístup k súdu
--	---

spisová značka	IV. ÚS 569/2022
populárny názov	Dôkazné bremeno v daňovom konaní
sudca spravodajca	Miroslav Duriš
druh konania	konanie o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb
druh rozhodnutia a spôsob vybavenia	Nález - Nález
dátum rozhodnutia	07.02.2023
dotknuté články ústavy a medzinárodných zmlúv	Ústava Slovenskej republiky čl. 46 ods. 1 ústavný zákon č. 23/1991 Zb., ktorým sa uvádza Listina základných práv a slobôd čl. 36 ods. 1 zákon č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov
analytická právna veta	Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom.
skutkový stav a základné fakty	Daňový úrad vyrubil sťažovateľovi rozdiel z DPH v sume 21 274 eur, nepriznal nadmerný odpočet dane v sume 20 783,90 eur a vyrubil daň v sume 490,10 eur za zdaňovacie obdobie 4. štvrt'roka 2014. Správca dane nespochybnil vykonanie stavebných prác fakturovaných dodávateľom. Dospel k záveru, že zhotoviteľ nebol hodnoverne preukázaný. Finančné riaditeľstvo rozhodnutím z 30. augusta 2016 rozhodnutie správneho orgánu potvrdilo. Proti uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia. Najvyšší súd rozsudkom z 9. októbra 2018 zrušil rozsudok krajského súdu zo 7. júna 2017 a vrátil mu vec na ďalšie konanie z dôvodu „nesprávneho právneho posúdenia otázky dôkazného bremena daňového subjektu.“ Krajský súd rozsudkom z 3. marca 2021 správnu žalobu zamietol, dospel k záveru, že nebolo preukázané, že „zdaniteľné plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou boli uskutočnené spôsobom, deklaroványm predloženými faktúrami, preto nebolo možné tento nadmerný odpočet uznať. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť, ktorú najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom z 22. júla 2022 zamietol.
z odôvodnenia	Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže takýto výklad by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je na správcovi dane, aby bol skutkový stav zistený presne a úplne, a od neho závisí, aké dokazovanie na tento účel vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. Až preukázateľným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o dodávateľovi stavebných prác poukázaním na skutočnosti, ktoré vyplývajú z obchodného vzťahu medzi dodávateľom a jeho subdodávateľom, resp. medzi dodávateľom subdodávateľom, išlo o okolnosti, o

ktorých sťažovateľ nemusel mať vedomosť a nebolo v jeho možnostiach predkladať dôkazy týkajúce sa týchto obchodných vzťahov. Uvedené okolnosti takto nepostačujú automaticky na prechod dôkazného bremena na daňový subjekt, resp. aj na záver, ktorý by spochybňoval skutočnosti deklarované na faktúre medzi sťažovateľom a dodávateľom, ktorý túto faktúru vystavil.

Je potrebné pripomenúť procesnoprávny pohľad na správnu aplikáciu § 46 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého ak správca dane vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. Iba samotné spochybnenie deklarovaných plnení bez reálne existujúceho reálneho základu vytvoreného správcom dane je nutné považovať za neakceptovateľné. V rámci postupu podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku teda správca dane nesmie pred daňovým subjektom tajiť „zdroje“ svojich pochybností (NAĎ, P. Poznámka k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Šzfk/44/2019 z 24. novembra 2020. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 2021, č. 2, s. 41.).

Z obsahu rozsudkov správnych súdov pritom vyplýva, že daňové orgány vo veci sťažovateľa zamerali svoju pozornosť najmä na skutočnosti mimo sféry jeho vplyvu (schopnosť preukázať dodanie prác dodávateľovi subdodávateľom, resp. personálne a technické kapacity jeho subdodávateľa), pričom podľa tvrdenia sťažovateľa nezohľadnili predložené dôkazy týkajúce sa preukázania skutočného vykonania predmetných stavebných prác, ktoré boli predmetom faktúry z 31. decembra 2014. K tomuto rozporu sa najvyšší správny súd nevyjadril. Správne súdy sa stotožnili s konštatovaním daňových orgánov, že dodávateľ sťažovateľa nepreukázal dodanie prác subdodávateľom a subdodávateľ v rozhodnom období už nemal potrebné personálne a pracovné kapacity na zabezpečenie vykonania stavebných prác, na základe čoho dospeli k záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na priznanie práva na odpočet DPH.

Ústavný súd k otázke rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní nároku na odpočet DPH v kontexte pochybností správcu dane judikoval, 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), pričom 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 spochybnenie 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 (I. ÚS 377/2018).

Z obsahu administratívnych rozhodnutí je zrejmé, že orgány finančnej správy sa zásadnou právnou otázkou unesenia a presunu dôkazného bremena riadne nezaoberali, podobne ani správne súdy na námietky sťažovateľa v tomto smere neposkytli náležitú odpoveď.

V tomto smere sú relevantné závery z rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3 Sžf 1/2010 z 19. augusta 2010, podľa ktorého v otázke obstarania tovaru dodávateľom daňového subjektu, resp. subdodávateľmi jeho dodávateľa ide o skutočnosti, ktoré sa v zásade týkajú iného daňového subjektu a za ktoré zodpovedá iný daňový subjekt. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy

tovarov u iných subjektov pred dodaním tovaru. Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či kontrolovaný daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

Ústavný súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora v spojených prípadoch C354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o DPH, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkolvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.

V posudzovanej veci najvyšší správny súd vychádzal z toho, že priamy dodávateľ sťažovateľa nevedel hodnoverne preukázať vykonanie stavebných prác pre sťažovateľa subdodávateľom (najmä pre odcudzenie príslušnej dokumentácie) a zároveň ním uvedený subdodávateľ nemal už v rozhodnom období potrebné personálne a pracovné kapacity na to, aby dokázal zabezpečiť fakturované stavebné práce, pričom tento tiež nevedel preukázať tvrdených subdodávateľov, ktorí mu tieto práce mali vykonať, čo podľa správnych súdov predstavuje významné indície, ktoré sú spôsobilé spochybniť hodnovernosť tvrdení o tom, že stavebné práce vykonali dodávateľ, resp. subdodávateľ tak, ako to bolo deklarované na faktúrach z 31. decembra 2014 (medzi sťažovateľom a dodávateľom) a z 10. decembra 2014 (medzi dodávateľom a subdodávateľom), a čo opodstatňuje záver o nepreukázaní hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočet DPH.

Nedostatočné personálne a pracovné kapacity subdodávateľa dodávateľa daňového subjektu môžu za určitých okolností predstavovať indíciu, resp. operatívnu informáciu k ďalšiemu vyšetrovaniu a preverovaniu reálnosti zdaniteľného plnenia podľa vystavených faktúr, avšak táto skutočnosť nie je sama osebe spôsobilým dôkazom o fiktívnosti zdaniteľných transakcií podľa vystavených faktúr. U dodávateľa, resp. subdodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, zapojenie rodinných príslušníkov, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne réžii jeho dodávateľa, resp. subdodávateľa alebo následných subdodávateľov.

Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu, a nie

domnienky daňového orgánu.

Závery najvyššieho správneho súdu odobrujúce postup správcu dane bez odpovede na konkrétne námietky sťažovateľa sú v konflikte s judikatúrnymi východiskami rozhodovacej činnosti Súdneho dvora, podľa ktorých daňový orgán vo všeobecnosti nemôže od zdaniteľnej osoby vyžadovať, aby jednak overila, že vystaviteľ faktúry vzťahujúcej sa na tovar a služby, na základe ktorých sa požaduje výkon práva na odpočítanie DPH, disponuje predmetným tovarom, je schopný ho dodať a splnil si povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane subjektov na vstupe nie sú nezrovnalosti alebo podvod, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala príslušnými dokumentmi (rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcamp, C-277/14, bod 52).

Keďže predloženie takýchto dodatočných dokladov nie je upravené v čl. 178 písm. a) smernice o DPH a môže sa neprímeraným spôsobom dotknúť výkonu práva na odpočítanie, ako aj zásady neutrality, príslušný vnútroštátny daňový orgán nemôže vo všeobecnosti vyžadovať takéto predloženie. Zásady upravujúce uplatňovanie spoločného systému DPH členskými štátmi, najmä zásady daňovej neutrality a právnej istoty, sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby v prípade existencie jednoduchých nepodložených podozrení zo strany vnútroštátnej daňovej správy, pokiaľ ide o skutočné uskutočnenie hospodárskych transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry, bolo zdaniteľnej osobe, ktorej bola vystavená daňová faktúra, odopreté právo na odpočítanie DPH, ak nie je schopná okrem uvedenej faktúry poskytnúť iné dôkazy o tom, že vykonané hospodárske transakcie sú skutočné (rozsudok Súdneho dvora zo 4. júna 2020 vo veci SC C.F. SRL, C-430/19). V tomto prejudiciálnom konaní sa riešila otázka podobná s vecou, ktorá je predmetom ústavnej sťažnosti, t. j. situácia, keď dodávatelia daňového subjektu nemali technickú a logistickú spôsobilosť poskytovať služby, ktoré fakturovali daňovému subjektu (bod 14 citovaného rozsudku).

Súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry Súdneho dvora pravidlo, že príjemcovi rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok Súdneho dvora zo 16. októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18). Porušenie práva na obhajobu vedie k zrušeniu rozhodnutia prijatého na konci predmetného správneho konania len vtedy, ak by bez tejto vady mohlo toto konanie viesť k inému výsledku (rozsudok Súdneho dvora z 3. júla 2014 vo veci Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13).

Podstatnú časť odôvodnenia napadnutého rozsudku (ako aj rozsudku krajského súdu, pozn.) tvorí rekapitulácia priebehu administratívneho a súdneho konania, v nich vydaných rozhodnutí a podaní účastníkov konania. Najvyšší súd v plnom rozsahu prevzal závery preskúmaného rozhodnutia krajského súdu, čo sa týka skutkových zistení, ako aj právneho posúdenia, pričom vlastné právne odôvodnenie záverov prezentoval v minimálnom rozsahu. S argumentáciou sťažovateľa sa vysporiadal len formálne, pričom neprezentoval vlastné závery ako výsledok konfrontácie záverov krajského súdu a námietok sťažovateľa. Písomné vyhotovenie rozsudku najvyššieho správneho súdu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre jeho rozhodnutie. Požiadavky na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúce z § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku nemôžu byť naplnené jednostrannou obhajobou záverov daňových orgánov a krajského súdu bez toho, aby sťažovateľ dostal odpoveď na viaceré podstatné žalobné a kasačné námietky.

Sťažovateľ osobitne v správnej žalobe poukazoval na rozhodnutia kasačného súdu (najvyššieho súdu), ktorými podporoval svoju argumentáciu týkajúcu sa

	<p>rozloženia dôkazného bremena.</p> <p>Ústavný súd s ohľadom na už prezentované východiská a konkrétne zistenia konštatuje, že najvyšší správny súd neposkytol sťažovateľovi napadnutým rozsudkom náležitú súdnu ochranu, pretože rezignoval na svoju úlohu odpovedať na všetky relevantné argumenty prezentované v kasačnej sťažnosti. Najvyšší správny súd nereflektoval dostatočne vlastnú judikatúru a judikatúru najvyšších súdnych autorít a nevyjadril sa k zásadnej otázke dôkazného bremena a jeho presunu v konkrétnych okolnostiach sťažovateľovej veci. Takisto nereagoval na námietky rozporu rozsudku krajského súdu s judikatúrou najvyšších súdnych autorít. Neposkytnutím odpovede na zásadné a podstatné námietky zasiahol do práva sťažovateľa na súdnu ochranu.</p> <p>Po posúdení všetkých okolností preto ústavný súd dospel k záveru, že napadnutým rozsudkom, ktorým najvyšší správny súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, bolo porušené základné právo na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 listiny. Vychádzajúc zo zásady minimalizácie zásahov do rozhodovacej činnosti všeobecných (správnych) súdov, ústavný súd nevyhovel návrhu sťažovateľa na zrušenie rozsudku krajského súdu z 3. marca 2021 a vrátenie veci krajskému súdu.</p>
<p>použité odkazy na relevantnú judikatúru ústavného súdu, EŠLP a iných súdov</p>	<p>rozsudok Súdneho dvora v spojených prípadoch C354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House)</p> <p>rozsudok z 22. októbra 2015 vo veci PPUH Stehcamp, C-277/14, bod 52</p> <p>rozsudok Súdneho dvora zo 4. júna 2020 vo veci SC C.F. SRL, C-430/19</p> <p>rozsudok Súdneho dvora zo 16. októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18</p> <p>rozsudok Súdneho dvora z 3. júla 2014 vo veci Kamino International Logistics a Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 a C-130/13</p>
<p>súvisiace právne predpisy</p>	
<p>klúčové slová</p>	<p>daň-dokazovanie v daňovom konaní</p> <p>daň-z pridanej hodnoty</p> <p>správne súdnictvo-rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam správnych orgánov</p> <p>práva a slobody – právo na súdnu a inú právnu ochranu-právo na súdnu ochranu</p> <p>dokazovanie-dokazovanie v daňovom konaní</p> <p>dokazovanie-dôkazné bremeno</p> <p>daň-odpočet dane</p>

Spracovalo Analytické oddelenie Kancelárie Ústavného súdu Slovenskej republiky

Upozornenie :

Prehľad vybraných rozhodnutí Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „prehľad“) je neoficiálnym dokumentom, ktorý slúži výlučne na informovanie o rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“). Prehľad zostavuje Analytické oddelenie Odboru súdnych poradcov a súdnej agendy Kancelárie Ústavného súdu Slovenskej republiky z rozhodnutí ústavného súdu, písomne vyhotovených a odoslaných účastníkom konania v danom období. Prehľad nezaväzuje ústavný súd a nenahrádza jednotlivé rozhodnutia ústavného súdu, z ktorých bol zostavený.