



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

IV. ÚS 477/2020-39

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí 13. októbra 2020 v senáte zloženom z predsedu senátu Miroslava Duriša a zo sudcov Libora Duľu a Ladislava Duditsa (sudca spravodajca) predbežne prerokoval ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti ARRIVA Liorbus, a. s., Bystrická cesta 62, Ružomberok, IČO 36 403 431, zastúpenej advokátskou kanceláriou Malata, Pružinský, Hegedüš & Partners s. r. o., Twin City Tower, Mlynské nivy 10, Bratislava, v mene ktorej koná advokátka a konateľka Mgr. Jana Alušíková, vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s čl. 144 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Sžfk 88/2018 z 27. novembra 2019 a takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť obchodnej spoločnosti ARRIVA Liorbus, a. s., **o d m i e t a** ako zjavne neopodstatnenú.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Sťažnostná argumentácia a vymedzenie napadnutého konania

1. Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 5. marca 2020 doručená ústavná sťažnosť obchodnej spoločnosti ARRIVA Liorbus, a. s., Bystrická

cesta 62, Ružomberok, IČO 36 403 431 (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) v spojení s čl. 144 ods. 1 a čl. 2 ods. 2 ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) sp. zn. 10 Sžfk 88/2018 z 27. novembra 2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

2. Z ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ sa správnu žalobou domáhal na Krajskom súde v Žiline (ďalej len „krajský súd“) preskúmania a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „riaditeľstvo“), ako aj predchádzajúceho rozhodnutia Daňového úradu Žilina (ďalej len „úrad“). Rozsudkom krajského súdu pod sp. zn. 30 S 79/2017 zo 18. septembra 2018 bola správna žaloba sťažovateľa zamietnutá ako nedôvodná.

3. Rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 10 Sžfk 88/2018 z 27. novembra 2019 bola zamietnutá kasačná sťažnosť podaná sťažovateľom proti rozsudku krajského súdu.

4. Podľa názoru sťažovateľa napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu došlo k zásahu do jeho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu, pričom námietky v ústavnej sťažnosti sa týkajú hodnotenia dôkazov, unesenia a presunu dôkazného bremena v daňovom konaní a s tým spojeného nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku. Keďže problematika ústavnej akceptovateľnosti hodnotenia dôkazov všeobecným súdom je v rovine jej prieskumu úzko spätá s požadovanou kvalitou odôvodnenia súdneho rozhodnutia, ústavný súd vzhľadom na námietky sťažovateľa pristúpi k prieskumu hodnotenia dôkazov ruka v ruke s prieskumom odôvodnenia sťažnosťou napadnutého rozsudku a jeho kvality.

5. Sťažovateľ navrhuje, aby ústavný súd nálezom takto rozhodol:

„1. Základné právo spoločnosti ARRIVA Liorbus, a.s. so sídlom na adrese Bystrická cesta 62, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 403 431, na súdnu ochranu zaručené čl. 46 ods. 1 Ústavy SR v spojení s čl. 144 ods. 1 Ústavy SR a čl. 2 ods. 2 Ústavy SR rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 27.11.2019, sp. zn. 10Sžfk/88/2018, porušené boli.

2. *Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 27.11.2019, sp. zn. 10Sžfk/88/2018, zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.*“

II.

Relevantná právna úprava a judikatúra

6. Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

7. Podľa § 56 ods. 1 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 413/2019 Z. z. (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) ústavný súd návrh na začatie konania predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa, ak tento zákon v § 9 neustanovuje inak.

8. Podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde ústavný súd môže na predbežnom prerokovaní bez ústneho pojednávania uznesením odmietnuť návrh na začatie konania,

- a) na prerokovanie ktorého nemá ústavný súd právomoc,
- b) ktorý je podaný navrhovateľom bez zastúpenia podľa § 34 alebo § 35 a ústavný súd nevyhovел žiadosti navrhovateľa o ustanovenie právneho zástupcu podľa § 37,
- c) ktorý nemá náležitosti ustanovené zákonom,
- d) ktorý je neprípustný,
- e) ktorý je podaný zjavne neoprávnenou osobou,
- f) ktorý je podaný oneskorene,
- g) ktorý je zjavne neopodstatnený.

9. Podľa § 3 ods. 3 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“) správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

10. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

11. O zjavnej neopodstatnenosti návrhu možno hovoriť vtedy, keď namietaným postupom orgánu štátu nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu toho základného práva alebo slobody, ktoré označil navrhovateľ, a to buď pre nedostatok vzájomnej príčinnej súvislosti medzi označeným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých sa namietalo, prípadne z iných dôvodov. Za zjavne neopodstatnený návrh preto možno považovať ten, pri predbežnom prerokovaní ktorého ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98, I. ÚS 110/02, I. ÚS 88/07, IV. ÚS 92/04, III. ÚS 168/05, II. ÚS 172/2011, I. ÚS 143/2014, III. ÚS 102/2018).

12. Podľa konštantnej judikatúry ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecných súdov, ale podľa čl. 124 ústavy je nezávislým súdnym orgánom ochrany ústavnosti. Pri uplatňovaní tejto právomoci ústavný súd nie je oprávnený preskúmať a posudzovať ani 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 (mutatis mutandis I. ÚS 115/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06).

13. Do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy však nepatrí právo na rozhodnutie v súlade s právnym názorom účastníka súdneho konania, resp. právo na úspech v konaní (I. ÚS 3/97, II. ÚS 218/02, IV. ÚS 340/04, I. ÚS 225/05, II. ÚS 56/07), ani právo účastníka dožadovať sa ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov (I. ÚS 97/97, IV. ÚS 252/04).

III.

Posúdenie vecí ústavným súdom

14. Ústavný súd konštatuje, že podanie sťažovateľa je ústavnou sťažnosťou v zmysle čl. 127 ústavy v spojení s § 42 ods. 2 písm. f) a § 122 a nasl. zákona o ústavnom súde, preto ju ústavný súd predbežne prerokoval na neverejnom zasadnutí senátu ústavného súdu podľa § 56 ods. 1 zákona o ústavnom súde.

15. Ústavný súd na predbežnom prerokovaní skúmal, či ústavná sťažnosť obsahuje všeobecné náležitosti podania (§ 39 zákona o ústavnom súde), všeobecné náležitosti návrhu na začatie konania (§ 43 zákona o ústavnom súde), osobitné náležitosti ústavnej sťažnosti (§ 123 zákona o ústavnom súde) a či sú naplnené predpoklady umožňujúce ďalšie konanie o ústavnej sťažnosti (§ 124 a § 132 ods. 1 a 2 zákona o ústavnom súde). Ďalej posudzoval, či nie je daný niektorý z dôvodov na jej odmietnutie podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

16. Ústavný súd po preskúmaní ústavnej sťažnosti a jej príloh dospel k záveru, že ústavnú sťažnosť treba považovať za zjavne neopodstatnenú [§ 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde].

17. Podľa názoru ústavného súdu možno závery uvedené v odôvodnení rozsudku najvyššieho súdu považovať vo svetle námietok sťažovateľa za dostatočné a presvedčivé a nemožno ich v žiadnom prípade považovať za arbitrárne či zjavne neodôvodnené. Preskúmaním napadnutého rozhodnutia ústavný súd dospel k názoru, že najvyšší súd štandardným a ústavne akceptovateľným spôsobom reagoval na sťažovateľom uplatnené kasačné námietky a svoj záver o potvrdení rozsudku krajského súdu a zamietnutí kasačnej sťažnosti zrozumiteľne a primerane odôvodnil. Právne závery najvyššieho súdu nevykazujú znaky svojvôle alebo arbitrárnosti. Skutočnosť, že sa sťažovateľ so závermi najvyššieho súdu nestotožňuje a má na vec iný názor, nemôže sama osebe viesť k záveru o arbitrárnosti napadnutého rozhodnutia a nezakladá ani oprávnenie ústavného súdu nahradiť právny názor najvyššieho súdu svojím vlastným.

18. Vzhľadom na uvedené ústavný súd dospel k záveru, že medzi napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu a základným právom sťažovateľa na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy neexistuje taká príčinná súvislosť, ktorá by reálne signalizovala možnosť po prípadnom prijatí sťažnosti na ďalšie konanie vysloviť porušenie ním označeného práva. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ namieta porušenie zásady hodnotenia dôkazov a rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní, ako aj nedostatočné odôvodnenie týchto otázok zo strany najvyššieho súdu. K jednotlivým námietkam sťažovateľa uvedeným v ústavnej sťažnosti považuje za potrebné ústavný súd uviesť:

a) K hodnoteniu dôkazov v daňovom konaní

19. Z hľadiska posudzovania jednotlivých námietok a ich vzájomných súvislostí je potrebné primárne sa vysporiadať s namietaným hodnotením dôkazov daňových orgánov a následne správneho súdu, ako aj kasačného súdu, ktoré tvoria z hľadiska predmetu konania jeden celok. Ústavný súd v tomto smere konštatuje, že ústavno-súdny prieskum hodnotenia dôkazov nie je úplne vylúčený, avšak má svoje limity dané postavením ústavného súdu. Vyhodnotenie, ktorá skutočnosť tvrdená a dokazovaná v súdnom konaní, správnom konaní alebo daňovom konaní je pre rozhodnutie vo veci samej významná a ktorá

nie, je doménou rozhodovacej právomoci všeobecných súdov a príslušných orgánov verejnej moci v rámci zákonom upraveného procesu. Ústavnému súdu však nemožno odňať právomoc kasačného zásahu do tohto hodnotenia vtedy, keď je v rozpore so zákonným príkazom vyjadreným v príslušnej právnej norme (napr. § 3 ods. 3 daňového poriadku, § 129 Správneho súdneho poriadku a pod.) v miere spôsobilej postaviť konanie i jeho výsledok do pozície nespravodlivosti a neobjektívnosti. V opačnom prípade by sa právomoc ústavného súdu odôvodnená požiadavkou ochrany základných práv a slobôd uvedených v čl. 127 ods. 1 ústavy stala neúčinnou (m. m. nález ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 90/2015 z 1. decembra 2015).

20. Ústavný súd v naznačenom kontexte vykonal potrebný prieskum hodnotenia dôkazov a dospel k záveru, že vykonané hodnotenie dôkazov nevykazuje žiadne excesy, ktoré by viedli k nespravodlivosti a neobjektívnosti konania a v dôsledku ktorých by mohlo byť napadnuté rozhodnutie najvyššieho súdu považované za ústavne neutržateľné.

21. Na jednej strane je potrebné dať za pravdu sťažovateľovi, že za kvalifikovaný rozpor vo vykonaných dôkazoch nemožno považovať drobné rozdiely v nepodstatných detailoch, ak podstata opisu priebehu skutkového deja vyplývajúca z jednotlivých dôkazov je v súhrne zhodná v podstatných skutočnostiach. V prejednávanej veci však nešlo len o zanedbateľné skutkové odchýlky, pretože napríklad svedok R. Matušík (ako kľúčový svedok konajúci za subjekt poskytovateľa služby) ponúkol v rámci opakovaných výsluchov viaceré skutkové verzie, ktoré boli vnútorne rozporné v zásadných otázkach týkajúcich sa zdaniteľného obchodu, t. j. nielen v nepodstatných detailoch, ako to uvádza sťažovateľ. Tieto rozpory neboli sťažovateľom v rozumnej a nevyhnutnej miere vyvrátené tak, aby bolo možné prijať priaznivejší záver pre sťažovateľa v otázke unesenia dôkazného bremena.

22. Podstata voľného hodnotenia dôkazov spočíva v tom, že príslušný orgán aplikácie práva (správca dane, súd a pod.) hodnotí vykonané dôkazy z hľadiska ich dôležitosti, pravdivosti a vierohodnosti, t. j. či určitá skutočnosť je pre rozhodnutie podstatná a či sa v rámci dokazovania ukázala ako pravdivá alebo nepravdivá (existujúca alebo neexistujúca). Zákon nepredpisuje právnu silu žiadneho prameňa dôkazu (kvalitatívne

kritérium dôkazov) a ani to, že dva zhodné dôkazné prostriedky majú byť automaticky uprednostnené pred jedným protichodným dôkazným prostriedkom (kvantitatívne kritérium dôkazov). Pri prieskume toho, či sa vykonanými dôkazmi v daňovom konaní preukázali skutočnosti tvrdené sťažovateľom alebo nie, nezistil ústavný súd namietané porušenie označených ústavných práv. Správca dane totiž v zákonnom rámci dôkazy dostatočným spôsobom vyhodnotil jednotlivo, ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom k vykonaným dôkazom uviedol relevantné a logické argumenty (výhrady), z ktorých vyvodil odôvodnený záver o nepreukázaní skutočností oprávňujúcich daňový subjekt na uplatnenie požadovaného nároku.

23. Pokiaľ teda sťažovateľ v ústavnej sťažnosti uvádza, že existencia predmetu plnenia bola jednoznačne preukázaná listinnými dôkazmi, predovšetkým faktúrami, zmluvami a výsluchmi svedkov, ide o jeho pohľad na vec, ktorý však nebol rozhodujúcimi orgánmi akceptovaný. Vykonané dôkazy neboli s ohľadom na ich výpovednú hodnotu a vnútorné rozpory vedúce k spochybneniu zo strany finančných orgánov dostačujúce, pričom sťažovateľ tieto rozpory neodstránil a nepredložil na tento účel ďalšie relevantné dôkazy. Finančné orgány a následne aj najvyšší súd teda dospeli k záveru, že sťažovateľ v tomto smere neunesol svoje dôkazné bremeno, teda nepreukázal existenciu predmetu zdaniteľného plnenia.

b) K uneseniu a presunu dôkazného bremena v daňovom konaní

24. Dôkazné bremeno sťažovateľa bolo podľa jeho názoru vyčerpané a prešlo na správcu dane, a teda bolo povinnosťou správcu dane vyvrátiť (nielen spochybníť) skutočnosti deklarované sťažovateľom v dokladoch predložených správcovi dane, a tak dokázať správcovi dane tvrdené porušenie ustanovení príslušných hmotnoprávných daňových predpisov zo strany sťažovateľa.

25. K otázke unesenia a rozloženia (presunu) dôkazného bremena v daňovom konaní ústavný súd uvádza, že si nemožno zamieňať dve rozdielne kategórie, a to (i) proces hodnotenia dôkazov a (ii) povinnosť správcu dane vyvrátiť preukázané tvrdenia daňového

subjektu v dôsledku presunu dôkazného bremena, keďže k presunu dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane môže dôjsť jedine vtedy, ak sa v určitom štádiu konania vyhodnotí a ustáli, že daňový subjekt nielen vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ktoré od neho možno spravodlivo požadovať (čo sa týka rozsahu dokazovania), ale zároveň z vykonaných dôkazov vyplýva záver priaznivý pre daňový subjekt, t. j. že vlastné dôkazné bremeno aj uniesol, a teda preukázal ním tvrdené skutočnosti (čo sa týka kvality dôkazov).

26. Sťažovateľ vychádza v tejto súvislosti z premisy, že správca dane relevantnými dôkazmi nevyvrátil tvrdenia daňového subjektu, pretože je toho názoru, že preukázal svoje tvrdenia a dôkazné bremeno sa presunulo na správcu dane. Na tomto mieste je potrebné zdôrazniť, že sťažovateľ sa pri svojej argumentácii odvíja z nesprávneho východiska, pretože hodnotením dôkazov dospel správca dane k záveru, že daňový subjekt nepreukázal tvrdenia o zdaniteľných plneniach, ohľadom ktorých ho zaťažovalo dôkazné bremeno, preto nemohlo dôjsť k presunu dôkazného bremena na správcu dane. Keďže správca dane v rámci hodnotenia dôkazov obhájitelným, presvedčivým a ústavne konformným spôsobom posúdil hodnovernosť a pravdivosť dôkazov produkovaných daňovým subjektom, nebolo teda čo zo strany správcu dane vyvracať prípadnými ďalšími dôkazmi. Dôkazy vykonané v rámci daňového konania, ako aj daňovej kontroly totiž nepreukazovali tvrdenia opodstatňujúce uplatnený nárok na odpočítanie dane zo strany sťažovateľa ako daňového subjektu z hľadiska reálnosti zdaniteľného plnenia.

27. Argumentácia sťažovateľa by bola akceptovateľná vtedy, ak by bolo prima facie zjavné, že daňový subjekt svojimi tvrdeniami a predloženými dôkazmi uniesol vlastné dôkazné bremeno (v tejto veci by musel byť daný ústavnoprávne relevantný exces správcu dane pri hodnotení dôkazov), pričom správca dane by v rámci presunu dôkazného bremena nepredložil také rozhodujúce dôkazy, na základe ktorých by došlo k vyvráteniu dôkazov v prospech daňového subjektu a opätovnému presunu dôkazného bremena na daňový subjekt (teda nielen spochybneniu zo strany správcu dane v rovine tvrdení).

28. Východisko argumentácie, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový

subjekt, je možné považovať za ústavne konformné (II. ÚS 705/2017). Ak správca dane pri preverovaní reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov preukázateľne prostredníctvom vykonaných dôkazov spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť vykonaných dôkazov, 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 takéto 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 (I. ÚS 377/2018).

29. Dôkazné bremeno spočíva v úvodnej fáze daňového procesu na daňovom subjekte. Primárne je teda nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, t. j. preukázať splnenie podmienok nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, pričom nie je postačujúce len predloženie formálnych dokladov (faktúry, zmluvy atď.), ktoré samy osebe spravidla nepreukazujú, že sa plnenie, ktoré je ich predmetom, reálne uskutočnilo. Podľa ustálenej judikatúry najvyššieho súdu (napr. sp. zn. 3 Sžfk40/2017, 4 Sžfk 38/2017, 1 Sžfk 1/2017, 6 Sžfk 43/2017 a sp. zn. 1 Sžf 82/2016) tieto doklady nie sú bez reálneho preukázania uskutočnenia zdaniteľného plnenia dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj reálne uskutočnené, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či bolo takéto plnenie skutočne zrealizované alebo nie.

30. Až v prípade unesenia dôkazného bremena daňového subjektu v určitom štádiu daňového procesu možno uvažovať o presune dôkazného bremena na správcu dane. Ak daňový subjekt nepreukáže svoje tvrdenia o zdaniteľnom plnení, ktoré má napĺňať hypotézu hmotnoprávnej normy upravujúcej určitý daňový nárok (napr. právo na odpočítanie dane) bez rozumných a dôvodných pochybností, nemožno uvažovať o unesení dôkazného bremena daňového subjektu, a teda o presune dôkazného bremena na správcu dane. V danom prípade neboli v daňovom konaní produkované dôkazy takej kvality, ktoré by boli spôsobilé preukázať splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie odpočítania dane.

31. Ústavnoprávny prieskum zameraný na to, či na sťažovateľa nebolo kladené nesplniteľné a neprimerané dôkazné bremeno (tzv. probatio diabolica), ktoré by bolo spôsobilé zasiahnuť do ústavných práv sťažovateľa, by v zmysle už naznačeného prichádzal do úvahy vtedy, keď by bolo možné dôvodne konštatovať, že dosiaľ vykonané dôkazy síce preukazujú tvrdenia daňového subjektu, avšak správcovi dane z hľadiska rozsahu nestačia. V opačnom prípade by totiž došlo k faktickému vyprázdneniu, a tým porušeniu základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprimerané, lebo v opačnom prípade nemožno konanie ako celok považovať za spravodlivé (por. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Metalco Bt. proti Maďarsku z 1. 2. 2011, sťažnosť č. 34676/05). Z týchto hľadísk je ústavný súd oprávnený posudzovať prípustnú mieru zaťaženia daňového subjektu dôkazným bremenom a prelievanie dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane.

32. Miera dôkaznej povinnosti daňového subjektu a rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní má svoje limity dané objektívnymi možnosťami daňového subjektu. Žiadna skutková okolnosť, ktorá nastala v minulosti, sa totiž spravidla nedá preukázať s absolútnou istotou. Je však rozdiel v tom, či správca dane požaduje od daňového subjektu to, čo daňový subjekt nie je objektívne schopný splniť, a v tom, či vôbec vykonané dôkazy, ktoré od daňového subjektu bolo rozumné požadovať, preukazujú rozhodujúce skutočnosti pre priznanie určitého práva. V okolnostiach prejednávanej veci týkajúcej sa sťažovateľa však ide o v poradí druhý menovaný príklad.

c) K nedostatočnému odôvodneniu napadnutého rozhodnutia

33. Z napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že daňové orgány, ako aj najvyšší súd sa otázkou hodnotenia dôkazov a unesenia dôkazného bremena riadne zaoberali a svoje závery a úvahy dostatočným spôsobom odôvodnili. Ani ústavný súd nepovažuje závery daňových orgánov odobrené najvyšším súdom za svojvoľné či inak vybočujúce z ústavno-právnych limitov. Uvedené závery neboli v rozpore ani so sťažovateľom citovanou judikatúrou najvyššieho súdu, keďže pre jej aplikáciu neboli v danej veci naplnené všetky hypotézy.

34. Správca dane v rámci hodnotenia dôkazov uviedol viacero závažných pochybností a rozporov v dôkazoch, ktoré sú podľa názoru ústavného súdu dôvodné a z hľadiska voľného hodnotenia dôkazov logické a opodstatňujúce záver o neunesení dôkazného bremena sťažovateľa ako daňové subjektu.

35. Daňové orgány, ako aj súdy v danej veci riadne odôvodnili, na základe akých skutočností dospeli k záveru, že fakturované služby, ktoré mali byť vykonané v prospech sťažovateľa, nie sú dostatočným spôsobom preukázané.

36. Ústavný súd preto konštatuje, že napadnutým rozsudkom najvyššieho súdu nedošlo k porušeniu sťažovateľovho základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, a preto ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

37. Keďže ústavná sťažnosť bola odmietnutá, rozhodovanie o ďalších procesných návrhoch stratilo opodstatnenie, a preto sa nimi ústavný súd už nezaoberal.

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

V Košiciach 13. októbra 2020

Miroslav DURÍŠ
predseda senátu