



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 49/2024-16

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara a sudcov Jany Baricovej (sudkyňa spravodajkyňa) a Rastislava Kaššáka v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **Zlatá Huta spol. s r. o.**, Bernolákova 11/3040, Trenčín, IČO 31 426 964, zastúpenej JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom, Horná 27, Banská Bystrica, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/9/2021 z 28. apríla 2023 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 24. októbra 2023 domáha vyslovenia porušenia svojich základných práv podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a svojho práva podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/9/2021 z 28. apríla 2023. Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správne mu súdu na ďalšie konanie. Okrem toho žiada priznať náhradu trov konania pred ústavným súdom.

2. Ústavnej sťažnosti sťažovateľky (daňového subjektu, ktorého predmetmi činnosti sú výkup drahých kovov, výroba polotovarov a šperkov z drahých kovov, regenerácia, prepracovanie, legúry, afinácia drahých kovov a iné) predchádzali jej ústavné sťažnosti proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydaným v konaniach o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánu verejnej správy – Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „finančné riaditeľstvo“) vydaných vo vyrubovacích konaniach, ktorým predchádzali daňové kontroly vykonané Daňovým úradom Trenčín (ďalej len „správca dane“) za zdaňovacie obdobie máj až november 2008; o týchto ústavných sťažnostiach ústavný súd rozhodol nálezom č. k. I. ÚS 314/2015-55 zo 16. decembra 2015, uznesením č. k. II. ÚS 506/2016-21 z 23. júna 2016 a nálezom č. k. I. ÚS 30/2018-41 z 30. januára 2019.

3. V danom prípade finančné riaditeľstvo rozhodnutím č. 1100306/1/127350/2015/5201 z 23. marca 2015 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) v znení neskorších predpisov potvrdilo rozhodnutie správcu dane č. 9301402/5/4780051/2014/Bed z 27. októbra 2014, ktorým bol sťažovateľke podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 225 472,25 eur za zdaňovacie obdobie december 2008, nadmerný odpočet DPH v sume 124 271,46 eur sťažovateľke priznaný nebol a bola jej vyrubená vlastná daňová povinnosť v sume 101 200,79 eur. Vo výsledku sťažovateľke nebol uznaný nárok na odpočet DPH za dodanie plechu s obsahom zlata (Au) o rýdzosti 999,9/1000 a pásov s obsahom zlata (Au) s rýdzosťou 999,9 od dvoch dodávateľov – obchodných spoločností so sídlom v Slovenskej republike, keďže predmetné komodity boli v skutočnosti investičným zlatom kupovaným pôvodne od rakúskeho dodávateľa Schoeller Münzhandel GmbH (jedného z najväčších obchodníkov so zlatom a drahými kovmi v Európe), ktoré je od dane oslobodené podľa 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), a nie priemyselným zlatom, ako sťažovateľka uvádzala. So závermi finančného riaditeľstva nesúhlasila.

4. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom sp. zn. 13S/3/2020 z 8. júla 2020 žalobu sťažovateľky, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia finančného riaditeľstva č. 1100306/1/127350/2015/5201 z 23. marca 2015 (bod 3), zamietol ako nedôvodnú [§ 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“)] s tým, že rozhodnutia správcu dane a finančného riaditeľstva považuje za vecne správne a v súlade so zákonom.

5. Proti rozsudku krajského súdu sťažovateľka podala kasačnú sťažnosť, ktorú odôvodnila tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP]. Konkrétne namietla, že v daňovom konaní s ňou nebol prerokovaný protokol z daňovej kontroly, že sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie a že dokazovanie týkajúce sa medzinárodnej výmeny daňových informácií nebolo v súlade so zákonom.

6. Najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú (§ 461 SSP), keď, vychádzajúc z obsahu administratívneho spisu, všetky námietky sťažovateľky vyvrátil. Zistil, že sťažovateľka sa prostredníctvom svojho právneho zástupcu a konateľov zúčastnila u správcu dane 26. februára 2010 prerokovania protokolu z daňovej kontroly. Anomáliou v predmetnej veci bola skutočnosť, že sťažovateľka preukázateľne v rámci lehoty stanovenej zákonom podala na poštovú prepravu písomné vyjadrenie k protokolu, ktoré sa do nasledujúceho dňa (keď sa konalo prerokovanie protokolu) pochopiteľne nedostalo do dispozície správcu dane. Zo zápisnice o prerokovaní protokolu pritom nevyplýva, že by sťažovateľka správcovi dane predložila námietky k protokolu (hoci aj ústnou formou) ani doklad o podaní vyjadrenia na poštovú prepravu. Ďalej z administratívneho spisu vyplynulo, že protokol bol so sťažovateľkou v uvedený deň prerokovaný, pričom sťažovateľka nenamietala postup správcu dane. Obsah zápisnice prítomné osoby potvrdili svojimi podpismi. Najvyšší správny súd ďalej konštatoval, že v prejednávanej právnej veci rozhodoval správca dane vo vyrubovacom konaní na podklade protokolu č. 645/320/9156/2010/Mik z 9. februára 2010 k daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008. V rámci samotného vyrubovacieho konania správca dane listom zo 7. novembra 2013 predvolal sťažovateľku na ústne pojednávanie, ktorá však v podaní

z 2. decembra 2013 odmietla svoju účasť na tomto úkone. S uvedeným bezprostredne súvisela aj otázka zákonnosti dokazovania vykonaného správcom dane, keďže z administratívneho spisu vyplynulo, že právny zástupca sťažovateľky bol listom č. 645/320/101235/2009/Mik z 22. decembra 2009 (doručeným 7. januára 2010) predvolaný, aby sa dostavil k správcovi dane na účel oboznámenia sa so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly. Ani túto možnosť sťažovateľka ani jej právny zástupca nevyužili. Vychádzajúc z uvedeného, najvyšší správny súd uzavrel, že sťažovateľku zaťažovala dôkazná povinnosť aj na tú skutočnosť, že predmetom obchodov bol tovar, ktorý mal charakter ňou deklarovaný, a to najmä z dôvodu, že podliehal samostatnej právnej úprave v zmysle hmotného práva (§ 67 ods. 3 zákona o dani z pridanej hodnoty).

II.

Argumentácia sťažovateľky

7. Sťažovateľka v ústavnej sťažnosti [čl. 127 ústavy a § 122 a nasl. 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“)] tvrdí, že dôvodmi kasačnej sťažnosti sa najvyšší správny súd zaoberal povrchno, pričom účelovým a arbitrárnym výkladom právnych noriem jej neposkytol súdnu ochranu.

III.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je námietka porušenia základných práv sťažovateľky podľa čl. 46 ods. 1 a 2 a čl. 48 ods. 2 ústavy a jej práva podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru rozsudkom najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sžfk/9/2021 z 28. apríla 2023 (bod 6), ktorý považuje za arbitrárny, a to so zreteľom na pochybenia správcu dane v daňovom konaní a vo vyrubovacom konaní (bod 7).

9. Sťažovateľke sú východiská rozhodovania ústavného súdu týkajúce sa základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie známe (bod 2), preto ich ústavný súd nepovažoval za potrebné opakovať.

10. Vzhľadom na ústavnosťažnostné námietky sťažovateľky ústavný súd dopĺňa, 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 (IV. ÚS 596/2012, III. ÚS 502/2015).

11. „V daňovom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov a správcu dane je povinný riadne zistiť skutkový stav veci a preveriť skutkové tvrdenia uvádzané daňovým

subjektom, prípadne odstrániť procesné pochybenia, ktoré vykonal správca dane počas daňovej kontroly. Daňové konanie je svojou povahou správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, ale je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania (porovnaj Vernarský, M. Procesné zásady daňového konania. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2009. s. 11, 24 – 25 a nasl.). Daňové konanie ovláda zásada objektívnej pravdy, avšak je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania. Povinnosťou správneho orgánu v prvostupňovom správnom konaní, ako aj v odvolacom konaní je dať odpoveď na ťažiskové argumenty účastníka konania v tom smere, že v odôvodnení rozhodnutia uvedie, ako sa s jednotlivými argumentmi a tvrdeniami účastníka vysporiadal.“ (I. ÚS 480/2017).

12. Vyubovacie konanie je osobitným druhom daňového konania. Na účel vyrubovacieho konania možno považovať zistenie, resp. určenie a následné vyrubenie dane. K vyrubovaciemu konaniu sa môže pristúpiť v dôsledku ukončenia daňovej kontroly (§ 44 a nasl. daňového poriadku) alebo ukončenia určovania dane podľa pomôcok (§ 48 a nasl. daňového poriadku). Výsledkom vyrubovacieho konania je rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubuje daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Na vyrubovacie konanie sa podporne použijú všeobecné ustanovenia daňového konania (§ 58 až § 66 daňového poriadku). Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní (§ 63 ods. 2 daňového poriadku). Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani (§ 68 ods. 5 daňového poriadku).

13. K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu... Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane... Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného (rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/47/2007 z 21. novembra 2007).

14. Zákon o dani z pridanej hodnoty v § 67 obsahuje osobitnú úpravu uplatňovania dane pri investičnom zlate.

15. Najvyšší súd už v rozsudku sp. zn. 3Sžf/76/2009 z 21. januára 2010 uviedol, že „Ak daňový subjekt nakúpil a predal investičné zlato, ktoré je oslobodené od DPH, nemôže si uplatniť nárok na odpočet DPH. Dôkazné bremeno, že nešlo o investičné zlato, znáša daňový subjekt.“

16. Ak daňový subjekt bude obchodovať s iným ako investičným zlatom, takéto obchody sa budú zdaňovať bežným režimom, ktorý platí pre tovary. Pôjde o prípady kúpy zlata na výrobu šperkov alebo iných zlatých predmetov, nákup zlata na použitie v elektrotechnickom priemysle a pod.

17. Dôkazné bremeno je teda na daňovom subjekte, ktorého povinnosťou v priebehu daňovej kontroly je predkladať správcovi dane (jeho zamestnancovi) dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ako aj iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, resp. poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou. Dôkazné bremeno by mal daňový subjekt znášať v rozumne akceptovateľnom rámci, resp. do tej miery, do ktorej to od neho možno rozumne požadovať.

18. Pri posudzovaní miery dôkazného bremena daňového subjektu je potrebné vychádzať z toho, že dôkazná povinnosť, ktorú nesie daňový subjekt, nedosahuje povinnosť preukázania tvrdených skutočností s absolútnou istotou, ale postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti. Tá bude spravidla naplnená, ak bude možné z vykonaných dôkazov urobiť daný záver bez vážnych pochybností, pričom treba zohľadniť aj čas, ktorý uplynul od doby, keď preukazované skutočnosti nastali (podobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 23/2018 zo 16. januára 2020, ktorého závery sú aplikovateľné aj vo vzťahu k slovenskej právnej úprave).

19. V tejto súvislosti je pre úplnosť potrebné poukázať i na aktuálnu judikatúru ústavného súdu a v nej obsiahnuté všeobecné východiská pre správne súdy pri rozhodovaní vecí, kde proti sebe stoja daňové subjekty a orgány finančnej správy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty (IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022, I. ÚS 247/2023). Ústavný súd v kontexte vývoja judikatúry Súdneho dvora Európskej únie uznáva, že dôkazný štandard a rozloženie dôkazného bremena pre oblasť dane z pridanej hodnoty nie je priamočiare v tom zmysle, že by zaťažovali výlučne daňový subjekt, ba naopak, rozsiahle povinnosti kladú i na finančnú správu. Je však potrebné zdôrazniť, že odpočítanie dane je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Daňový subjekt musí preukázať, že faktúry či iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Odpočítanie dane nenastáva *ex lege*. Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo na odpočítanie dane len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami [bod 42 uznesenia Vikingo Fövállalkozó; (I. ÚS 24/2024)].

20. Dokazovanie zo strany príslušného orgánu verejnej správy však zásadne slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (m. m. III. ÚS 78/2011).

21. Daňový subjekt sa nemôže dovoliavať splnenia svojej dôkaznej povinnosti v daňovom konaní, ak po tom, ako správca dane preskúmaním konkrétneho účtovného prípadu a relevantných účtovných dokladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dokladov (dôkazov) predložených daňovým subjektom, avšak daňový subjekt následne uvedené spochybnenie správcu dane nedokázal vyvrátiť ďalšími dôkazmi. Zachytenie účtovného prípadu v rámci účtovníctva je zabezpečené cez účtovný zápis, čo je konkrétna výrazová forma vecnej podstaty a obsahu každého účtovného prípadu. Pre každú účtovnú jednotku platí povinnosť, že všetky účtovné prípady musia byť doložené účtovnými dokladmi a samotné účtovanie týchto prípadov v účtovných knihách sa môže vykonať len na základe dokladov. Uplatňuje sa tu tak zásada dokladovosti, keďže cieľom účtovného dokladu je dokumentovať každý jeden prípad.

22. Vzhľadom na námietky sťažovateľky vznesené v ústavnej sťažnosti ústavný súd preskúmaním napadnutého rozsudku zistil, že najvyšší správny súd postupoval v medziach svojej právomoci, pričom sa nedopustil takého výkladu a aplikácie príslušnej zákonnej právnej úpravy (zákona o dani z pridanej hodnoty, daňového poriadku a Správneho súdneho poriadku), ktorými by poprel ich účel a význam. Napadnutý rozsudok najvyššieho správneho súdu nemožno označiť za arbitrárny v tom smere, že by závery ním formulované boli zjavne nelogické s ohľadom na zistený skutkový stav, ústavne neudržateľné alebo že by napadnutý rozsudok nereflektoval ťažiskové skutočnosti dôležité pre riadne zistenie stavu veci a rozhodnutie o kasačnej sťažnosti sťažovateľky. V danom prípade nič nenasvedčuje, že by sťažovateľka v daňovom konaní, resp. vo vyrubovacom konaní nemala možnosť právne argumentovať, prípadne predkladať také dôkazy, ktoré by sa z hľadiska záverov najvyššieho správneho súdu javili ako právne významné pre zrušenie rozsudku krajského súdu. Úkony správcu dane je potrebné vnímať v celkovom kontexte uskutočnenej daňovej kontroly, preto, pokiaľ najvyšší správny súd s poukazom na skutkové zistenia správcu dane dospel k záveru, že sťažovateľka v daňovom konaní neuniesla dôkazné bremeno, nemožno konštatovať, že svoje rozhodnutie odôvodnil nedostatočne a nepresvedčivo.

23. Skutočnosť, že sťažovateľka sa s právnymi závermi najvyššieho správneho súdu nestotožňuje, nepostačuje sama osebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti napadnutého rozsudku najvyššieho správneho súdu (m. m. II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010, I. ÚS 380/2021).

24. Z uvedených dôvodov ústavný súd ústavnú sťažnosť odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

25. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal.

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

V Košiciach 25. januára 2024

Miloš Mad'ar
predseda senátu