



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: **S. s.r.o.**, M., právne zastúpeného *prof. JUDr. M. V., CSc., advokátom, E.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/8229-70435/2009/992117-r zo dňa 28. júla 2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/108/2009-84 zo dňa 13.07.2010, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/108/2009-84 zo dňa 13. júla 2010 **potvrdzuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/224/8229-70435/2009/992117-r zo dňa 28. júla 2009, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/2964/09/Kře zo dňa 23.01.2009, ktorým správca dane za porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008 v sume 188 526,49 € žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Krajský súd v Trenčíne v odôvodnení rozsudku uviedol, že z podkladov pripojených v administratívnom spise žalovaného súd zistil, že žalobca si uplatnil pravo na odpočítanie 19% dane z pridanej hodnoty vo výške 1 790 597,60 Sk, základ dane 9 424 198,01 Sk, z dodávateľskej faktúry c. 50080008 (int.č. 2008002) za nákup 15 000 g rakúskeho rýdzeho zlata Au, rýdzosť 999,9/1000. Ďalej si žalobca uplatnil pravo na odpočítanie 19% dane z pridanej hodnoty vo výške 4 133 146,10 Sk, základ dane 21 753 400,31 z dodávateľskej faktúry č. 50080007 (interné č. 2008003), tiež za nákup 35 000 g rakúskeho rýdzeho zlata Au, rýdzosť 999,9/1000. Správca dane vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008.

3. Predmetom konania podľa krajského súdu, bolo posúdenie, či daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom, vo veci nároku žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty za nákup zlata od spoločnosti TTC v januári 2008, ktoré daňové orgány posúdili ako nákup investičného zlata v zmysle § 67 ods. 1, písm. a/, zákona o DPH, keďže žalobca nevyrába investičné zlato ani zlato nepretvára na investičné zlato. Nákup investičného zlata je v takomto prípade zo zákona o DPH oslobodený od dane.

4. *Podľa § 67 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty na účely tohto ustanovenia investičným zlatom je zlato vo forme prútu alebo tehly, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov, a ktoré ma rýdzosť 995 tisícín a viac.*

5. Krajský súd vyslovil názor, že medzi účastníkmi zostal sporný tvar zlata, ktorý bol v oboch faktúrach označený „rakúske rýdze zlato Au, rýdzosť 999,9/1000“. Žalobca tvrdil, že nakúpil zlaté zliatky, tiež označované ako „gold ligature“, rôznej hmotnosti a nepravidelného tvaru s nepravidelným povrchom, povrchová úprava zliatkov zodpovedala tepelnej úprave a mechanickému valcovaniu. Z uvedených zliatkov bola vyskladaná hmotnosť uvedená v oboch faktúrach. Žalobca tvrdil, že zlato nevykazovalo znaky investičného zlata, pretože sa nejednalo o zlaté tehly ani o zlaté prúty. Žalovaný, resp. správca dane, v rámci posúdenia nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty aplikovali definíciu investičného zlata v ust. § 67 ods. 1 zákona o DPH, ktorá bola prevzatá zo Smernice Rady 77/388/EHS. Skúmal nákup zlata v reťazci dodávateľov a odberateľov, pričom spoločnosť TTC (dodávateľ pre žalobcu) zlato nakúpila od W. s označením „A.“. Nákup takto označeného zlata spĺňal podľa žalovaného kritéria investičného zlata, pretože pojem gold bars zodpovedá pojmu zlatá tyčinka, zlata tehla alebo zlatý prút, pričom rozmery a forma týchto tvarov nie sú osobitne upravené právnou normou. Potom podľa žalovaného aj ďalší predaj zlata hoci označeného ako rakúske rýdze zlato malo v skutočnosti formu zlatej tyčinky a teda vykazovalo znaky investičného zlata.

6. Podľa názoru súdu žalovaný rozhodol vo veci predčasne, keďže neboli spoľahlivo odstránene rozporné tvrdenia účastníkov, či zlato označené vo faktúrach c. 50080008 a č. 50080007 ako rakúske rýdze zlato Au, možno podriaďiť pod pojem uvedený v § 67

ods. 1 písm. a/, zákona o DPH, teda že v skutočnosti sa jednalo o nákup zlata vo forme prútov alebo tehliet (tehličiek). Vo veci nie je možné prijať záver, že predmetom dodavky bolo zlato vo forme zodpovedajúcej investičnému zlatu a to len s prihliadnutím na faktúru W. pre spoločnosť TTC, v ktorej bolo zlato označené ako „A.“. Žalobca predal zlato dňa 30. januára 2008 poľskému odberateľovi, teda nie je už reálne možné posúdiť jeho formu, a tým sa práve žalobca dostal do dôkaznej núdze. Žalovaný sa musí v ďalšom konaní dôsledne vyporiadať s tvrdením žalobcu, že v skutočnosti nakúpil mechanicky spracované zliatky zlata nepravidelných tvarov s nerovným povrchom a bez akéhokoľvek označenia a takýto tovar – zlato – nie je možné pokladať za zlatú tehlu či zlatý prút, ktoré zodpovedá definícii investičného zlata podľa ust. § 67 ods. 1 zákona o DPH

7. Proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Uviedol, že vzhľadom k tomu, že sa jednalo o nákup zlata rýdzosti viac ako 995 tisícín (999,9/1000), čo je jeden z atribútov charakterizujúcich v zákone o DPI investičné zlato, správca dane preveroval pôvod a formu dodaného zlata v širšom reťazci dodávateľov a odberateľov. Zo zistení a vykonaného dokazovania mal žalovaný preukázať že :

- žalobca, dodávateľ žalobcu ako aj jeho dodávateľ nakúpili zlato rýdzosti 999,9/100, čo je jeden z atribútov charakterizujúcich investičné zlato,
- rýdzosť zlata uvedená na dokladoch nebola žiadnym z účastníkov obchodu ani zo strany správcu dane spochybnená.
- dodávateľ zlato ktoré dodal žalobcovi nakúpil ako „A.“ čo v preklade znamená „rakúske zlaté prúty“ ,tento názov dodávaného tovaru nerozporoval žiaden z účastníkov predmetného obchodu voči svojmu dodávateľovi (nepredložil o tom žiaden dôkaz), čo dokazuje, že názov dodávaného tovaru aj zodpovedal skutočnosti.
- žalobca nedal odpoveď na otázku správcu dane prečo na faktúrach vystavených pre poľského odberateľa uviedol ako predmet dodania „Au solid/Au zliatky 999,9/1000 (prečo zmenil názov dodaného tovaru), keď sa jednalo o ten istý predmet dodania, ktorý žalobcovi dodala spoločnosť T., s.r.o., a ktorý táto spoločnosť nakúpila vo forme „A.“,
- keďže dodávateľ žalobcu nebol platiteľom, ktorý by vyrábala investičné zlato alebo pretváral zlato na investičné zlato, nemohlo dôjsť k zmene formy dodávaného zlata. A to napriek tomu, že dodávateľ T., s.r.o., na faktúrach vystavených žalobcovi uviedol predmet dodania ako „rakúske rýdze zlato Au“,
- pre posúdenie či ide o investičné zlato je irelevantné či platiteľ deklaruje, že investičné zlato ďalej predá, alebo použije na priemyselne spracovanie.

8. Žalovaný tvrdil, že pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH žalobcom je rozhodujúce, či žalobca nakúpil investičné zlato od platiteľa, ktorý mohol postupovať podľa § 67 ods. 4, to znamená platiteľa, ktorý investičné zlato vyrába alebo pretvára zlato na investičné zlato a ktorý sa môže rozhodnúť, že dodanie investičného zlata inému platiteľovi bude zdaňovať dodávateľ žalobcu, firma T., s.r.o. takým platiteľom nebola. To, že má daňový subjekt k dispozícii faktúru vystavenú s daňou ešte nezakladá nárok na

odpočítanie dane. K tomu musia byť splnené podmienky uvedené v § 49 zákona o DPH.

9. K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný. Uviedol, že v spise sa nenachádza žiadny relevantný dôkaz, ktorý by v prípade tovaru nadobudnutého žalobcom poukazoval na splnenie zákonných podmienok pre investičné zlato podľa § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Samotná skutočnosť, že tovar nadobudnutý jeho dodávateľom T. s.r.o. bol označený vo faktúre jeho dodávateľa W. ako „gold bar“ totiž nielen v súlade so zákonom o DPH, ale ani v súlade s článkom 344 ods. 1 Smernice Rady 006/112/ES nie je postačujúcim faktom na to, aby uvedený tovar bez ďalšieho bol označený ako investičné zlato. Podľa citovaných ustanovení sa investičným zlatom rozumie zlato, ktoré kumulatívne spĺňa nasledované podmienky:

- je vo forme prútu alebo tehly,
- má rýdzosť 995 tisícín a viac a
- ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 OSP), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP) a podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

11. Podľa § 219 ods. 2 OSP ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

12. Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že medzi účastníkmi konania vznikol spor o výklad pojmu „investičné zlato“ v zmysle ust. § 67 ods.1, písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a jeho aplikácia na tovar dodaný žalobcovi spoločnosťou T., s.r.o. ako Rakúske rýdze zlato Au, rýdzosť 999,9/1000 ktorého kúpna cena s DPH bola vyúčtovaná žalobcovi fa.č. 5008007 za 35 000g vo výške 647 692,40 € + 19% DPH = 123 061,58 € a fa.č. 50080008 za 15 000 g vo výške 280 599 € + 19% DPH = 53 313,81 €.

13. Správca dane pri úsudku, že ide o investičné zlato vychádzal zo zistenia, že spoločnosť W. so sídlom T., F., USA dodala predmetné zlato dodávateľovi žalobcu T. s.r.o. ako „A.“ v počte 50 000g ako oslobodené od DPH, pričom záver, že išlo o investičné zlato bol podľa správca dane podporený zistením, že dodávateľ žalobcu investičné zlato nevyrába, ani nepretvára zlato na investičné zlato, len ho nakupuje a predáva v nezmenenej forme.

14. Podľa § 67 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty na účely tohto ustanovenia investičným zlatom je zlato **vo forme prútu alebo tehly**, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov, a ktoré má rýdzosť 995 tisícín a viac.

15. Najvyšší súd konštatuje, že investičné zlato musí kumulatívne spĺňať 3 zákonné náležitosti, ktoré pracovne možno nazvať **forma – rýdzosť – hmotnosť**. Medzi účastníkmi nebol spor o rýdzosť dodaného tovaru, ale forma a hmotnosť. Je nesporné, že forma zlata je špecifikovaná opisom vo faktúrach ako „Rakúske rýdze zlato Au“ nezodpovedá pojmu prút alebo tehla. Ďalej z faktúry vyplýva, že nie je uvedený počet dodaných kusov a ich jednotlivá hmotnosť. Na základe uvedeného možno konštatovať, že dodané zlato nie je vo faktúrach deklarované ako investičné zlato.

16. V danom prípade ide o daňovú transakciu, v ktorej žalobca údajne nakúpil investičné zlato a predal ho ďalej ako neinvestičné zlato. Najvyšší súd poukazuje na to, že pri tomto postupe žalobcu nezistil rozpor so zákonom. Základný problém je skutkový a spočíva v tom, že ak zlato nie je v čase daňovej kontroly k dispozícii na ohliadku, možno na skutočnosť, či išlo o investičné zlato usudzovať iba z nepriamych dôkazov. Investičné zlato sa od neinvestičného zlata rovnakej rýdzosti odlišuje formou (zlatý prút alebo tehla) a jednoznačne deklarovanou hmotnosťou. Pokiaľ definičným znakom tehličky alebo prútu je hmotnosť, ktorú akceptuje trh drahých kovov možno usudzovať, že hmotnosť musí byť deklarovaná na forme v ktorej je zlato t.j. na prúte alebo tehličke. Pojmové previazanie hmotnosti s formou znamená, že ak deklarovaná hmotnosť nezodpovedá skutočnosti (napr. v dôsledku mechanického poškodenia) zlato už nespĺňa podmienky investičného zlata. Nedostatok tvaru alebo hmotnosti, pri zachovanej rýdzosti spôsobujú, že nejde o investičné zlato.

17. Najvyšší súd poukazuje na to, že ustanovenie § 67 ods. 4 zákona o DPH sa týka pretvárania neinvestičného zlata na investičné. Naopak, pretvorenie resp. vyrobenie neinvestičného zlata z investičného nie je regulované. Vzhľadom na to, ak nepriame dôkazy i nasvedčujú dodaniu investičného zlata, neznamená to, že odberateľ nemôže zlato ďalej predať ako neinvestičné. Najviac úsudok správcu dane, že predmetom dodávky bolo investičné zlato nemá základ vo vykonanom dokazovaní. Žalobca nedeklaroval, že dodal investičné zlato. Jeho tvrdenie že nešlo o investičné zlato zodpovedá doteraz zistenému skutkovému stavu. Správca dane nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena. Žalobca pri dodávke deklaroval, že ide o neinvestičné zlato. Jeho dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods.8 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov sa preto týka skutočnosti sa, že išlo o neinvestičné zlato, ktorého dodávku deklaroval. Jeho dôkazné bremeno sa netýka skutočnosti, že išlo o investičné zlato. Pravidlo dôkazného bremena nám určuje, ktorý subjekt znáša následky dôkaznej núdze ohľadne skutočností ,ktoré má v daňovom konaní preukázať. Napadnuté rozhodnutie nemá dostatočne preukázaný skutkový základ. Preto odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

18. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 OSP s poukazom na ust. § 151 ods. 2 OSP tak, že žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Žalobca v odvolacom konaní trov právneho zastúpenia nevyčíslil preto mu najvyšší súd ich náhradu nepriznal.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 09. novembra 2010

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková