

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/2/2015
Identifikačné číslo spisu: 5014200493
Dátum vydania rozhodnutia: 23.02.2017
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5014200493.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Kataríny Benzovej, v právnej veci žalobcu: S. J., bytom H. C. č. XXX, H. C., právne zastúpený advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, so sídlom Gelnická č. 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti a postupu rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/113383/2014 zo dňa 05. marca 2014, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/76/2014-64 zo dňa 08. októbra 2014 a o odvolaní žalobcu v časti trov konania, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/76/2014-64 zo dňa 08. októbra 2014 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 170,45 € na účet jeho právneho zástupcu, do 3 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „krajský súd“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100308/1/113383/2014 zo dňa 05.03.2014, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9501401/5/5397798/2013 zo dňa 04.12.2013, ktorým správca dane rozhodol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. tak, že žalobcovi určil rozdiel v sume na dani z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie máj 2007 v sume 165 620,59 €.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v danom prípade skúmal a vyhodnotil žalobcom predložený dôkaz, a to znalecký posudok vo vzťahu k určeniu, či ide alebo nejde o investičné zlato, predložený súdu počas súdneho konania dňa 25.08.2014 a konštatoval, že v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p., resp. pri aplikácii § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre

súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

V danom prípade daný znalecký posudok súd vyhodnotil ako bezdôvodný, ktorý nebolo možné použiť v tomto súdnom konaní, vzhľadom k tomu, že tento, ako z jeho obsahu bolo zrejmé, bol vyhotovený nie za účelom ozrejmenia, či v danom prípade išlo o investičné zlato, z dôvodu, že znalec v čase posudzovania zlato nemal k dispozícii. Zo znaleckého posudku vyplynulo, že boli hodnotené objednávka a faktúry dodané zo strany žalobcu.

Krajský súd považoval za nedôvodné aj námietky žalobcu procesnoprávnej povahy, keď aj zo zákona č. 511/1992 Zb. (ktorý bol aplikovaný na daňovú kontrolu, ktorá prebiehala u žalobcu v danom čase) vyplynulo, že vyjadrenie kontrolovaného subjektu k protokolu, vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane, správca dane zaznamenaná v dodatku k protokolu, pričom tento dodatok je súčasťou protokolu. Je nesporné, že dňa 09.07.2008 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní vo veci prerokovania protokolu č. 655/320/10109/2008/Kri zo dňa 10.06.2008 o výsledku zistenia z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za máj 2007. Podľa krajského súdu bolo nesporné, že zo strany žalobcu boli správcovi dane doručené dňa 24.06.2008 námietky proti protokolu zo dňa 10.06.2008. Splnomocnený zástupca žalobcu výzvu na vyjadrenie sa k protokolu a samotný protokol prevzal dňa 12.06.2008, v nej bol stanovený termín záverečného prerokovania protokolu na deň 10.07.2008, pričom tento bol zmenený po telefonickom dohovore na deň 09.07.2008. Vo výzve bol daňový subjekt upozornený, že môže písomné vyjadrenie predložiť najneskôr do ôsmich pracovných dní, t.j. do 25.06.2008. Nesporné je, že sa záverečného prerokovania protokolu zúčastnili žalobca a aj jeho splnomocnený zástupca dňa 09.07.2008, v zápisnici je uvedené, že sa námietok zo dňa 24.06.2008 pridržiavajú. V administratívnom spise sa nachádza tzv. stanovisko správcu dane Daňového úradu Kysucké Nové Mesto k vyjadreniu JUDr. S. H. uvedeného v zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 09.07.2008. Nesporné je, že zápisnicu zo dňa 09.07.2008 podpísali jednak žalobca a aj jeho splnomocnený zástupca. Námietky v tomto smere, že nebol vypracovaný dodatok k protokolu zo strany žalobcu resp. splnomocneného zástupcu žalobcu, ktoré by boli zachytené v zápisnici z pojednania protokolu nie sú žiadne. Bolo zistené, že nebol vypracovaný tzv. dodatok k protokolu zo dňa 10.06.2008, ale podľa názoru krajského súdu tento formálny nedostatok vykonaný zo strany správcu dane nemohol spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia aj s poukazom na to, že hmotnoprávna námietka žalobcu ako daňového subjektu sa niesla celým daňovým konaním, t.j. žalobca tvrdil, že v danom prípade nešlo o investičné zlato, ktorý ďalej túto námietku rozvíjal v odvolaniach proti rozhodnutiu prvostupňového správcu dane.

Vo vzťahu k hmotnoprávnej námietke žalobcu, ktorý tvrdil, že v predmetných dodávkach zlata na základe faktúr dodaných od dodávateľa W. K. vo vzťahu k daňovému subjektu žalobcu, ktoré faktúry boli špecifikované v odôvodnení rozhodnutí správnych daňových orgánov, že teda v týchto dodávkach nešlo o investičné zlato, krajský súd poukázal na to, že problematika investičného zlata aj v súvislosti s dôkazným bremenom je riešená aj v rozsudkoch Najvyššieho súdu SR, napríklad 8Sžf/20/2010, pričom táto sa postupne vyvíjala. V súvislosti s posudzovaním dôkazného bremena či ide o investičné zlato v dodávkach dodávateľa žalobcu vyvstala otázka dôkazného bremena, či toto dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, t.j. žalobcu, alebo na strane daňových orgánov (samozrejme vždy išlo o prípady, keď zlato, ktoré bolo predmetom obchodov, už nebolo k dispozícii) a tiež krajský súd v predmetnom prípade poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6Sžf/39/2011 zo dňa 20.06.2012.

Krajský súd uviedol, že žalovaný toto dôkazné bremeno preniesol na žalobcu a že investičné zlato musí kumulatívne spĺňať tri zákonné náležitosti, ktorými sú forma - rýdzosť - hmotnosť. Medzi účastníkmi konania spor o rýdzosť dodaného tovaru nebol, bola sporná hmotnosť a forma. Forma zlata, resp. z jednotlivých predložených faktúr nevyplýva, resp. vyplýva, že nie je uvedený počet dodaných kusov a ich jednotlivá hmotnosť, resp. je tu uvedené len celkové množstvo dodaného tovaru.

Oslobodenie od dane z pridanej hodnoty predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla, že každé dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb platiteľom dane za odplatu podlieha dani z pridanej hodnoty. Je

nepochybné, že aj právna úprava režimu oslobodenia v investičnom zlate podľa § 67 zákona č. 222/2004 Z. z. predstavuje výnimku zo všeobecnej zásady. Túto výnimku ako každú inú výnimku je potrebné interpretovať reštriktívne a v žiadnom prípade nie tak, aby popierala systém dane z pridanej hodnoty založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby.

Krajský súd uviedol, že správca dane a žalovaný však v danom prípade rozloženie dôkazného bremena nesprávne posúdili, keď ho v celom rozsahu určili na žalobcu ako daňový subjekt. Podľa daňových orgánov daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že dodanie tovaru - zlata podlieha zdaneniu. Vzhľadom na základnú zásadu DPH, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby vo všeobecnosti, nie je podľa názoru súdu potrebné preukazovať uplatnenie základnej zásady, že tovar - zlato podlieha zdaneniu. Daňový subjekt by mal dôkaznú povinnosť len v prípade, ak by uplatňoval režim oslobodenia podľa § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, teda výnimku zo všeobecnej zásady. Ak daňový subjekt túto dôkaznú povinnosť nesplnil, potom by sa dodanie tovaru posudzovalo podľa všeobecnej zásady a podliehalo by zdaneniu. Ak daňové orgány tvrdili, že žalobca porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH s tým, že pri uvedených dodávkach mal použiť osobitný režim platný pre investičné zlato, boli povinní jednoznačne preukázať, že boli splnené podmienky pre použitie uvedeného osobitného režimu.

Z bodu 8 Smernice Asociácie Londýnskej burzy drahých kovov pre dodávku kvalitných zlatých a strieborných tehál vyplýva, že odporúčaný rozmer zlatej tehly je približne: dĺžka (vrchná strana) 250 mm +/- 40 mm/úkos: 7 % až 15 %, šírka (vrchná strana) 70 mm +/-15 mm/úkos: 15 % až 30 %, výška 35 mm +/- 10 mm.

Kapitola 7 - osobitné režimy čl. 26b a 26c Smernice 77/3888/EHS/Nariadenie Rady ES č. 1777/2005 zo dňa 17.10.2005 o vykonávacích opatreniach Smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v čl. 19 bod 1 uvádza, že „hmotnosti akceptované na trhoch s drahými kovmi“, na ktoré sa odkazuje v čl. 26b v časti A pododseku bod i/ Smernice 77/388/EHS pokrývajú prinajmenšom jednotky a obchodované hmotnosti, ktoré sa nachádzajú v prílohe II k tomuto nariadeniu. V jednotlivých faktúrach dodávateľa je uvedené iba celkové množstvo dodaného tovaru s cenou. Ďalej je tu uvedená cena za 1 kg bez DPH a aj cena spolu s DPH 19 %. Takže v danom prípade nie je zrejma ani hmotnosť predmetného zlata.

Podľa názoru krajského súdu daňové orgány mali jednoznačne preukázať, čo nepreukázali, že v danom prípade sa jednalo o investičné zlato, a teda mal byť použitý osobitný režim oslobodenia podľa § 67 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z.. Žalobca v danom prípade nedeklaroval, že dodal investičné zlato, a preto jeho tvrdenie, že nešlo o investičné zlato, zodpovedá doteraz zistenému skutkovému stavu.

Úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania vo výške 789,87 €.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný odvolanie a poukázal na to, že podľa § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, faktúra na účely DPH musí okrem iných povinných náležitostí obsahovať aj množstvo dodaného tovaru. V danom prípade bol údaj o množstve na predmetných faktúrach uvedený len ako údaj o celkovom množstve. Podľa žalovaného, žalobca mohol a mal - pre jednoznačnosť, vzhľadom k druhu tovaru a možnosti použitia daňového režimu s oslobodením od DPH, konkretizovať množstvo tovaru uvedením počtu kusov a hmotnosti za kus.

Pokiaľ žalobca nevyužil možnosť konkrétnejšieho opisu pokiaľ ide o množstvo dodávaného tovaru, podľa žalovaného, z následkov takéhoto jeho postupu nemôže znášať dôkazné bremeno žalovaný a to obzvlášť vtedy, ak takýto postup by mal prívodiť žalobcovu výhodu v tom, že z nákupu predmetného tovaru si odpočítal DPH a jeho predaj bol oslobodený od dane.

Za opodstatnenosť uplatneného odpočítania DPH z dodávateľskej faktúry (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH) zodpovedá platiteľ, ktorý si odpočítanie uplatňuje - v danom prípade žalobca. Žalobca mal postupovať obozretne - predovšetkým keď vedel, že predmetný tovar je v tom istom zdaňovacom

období predmetnom predaja do Českej republiky, pri ktorom bude uplatnené oslobodenie od dane, a preto mal žiadať od predávajúceho rozpisanie množstva tovaru tak, aby nevznikli žiadne pochybnosti o tom, či sú resp. nie sú splnené kritéria pre investičné zlato.

Žalovaný poukázal tiež na skutočnosť, že aj v iných zdaňovacích obdobiach žalobca vykonával obchody s predmetným tovarom. V zdaňovacom období august 2007 tiež nakupoval uvedený tovar od rovnakého dodávateľa (W. K.), na faktúrach rovnako bol uvedený len údaj o celkovom množstve. Podľa Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 8Sžf/20/2010 zo dňa 24.11.2011) bolo nesporné, že forma zlata bola z vykonaného dokazovania správneho orgánu ustálená ako zlato v tehľách o hmotnosti 1000 g a 100 g a zodpovedá zákonom požadovanej forme tvaru investičného zlata ako tehla. Uvedené závery Najvyššieho súdu SR boli potvrdené aj rozsudkom Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 391/2011-21 zo dňa 07.09.2011.

Na základe uvedených skutočností navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmal zákonnosť rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/76/2014-64 zo dňa 08.10.2014, zmenil tento rozsudok tak, že žalobu žalobcu zamietne.

Voči rozsudku podal odvolanie aj žalobca a žiadal zmeniť rozsudok krajského súdu v časti trov konania tak, že ich žalobcovi prizná vo výške požadovanej v žalobe a ich vyčíslení za znalecký posudok v sume 2892,44 €. Uviedol, že znalecký posudok znalca bol podstatným dôkazom, ktorý viedol k zrušeniu napadnutého rozhodnutia. Podľa žalobcu v úkonoch právnej služby v súvislosti so znaleckým posudkom išlo o účelne vynaložené náklady spojené s ústavným právom na právnu pomoc v zmysle ust. čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací s poukazom na § 492 ods. 1 a 2 Správneho súdneho poriadku (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného a žalobcu nemožno priznať úspech.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 ods. 1 O.s.p.).

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že predmetné rozhodnutia žalovaného a správcu dane boli zrušené podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p., t.j. preto, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. V danom prípade išlo o nedostatok dôvodov vo veci dostatočného zistenia skutkového stavu tak, aby bolo jednoznačne potvrdené, či v danom prípade išlo o investičné zlato alebo nie. Otom, že názor vyslovený krajským súdom je správny, teda že rozhodnutie je nepreskúmateľné svedčí aj tá skutočnosť, že odvolacím dôvodom žalovaného bola skutočnosť, že daňové doklady týkajúce sa predmetného zlata neobsahujú náležitosti uvedené v § 71 ods. 1 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, teda také tvrdenie, ktoré nebolo počas súdneho prieskumu spomenuté.

Pokiaľ ide o žalobcovu tvrdenie, že znalecký posudok bol podstatným dôkazom, ktorý viedol k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a že išlo účelne vynaložené náklady spojené s ústavným právom na právnu pomoc v zmysle ust. čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky tak, odvolací súd sa aj v tejto časti rozsudku priklonil k názoru krajského súdu a považoval ho za úplne nadbytočný. Ako konštatoval krajský súd znalec nemal predmetné zlato k dispozícii a z faktúr nemohol zistiť, či išlo alebo nešlo o investičné zlato.

Vzhľadom na uvedené, Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. a úspešnému žalobcovi ich náhradu priznal vo výške 170,45 €. Trovy pozostávajú z vyjadrenia k odvolaniu zo dňa 16.12.2014 vo výške 134,00 €, PR vo výške 8,04 € a DPH vo výške 28,41 €, Ev č. DPH IČ DPH I.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.