

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/57/2018  
Identifikačné číslo spisu: 5017200321  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.09.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200321.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa) Q. Z., bytom T. XXXX/X, XXX XX Ž., právne zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101585556/2017 zo dňa 18. júla 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/73/2017-41 zo dňa 5. júna 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 100753239/2017 zo dňa 03.05.2017 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 98.918,17 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2007.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101585556/2017 zo dňa 18.07.2017 prvoinštančné rozhodnutie daňového úradu potvrdil.

#### II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok

(ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Krajský súd sa nestotožnil so žalobnými námietkami a vyhodnotil ich v celom rozsahu ako nedôvodné. Čo sa týka námietky dôkazného bremena pri preukázaní investičného zlata, touto námietkou sa zaoberal už Krajský súd v Žiline v rozsudku č. k. 20S/88/2009-97 zo dňa 20.11.2012, ako aj v rozsudku č. k. 20S/13/2016-50 zo dňa 06.12.2016. Obidva tieto rozsudky, ktorými boli správne orgány viazané, jednoznačne vyhodnotili, že v danom prípade bolo dodávané investičné zlato, a že na preukázanie, že tomu tak nebolo, mal dôkazné bremeno žalobca. Na námietku, že žalobca nedeclaroval, že dodal investičné zlato, krajský súd uviedol, že samotný žalobca vo svojich odberateľských faktúrach síce neuviedol všetky atribúty investičného zlata v zmysle § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), avšak keďže bolo preukázané, že sa jednalo o ten istý tovar, ktorý mu bol dodaný od jeho dodávateľa I.P.S. s.r.o., a tento tovar bol jednoznačne jeho dodávateľom už špecifikovaný všetkými atribútmi investičného zlata, je potrebné konštatovať, že žalobca dodal svojmu dodávateľovi investičné zlato. Pokiaľ dodávateľ na faktúre uviedol všetky atribúty tovaru ako investičného zlata podľa § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH (forma, rýdzosť, hmotnosť), v priebehu 1 až 2 dní bol tovar predaný J. E. odberateľskými faktúrami a zároveň žalobca nemal oprávnenie od puncového úradu ako registrovaný subjekt vyrábať alebo pretvárať zlato, potom bolo jednoznačne preukázané, že tovar nebol pretvorený a jednalo sa stále o ten istý tovar, t. j. investičné zlato. Správca dane uniesol dôkazné bremeno na záver, že ide o investičné zlato. Naopak, ak daňový subjekt uvádzal, že tovar nezodpovedal zákonnej definícii investičného zlata, napríklad že išlo o zliatky nepravidelných tvarov s nepravidelným povrchom bez označenia, tieto svoje tvrdenia mal preukázať, pričom nepostačuje len tvrdenie. Pritom z ním predložených faktúr (dodávateľských) takéto tvrdenia vôbec nevyplývajú, ale tieto dôkazy preukazujú opak - že tovar mal atribúty investičného zlata stanovené zákonom.

5. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21S/76/2014, ktorý vyhodnotil, že v danom prípade mali daňové orgány jednoznačne preukázať, čo nepreukázali, že v danom prípade sa jednalo o investičné zlato. Správny súd poukázal, že tento rozsudok je postavený na iných skutkových okolnostiach ako daný prípad. V danom prípade totiž na dodávateľských faktúrach nebol uvedený počet dodaných kusov tehál a ich jednotlivá hmotnosť, resp. na faktúrach bolo uvedené len celkové množstvo dodaného tovaru. Nebola teda zrejماً jedna z podmienok investičného zlata, a to hmotnosť. Túto okolnosť mali preukázať daňové orgány. V prípade, ktorý je predmetom preskúmania v tejto veci, však je skutkový stav diametrálne odlišný. V dodávateľských faktúrach je vždy uvedené, že sa jedná o tehly s konkrétnou hmotnosťou, napr. 1000 gramov, 100 gramov, atď... Nie je teda sporné, že sa jednalo o tehly s konkrétnou hmotnosťou a v konkrétnych množstvách. V tomto prípade teda nebolo potrebné túto skutočnosť ďalej preverovať. Túto skutočnosť žalobca v žalobe ani nenamietal. Ak boli teda splnené všetky zákonom stanovené podmienky na to, aby išlo o investičné zlato, zo strany správcu dane bola táto skutočnosť vyhodnotená správne. Ak žalobca mal ešte aj napriek tomu výhrady, že nešlo o investičné zlato, mal potom povinnosť tvrdenia - konkrétne uviesť, v ktorej konkrétnej dodávke neboli splnené podmienky investičného zlata, ktoré konkrétne podmienky neboli splnené, atď... Toto však žalobca ani len netvrdil, a teda ani nemohol uniesť dôkazné bremeno.

6. Ďalšia námietka sa týkala nepriameho účinku smerníc. Žalobca namietal, že smernicu nie je možné použiť na úkor fyzickej alebo právnickej osoby. Toto tvrdenie žalobcu je pravdivé potiaľ, pokiaľ ide o priamy účinok smerníc. Jednotlivci (súkromnoprávne subjekty) sa môžu v konaniach proti členskému štátu priamo odvolávať na ustanovenia smernice výnimočne vtedy, ak je eurokonformný výklad vnútroštátneho práva vylúčený napríklad z dôvodu, že členský štát neprijal včas opatrenia potrebné na vykonanie tejto smernice, alebo prijal opatrenia, ktoré sú s ňou v rozpore, alebo ak vnútroštátne transpozičné ustanovenia nie sú aplikované v súlade s výsledkom smernice (napr. Steffensen C-276/01). Z tohto uhla pohľadu ak je smernica používaná priamo, môže zakladať pre jednotlivca len právo, t. j. nie povinnosť. Povinnosť môže zakladať len pre členský štát. Čo sa však týka nepriameho účinku smerníc, tzn. aplikácie smernice založenej na eurokonformnej interpretácii vnútroštátneho práva, tam takéto obmedzenie nie je prítomné. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že členský štát Európskej únie je povinný vykladať vnútroštátne právo čo najviac v zmysle znenia a cieľov smernice, aby sa dosiahol

smernicou sledovaný výsledok (napr. Impact C-268/06), a to bez ohľadu na to, či sú vykladané vnútroštátne ustanovenia neskoršie alebo skoršie ako smernica, alebo či smernica bola transponovaná načas. Eurokonformný výklad vnútroštátnych ustanovení nie je limitovaný takýmto ochraňujúcim aspektom, pretože vykladá sa ustanovenie vnútroštátneho predpisu s konkrétnou hypotézou a dispozíciou právnej normy. Smernica sa nepoužije priamo, ale len ako výkladové pravidlo. Samotné tvrdenie žalobcu v žalobe, že záver žalovaného, že výsledkom eurokonformného výkladu § 69 ods. 5 zákona o DPH je, že každý, kto na faktúre uvedie akúkoľvek sumu dane, je povinný túto zaplatiť, je v rozpore s nepriamym účinkom smernice, nie je nijako odôvodnený a jedná sa len o všeobecnú námietku, ktorú súd vyhodnocuje ako nedôvodnú.

7. Ďalšia námietka spočívala v tvrdení o nesprávnom posúdení pojmu investičné zlato. Táto námietka priamo súvisí s prvou námietkou o dôkaznom bremene k tvrdeniu, že sa jedná o investičné zlato. Pokiaľ teda žalobca neunesol dôkazné bremeno, že tovar uvedený na dodávateľských faktúrach investičné zlato nie je, potom je potrebné vyhodnotiť tento tovar ako investičné zlato. Aj táto otázka už bola s konečnou platnosťou vyriešená v predchádzajúcom rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/88/2009 zo dňa 20.11.2012, a to na stranách 4 a 5, ako aj v rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/13/2016 zo dňa 06.12.2016, a to na strane 7. Záver, že o investičné zlato ide vtedy, ak spĺňa zákonné náležitosti, ktorými sú forma, rýdzosť a hmotnosť akceptovaná trhom, vyslovil aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 8Sžf/20/2010 zo dňa 24. marca 2011, v ktorom konštatoval, že správne orgány dostatočne preukázali, že hoci dodané zlato nebolo v čase daňovej kontroly k dispozícii na ohľadku, že išlo o zlato spadajúce pod § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože zlato malo formu tehál a jednoznačne deklarovanú hmotnosť a rýdzosť. Pokiaľ definičným znakom tehličky alebo prútu je hmotnosť, ktorú akceptuje trh drahých kovov, možno usudzovať, že hmotnosť možno aj obvykle býva na tehličke alebo prúte vyznačená, avšak preto, aby správny orgán takéto zlato považoval za zlato investičné, nie je podstatná a nevyplýva zo zákona. Zákon len požaduje, aby malo trhom drahých kovov akceptovanú hmotnosť, tak ako to bolo uvedené v prílohe II. čl. 19 Nariadenia Rady č. 1177/2005, z ktorej vyplýva, že akceptovanou hmotnosťou na trhu drahých kovov je hmotnosť 1 kg (1000 g) a aj hmotnosť 100 g, ktoré boli žalobcom obchodované. Správca dane preto správne zistil, že ide o investičné zlato, ktoré nepodlieha zdaneniu daňou z pridanej hodnoty podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH.

8. Pokiaľ žalobca svoje tvrdenie o tom, že sa nejedná o investičné zlato, odôvodňoval Smernicou LBMA, k tejto námietke správny súd uviedol, že jednak sa nejedná o právny predpis všeobecnej právnej sily a tiež nejde ani o dôkaz v konkrétnej veci, len o pravidlá pri kúpe drahých kovov, ktoré vydala súkromná obchodná spoločnosť. Uvedená smernica teda nemôže byť dôkazom o vyhodnení investičného zlata v konkrétnom prípade. Rovnako takýmto dôkazom nemôže byť ani znalecký posudok Ing. Bc. E., ktorý taktiež podľa názoru žalobcu odôvodňoval nesprávne posúdenie investičného zlata. Podľa názoru správneho súdu sa nejedná o dôkaz, že v danom prípade konkrétne dodávky od I.P.S. s.r.o., nazvané v dodávateľských faktúrach ako zlato Au v tehách s konkrétnou gramážou a rýdzosťou, z konkrétnych dôvodov neboli investičným zlatom (znalec vôbec neposudzoval konkrétne dodávky tovarov, len sa vyjadroval v teoretickej rovine o tom, aké sú požiadavky na investičné zlato). Ak tovar spĺňal všetky kritériá uvedené v § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, potom sa jedná o investičné zlato, čo mohol daňový subjekt zvrátiť tým, že by preukázal, že tovar sa z konkrétneho dôvodu nemôže charakterizovať ako investičné zlato - na to ho však ťažilo dôkazné bremeno. Tieto skutočnosti však ohľadne konkrétnych dodávok podľa jednotlivých faktúr ani netvrdil, len vo všeobecnosti uvádzal, že zlato musí mať určité atribúty, aby ho akceptoval trh drahých kovov ako investičné zlato, napr. nesmie ísť o mechanicky spracované zliatky zlata nepravidelných tvarov bez označenia. V tomto kontexte sa takáto námietka žalobcu javí ako čisto účelová v snahe zvrátiť posúdenie tovaru ako investičného zlata.

9. Ďalšou námietkou bol nedostatok dôvodov v napaďnutom rozhodnutí. Žalobca uviedol, že nedostatok dôvodov sa týkal posúdenia nepriameho účinku smernice. Podľa názoru správneho súdu sa jedná o nedôvodnú námietku. V napaďnutom rozhodnutí na strane 13 a 14 dostatočne v teoretickej rovine žalovaný rozvádza typy účinkov smerníc a zároveň ich aplikuje na konkrétny prípad. Z odôvodnenia je zrejmé, ktoré ustanovenia zákona o DPH vykladal, ktorý článok Šiestej smernice pre výklad použil, a tiež myšlienkový postup pri výklade v spojení s ďalšími ustanoveniami vnútroštátneho prepisu zákona o DPH

tak, aby vykladaný § 69 ods. 5 bol v súlade aj s ostatnými ustanoveniami zákona, najmä s § 71 ods. 6. Pritom nie je dôvodná námietka žalobcu, že takýto výklad je contra legem. V danom prípade bol daňový subjekt platiteľom v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom v treťom štvrtroku 2007 a ako taký vo všeobecnosti má povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH. Ak by uviedol vo faktúre daň vyššiu, ako mala byť vypočítaná podľa zákona, tak aj túto vyššiu daň v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH by bol povinný platiť. Pritom článok 21 písm. 1 bod d) Šiestej smernice, ktorý bol transponovaný do § 69 ods. 5 zákona o DPH, stanovoval povinnosť platiť daň akejkoľvek osobe. Z okolností daného prípadu je zrejmé, že hoci bol žalobca formálne platiteľom v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH, teda bolo mu vydané osvedčenie o registrácii pre DPH, v konkrétnom prípade týkajúcom sa predmetných dodávateľských faktúr bol oslobodený od dane, a teda ad hoc nebol platiteľom dane, ako to vyplýva priamo z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/76/2009 zo dňa 21.01.2010, podľa ktorého žalobca a jeho dodávateľ nie sú platiteľmi dane, pretože nevyrábajú investičné zlato, ani nepretvárajú zlato na investičné zlato, obaja len zlaté tehly nakupujú a v takom istom stave aj predávajú, teda ich zámer je obchodovať s investičným zlatom. Bolo by príliš formálne vykladať § 69 ods. 5 zákona o DPH len podľa jeho gramatického znenia a nevyložiť ho v zmysle cieľa Šiestej smernice, ktorej jednoznačným cieľom bolo zaviazat' povinnosťou platiť daň akúkoľvek osobu, teda aj platiteľa, najmä keď pri konkrétnom obchode bol od dane oslobodený, a teda ad hoc platiteľom nebol (platiteľom bol len formálne ako osoba registrovaná na DPH). Ak teda ako platiteľ pri dodaní oslobodeného tovaru nemá povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, má ju podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH. Výklad pojmu osoba, ktorá nie je platiteľom, uvedený v § 69 ods. 5 zákona o DPH, tak ako ho vyložil žalovaný a prvoinštančný správny orgán, je teda logickým vyústením tej situácie, keď daňový subjekt formálne registrovaný ako platiteľ, pri dodaní konkrétneho tovaru nemá povinnosť platiť DPH, a napriek tomu, hoci nemal platiť DPH, na faktúre daň uvedie. Jedine takýto výklad pojmu „osoba, ktorá nie je platiteľ“, je v súlade s obsahom čl. 21 ods. 1 písm. d) smernice a aj v súlade s teleologickým výkladom § 69 ods. 5, § 4 ods. 5 a § 69 ods. 1 zákona o DPH.

10. K eurokonformnému výkladu § 69 ods. 5 zákona o DPH krajský súd ďalej uviedol, že členský štát Európskej únie je povinný vykladať vnútroštátne právo v zmysle sledovaného cieľa smernice bez ohľadu na to, či sú vykladané vnútroštátne ustanovenia neskoršie alebo skoršie ako smernica. Teda dokonca ak by vykladané ustanovenie bolo prijaté skôr ako smernica, aj v tom prípade sa má vykladať v zmysle smernice. Argumentum ad maiori ad minus potom tým viac je potrebné vykladať týmto spôsobom ustanovenie zákona, ktoré bolo prijaté za účelom jej transpozície, prihliadnuc tiež na okolnosť, že cieľ smernice je zrejmý aj z následného prijatia právnej úpravy § 69 ods. 5 zákona o DPH, ktorá odstránila výkladové problémy tohto ustanovenia.

11. Nedostatok dôvodov správny súd nezistil ani pri odpovedi žalovaného na argument žalobcu v odvolaní, že eurokonformný výklad môže byť použitý len v prospech fyzickej a právnickej osoby. Žalovaný uviedol, že vnútroštátne orgány sa vždy majú usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva a jediným cieľom je úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa. Podľa názoru správneho súdu žalovaný dostatočným spôsobom odôvodnil použitie a výsledky aplikácie eurokonformného výkladu čl. 21 ods. 1 písm. d) Šiestej smernice na § 69 ods. 5 zákona o DPH.

12. Ďalšia námietka viažuca sa k nedostatku dôvodov spočívala v tom, že žalovaný sa nevyjadril k námietke akceptovania odpočtu DPH z faktúry za nákup zlata od žalobcu spoločnosťou Zlatá huta, s.r.o. Je pravda, že žalovaný sa k tejto námietke nevyjadril, avšak uvedené nezakladá dôvod pre nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia alebo nedostatok dôvodov. Samotná odvolacia námietka sa totiž netýkala konkrétnej daňovej veci, ale iného daňového konania u iného daňového subjektu. Dôvody, pre ktoré bol vyrubený rozdiel dane, boli vyložené presne a dostatočne podrobne. Tieto dôvody sa týkali tohto konkrétneho daňového konania, preto pokiaľ nebolo odpovedané na otázky týkajúce sa iného daňového konania, ktorého skutkové okolnosti mohli byť odlišné, nejedná sa o vadu.

13. Ďalšia námietka viažuca sa k nedostatku dôvodov sa týkala toho, že žalovaný sa nevyjadril k odvolacej námietke, že A. E. predložil zamestnancom správcu dane zliatky zlata nepravidelných tvarov s nerovným povrchom bez označenia, nakúpené od žalobcu a žiadal vyjadrenie, či sa jedná o investičné

zlato. K tejto námietke je taktiež potrebné skonštatovať, že hoci sa touto konkrétnou odvolacou námietkou žalovaný nezaoberal, nejedná sa o vadu nedostatku dôvodov napadnutého rozhodnutia. V odvolaní je totiž táto odvolacia námietka formulovaná tak, že zamestnanci Daňového úradu Kysucké Nové Mesto sa počas ústneho pojednávania 14.12.2011 odmietli vyjadriť k mechanicky spracovaným zliatkam zlata nepravidelných tvarov s nerovným povrchom bez akéhokoľvek označenia predložených J. E.. Zo správneho spisu však nevyplýva, že by bolo s A. E. v rámci tohto daňového konania týkajúceho sa žalobcu vykonané ústne pojednávanie dňa 14.12.2011 s A. E.. Ani prvoinštančné správne rozhodnutie nevychádza z obsahu takéhoto ústneho pojednávania. Vychádza len z obsahu ústneho pojednávania s A. E., ktoré sa konalo dňa 21.05.2008, ktoré bolo vykonané v súvislosti s kontrolou na DPH za zdaňovacie obdobie máj, júl a august 2007 a preverením dokladov za nákup a dodávky zlata od žalobcu, ktorá zápisnica sa nachádza v daňovom spise daňového subjektu A. E.. Pokiaľ by však aj došlo k takej situácii, ako ju navodil v odvolaní a v žalobe žalobca, krajský súd konštatoval, že z tejto námietky nie je zrejmé, že zlato, ktoré mal predložiť A. E. na tomto ústnom pojednávaní, pochádzalo práve z dodávky, resp. dodávok od žalobcu. Tiež správca dane nie je povinný odpovedať daňovému subjektu, resp. svedkovi na ústnom pojednávaní na jeho otázky. Táto námietka sa javí ako tendenčná v snahe žalobcu preukázať, že A. E. kúpil od žalobcu nie tehly, ale zliatky, ktoré boli mechanicky spracované (nie je zrejmé, kým), avšak ani jedno toto tvrdenie žalobca nepreukázal, t. j. absolútne neuniesol dôkazné bremeno (relevantným dôkazom nie je jeho poukázanie na Smernicu ZBMA ani predložený znalecký posudok Ing. E.).

14. Posledná žalobná námietka sa týkala nevykonania dôkazu výsluchom pracovníkov spoločnosti SAFINA SLOVAKIA, s.r.o., ktorí mali preukázať, že v dodávkach žalobcu išlo o nový aj použitý tovar, pričom tento dôkaz mal preukázať existenciu nového tovaru. V tejto časti sa jednalo o otázku vyrubenia DPH k dokladu o výkupe č. 2007340654, o ktorom žalobca nevyhotovil faktúru a neodviedol daň. Táto otázka už bola vyriešená v rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/88/2009 zo dňa 20.11.2012 na strane 5. Tu bola riešená skutková otázka, či bol dodávaný aj nový tovar alebo len zlomkové zlato, t. j. použitý tovar. Bolo preukázané, že v treťom štvrtroku 2007 bolo podľa popisu na faktúrach vystavených žalobcom dodané len zlomkové (použitý) zlato, ktorý predaj vo všetkých faktúrach žalobca zdaňoval v bežnom režime, teda nie z marže. Výrubenie dane sa však netýkalo týchto dodávok tovarov, pretože tieto žalobca riadne fakturoval a zdanil. Za týchto okolností je potom právne bezvýznamné, či a ktoré dodané tovary podľa týchto faktúr boli použité alebo nové, keďže ich sa vyrubenie netýkalo.

15. Čo sa týka spornej dodávky podľa dokladu o výkupe č. 2007340654, žalobca tvrdil, že navrhnutý dôkaz má preukázať existenciu nového tovaru. Ak by sa aj prípadne preukázalo, že konkrétna dodávka bola novým tovarom, postup správcu dane by bol aj tak správny, pretože by sa takáto dodávka zdanila v bežnom režime. Ak by sa jednalo o použitý tovar, tým, že žalobca používal v ostatných prípadoch bežný režim zdanenia, bol by povinný ho použiť aj v danom prípade. Preto správne aj bez vykonania tohto dôkazu správca dane zdanil uvedenú dodávku tým istým spôsobom, ako to vykonával v ostatných prípadoch žalobca. Správne žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že za týchto okolností nebol potrebný výsluch svedkov - zástupcov odberateľa žalobcu SAFINA SLOVAKIA, s.r.o. Na záver krajský súd konštatoval, že tvrdenie žalobcu v bode 27 žaloby, že žalobca používal bežný režim zdanenia na nový tovar a osobitnú úpravu na použitý tovar, nie je pravdivé, pretože z faktúr vystavených žalobcom pre SAFINA SLOVAKIA, s.r.o. jednoznačne vyplýva, že všetky boli zdaňované len v bežnom režime.

16. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

17. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g), h) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. Sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávne posúdil pojem investičné zlato. Zásadný spor spočíva v tom, akú formu má mať tehla, aby ju akceptoval trh drahých kovov. Sťažovateľ tiež namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena k tvrdeniu, že ide o investičné zlato. Pokiaľ správca dane tvrdí, že sťažovateľ porušil ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., potom má k tomuto tvrdeniu aj dôkaznú povinnosť. Ďalšie námietky sa týkali nesprávneho právneho posúdenia nepriameho účinku šiestej Smernice a jej eurokonformný výklad.

19. Skutočnosti, ktorými krajský súd dodatočne objasňuje rozhodnutie žalovaného sú podľa názoru sťažovateľa vnútorne rozporné, zmätočné a činia jeho rozhodnutie nepreskúmateľným pre nezrozumiteľnosť. Sťažovateľ tiež namietal odklon krajského súdu od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu, ktorý nijako nezdôvodnil.

20. Žalovaný vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti nepodal.

#### IV.

##### Právny názor Najvyššieho súdu

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22. augusta 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

22. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu, ktorým bol sťažovateľovi určený rozdiel dane v sume 98.918,17 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2007, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

23. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

24. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

25. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

26. Podľa § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH 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.

27. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň.

28. Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH ak osoba, ktorá nie je platiteľom, pri dodaní tovaru alebo služby uvedie vo faktúre daň, je povinná zaplatiť túto daň.

29. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihladením na ustanovenie § 461 S.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

30. Kasačný súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

31. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade so zákonom o DPH. Kasačný súd k veci uvádza, že predmetom dodávok A. E. do ČR bolo zlato nakúpené od sťažovateľa. Z výsledku medzinárodného dožiadania vykonaného v súvislosti s daňovou kontrolou u A. E. vyplýva, že do ČR bolo dodané investičné zlato. Z dôvodu, že zlato v tehách rýdzosť 999,9/1000, ktoré nakupoval sťažovateľ od spoločnosti I.P.S. s.r.o. spĺňalo kritéria investičného zlata, potom aj predaj tohto zlata, ktoré uskutočňoval sťažovateľ svojim odberateľom, bolo predajom investičného zlata. Skutočnosť, že zlato v tehách rýdzosť 999,9/1000 bolo v reťazci predávané bez zmeny, potvrdzujú dátumy dodania na vystavených faktúrach - nákup a následný predaj od spoločnosti I.P.S. s.r.o. až k odberateľovi sťažovateľa A. E. a od neho do ČR. Predaj bol uskutočnený v ten istý, resp. na druhý deň (faktúry č. 107/2007 zo dňa 03.07.2007, predaj Au s obsahom 999,9/1000 množstvo 28 kg, č. 108/2007 zo dňa 01.08.2007, predaj Au s obsahom 999,9/1000 množstvo 3 kg, č. 112/2007 zo dňa 09.08.2007, predaj Au s obsahom 999,9/1000 množstvo 1,5 kg). S poukázaním na pohyb tovaru v rámci jedného alebo dvoch dní medzi jednotlivými subjektami je zrejmé, že za tak krátky čas jednotlivé daňové subjekty neboli schopné meniť charakter a formu dodávaného tovaru - zlata, ktoré predstavovalo objem 32,5 kg. Pritom ani sťažovateľ a ani subjekty zúčastnené na tomto obchode (I.P.S. s.r.o., A. E.) neboli na Puncovom úrade SR evidovaní ako subjekt vyrábajúci alebo pretvárajúci zlato.

32. K dôkaznému bremenu, že zlato, ktoré nakupoval sťažovateľ od I.P.S. s.r.o. a následne ho predával svojim odberateľom, nebolo investičné zlato, nesie daňový subjekt, ktorý mal preukázať, že skutočnosť deklarovaná vo faktúrach I.P.S. s.r.o., ako dodávateľa, nezodpovedajú skutočnosti (zlato nespĺňalo zákonné kritéria investičného zlata), prípadne mal sťažovateľ preukázať, že došlo po nadobudnutí zlata k zmene charakteru tohto tovaru či už do hmotnosti, formy, rýdzosti. Správne orgány vychádzali z listinných dôkazov, ktoré boli súčasťou administratívneho spisu, že sú preukázané skutočnosti, že v danom prípade išlo o nákup investičného zlata, opak nebol sťažovateľom preukázaný. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/76/2009 zo dňa 21.01.2010, podľa ktorého „...Dôkazné bremeno, že nešlo o investičné zlato znáša daňový subjekt.“

33. Z vykonaného dokazovania tiež vyplýva, že sťažovateľ predal zlomkové zlato odberateľovi SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o. a nevystavil z toho predaja odberateľskú faktúru, príjem z predaja si iba

zaúčtoval v peňažnom denníku na základe príjmového pokladničného dokladu. Spoločnosť SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o. mu na tento predaj vystavila doklad o výkupe, na ktorom nebola vyčíslená daň. Sťažovateľ tento zdaniteľný obchod neuviedol v povinných záznamoch a ani z neho neodviedol daň. Keďže je ale sťažovateľ platiteľom dane a predaj zlomkového zlata je v zmysle zákona o DPH dodaním tovaru v tuzemsku, vznikla mu podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH v deň dodania tovaru daňová povinnosť z dodania tohto tovaru. Sťažovateľ tak pri predaji zlomkového zlata odberateľovi SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o. porušil § 69 ods. 1 zákona o DPH.

34. K námietke nesprávneho eurokonformného výkladu kasačný súd uvádza, že nie je dôvodná. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na odôvodnenie krajského súdu týkajúceho sa eurokonformného výkladu, s ktorým sa kasačný súd stotožnil a na ktoré v podrobnostiach odkazuje. Krajský súd vyčerpávajúcim spôsobom odôvodnil právne posúdenie nepriameho účinku šiestej Smernice a jej eurokonformný výklad.

35. K ďalším námietkam sťažovateľa kasačný súd dáva do pozornosti, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že krajský súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti preskúvaného ako aj prvoinštančného rozhodnutia.

36. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

37. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

38. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.