



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: **V., s.r.o.**, so sídlom N. t. X., K., IČO: X., právne zastúpeného JUDr. E. K., *advokátom*, so sídlom G. X., K.e, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo SR**, so sídlom Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12. marca 2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/70/2009 - 132 zo dňa 19. mája 2011, jednohlasne, takto

#### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/70/2009 - 132 zo dňa 19. mája 2011 **p o t v r d z u j e .**

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume **697,50 eur** titulom trov právneho zastúpenia k rukám právneho zástupcu žalobcu JUDr. E. K., G. X., X. K., do troch dní.

#### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej len ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) zrušil, odvolávajúc sa na ustanovenie § 250j ods. 2 písm. d)

Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) v záhlaví uvedené rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný svojím rozhodnutím potvrdil podľa § 48 ods. 5 zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o správe daní“ alebo „zákon č. 511/1992 Zb.“) rozhodnutie Daňového úradu Košice I číslo 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 5. decembra 2008, ktorým správca dane podľa § 15 ods. 14 zákona o správe daní znížil platiteľovi dane z pridanej hodnoty (žalobcovi) nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2007 o sumu 125.376,35 € (3.777.088,--Sk) a priznal mu nadmerný odpočet v sume 5.026,26 € (151.421,--Sk). O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a v konaní úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v sume 740 €.

V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd, vychádzajúc z ustanovení § 67 ods. 1 písm. a), § 67 ods. 3, ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“), § 29 ods. 8, § 30 ods. 3 zákona o správe daní, § 46 a § 47 ods. 3 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní **/na tomto mieste považuje za potrebné odvolací súd upriamiť pozornosť krajského súdu, že na daňové konanie sa nevzťahujú všeobecné predpisy o správnom konaní, a teda nie je na mieste odvolávať sa na ustanovenia správneho poriadku/** a zisteného skutkového stavu, rešpektujúc právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v jeho uznesení zo dňa 30. marca 2011 sp. zn. 6Sžf/15/2010 uviedol, že ak správca dane nemal zlato k dispozícii za účelom jeho ohliadky a posúdenia v čase výkonu daňovej kontroly, potom to, či sa skutočne jedná o investičné zlato možno vyvodiť iba z nepriamych dôkazov. Poukazujúc na to, že na jednotlivých faktúrach dodávateľa – T. T. C., s.r.o, B. č. 10070026 zo dňa 9. mája 2007, č. 10070027 zo dňa 16. mája 2007, č. 10070029 zo dňa 23. mája 2007 a č. 10070032 zo dňa 30. mája 2007 je v položke popis uvedené Rýdze zlato Au, rýdzosť 999/1000 a v položke množstvo 8000,00 g a 10 000,00 g, avšak na nich absentuje akýkoľvek údaj o forme dodaného zlata uviedol, že z ustanovenia § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že na to, aby mohla byť v jeho zmysle splnená definícia pojmu investičné zlato, musia byť kumulatívne splnené tri náležitosti, a to forma zlata (prút alebo tehla), hmotnosť zlata (taká, akú akceptuje trh drahých kovov) a rýdzosť zlata (995 tisícín a viac). Tiež mal za to, že ani údaj o fakturovanom množstve nemožno v tomto prípade akceptovať, pretože ak sa vezme do úvahy úzke prepojenie hmotnosti s formou, tak potom z faktúr nemožno zistiť, či sa uvedené množstvo týka jedného alebo viacerých kusov, teda či

ide o jednotlivú alebo celkovú hmotnosť vzhľadom na formu, v ktorej sa zlato nachádza a okrem toho správca dane, ako aj žalovaný vychádzali, pokiaľ ide o kritérium hmotnosti dodaného zlata, výlučne z údajov uvedených v prílohe č. II Nariadenia Rady ES č. 1777/2005 bez toho, aby v tomto smere vykonali aj ďalšie dokazovanie poukazujúc zároveň na to, že ak zákonodarcia použil termín „zlato“, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov“ mal tým na mysli stav, ktorý na trhu s drahými kovmi skutočne existuje a nie ktorý zjednodušene vyplýva z inej právnej normy, najmä ak údaje týkajúce sa hmotnosti zlata môžu byť značne odlišné (... trh akceptuje zlaté tehly o hmotnosti 12,5 kg a 4 kg podľa prílohy č. II Nariadenia Rady ES č. 1777/2005; obchodu so zlatom so sídlom v Londýne vyhovuje tehla s hmotnosťou minimálne približne 10,9 kg a maximálne približne 13,4 kg – napokon aj z vyjadrenia dodávateľa žalobcu – spoločnosti T. T. C., s.r.o., zo dňa 29.10.2007 vyplýva, že pokiaľ ide o nákup zlata, je pre neho smerodajný údaj Londýnskej burzy kovov). Poukázal zároveň na to, že s týmto súvisí aj skutočnosť, že daňový subjekt, v tomto prípade žalobca, znáša dôkazné bremeno len vo vzťahu k tým faktom, ktoré sám uviedol, v danom prípade, že mu nebolo dodané investičné zlato a preto ak správca dane dospel k opačnému názoru, teda, že žalobcovi investičné zlato dodané bolo, bol povinný tento názor dostatočným spôsobom odôvodniť vykonanými dôkazmi. Na strane druhej však podotkol, že zo žiadnych skutkových tvrdení a ani zo žiadnych dôkazov nevyplýva (a teda nebol preukázaný) priemyselný účel ďalšieho využitia dodaného zlata. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane zmenou výkladu ustanovenia § 67 zákona č. 222/2004 Z. z. bez súčasnej jeho legislatívnej zmeny porušil princíp právnej istoty, poukázal na to, že je, bolo a bude povinnosťou správnych orgánov tento princíp dôsledne dodržiavať a aplikovať ho v konaní a v prípade odlišného postupu, tento odlišný postup riadne odôvodniť a preukázať jeho dôvodnosť a nutnosť.

Z vyššie uvedených dôvodov vyhodnotil napadnuté rozhodnutie ako nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, a preto ho v súlade s ustanovením § 250j ods. 2 písm. d) OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

V konaní úspešnému žalobcovi priznal podľa § 250k ods. 1 OSP náhradu trov konania v sume 740 €, pozostávajúce z hodnoty jedného úkonu právnej služby v zmysle § 11 ods. 1 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“) v sume 53,49 € (prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom zo dňa 25.5.2009), z hodnoty jedného úkonu právnej služby v sume 53,49 € v zmysle § 11 ods. 1 citovanej vyhlášky (písomné podanie na súd – žaloba zo dňa 25.5.2009), z hodnoty jedného úkonu právnej služby v zmysle § 11 ods. 4 veta prvá

citovanej vyhlášky v sume 120,23 € (zastupovanie pred KS v Košiciach dňa 11.2.2010), z hodnoty jedného úkonu právnej služby v zmysle § 11 ods. 4 veta prvá citovanej vyhlášky v sume 120,23 € (odvolanie proti rozsudku KS v Košiciach sp. zn. 6S/70/2009 zo dňa 26.3.2010), z hodnoty jedného úkonu právnej služby v zmysle § 11 ods. 4 veta prvá citovanej vyhlášky v sume 123,50 € (zastupovanie pred Krajským súdom v Košiciach dňa 19.5.2011), zo sumy 35,73 € (2x 6,95 € + 2x 7,21 € + 7,41 €, § 16 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z.), zo sumy 101,33 € (DPH podľa § 18 ods. 3 citovanej vyhlášky vo výške 20 % zo sumy 506,67 €) a zo sumy 132 € (zaplatený súdny poplatok za žalobu a odvolanie). Zároveň nepriznal žalobcovi odmenu v sume 120,23 € za úkon právnej služby (prevzatie a príprava zastupovania v odvolacom konaní dňa 11.3.2010), nakoľko plnomocenstvom zo dňa 25.5.2009 bol právny zástupca splnomocnený žalobcom na zastupovanie okrem iného „v súdnom konaní“ a „pred súdmi“ a keďže obsahová náplň tohto úkonu sa kryje s obsahom úkonu – prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom zo dňa 25.5.2009, došlo by jej priznaním k duplicitnému priznaniu tarifnej odmeny za skutkovo rovnaký úkon.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný, majúci za to, že vec bola prvostupňovým súdom posúdená po právnej stránke nesprávne. V odvolaní poukázal na to, že správcovi dane počas daňovej kontroly nebolo umožnené fyzicky obhliadnuť fakturované zlato, pretože v ten istý deň, ako bolo nakúpené, bolo predané českému odberateľovi, a preto bolo možné vychádzať iba z listinných dôkazov, ktoré mu predložil daňový subjekt V., s.r.o., a to: z konkrétnych faktúr (č. 10070026 zo dňa 9. mája 2007, č. 10070027 zo dňa 16. mája 2007, č. 10070029 zo dňa 23. mája 2007 a č. 10070032 zo dňa 30. mája 2007), Kúpnej zmluvy číslo 01/2007/VISK zo dňa 15. januára 2007, objednávok podľa uvedenej kúpnej zmluvy, protokolov o odovzdaní a prevzatí tovaru a vykonaní kontroly rýdzosti a množstva dodávaného tovaru, príslušných certifikátov od dodávateľa T. T. C., s.r.o., K. X., B. a zo získaných vyjadrení zúčastnených strán, pričom všetky uvádzané dôkazy sú súčasťou administratívneho spisu. Poukázal ďalej na to, že uvedenými dôkazmi žalobca deklaroval, že nakúpil a následne predal zlato označené ako rýdze zlato Au, rýdzosť 999/1000 v množstvách 8 000 g a 10 000 g, t.j. nakupované zlato spĺňa kritériá investičného zlata (forma – tehla, rýdzosť 999,9 tisícín podľa predložených certifikátov a hmotnosť, ktorú akceptuje trh drahých kovov), pričom podľa certifikátov, ktoré boli prílohou každej z faktúr a ktoré sprevádzali fakturovaný tovar v celom obchodnom reťazci, sa jednalo o zlato švajčiarskeho rafinéra Argor – Heraeus SA, ktorý je celosvetovo jedným z najznámejších producentov zlatých odliatok. Navyiac uviedol, že žalobca počas

daňovej kontroly, ani v odvolacom konaní, nespochybňoval hmotnosť zлата, ako takú, ktorú by neakceptoval trh drahých kovov. Vo vzťahu k výhrade krajského súdu, že na uvedených faktúrach absentuje akýkoľvek údaj o forme dodaného zлата a že ani údaj o fakturovanom množstve nemožno akceptovať vzhľadom na prepojenie hmotnosti s formou uviedol, že uvedené faktúry síce neobsahujú údaj o forme, ale k tomu sa žalobca vyjadril v zápisnici o ústnom pojednávaní č.j. 695/321/57940/07/Pá z 18. júna 2007 a taktiež z vyjadrení jednotlivých daňových subjektov v preverovanom reťazci nákupu a predaja zлата vyplynulo, že predmetné zлатo sa nakupovalo a predávalo vo forme zlatých tehličiek. Dôvodil ďalej, že pri posudzovaní kritéria hmotnosti dodaného zлата vychádzal spolu so správcom dane z údajov uvedených v prílohe č. II Nariadenia Rady ES č. 1777/2005, pretože z citovaného nariadenia vyplýva, že hmotnosti akceptované na trhoch s drahými kovmi, na ktoré sa odkazuje v článku 26b časti A prvom pododseku bode i) smernice 77/388/EHS, pokrývajú prinajmenšom jednotky a obchodované hmotnosti nachádzajúce sa v prílohe II k citovanému nariadeniu, v ktorej je určená minimálna definícia hmotností všeobecne akceptovaných na trhu s drahými kovmi a tieto hmotnosti a jednotky musí každý členský štát akceptovať ako „investičné zлатo“. Vychádzajúc preto zo znenia ustanovenia § 67 zákona č. 222/2004 Z. z., ktoré je v súlade so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty konštatoval, že „Odporúčaná špecifikácia Asociácie Londýnskej burzy pre dodávku kvalitných tehál“ nie je relevantná pre posúdenie opodstatnenosti nároku na odpočítanie dane zo sporných faktúr za nákup investičného zлата. Zdôraznil skutočnosť, že počas daňovej kontroly bolo jednoznačne preukázané (a v ďalšom konaní nebolo spochybnené), že daňový subjekt V. s.r.o. zлатo nevyrábal, nepretváral zлатo na investičné zлатo, pričom investičné zлатo iba nakupoval a predával v nezmenenom stave za účelom dosiahnutia zisku doplniac, že daňový subjekt nijakým spôsobom nepreukázal, že by sa mohlo jednať o transakcie so zlatom určeným na priemyselný účel podliehajúcim zdaneniu a preto mal za to, že žalobca nakupoval a predával zлатo, ktoré je v zmysle ustanovenia § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. oslobodené od dane a z uvedeného dôvodu nevznikol žalobcovi nárok na odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

V odvolaní poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR (ďalej aj ako „najvyšší súd“) sp. zn. 3Sžf/76/2009 zo dňa 21. januára 2010 vydaný v identickej veci, kde najvyšší súd vyslovil právny názor, že: „... sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/4/2009 – 80 zo dňa 25. marca 2009, v ktorom krajský súd zamietol žalobu z dôvodu, že v daňovom konaní bolo preukázané, že investičné zлатo žalobca nevyrába, nepretvára na investičné zлатo a jeho podnikanie spočívalo v nákupe a predaji

*investičného zlata vo forme tehál a z uvedeného dôvodu ustálil, že sa jedná o investičné zlato, ktoré je v zmysle § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. oslobodené od dane, pričom tieto skutočnosti správca dane zistil z faktúr žalobcu, na ktorých je uvedený tovar Au, rýdzosť 999,9/1000, Argor Heraeus a množstvo 13 kg...“.* Upozornil tiež na to, že v predmetnom rozsudku sa ďalej uvádza, že: „... žalobca a jeho dodávateľ nie sú platiteľmi, 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, preto žalobca nesplnil podmienku stanovenú v citovanom ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty a žalobcovi nevznikla možnosť odpočítania dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z....“.

K dôvodom týkajúcich sa zmeny výkladu ustanovenia § 67 zákona č. 222/2004 Z. z. uviedol, že daň z pridanej hodnoty je v práve Európskeho spoločenstva upravená smernicami, ktoré nezakladajú práva a povinnosti priamo fyzickým a právnickým osobám, ale vyžadujú si transpozíciu, t.j. prevzatie do vnútroštátneho práva formou právneho aktu členského štátu, čo v oblasti dane z pridanej hodnoty konkrétne znamená, že na základe Šiestej smernice v znení jej zmien a doplnkov a na základe ostatných smerníc upravujúcich daň z pridanej hodnoty v Európskej únii bol vypracovaný a schválený zákon č. 222/2004 Z. z., pričom zo znenia ustanovenia § 67, ktoré je v súlade so Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006, je zrejma nielen definícia investičného zlata na účely zákona o dani z pridanej hodnoty, ale i skutočnosť, že dodanie investičného zlata, nadobudnutie investičného zlata v tuzemsku z iného členského štátu, dovoz a sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby, je oslobodené od dane s možnosťou nároku na odpočítanie dane v plnej výške v určitých zákonom vymedzených prípadoch doplniac, že platiteľ dane, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato, má možnosť rozhodnúť sa, že dodanie investičného zlata inému platiteľovi bude zdaňovať – a v tomto prípade môže uplatňovať nárok na odpočítanie dane vzťahujúcej sa na výrobu investičného zlata alebo pretváranie zlata na investičné zlato v plnej výške. K pracovnej pomôcke č. 14/3/2008 zo dňa 7.5.2008 uviedol, že táto je zameraná na postup pri výkone daňovej kontroly u daňového subjektu, ktorý obchoduje so zlatom alebo investičným zlatom a je interným materiálom, ktorého cieľom je poskytnúť daňovým kontrolórom informácie využiteľné pri daňovej kontrole dodajúc, že táto vychádza z platnej legislatívy a jej cieľom nebola zmena výkladu zákona.

Vzhľadom na vyššie uvedené preto navrhol odvolaciemu súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že medzi účastníkmi konania nebol spor o rýdzosť dodaného tovaru, ale o formu a hmotnosť s tým, že na jeho faktúrach od dodávateľa T. T. C., s.r.o. je uvedené iba celkové množstvo dodaného tovaru v gramoch, údaj rýdze zlato Au, rýdzosť 999,9/1000 a cena. Nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že forma zlata bola ustálená na základe jeho vyjadrenia v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 695/321/57940/07/Pá z 18.6.2007, ako aj z vyjadrení jednotlivých daňových subjektov v preverovanom reťazci nákupu a predaja zlata majúc za to, že aj napriek vyjadreniam, že predmetné zlato sa nakupovalo a predávalo vo forme zlatých tehličiek, forma zlata ostala sporná. Poukázal na to, že tieto vyjadrenia je potrebné interpretovať so značnou dávkou opatrnosti, pretože za stavu, keď daňové orgány štyri roky nenamietali akýkoľvek nákup a predaj zlata v cenách vrátane dane z pridanej hodnoty a nenamietali odpočítanie dane, nebolo pre dodávateľov a odberateľov zlata podstatné presne definovať zlato vo faktúre. Ďalej poukázal na tvrdenie žalovaného uvedené v odvolaní na str. 3, že: *„Podľa certifikátov, ktoré boli prílohou každej z faktúr a ktoré sprevádzali fakturovaný tovar v celom obchodnom reťazci, sa jednalo o zlato švajčiarskeho refinéra Argor-Heraeus SA, ktoré je celosvetovo jedným z najznámejších producentov zlatých odliatok.“* dodajúc, že tehloou ani prútom nie je zliatok, odliatok, kváder, pás, plech, atď.; tehloou nie je ani tehla, ktorá nespĺňa špecifické požiadavky na odlievanie, tvar, vzhľad, úkos, označenie, atď., a preto mal za to, že ak sám žalovaný odliatok považuje za tehlu, je jeho záver, že v danom prípade išlo o formu tehly, ktorú akceptuje trh drahých kovov, prejavom absolútnej svojvôle.

Rovnako mal za to, že aj pri existencii certifikátov je sporná aj hmotnosť, nakoľko z faktúry nevyplýva počet dodaných kusov a ich jednotlivá a celková hmotnosť. V tejto súvislosti poukázal na to, že pokiaľ je definičným znakom tehly hmotnosť, ktorú akceptuje trh drahých kovov, tak možno usudzovať, že hmotnosť musí byť deklarovaná na forme, v ktorej je zlato, pričom v danom prípade hmotnosť na forme, t.j. na tehličke, deklarovaná nebola.

Upozornil ďalej na to, že pokiaľ žalovaný nepovažoval *Smernicu pre dodávku kvalitných tehál pre účely londýnskeho trhu* za dôkaz preukazujúci, že fakturované zlato nemôže byť na účely zákona č. 222/2004 Z. z. považované za investičné zlato, tak potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré by jeho tvrdenia jednoznačne vyvrátili a pritom mali minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť, ako dôkaz predložený ním. Odvolávajúc sa na ustanovenie § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. zdôraznil, že v danom ustanovení sa neuvádza, že ide o hmotnosti, ktorú sú uvedené v prílohe č. II Nariadenia Rady ES č. 1777/2005, ale sa výslovne uvádza, že musí

ísť o hmotnosti akceptované trhom drahých kovov dodajúc, že zlaté tehly, ktoré nakupoval, nemali potrebnú hmotnosť a teda sa nejednalo o nákup investičného zlata. V súvislosti s Nariadením Rady č. 1777/2005 a opatrením obsiahnutým v tomto vykonávacom nariadení uviedol, že tieto boli určené výlučne na vykonanie niektorých ustanovení Šiestej smernice, ktorá ale bola s účinnosťou od 1.1.2007 nahradená Smernicou Rady 2006/112/ES a z uvedeného dôvodu zastal názor, že účinnosť Nariadenia Rady ES č. 1777/2005, bez ohľadu na to, že bolo záväzné v celom rozsahu a bolo priamo aplikovateľné, bez potreby akejkoľvek legislatívnej formy na jeho zavedenie na úrovni členských štátov, bola časovo limitovaná účinnosťou Šiestej smernice.

Poukázal ďalej na to, že žalovaný si neuvedomuje rozloženie dôkazného bremena daňového subjektu a dôkazného bremena daňových orgánov zdôrazniac, že v daňovom konaní, aj napriek ustanoveniu § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. platí zásada, že dôkazné bremeno znáša ten, kto niečo tvrdí. Uviedol, že on nedeklaroval, že ide o dodanie investičného zlata a preto sa jeho dôkazné bremeno netýka skutočnosti, že išlo o investičné zlato. Práve naopak tvrdil, že ak daňové orgány tvrdia, že išlo o investičné zlato a teda mal pri uvedených dodávkach použiť osobitný režim platný pre investičné zlato, boli povinné jednoznačne preukázať, že boli splnené podmienky pre použitie uvedeného osobitného režimu, keďže ustanovenie § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. nie je formulované ako vyvrátiteľná domnienka, t.j. *„ak sa nepreukáže opak platí, že zlato je považované za investičné zlato“*. Dôvodil ďalej tým, že sú to práve daňové orgány, ktoré veľmi často argumentujú tým, že *„pre účely dane z pridanej hodnoty sú určené prísne podmienky, ich dodržanie nespočíva len vo formálnej deklarácii, doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a musia byť ako právna skutočnosť aj preukázané“* a preto pri dôkaznom bremene daňových orgánov, rovnako ako pri dôkaznom bremene daňového subjektu nepostačuje, aby daňové orgány len niečo tvrdili alebo sa o niečom domnievali doplniac na záver, že daňové orgány jednoznačne nepreukázali, že v danom prípade tovarom bolo investičné zlato a mal sa použiť osobitný režim oslobodenia podľa ustanovenia § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Uviedol ďalej, že v žiadnej norme EÚ a ani v zákone č. 222/2004 Z. z. nie sú tvar a vlastnosti tehly definované, pričom uvedené právne normy však zhodne odkazujú na trh drahých kovov. Poukázal na to, že v bode 8 Smernice Asociácie Londýnskej burzy drahých kovov sa uvádza, aké rozmery a vzhľad má mať zlatá tehla s tým, že zo smernice vyplýva, že pre trh drahých kovov nepostačuje len zlato vo forme prútu alebo tehly, ale je potrebné, aby aj forma mala požadované parametre. Odvolávajúc sa na rozhodnutie Najvyššieho súdu

SR č. 8Sžf/17/2011, v ktorom sa uvádza, že: „... ak ustanovenie zákona neobsahuje presnú a dostatočnú definíciu, nemôže to byť na ujmu daňového subjektu...“ konštatoval, že daňové orgány v rozpore s uvedeným za stavu, keď žiadny právny predpis nedefinuje tehlu, jej vlastnosti a tvar pre účely trhu drahých kovov dospeli k autoritatívnemu záveru, že v danom prípade išlo o tehly, ktoré trh drahých kovov akceptuje.

Záverom svojho vyjadrenia venoval pozornosť aplikácii pracovnej pomôcky Daňového riaditeľstva SR č. 14/03/2008 v nadväznosti na odvoláciu námietku žalovaného a stotožniac sa s právnym názorom krajského súdu obsiahnutým v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že má právo, aby žalovaný zrozumiteľne zodpovedal na všetky právne a skutkovo relevantné otázky, pričom v prípade odlišného postupu je povinný riadne odôvodniť a preukázať dôvodnosť a nutnosť takéhoto postupu.

V druhej časti vyjadrenia k odvolaniu žalovaného žalobca namietal zákonnosť daňovej kontroly, avšak tejto časti vyjadrenia Najvyšší súd Slovenskej republiky venovať pozornosť nebude, nakoľko sa nejedná o odvolanie, takže ďalšie námietky žalobcu uplatnené vo vyjadrení po uplynutí lehoty na podanie odvolania, sú v rámci preskúmania napadnutého rozsudku na základe odvolania podaného žalovaným, irelevantné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) 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 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu a dospel k záveru, že **odvolaniu žalovaného nie je možné priznať úspech.**

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal

zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Napadnutý rozsudok bol vydaný prvostupňovým súdom následne po tom, ako bol jeho predchádzajúci rozsudok č. k. 6S/702/2009-90 zo dňa 11. februára 2011 uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/15/2010 zo dňa 30. marca 2011 zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, nakoľko mal najvyšší súd za to, že sa prvostupňový súd dostatočne nevysporiadal s niektorými námietkami žalobcu a teda nedal odpovede na otázky ním nastolené.

Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12. marca 2009, ktorým žalovaný správny orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice I číslo 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 5. decembra 2008, ktorým bol žalobcovi podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. znížený nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 o sumu 125.376,35 € a zároveň mu bol priznaný nadmerný odpočet v sume 5.026,26 €.

Najvyšší súd z obsahu administratívneho a súdneho spisu zistil, že medzi účastníkmi konania vznikol spor o výklad pojmu „investičné zlato“ v zmysle ustanovenia § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. a jeho aplikácia na tovar dodaný žalobcovi spoločnosťou T. T. C. s.r.o. na základe Kúpnej zmluvy číslo 01/2007/Visk zo dňa 15. januára 2007, ako rýdze zlato Au, rýdzosť 999/1000, ktorého kúpna cena s DPH bola vyúčtovaná žalobcovi faktúrou č. 10070027 za 10 000,00 g vo výške 155.700,00 € + 19% DPH = 29.583,00 €, faktúrou č. 10070029 za 10 000,00 g vo výške 153.900,00 € + 19 % DPH = 29.241,00 € a faktúrou č. 10070032 za 10 000,00 g vo výške 152.280,00 € + 19 % DPH = 28.933,20 €.

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.**

Podľa § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty od dane je oslobodené dodanie investičného zlata, nadobudnutie investičného zlata z iného členského štátu a dovoz investičného zlata vrátane investičného zlata vo forme certifikátu na alokované

alebo nealokované zlato alebo obchodovaného na účet zlata vrátane pôžičiek v zlate a swapových obchodov, ktoré obsahujú vlastnícke práva alebo iné práva týkajúce sa investičného zlata, ako aj obchody týkajúce sa investičného zlata zahŕňajúce futurity a forwardy, ktoré vedú k prevodu vlastníckych práv alebo iných práv týkajúcich sa investičného zlata. Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby je oslobodené od dane.

Podľa § 67 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty platiteľ, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato, môže sa rozhodnúť, že dodanie investičného zlata inému platiteľovi bude zdaňovať. Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby môže byť tiež zdaňované, ak sa toto sprostredkovanie týka dodania investičného zlata, ktorého dodanie sa platiteľ rozhodol zdaňovať.

**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.**

Odvolací súd z obsahu spisového materiálu mal za preukázané, že Daňový úrad Košice I preveroval splnenie podmienok pre odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2007 u žalobcu, pričom vychádzal z konkrétnych faktúr, objednávok, zmlúv, preberacích protokolov, certifikátov jednotlivých tehál a z vyjadrení konateľov zainteresovaných spoločností v reťazci nákupu a predaja zlata. Z dokladov predložených daňovým subjektom, z výsledkov šetrení miestne príslušných správcoch dane, z vyjadrení kompetentných osôb dospel správca dane ako aj žalovaný k záveru, že sa jednalo o nákup a predaj zlata, ktoré spĺňalo definíciu investičného zlata v súlade s ustanovením § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. (rýdze zlato Au, rýdzosť 999/1000, vo forme zlatých tehál), pričom ani jeden z preverovaných daňových subjektov nie je platiteľom, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato. V tejto súvislosti upriamuje najvyšší súd pozornosť na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 3Sžf 43/2010 (§ 250ja ods. 7 OSP).

Investičné zlato musí kumulatívne spĺňať 3 zákonné náležitosti, ktorými sú **forma – rýdzosť – hmotnosť**. Medzi účastníkmi nebol spor o rýdzosť dodaného tovaru, ale forma a hmotnosť. Je nesporné, že forma zlata, špecifikovaná opisom vo faktúrach ako „Rýdze zlato Au“, nezodpovedá pojmu prút alebo tehla. Ďalej z jednotlivých faktúr vyplýva, že nie je uvedený počet dodaných kusov a ich jednotlivá hmotnosť a preto na základe uvedeného možno konštatovať, že dodané zlato nie je vo faktúrach deklarované ako investičné zlato.

Oslobodenie od dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) 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 úpravu 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 DPH založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby.

V tomto kontexte je potrebné selektovať rozloženie dôkazného bremena žalobcu (daňového subjektu) a dôkazného bremena daňových orgánov pri preukazovaní režimu oslobodenia podľa § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Správca dane a žalovaný však v danom prípade nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Podľa daňových orgánov daňový subjekt t.j. žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že dodanie tovaru (zlata) podliehalo zdaneniu. Vzhľadom na základnú zásadu DPH, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby vo všeobecnosti, nie je podľa názoru odvolacieho 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 č. 224/2004 Z. z., teda výnimku zo všeobecnej zásady. Ak by 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 ustanovenie § 49 ods. 1 zákona č. 224/2004 Z. z. v nadväznosti na § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 224/2004 Z. z. tým, že pri uvedených dodávkach mal použiť osobitný režim platný pre investičné zlato, boli povinné 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 VII – osobitné režimy (článok 26b a 26c smernice 77/3888/EHS/Nariadenia 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 článku 26b časti A pododseku bode i/ smernice 77/388/EHS pokrývajú prinajmenšom jednotky a obchodované hmotnosti, ktoré sa nachádzajú v prílohe II k tomuto nariadeniu. V jednotlivých faktúrach dodávateľa T. T. C., s.r.o. B. je uvedené iba celkové množstvo dodaného tovaru – 10 000 g, rýdze zlato Au, rýdzosť 999/1000, s cenou podľa kúpnej zmluvy + 19 % daň z pridanej hodnoty. Rozmery týchto tehál nevyplývali ani z odovzdávacieho protokolu.

Daňové orgány svoje závery, že išlo o dodanie investičného zlata opreli len o strohé údaje uvedené na faktúrach (celkové množstvo dodaného zlata v gramoch a údaj rýdze zlato Au, rýdzosť 999,9/1000). K záveru, že zlato bolo dodané v požadovanej forme (tehál, ktoré spĺňali špecifické požiadavky trhu drahých kovov) im postačovalo vyjadrenie žalobcu, že zlato malo formu tehál. Daňové orgány teda jednoznačne nepreukázali, že v danom prípade sa jednalo o investičné zlato a teda sa mal použiť osobitný režim oslobodenia podľa ustanovenia § 67 ods. 1 písm. a) zákona č. 224/2004 Z. z.

Úsudok správcu dane, že predmetom dodávky bolo investičné zlato, nemá teda základ vo vykonanom dokazovaní. Žalobca nedeklaroval, že dodal investičné zlato a preto jeho tvrdenie, že nešlo o investičné zlato zodpovedá doteraz zistenému skutkovému stavu.

Z vyššie uvedených dôvodov preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP ako vecne správny potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 OSP a § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP a v odvolaní úspešnému

žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania v sume 697,50 €. Priznaná náhrada trov odvolacieho konania pozostáva z odmeny za 1 úkon právnej služby vykonaný dňa 19. júla 2011 [vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaného - § 14 ods. 1 písm. b) Vyhlášky Ministerstva spravodlivosti č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“)] v sume 123,50 €, z odmeny za 1 úkon právnej služby uskutočnený dňa 20. júna 2012 (účasť na vyhlásení rozsudku - § 14 ods. 5 písm. b) vyhlášky č. 655/2004 Z. z.) v sume 31,79 €, z režijného paušálu podľa § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky v sume 15,04 € (1x 7,41 € a 1x 7,63 €), z náhrady hotových výdavkov a to z náhrady cestovných výdavkov v sume 254,40 € [Košice – Bratislava – Košice 1,412 (cena nafty) x 0,096 (priemerná spotreba) = 0,135 €, sadzba paušálnej náhrady 0,0183 €, cena za 1 km 0,183 + 0,135 = 0,318 x 800 km = 254,40 €] a z náhrady za parkovné v sume 4 €, z náhrady za stratu času podľa § 17 ods. 1 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. v sume 152,52 € (12 polhodín x 12,71 €) a z dane z pridanej hodnoty v sume 116,25 € (20 % zo sumy 581,25 €). Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania nevzhladol najvyšší súd uplatnené hotové výdavky za ubytovanie právneho zástupcu žalobcu v sume 116,30 € za trovy, ktoré by boli nevyhnutne potrebné na účelné uplatňovanie alebo bránenie práva žalobcu (§ 142 ods. 1 OSP). Priznanú náhradu trov odvolacieho konania je žalovaný povinný zaplatiť advokátovi žalobcu v súlade s ustanovením § 149 ods. 1 OSP do troch dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

**V Bratislave, dňa 20. júna 2012**

**JUDr. Jozef Hargaš, v. r.**  
**predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth