

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **V., s.r.o., N.**, zastúpeného *JUDr. E. K., advokátom, G.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo SR**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.3.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S 70/2009-90 zo dňa 11. februára 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S 70/2009-90 zo dňa 11. februára 2010 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného uvedeného v záhlaví tohto rozsudku. Uvedeným rozhodnutím žalovaného bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice I č. 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 5.12.2008, ktorým bol žalobcovi podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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 eura a bol priznaný nadmerný odpočet v sume 5.026,26 eura.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd zo správneho spisu mal preukázané, že správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 67 ods. 1, 3 zákona č. 224/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 224/2004 Z. z.“), keďže v konaní nebolo preukázané, že by niektorá z vyššie uvedených obchodných spoločností bola výrobcou zlata, resp. konečným používateľom zlata ako

polotovaru na výrobu výrobkov. Jediným výrobcom bola zahraničná firma A., sídliaca údajne vo Š., jej bližšiu identifikáciu obchodní partneri neuviedli. Dodávka investičného zlata je od dane oslobodená, a preto dodávateľovi T. s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, ale vznikla mu povinnosť odvieť daň z dôvodu jej uvedenia na predmetných faktúrach v zmysle § 71 ods. 6 zákona č. 222/2004. Z vyššie uvedených dôvodov žalobcovi nevznikol nárok na odpočet dane podľa § 49 ods. 1 citovaného zákona, s poukazom na ust. § 67 ods. 1 a 3 citovaného zákona. Krajský súd sa nestotožnil s argumentmi žalobcu uvedenými v žalobe, podľa ktorých sa nejednalo o dodávku investičného zlata podľa ust. § 67 ods. 1 zákona č. 222/2004, pretože zlaté tehly, ktoré nakupoval žalobca nemali hmotnosť, ktorú by akceptoval trh drahých kovov. Pokiaľ ide o platobný výber Daňového úradu Sabinov č. 725/230/15732/07/Adá2 zo dňa 25.7.2007, ktorým bola platiteľovi dane z pridanej hodnoty – T. s.r.o. určená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 1.103.736,--Sk, ktorá sa neodlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2007. Krajský súd uviedol, že je potrebné vzhľadom na závery správcu dane, súhlasiť s názorom žalobcu v tej časti žalobného návrhu, kde hovorí, že došlo k zmene výkladu ust. § 67 ods. 1 a 3 zákona č. 222/2004, ale s tou výhradou, že zmenu výkladu ust. § 67 ods. 1 a 3 zákona č. 222/2004 Z. z. nevykonali žalovaný, ale iný daňový úrad a v inej veci. Toto rozhodnutie Daňového úradu Sabinov však nenadobudlo právoplatnosť a právne skutočnosti tam uvedené sú záväzné len pre daňový subjekt, ktorého sa týkajú. Podľa názoru krajského súdu žalovaný správny orgán dodávku investičného zlata od dodávateľa T. s.r.o. pre odberateľa V., s.r.o. posúdil v súlade s § 67 ods. 1 a 3 a § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, preto sa súd stotožnil s jeho právnym záverom uvedeným v napadnutom rozhodnutí. Z uvedených dôvodov preto krajský súd podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1, veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní úspech, právo na náhradu trov nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote žalobca odvolanie s poukazom na to, že vec bola po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne. Žalobca dôvodil, že už v odvolaní a následne v žalobe poukazyval na potrebu zodpovedať otázku, prečo daňové úrady až do vydania pracovnej pomôcky Daňového riaditeľstva SR č. 14/03/2008 od roku 2004 do roku 2008 vykonali množstvo kontrol a napriek osobitnej úprave uplatňovania dane pri investičnom zlate v ustanovení § 67 zákona č. 222/2004 Z. z. nenamietali predaj zlata, ktoré formálne spĺňalo podmienky investičného zlata podľa ustanovenia § 67 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v cenách včítane dane z pridanej hodnoty a nenamietali odpočítanie dane z nákupu uvedeného zlata. Žalobca poukazyval na to, že k zmene výkladu ustanovenia § 67 zákona č. 222/2004 Z. z. nedošlo v dôsledku náhlejšej, resp. neočakávanej zmeny zákona, ale bez akejkoľvek zmeny zákona len v dôsledku podstatnej zmeny výkladu zákona

(pravidiel) a názoru daňových orgánov na jeho aplikáciu. Uvedený postup daňových orgánov je podľa názoru žalobcu nezlučiteľný s princípom materiálneho právneho štátu zaručeného čl. 1 ods. 1 Ústavy SR, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je princíp právnej istoty. Z rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S 70/2009 vyplýva, že súd sa s touto zásadnou a nosnou námietkou žalobcu nevysporiadal vôbec. Uviedol, že krajský súd sa nevysporiadal ani s námietkou, že aj keď podľa Nariadenia Rady ES č. 1777/2005 trh formálne akceptuje zlaté tehly o hmotnosti 1 kg, reálne trh s drahými kovmi zlaté tehly o hmotnosti 1 kg neakceptuje a s predloženým dôkazom Smernicou Asociácie Londýnskej burzy drahých kovov sa vôbec nezaoberal. V ustanovení § 67 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. sa neuvádza, že ide o hmotnosti, ktoré sú uvedené v prílohe č. II Nariadenia Rady ES č. 1777/2005, ale sa výslovne uvádza, že musí ísť o hmotnosti, ktoré akceptuje trh drahých kovov. Smernica Asociácie Londýnskej burzy drahých kovov predstavuje dôkaz, že ak by sa aj preukázalo, že žalobca nakupoval zlaté tehly požadovaných parametrov a ak by sa aj preukázalo, že mali hmotnosť 1 kg, trh s drahými kovmi by ich neakceptoval. Namietal, že z obsahu rozhodnutia žalovaného a z rozsudku Krajského súdu v Košiciach vyplýva, že nosným prvkom obrany žalovaného a odôvodnenia rozsudku krajského súdu je argumentácia Nariadením Rady ES č. 1777/2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS, kde sú uvedené hmotnosti akceptované na trhoch s drahými kovmi. K Nariadeniu Rady ES č. 1777/2005 uviedol, že opatrenia obsiahnuté v tomto vykonávacom nariadení boli určené výlučne na vykonanie niektorých ustanovení Šiestej smernice. Aj keď opatrenia boli vytvorené na to, aby objasnili ustanovenia Šiestej smernice, dosah uvedených vykonávacích opatrení bol obmedzený a od Šiestej smernice sa nemohli odchyľovať. S účinnosťou od 1.1.2007 bola Šiesta smernica nahradená Smernicou Rady 2006/112/ES. Bez ohľadu na to, že Nariadenie Rady ES č. 1777/2005 bolo záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné, bez potreby akejkoľvek legislatívnej formy na jeho zavedenie na úrovni členských štátov, išlo len o vykonávacie opatrenie k Šiestej smernici a jeho účinnosť bola limitovaná účinnosťou Šiestej smernice. Na uvedenej skutočnosti nič nemení ani to, že čl. 344 ods. 1 bod 1 Smernice Rady 2006/112/ES je uvedený v tabuľke zhody k čl. 26b bod A prvý pododsek bod (i) prvá veta, pretože v uvedenom ustanovení Šiestej smernice Rady (rovnako ako v Smernici Rady 2006/112/ES) neboli upravené hmotnosti zlata akceptované na trhoch s drahými kovmi. Keďže Nariadenie Rady ES č. 1777/2005 stratilo účinnosť a nebolo nahradené iným predpisom explicitne upravujúcim hmotnosť zlata akceptovanú trhom drahých kovov je možné dospieť k záveru, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, čo zdôvodňuje postup podľa ustanovenia § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku. Žalobca napokon uviedol, že 1. februára 2010 predložil Krajskému súdu v Košiciach kópiu rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/37/2009 z 1. decembra 2009, ktorým

súd v úplne identickej veci zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Banská Bystrica a vec vrátil správnomu orgánu na ďalšie konanie. Krajský súd sa o uvedenom vo svojom rozsudku nezmieňuje. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobu navrhol napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdiť.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa a konanie, ktoré mu predchádzalo bez nariadenia pojednávania (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 211 a nasl. a v spojení s § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom deň vyhlásenia 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 § 211 ods. 2 a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť.

Predmetom odvolacieho konania bol rozsudok krajského súdu, ktorým bol žalobný návrh žalobcu zamietnutý. Z uvedeného dôvodu preto primárne v medziach odvolania Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

Podľa ust. § 67 ods. 1 písm. a/ a ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, 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. 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.

Odvolaací 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 správcov 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 podľa ust. § 67 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. (rýdze zlato Au, rýdzosť 999/1000, vo forme zlatých tehál) a ani jeden z preverovaných daňových subjektov nie je platiteľom, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato.

Žalobca namietal, že súd sa nevysporiadal so skutočnosťou, že v ustanovení § 67 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. sa neuvádza, že ide o hmotnosti, ktoré sú uvedené v prílohe č. II Nariadenia Rady (ES) č. 1777/2005, ale sa výslovne uvádza, že musí ísť o hmotnosti, ktoré akceptuje trh drahých kovov, pričom Smernica Asociácie Londýnskej burzy drahých kovov predstavuje dôkaz, že ak by sa aj preukázalo, že žalobca nakupoval zlaté tehly požadovaných parametrov a ak by sa aj preukázalo, že mali hmotnosť 1 kg, trh s drahými kovmi by ich neakceptoval.

Žalobca ďalej namietal, že z obsahu rozhodnutia žalovaného a z rozsudku krajského súdu vyplýva, že nosným prvkom je argumentácia Nariadením Rady č. 1777/2005 o vykonávacích opatreniach Smernice 77/388/EHS, kde sú uvedené hmotnosti akceptované na trhoch s drahými kovmi. Bez ohľadu na to, že Nariadenie Rady č. 1777/2005 bolo záväzne v celom rozsahu a priamo uplatniteľné na úrovni členských štátov, išlo len o vykonávacie opatrenie k Šiestej smernici a jeho účinnosť bola limitovaná účinnosťou Šiestej smernice, ktorá bola od 1.1.2007 nahradená Smernicou Rady 2006/112/ES. Keďže Nariadenie Rady č. 1777/2005 stratilo účinnosť a nebolo nahradené iným predpisom explicitne upravujúcim hmotnosť zlata akceptovanú trhom drahých kovov, je možné dospieť k záveru, že rozhodnutie žalovaného bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu.

Krajský súd sa s uvedenými námietkami dostatočne nevysporiadal. Uviedol iba, že 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/ 250mm +/- 40mm úkos: 7% až 15%, šírka /vrchná strana/ 70mm +/- 15mm úkos: 15% až 30%, výška 35mm +/- 10mm.

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., s.r.o. Bratislava je uvedené iba celkové množstvo dodaného tovaru – 4000g, rýdze zlato Au, rýdzosť 999/1000, s cenou podľa kúpnej zmluvy + 19% daň z pridanej hodnoty. Rozmery týchto tehál nevyplývali ani z odovzdávacieho protokolu.

Krajský súd sa dôsledne nevysporiadal ani s námietkou žalobcu, že k zmene výkladu ustanovenia § 67 zákona č. 222/2004 Z. z. nedošlo v dôsledku náhlej, resp. neočakávanej zmeny zákona, ale bez akejkoľvek zmeny zákona len v dôsledku podstatnej zmeny výkladu zákona (pravidiel) a názoru daňových orgánov na jeho aplikáciu. Uvedený postup daňových orgánov je podľa názoru žalobcu nezlučiteľný s princípom materiálneho právneho štátu zaručeného čl. 1 ods. 1 Ústavy SR, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je princíp právnej istoty.

Napokon krajský súd sa nezaoberal ani s námietkou žalobcu, že v osobitnom systéme pre investičné zlato ide len o výnimku zo všeobecnej zásady, teda zo zásady, že transakcie so zlatom určeným na priemyselný účel podliehajú zdaneniu.

Vzhľadom na tieto skutočnosti je rozsudok krajského súdu nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutie správneho orgánu vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „Súd“). Aj keď s ohľadom na judikatúru Súdu nie je potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, súdne rozhodnutia musia byť odôvodnené a musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nie len odkazovať na určité časti zákonov (napr. rozsudok Ruiz Torija proti Španielsku z 9.12.1994).

Pretože napadnuté rozhodnutie krajského súdu nedalo odpovede na otázky nastolené žalobcom, navyiac nie je dostatočné odôvodnenie na základe čoho dospel krajský súd k myšlienkovým postupom a hodnoteniu, pričom odvolací súd nie je oprávnený ani povinný tieto postupy a hodnotenia nahrádzať, pretože takýmto postupom súdu by sa odňala možnosť konať pred súdom, dospel odvolací súd k záveru, že je potrebné napadnutý rozsudok krajského súdu zrušiť.

Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie postup súdu, ktorým znemožnil účastníkovi konania realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Občiansky súdny poriadok dáva. Takýmto procesným právom účastníka

je i právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP totiž znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia, a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite, skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku. Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie. Vzhľadom k tomu, že krajský súd sa námietkami žalobcu uplatnenými v žalobe dostatočným spôsobom nezaoberal, odňal žalobcovi možnosť konať o uplatnených námietkach pred súdom.

Najvyšší súd preto napadnutý rozsudok s poukazom na § 221 ods. 1 písm. f/ OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP zrušil a podľa § 221 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

Súd prvého stupňa je viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 226 OSP).

Súd prvého stupňa vo veci opätovne rozhodne vrátane náhrady trov konania (§ 224 ods. 3 OSP).

P o u ě n i e : Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 30. marca 2011

JUDr. Jozef Hargaš, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth