

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/48/2019
Identifikačné číslo spisu: 5017200314
Dátum vydania rozhodnutia: 06.10.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200314.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: X. A., Y. XXXX/X, Ž., právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101585801/2017 zo dňa 18. júla 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/108/2017-89 zo dňa 12. júna 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/108/2017-89 zo dňa 12. júna 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.
Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh žalobcu na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore EÚ z a m i e t a.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101585801/2017 zo dňa 18. júla 2017, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) zo dňa 3. mája 2017, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2007 vo výške 77.569,74 €. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 a § 168 SSP

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že vo veci vyrubenia DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2007 už prebiehalo odvolacie a súdne konanie. Žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím č. 1/228/13684-105135/2009/993168-r zo dňa 23. septembra 2009 potvrdil rozhodnutie správca dane č. 694/231/22313/09/Suk zo dňa 25. marca 2009, ktorým predpísal rozdiel dane vo výške 77.569,74 €, ktoré boli zrušené rozsudkom Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/89/2009-60 zo dňa 13. septembra 2011

a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Na základe odvolania podaného žalovaným Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 8Sžf /1/2011 zo dňa 24. júla 2012 zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd v Žiline v ďalšom konaní vydal rozsudok č. k. 20S/89/2009-102 zo dňa 20. novembra 2012, právoplatný dňom 16. januára 2013, na základe ktorého boli zrušené rozhodnutia žalovaného aj správcu dane. Z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia správcu dane bolo rozhodnutie správcu dane č. 9500302/5/3754841/2014 zo dňa 06. augusta 2014 zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie na základe rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/108077/2015 zo dňa 11. marca 2015. Správca dane následne vydal dňa 17. júna 2015 rozhodnutie č. 952711/2015, ktorým vyrubil rozdiel dane vo výške 77.569,74 €. V odvolacom konaní bolo rozhodnutie správcu dane potvrdené rozhodnutím č. 1794047/2015 zo dňa 18. decembra 2015, právoplatným 05. januára 2016. Na základe podanej žaloby žalobcu Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 20S/14/2016-47 zo dňa 06. decembra 2016 zrušil rozhodnutie odvolacieho orgánu aj rozhodnutie správcu dane a vrátil mu na ďalšie konanie. Žalobcovi správca dane oznámil, že pokračuje vo vyrubovacom konaní, na základe oznámenia zo dňa 2. marca 2017. Dňa 30. marca 2017 žalobca doručil správcovi dane návrh na zastavenie daňového konania, v ktorom uviedol, že podľa § 62 ods. 1 písm. h) daňového poriadku sa zastaví, ak odpadol dôvod daňového konania a sú splnené podmienky na jeho zastavenie. Odôvodnil to tým, že v roku 2007 absentovalo v zákone o DPH ustanovenie, ktoré by ukladalo povinnosť každej osobe zaplatiť DPH, ak ju uvedie na faktúre. Správca dane v odpovedi zo dňa 18. apríla žalobcovi oznámil, že nenastali dôvody na zastavenie daňového konania podľa citovaného ustanovenia a správca dane pokračuje vo vyrubovacom konaní v súlade s rozsudkom Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/14/2016-47 zo dňa 06. decembra 2016. Ústneho pojednávania vo veci oboznámenia daňového subjektu s výsledkami vyrubovacieho konania dňa 18. apríla 2017 sa daňový subjekt ani jeho zástupca nezúčastnil a správcovi dane sa ospravedlnil. Následne správca dane vydal rozhodnutie, ktoré je predmetom tohto konania.

3. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že žalobca si v predmetnom zdaňovacom období odpočítal DPH z faktúr vyhotovených spoločnosťou Noble Commander s.r.o. na základe faktúr: č. 200704 zo dňa 09. októbra 2007 za dodanie Ag striebro granulát 999/9 základ dane 494.050,00 Sk, DPH 93.869,50 Sk, celkom 587.919,50 Sk; č. 200705 zo dňa 12.10.2007 za predaj Au v tehách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 9500g, základ dane 5.001.540,05 Sk, DPH 950.292,60 Sk; č. 200707 zo dňa 23. októbra 2007 za predaj Au v tehách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 8200g, základ dane 4.321.490,20 Sk, DPH 821.083,10 Sk; č. 200708 zo dňa 24.10.2007 za predaj Au v tehách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 5000g, základ dane 2.657.685,00 Sk, DPH 504.960,20 Sk; č. 200709 zo dňa 25.10.2007, predaj Au v tehách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 600g, základ dane 318.580,20 Sk, DPH 60.530,20 Sk.

4. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v rozsudku č. k. 20S/14/2016-47 zo dňa 6. decembra 2016 k otázke platenia dane z odberateľských faktúr uviedol pre správne orgány záväzný právny názor, že článok 21 ods. 1 písm. d) novelizovanej Šiestej smernice bol od 1. mája 2004 transponovaný do ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). V zdaňovacom období IV. štvrtrok 2007 toto ustanovenie znelo tak, že ak osoba, ktorá nie je platiteľom, uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná ju zaplatiť. V tomto prípade sa jedná o nepriamy účinok smernice, keďže prioritne je aplikované vnútroštátne ustanovenie právneho predpisu s eurokonformným výkladom.

5. Krajský súd vyhodnotil námietky žalobcu uvedené v žalobe v celom rozsahu ako nedôvodné. K námietke vyhodnotenia statusu tovaru uvedeného na dodávateľských faktúrach ako investičné zlato, krajský súd uviedol, že otázkou dôkazného bremena na preukázanie investičného zlata a následný presun na daňový subjekt, sa už vyjadroval v rozsudkoch sp. zn. 20S/88/2009 a 20S/13/2016, ktorými boli správne orgány viazané a jednoznačne vyhodnotili, že v danom prípade bolo dodávané investičné zlato a na preukázanie, že tomu tak nebolo, mal dôkazné bremeno uniesť žalobca. Krajský súd uviedol, že samotný žalobca v odberateľských faktúrach síce neuviedol všetky atribúty investičného zlata v zmysle § 69 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, avšak bolo preukázané, že sa jednalo o ten istý tovar, ako mu bol dodaný od jeho dodávateľa a ktorý bol jednoznačne špecifikovaný všetkými atribútmi investičného zlata,

teda žalobca dodal svojmu odberateľovi investičné zlato. Pokiaľ dodávateľ na faktúre uviedol všetky atribúty tovaru ako investičného zlata podľa § 67 ods. 1 zákona o DPH (forma, rýdzosť, hmotnosť) a v priebehu jedného až dvoch dní tovar predal O.. D. a zároveň 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.

6. K námietke týkajúcej sa nepriameho účinku smerníc, krajský súd uviedol, že členský štát Európskej únie je povinný vykladať vnútroštátne právo čo najviac v zmysle znenia a cieľov smernice, aby sa dosiahol smernicou sledovaný výsledok, a to bez ohľadu na to, či sú vykladané vnútroštátne ustanovenia neskoršie alebo skoršie ako smernica, alebo či smernica bola transponovaná načas. Samotné tvrdenie žalobcu, že záver žalovaného, že výsledkom eurokonformného výkladu ustanovenia § 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 krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

7. K námietke žalobcu, týkajúcej sa nesprávneho posúdenia pojmu investičné zlato, krajský uviedol, že táto otázka bola s konečnou platnosťou vyriešená v rozsudkoch Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/88/2009 a č. k. 20S/13/2016. Záver, že o investičné zlato ide vtedy, ak spĺňa zákonné náležitosti ktorými sú forma, rýdzosť a hmotnosť akceptovaných trhom, vyslovil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky 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, išlo o zlato spadajúce pod § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože 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 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 článku 19 nariadenia Rady č. 1177/2005, z ktorej vyplýva, že akceptovanou hmotnosťou na trhu drahých kovov je hmotnosť 1kg (1000g) a aj hmotnosť 100g, 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. K tvrdeniu žalobcu, že sa nejednalo o investičné zlato podľa smernice LBMA, krajský súd uviedol, že sa nejedná o právny predpis všeobecnej právnej sily, ani o dôkaz v konkrétnej veci, len o pravidlá pri kúpe drahých kovov, ktoré vydala súkromná obchodná spoločnosť. Krajský súd mal za to, že uvedená smernica nemôže byť dôkazom o vyhodnotení investičného zlata v konkrétnom prípade, rovnako ani znalecký posudok U. I. D., pretože znalec vôbec neposudzoval konkrétne dodávky tovarov, len sa vyjadroval v teoretickej rovine o tom, aké sú požiadavky na investičné zlato. Krajský súd mal za to, že ak tovar spĺňal všetky kritéria uvedené v § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, potom sa jednalo o investičné zlato, čo mohol daňový subjekt zvrátiť tým, že by preukázal, že tovar sa z konkrétneho dôvodu nemôže charakterizovať ako investičné zlato.

9. K námietke žalobcu týkajúcej sa nedostatku dôvodov v napadnutom rozhodnutí, ohľadom posúdenia nepriameho účinku smernice krajský súd uviedol, že žalovaný dostatočne v teoretickej rovine rozvádza typy účinkov smerníc a zároveň ich aplikuje na konkrétny prípad. V danom prípade bol žalobca platiteľom v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH v znení účinnom v IV. štvrtroku 2007 a ako taký má vo všeobecnosti povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 citovaného zákona. Ak by uviedol vo faktúre daň vyššiu, ako mala byť vypočítaná podľa zákona, tak aj túto vyššiu daň v zmysle § 71 ods. 6 by bol povinný platiť. Pritom článok 21 písm. 1 bod 1 Šiestej smernice, ktorý bol transponovaný do § 69 ods. 5, stanovoval túto povinnosť akejkoľvek osobe. Z okolností daného prípadu je tiež 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 bol oslobodený od dane, a teda ad hoc nebol platiteľom dane, ako to vyplýva priamo z rozsudku Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sžf 76/2009 zo dňa 21. januára 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. Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný

dostatočným spôsobom odôvodnil použitie a výsledky aplikácie eurokonformného výkladu článku 21 ods. 1 písm. d) šiestej Smernice na § 69 ods. 5 zákona o DPH.

10. Krajský súd v odôvodnení rozsudku ďalej uviedol, že ak zlato v tehľách s rýdzosťou 999,9/1000, ktoré nakupovala spoločnosť Noble Commander s.r.o. od spoločnosti RESCON s.r.o. spĺňalo kritériá investičného zlata, potom i zlato, ktoré spoločnosť Noble Commander s.r.o. predávala žalobcovi bezo zmeny, muselo byť investičným, aj keď vo faktúrach, ktoré vystavovala pre žalobcu ho už takto nedeklarovala. Následne aj predaj zlata, ktorý uskutočňoval žalobca svojim odberateľom bol predajom investičného zlata. Skutočnosť, že zlato v tehľách s rýdzosťou 999,9/1000 bolo v reťazci predávané bezo zmeny, potvrdzujú podľa názoru krajského súdu dátumy dodania na vystavených faktúrach - nákup a následný predaj od spoločnosti RESCON s.r.o. až k odberateľom žalobcu bol uskutočnený v ten istý, resp. na druhý deň. Žalobca predmetný tovar predával aj O. D.. Z výsledkov medzinárodného dožiadania zaslaného Daňovým úradom Kysucké Nové Mesto v súvislosti s preverovaním zdaniteľných obchodov daňovému subjektu O. D. - K. O. S. a jeho odberateľom z Českej republiky (spoločnosti FENIX CZ, s.r.o., STARLIT s.r.o.) vyplýva, že do Českej republiky bolo dodané investičné zlato. Žalobca uplatnením nároku na odpočítanie dane vo výške 2.336.866,10Sk z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Noble Commander s.r.o. porušil ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože pri predaji tohto tovaru nevznikla daňová povinnosť. Vzhľadom na to, že žalobca uviedol daň na odberateľských faktúrach (č. 118/2007 zo dňa 12. októbra 2007, č. 119/2007 zo dňa 12. októbra 2007, č. 123/2007 zo dňa 22. októbra 2007 - odberateľ SAFINA SLOVAKIA spol. s.r.o., č. 124/2007 zo dňa 24. októbra 2007 - odberateľ Zlatá huta spol. s.r.o., č. 126/2007 zo dňa 26. októbra 2007 - odberateľ O. D. - K.O.S.), vznikla mu povinnosť túto daň zaplatiť. Krajský súd na základe uvedeného konštatoval, že žalobca pri realizovaní dodávok zlata nekonal s opatrnosťou hodnou obchodníka, pretože mal prijať také opatrenia a opatrit' si dôkazy, na základe ktorých by zobjektívizoval tvrdenia preukazujúce, o aký druh zlata išlo, či o bežné zlato alebo o investičné zlato.

11. Súčasťou vyjadrenia žalobcu k vyjadreniu žalovaného k žalobe bol aj návrh, aby krajský súd podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom Európskej únie podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná a vo veci vedenej pod sp. zn. 31S/108/2017 konanie podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP prerušil. Žalobca uviedol, že Najvyšší súd SR vlastnou rozhodovacou činnosťou prijal v skutkovo a právne zhodných alebo podobných prípadoch diametrálne odlišné rozhodnutia (rozsudok sp. zn. 3Sžf 43/2010 z 09. novembra 2010 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 z 24. marca 2011), z ktorých je zrejmé, že najvyšší súd má sám pochybnosti týkajúce sa správneho výkladu komunitárneho práva vo veci definície investičného zlata.

12. Krajský súd konštatoval, že posúdenie sporu o výklad pojmu „investičné zlato“ vyslovený v rozhodnutí Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf 43/2010 bol prekonaný rozsudkom Najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf 20/2010 zo dňa 24. marca 2011 a tomuto záveru nasvedčuje aj rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 391/2011 zo dňa 07. septembra 2011, ktorým odmietol ústavnú sťažnosť sťažovateľa z dôvodu zjavnej neopodstatnenosti.

13. Krajský súd podotkol, že k právnej istote pri poskytovaní súdnej ochrany prispieva nielen správne právne posúdenie vecí, ale aj zotrúvanie na ustálenú judikatúru, pričom pod ustálenou rozhodovacou praxou je nutné chápať aj doterajšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, ako odvolacieho súdu (v súčasnosti kasačného súdu), ak je právny predmet súdneho prieskumu totožný pri obdobnom skutkovom stave, pokiaľ táto nebola zmenená po zistení, že doterajšia prax nebola v súlade so zákonom. Krajský súd opätovne zdôraznil, že napriek záverom uvedeným v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 43/2010, bol tento prekonaný časovo následným rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010, zo záverov ktorého vychádzajú správne súdy v obdobných prípadoch prieskumu rozhodnutí žalovaného. Krajský súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov, s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty, odchyľil a nedospel k záveru, že by v prejednávacom prípade existovala potreba obrátiť sa s predbežnou otázkou výkladu úniového práva na Súdny dvor EÚ, preto návrh žalobcu zamietol.

2.

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g), h) a f) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

15. Žalobca odôvodnil kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon, pretože rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca namietal nesprávne posúdenie pojmu „investičné zlato“, nesprávne posúdenie rozloženia dôkazného bremena k tvrdeniu, že sa jedná o investičné zlato a nesprávne posúdenie nepriameho účinku Šiestej smernice a jej eurokonformného výkladu.

16. V súvislosti s námietkou, týkajúcou sa nesprávneho právneho posúdenia pojmu „investičné zlato“ žalobca poukázal na ust. § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého investičným zlatom je zlato vo forme prútu alebo tehly, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov a ktoré má rýdzosť 995 tisícín a viac. Žalobca uviedol, že krajský súd odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 z 24. marca 2014, ktorým bol prekonaný výklad pojmu „investičné zlato“ v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 43/2010 zo dňa 09. novembra 2010 v tom, že ak je na faktúre uvedené, že zlato má tvar tehly, potom pri požadovanej rýdzosti a hmotnosti ide o investičné zlato. Zásadný spor spočíval v tom, akú formu a hmotnosť má mať tehla, aby ju akceptoval trh drahých kovov. Najvyšší súd dodatočne objasnil, že v Smernici LBMA sa nejedná o dôkaz, pretože nejedná sa o všeobecne záväzný právny predpis, ale ide o hmotnosti uvedené v prílohe II článku 19 Nariadenia rady (ES) č. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, z ktorej vyplýva, že akceptovanou hmotnosťou na trhu drahých kovov je hmotnosť 1kg (1000g) a aj hmotnosť 100g, ktoré boli žalobcom obchodované.

17. Žalobca v kasačnej sťažnosti uviedol, že z ustanovenia § 67 ods. 1 písm. a) vtedy platného zákona o DPH vyplýva, že neodkazuje na žiadny všeobecne záväzný právny predpis a ani na uvedené Nariadenie rady (ES), ale výslovne odkazuje na hmotnosť, ktorú akceptuje trh s drahými kovmi. Žalobca uviedol, že LBMA neakceptuje zlaté tehly s hmotnosťou pod 350 trójskych unci (približne 10,9 kg). Mal za to, že zlaté tehly, ktoré nakupoval, aj keby sa skutočne jednalo o investičné zlato nemali hmotnosť, ktorú by akceptoval trh drahých kovov, a teda nejednalo sa o nákup investičného zlata podľa ustanovenia § 67 ods. 1 zákona o DPH. Podľa žalobcu, ak zákonodarca použil pojem „vo forme prútu alebo tehly“, potom mal na mysli takú formu prútu alebo tehly, ktorú trh s drahými kovmi skutočne akceptuje. Žalobca uviedol, že s nesprávnym právnym posúdením investičného zlata je spojené aj porušenie zákona z dôvodu odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (čl. III kasačnej sťažnosti).

18. Žalobca namietal i nesprávne právne posúdenie rozloženia dôkazného bremena k tvrdeniu, že sa jedná o investičné zlato. Žalobca uviedol, že krajský súd s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 z 24. marca 2014, ktorým bol prekonaný výklad rozsahu dôkazného bremena v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 43/2010 z 9. novembra 2010 uviedol, že ak tovar spĺňal všetky kritériá uvedené v § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, potom sa jednalo o investičné zlato, čo mohol žalobca zvrátiť tým, že by preukázal, že tovar sa z konkrétneho dôvodu nemôže charakterizovať ako investičné zlato - na to ho však ťažilo dôkazné bremeno.

19. Žalobca mal za to, že spoločný systém DPH je založený na základnej zásade, resp. prezumpcii, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby a nie je potrebné preukazovať uplatnenie základnej zásady, že tovar (zlato) podlieha zdaneniu. Žalobca 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 a za takého stavu by musel preukázať, že splnil podmienky použitia tohto osobitného režimu. Podľa názoru žalobcu dôkazné bremeno zaťažuje toho, kto nejakú okolnosť tvrdí, a nie toho, kto ju popiera, preto ak správca dane tvrdil, že žalobca porušil § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 67 ods. 1 a ods. 3 zákona o DPH tým, že pri uvedených dodávkach išlo o dodanie investičného zlata, ktoré malo byť dodané v režime oslobodenia od dane, potom mal k tomuto tvrdeniu dôkaznú povinnosť. Správca

dane však uvedené nepreukázal a svoj právny záver, že sa jedná o investičné zlato založil len na strohých údajoch uvedených na faktúrach z ktorých vyplýva, že išlo o dodávku zlata v tehľách s rýdzosťou 999,9/1000, na ktorých absentuje akýkoľvek údaj o hmotnosti jednotlivých tehál, ako aj o forme dodaného zlata. S nesprávnym právnym posúdením dôkazného bremena je podľa žalobcu spojené aj porušenie zákona z dôvodu odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

20. Žalobca ďalej poukázal na to, že dňa 21. decembra 2018 zaslal súdu ďalšie dôkazy k tvrdeniu, že sa nejednalo o dodanie investičného zlata (odborné vyjadrenie znalca Dipl. U. A. I., CGA č. 05/2018 z 15. novembra 2018 k pracovnej pomôcke Daňového riaditeľstva SR č. 14/3/2008 - investičné zlato, z ktorého vyplýva, že aplikačná prax daňových orgánov pri posudzovaní investičného zlata vychádzajúca z uvedenej pracovnej pomôcky nie je správna; a kópiu časti zápisnice Daňového úradu Žilina zo dňa 29. novembra 2018 o ústnom pojednávaní s X.. A. vo veci jeho dodávok zlata pre odberateľa O. D., v ktorom žalobca upozorňoval na svoju odpoveď na otázku č. 14, súvisiacu s prepočítaním hmotnosti zlata rôznej rýdzosti na hmotnosť zlata o rýdzosti 999,9/1000. Burzou drahých kovov sa cena zlata určuje k rýdzosť 999,9/1000, preto aj na faktúrach sa uvádza prepočet rýdzosti zlata na rýdzosť 999,9/1000. Žalobca uviedol, že údaj na faktúrach od dodávateľa Noble Commander, s. r. o z ktorého vyplýva, že išlo o dodávku zlata s rýdzosťou 999,9/1000 o celkovej hmotnosti 23.300g nič nevytvára o skutočnej rýdzosti a hmotnosti dodávaného zlata. Žalobca konštatoval, že krajský súd uvedené dôkazy nechal bez povšimnutia.

21. Žalobca ďalej namietal, že krajský súd nesprávne posúdil nepriamy účinok Šiestej smernice a jej eurokonformný výklad. Podľa názoru žalobcu primárne je potrebné objasniť otázku správnosti právneho posúdenia pojmu „investičné zlato“ a rozloženia dôkazného bremena k tvrdeniu, že sa jedná o investičné zlato. Otázka nepriameho účinku Smernice a jej eurokonformného výkladu sa javí ako primárna len vtedy, ak by sa potvrdilo, že išlo o dodanie investičného zlata. Podľa žalobcu medzi ustanovením § 69 ods. 5 zákona o DPH a znením čl. 21 ods. 1 písm. d) Šiestej smernice je zjavný rozpor, pretože z ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH vyplýva povinnosť platiť daň len pre osobu, ktorá nie je platiteľom, a z čl. 21 písm. 1 bod d) Šiestej smernice vyplýva povinnosť platiť daň akejkoľvek osobe. Podľa žalobcu krajský súd nesprávne právne posúdil nepriamy účinok Šiestej smernice a jej eurokonformný výklad, pretože vnútroštátne ustanovenie § 69 ods. 5 zákon o DPH, platné v roku 2007 vypustil a doslova ho nahradil ustanovením čl. 21 ods. 1 písm. d) Šiestej smernice, čo v danom prípade znamená, že súd na spor so žalobcom aplikoval priamy účinok Smernice a išlo o výklad práva contra legem.

22. Žalobca kasačnú sťažnosť odôvodnil taktiež podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon, pretože sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Krajský súd návrh žalobcu na začatie prejudiciálneho konania pred Súdnym dvorom Európskej únie v súvislosti s výkladom pojmu „investičné zlato“ a s rozsahom dôkazného bremena zamietol s poukazom na princíp právnej istoty, pričom z obsahu rozsudku je zjavné, že pod ustálenou judikatúrou mal krajský súd na mysli rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp.zn. II.ÚS 391/2011.

23. Žalobca uviedol, že v žalobe poukazoval na rozsudok iného senátu Krajského súdu v Žiline sp. zn. 21 S/76/2014 z 08. 10. 2014 vo veci žalobcu O.. D., - odberateľa zlata od R. A., ktorý Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 8Sžf 2/2015 z 23. februára 2017 potvrdil. Krajský súd v uvedenom rozsudku okrem iného uviedol (str. 7-8), že problematika investičného zlata aj v súvislosti s dôkazným bremenom sa postupne rozvíjala, pričom konkrétne poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf 39/2011. Obdobné závery, ako z rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/43/2010, sp. zn. 6 Sžf/39/2011 a sp.zn. 8Sžf/2/2015 vyplývajú aj z uznesení Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf 4/2010 z 27. apríla 2011, sp. zn. 6Sžf/15/2010 z 30. marca 2011, sp. zn. 6 Sžf/33/2010 z 27. apríla 2011. Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 ani v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. II.ÚS 391/2011 nemožno podľa žalobcu považovať za ustálenú judikatúru.

24. Ťažiskovým argumentom súdu, ktorým súd odôvodnil svoje rozhodnutie je jeho tvrdenie, že výklad

pojmu „investičné zlato“ a rozsah dôkazného bremena vyslovený v rozsudku 3Sžf 43/2010 bol prekonaný rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 a uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. II.ÚS 391/2011. Vzhľadom na tento argument žalobca poukázal na to, že Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 3Sžf 43/2010 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/108/2009-84 z 13. júla 2010, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného a rozsudkom sp. zn. 8 Sžf 20/2010 zmenil rozsudok Krajského súdu v Žiline sp.zn. 20S/37/2009 z 01. decembra 2009 tak, že žalobu žalobcu zamietol, pričom rozsudok sp. zn. 3 Sžf/43/2010 použil aj s chybami ako šablónu pri rozhodovaní v právnej veci žalobcu J. D., odberateľa zlata od R. A. vedenej pod sp. zn. 8 Sžf/20/2010.

25. Najvyšší súd SR v bode 15. rozsudku sp. zn. 3Sžf 43/2010 uviedol: "Na základe uvedeného je možné konštatovať, že dodané zlato nie je vo faktúrach deklarované ako investičné zlato", v rozsudku sp. zn. 8Sžf 20/2010 uviedol, že: "Na základe uvedeného možno konštatovať, že dodané zlato je možné považovať ako investičné zlato, keďže išlo o zlato vo forme tehál, s rýdzosťou vyššou ako 995/1000 a o hmotnosti 100 gramov a 1 000 gramov." Napriek uvedenému Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. II.ÚS 391/2011-21 konštatoval, že odôvodnenie rozsudku najvyššieho súdu možno považovať za presvedčivé. Podľa názoru žalobcu už uvedené postačuje k vytvoreniu celkového obrazu o tom, ako sa „prekonali“ výklad pojmu „investičné zlato“ a rozsah dôkazného bremena vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 43/2010.

26. Žalobca v súvislosti s nepriamym účinkom Šiestej smernice poukázal i na rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/89/2009-102 v ktorom súd dal plne za pravdu žalobcovi a uviedol, že správne orgány vec nesprávne právne posúdili. Podľa právneho názoru krajského súdu čl. 203 Smernice Rady ES/2006/112/ES bol implementovaný do ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH až od 01. januára 2010, preto ustanovenie § 71 ods. 6 zákona o DPH. pri predaji investičného zlata nebolo možné aplikovať a žalobcovi povinnosť odvieť daň nevznikla.

27. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že otázka posúdenia pojmu investičné zlato bola s konečnou platnosťou vyriešená v predchádzajúcich rozsudkoch Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/88/2209 a sp. zn. 20S/13/2016. Žalobca k uvedeným tvrdeniam dodal, že Krajský súd v Žiline sa v uvedených rozsudkoch zaoberal otázkou investičného zlata v identickej veci žalobcu R. A. za III. štvrt'rok 2007. V danej veci správca dane vydal v poradí štvrté rozhodnutie z 03. mája 2017, ktoré žalovaný rozhodnutím z 18. júla 2017 potvrdil. Krajský súd v Žiline rozsudkom sp. zn. 30S/73/2017 z 05. júna 2018 žalobu zamietol a kasačná sťažnosť je na Najvyššom súde SR vedená pod sp. zn. 10 Sžfk/57/2018. Z uvedeného je zrejmé, že tvrdenie krajského súdu, že otázka posúdenia pojmu investičné zlato bola s konečnou platnosťou vyriešená v predchádzajúcich rozsudkoch Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/88/2009 a sp. zn. 20S/13/2016 je zavádzajúce a nezakladá sa na pravde.

28. Žalobca namietal, že krajský súd v rozpore s ustanovením § 139 ods. 3 SSP odklon od ustálenej rozhodovacej praxe nijako neodôvodnil, len sa obmedzil na oznámenie finálneho záveru, že otázka investičného zlata a dôkazného bremena pri preukázaní investičného zlata bola s konečnou platnosťou vyriešená v predchádzajúcich rozsudkoch Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/88/2009 a sp. zn. 20S/13/2016 a odkazom na kontroverzný rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 a na kontroverzné uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 391/2011. Žalobca uviedol, že v žalobe poukazoval na neskoršie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, kde záver súdu ohľadom investičného zlata a dôkazného bremena je odlišný, krajský súd k nim však nezaujal žiadne stanovisko. Z napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že identickú otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená inými rozsudkami Najvyššieho súdu SR riešil podstatne odchylným spôsobom bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal s uvedenými rozsudkami a preto jeho postup považoval za arbitrárny.

29. Žalobca kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon, pretože nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Žalobca poukázal na to, že správny súd „nie je súdom skutkovým“ a jeho úlohou nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov. Nezávislý a nestranný súd nemôže dodatočne objasňovať

žalobou napadnuté rozhodnutie novými dôvodmi, resp. dodatočne vyhľadávať dôkazy v neprospech niektorej zo strán súdneho sporu. Žalobca v čl. III žaloby namietal, že žalovaný nepostupoval podľa ustanovenia § 74 ods. 2 prvá veta daňového poriadku, nepreskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej a jeho rozhodnutie súčasne vykazuje znaky nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Krajský súd, v rozpore s účelom súdneho konania absenciu odpovedí žalovaného k ťažiskovým námietkam žalobcu, resp. jeho formálne odpovede dodatočne objasnil novými dôvodmi v neprospech žalobcu. Žalobca zároveň uviedol, že krajský súd nechal ním predložené dôkazy bez povšimnutia a k niektorým námietkam sa nevyjadril.

30. V závere kasačnej sťažnosti žalobca navrhol, aby Najvyšší súd SR podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom Európskej únie podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná, ktorý odôvodnil tým, že Najvyšší súd SR napriek povinnosti podľa ustanovenia § 8 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. dbať o jednotný výklad a jednotné používanie zákonov a iných všeobecne záväzných právnych predpisov vlastnou rozhodovacou činnosťou prijal v skutkovo a právne zhodných alebo podobných prípadoch diametrálne odlišné rozhodnutia (Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 43/2010 z 9. novembra 2010 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf/20/2010 z 24. marca 2011). Žalobca uviedol, že výklad komunitárneho práva vo veci definície investičného zlata Súdny dvorom EÚ sa javí ako nevyhnutný, pretože otázka výkladu komunitárneho práva v konaní pred všeobecnými súdmi je pre riešenie daného prípadu zásadná.

3.

31. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu, ktorá mu bola riadne doručená, písomne nevyjadril.

4.

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (ďalej aj len „kasačný súd“, alebo „najvyšší súd“) v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

33. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

34. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

35. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

36. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

37. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že žalobca podal za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2007 daňové priznanie dňa 25. januára 2008. Žalobca si v predmetnom zdaňovacom období odpočítal DPH z faktúr vyhotovených

dodávateľskou spoločnosťou Noble Commander s.r.o. na základe faktúr: č. 200704 zo dňa 09. októbra 2007 za dodanie Ag striebro granulát 999/9 základ dane 494.050,00 Sk, DPH 93.869,50 Sk, celkom 587.919,50 Sk; č. 200705 zo dňa 12. októbra za predaj Au v tehlách 1000gr, rýdzosť 99,9/1000 v množstve spolu 9500g, základ dane 5.001.540,05 Sk, DPH 950.292,60 Sk; č. 200707 zo dňa 23.10.2007 za predaj Au v tehlách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 8200g, základ dane 4.321.490,20 Sk, DPH 821.083,10 Sk; č. 200708 zo dňa 24.10.2007 za predaj Au v tehlách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 5000g, základ dane 2.657.685,00 Sk, DPH 504.960,20 Sk; č. 200709 zo dňa 25.10.2007, predaj Au v tehlách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 600g, základ dane 318.580,20 Sk, DPH 60.530,20 Sk.

38. Daňový úrad Žilina I začal dňa 19. marca 2008 u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2007 na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č.j. 694/320/19142/2008/Sim. O výsledkoch daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 694/320/11140/2009/Sim zo dňa 11. februára 2009. Protokol bol so žalobcom prerokovaný a doručený dňa 19. marca 2009. Správca dane dodatočným platobným výmerom č. 694/231/22313/09/Súk zo dňa 25. marca 2009 vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2007 v sume 77.569,73 €. Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím č. I/228/13684-105135/2009/993168-r zo dňa 23. septembra 2009 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane, obe rozhodnutia boli rozsudkom Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/89/2009-60 zo dňa 13. septembra 2011 zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Na základe odvolania žalovaného Najvyšší súd SR uznesením sp. zn. 8Sžf 51/2011 zo dňa 24. júla zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 20S/89/2009-102 zo dňa 20. novembra 2012, právoplatným dňa 16.01.2013, zrušil rozhodnutia orgánov verejnej správy oboch stupňov. Nové rozhodnutie správcu dane č. 9500302/5/3754841/2014 zo dňa 06. augusta 2014 bolo rozhodnutím žalovaného č. 1100308/1/108077/2015 zo dňa 11. marca 2015 zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 952711/2015 zo dňa 17. júna 2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane vo výške 77.569,74 Eur, ktoré bolo v odvolacom konaní potvrdené rozhodnutím žalovaného č. 1794047/2015 zo dňa 18. decembra 2015. Na základe podanej žaloby žalobcu Krajský súd v Žiline rozsudkom č.k. 20S/14/2016-47 zo dňa 06. decembra 2016, právoplatným dňa 31. januára.2017, rozhodnutie žalovaného a správcu dane zrušil a vrátil na ďalšie konanie. Rozhodnutím č. 100754791/2017 zo dňa 3. mája 2017 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2007 v sume 77.569,74 €, nadmerný odpočet nepriznal v sume 7.170,45 € a vyrubil daň v sume 70.399,29 €. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101585801/2017 zo dňa 18. júla 2017 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

39. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/108/2017-89 zo dňa 12. júna 2019, ktorým zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, 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, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

40. Podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH, v znení do 31. decembra 2007, daňový úrad je povinný zdaniteľnú osobu podľa odsekov 1 až 4 registrovať pre daň, vydať jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideliť jej identifikačné číslo pre daň najneskôr do 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň. Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane (ďalej len "platiteľ"); tento deň nesmie byť neskorší ako 31. deň po doručení žiadosti o registráciu pre daň.

41. Podľa § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v cit. znení, 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.

42. Podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH v cit. znení, 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.

43. Podľa § 67 ods. 4 zákona o DPH v cit. znení, 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.

44. Podľa § 67 ods. 5 zákona o DPH v cit. znení, platiteľ, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane, môže odpočítať daň

- a) voči nemu uplatnenú pri dodaní investičného zlata iným platiteľom, ktorý využil možnosť zdanenia podľa odseku 4,
- b) voči nemu uplatnenú pri dodaní iného ako investičného zlata iným platiteľom, ktoré je ním alebo na jeho účet následne pretvorené na investičné zlato,
- c) ním uplatnenú pri nadobudnutí iného ako investičného zlata v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré je ním alebo na jeho účet následne pretvorené na investičné zlato,
- d) zaplatenú pri dovoze iného ako investičného zlata, ktoré je ním alebo na jeho účet následne pretvorené na investičné zlato,
- e) voči nemu uplatnenú pri dodaní služieb iným platiteľom, ktoré spočívali v zmene podoby, hmotnosti alebo rýdzosti zlata vrátane investičného zlata.

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

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

6.

47. Najvyšší súd považuje za potrebné úvodom zdôrazniť, že zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný (§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá SSP jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti (§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) SSP). Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je preto v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

48. Kasačnou sťažnosťou bol napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

49. Kasačný súd po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

50. K dôvodu kasačnej sťažnosti, spočívajúcom v nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom (kasačný dôvod podľa § 440 ods.1 písm. g) SSP) kasačný súd poukazuje na bod 19. napadnutého rozsudku, v ktorom krajský súd uviedol, že „ide o činnosť správneho súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a spätne na zistený skutkový stav aplikuje konkrétnu právnu normu. Nesprávne právne posúdenie je chybnou aplikáciou práva na zistený skutkový stav; dochádza k nej vtedy, ak súd nepoužil správny (náležitý) právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval, alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.“

51. K námietkam žalobcu, týkajúcim sa nesprávneho právneho posúdenia pojmu „investičné zlato“ a nesprávneho rozloženia dôkazného bremena pri preukazovaní dodania investičného zlata, kasačný súd, poukazujúc na ust. § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, cituje právnu vetu svojho skoršieho rozsudku sp. zn. 3Sžf 43/2010 zo dňa 9. novembra 2010, v ktorom sa tam konajúci senát zaoberal výkladom pojmu investičné zlato a otázkou dôkazného bremena: „Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že medzi účastníkmi konania vznikol spor o výklad pojmu „investičné zlato“ v zmysle ust. § 67 ods.1, písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a jeho aplikácia na tovar dodaný žalobcovi spoločnosťou T., s.r.o. ako Rakúske rýdze zlato. 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. Najvyšší súd konštatuje, že investičné zlato musí kumulatívne spĺňať 3 zákonné náležitosti, ktoré pracovne možno nazvať forma - rýdzosť - hmotnosť. Medzi účastníkmi nebol spor o rýdzosť dodaného tovaru, ale forma a hmotnosť. Je nesporné, že forma zlata je špecifikovaná opisom vo faktúrach ako „Rakúske rýdze zlato Au“ nezodpovedá pojmu prút alebo tehla. Ďalej z faktúry vyplýva, že nie je uvedený počet dodaných kusov a ich jednotlivá hmotnosť. Na základe uvedeného možno konštatovať, že dodané zlato nie je vo faktúrach deklarované ako investičné zlato.

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

Najvyšší súd poukazuje na to, že ustanovenie § 67 ods. 4 zákona o DPH sa týka pretvárania neinvestičného zlata na investičné. Naopak, pretvorenie resp. vyrobenie neinvestičného zlata z investičného nie je regulované. Vzhľadom na to, ak nepriame dôkazy i nasvedčujú dodaniu investičného zlata, neznamená to, že odberateľ nemôže zlato ďalej predat' ako neinvestičné. Úsudok správcu dane, že predmetom dodávky bolo investičné zlato nemá základ vo vykonanom dokazovaní. Žalobca nedeclaroval, že dodal investičné zlato. Jeho tvrdenie že nešlo o investičné zlato zodpovedá doteraz zistenému skutkovému stavu. Správca dane nesprávne vyhodnotil rozloženie dôkazného bremena.

Žalobca pri dodávke deklaroval, že ide o neinvestičné zlato. Jeho dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods.8 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov sa preto týka skutočnosti sa, že išlo o neinvestičné zlato, ktorého dodávku deklaroval. Jeho dôkazné bremeno sa netýka skutočnosti, že išlo o investičné zlato. Pravidlo dôkazného bremena nám určuje, ktorý subjekt znáša následky dôkaznej núdze ohľadne skutočností ,ktoré má v daňovom konaní preukázať.

Napadnuté rozhodnutie nemá dostatočne preukázaný skutkový základ. Preto odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.“

52. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že otázkou dôkazného bremena na preukázanie investičného zlata a posúdením pojmu investičné zlato sa zaoberal vo svojich rozsudkoch sp. zn. 20S/88/2009 a sp. zn. 20S/13/2016, ktorými boli finančné orgány viazané. Ohľadom rozloženia

dôkazného bremena k tvrdeniu, že sa jedná o investičné zlato dospel krajský súd k záveru, že v danom prípade bolo dodávané investičné zlato a na preukázanie, že tomu tak nebolo, mal dôkazné bremeno žalobca. Krajský súd uviedol, že samotný žalobca vo svojich odberateľských faktúrach síce neuviedol všetky atribúty investičného zlata v zmysle § 69 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, avšak bolo preukázané, že sa jednalo o ten istý tovar, ako mu bol dodaný od jeho dodávateľa a tento tovar bol jednoznačne špecifikovaný všetkými atribútmi investičného zlata, teda žalobca dodal svojmu dodávateľovi (správne odberateľovi, pozn. kasačného súdu) investičné zlato. Krajský súd mal za to, že ak dodávané tehly nezodpovedali investičnému zlatu, ktoré je obchodovateľné na burzách, že išlo o zliatky nepravidelných tvarov s nepravidelným povrchom bez označenia, mal svoje tvrdenia žalobca preukázať.

53. S uvedeným právnym názorom krajského súdu sa kasačný súd nestotožnil. Kasačný súd, poukazujúc na závery najvyššieho súdu uvedené vo vyššie citovanom rozsudku sp.zn. 3Sžf 43/2010 zo dňa 9. novembra 2010, týkajúce sa rozloženia dôkazného bremena v prípade dodania investičného zlata poukazuje i na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/39/2011 zo dňa 20. júna 2012, z ktorého cituje: „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 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 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 nespĺnil, 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.“

54. K otázke rozloženia dôkazného bremena v prípade dodania investičného zlata kasačný súd upriamuje pozornosť krajského súdu na rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/76/2014-64 zo dňa 08. októbra 2014, vo veci odberateľa žalobcu O. D.. V uvedenom rozsudku, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného i správcu dane, poukázal na právne závery Najvyššieho súdu SR obsiahnuté v rozsudku sp. zn. 6Sžf/39/2011 zo dňa 20. júna 2012, pričom v ňom súčasne konštatoval, 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. Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/76/2014-64 zo dňa 08. októbra 2014 potvrdil Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, rozsudkom sp. zn. 8Sžf 2/2015 zo dňa 23. februára 2017.

55. Krajský súd v napadnutom rozsudku, napriek záverom Najvyššieho súdu SR prijatých v rozsudkoch sp. zn. 6Sžf 39/2011 zo dňa 20. júna 2012 a sp. zn. 8Sžf 2/2015 zo dňa 23. februára 2017, zotrval s odkazom na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 8Sžf 20/2010 zo dňa 24. marca 2011, na tvrdení o dôkaznej povinnosti žalobcu na preukázanie skutočnosti, že nešlo o investičné zlato. Na základe uvedených skutočností vyhodnotil kasačný súd námietku žalobcu, týkajúcu sa nesprávneho právneho posúdenia dôkazného bremena v danej veci za dôvodnú. Pretože žalobca nedeclaroval, že dodal odberateľom investičné zlato, ktoré by spĺňalo náležitosti podľa § 67 ods.1 písm. a) zákona o DPH, bolo vyhodnotenie dôkazného bremena daňovými orgánmi i krajským súdom nesprávne.

56. I v súvislosti s právnym posúdením pojmu „investičné zlato“ krajský súd v odôvodnení rozsudku odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 zo dňa 24. marca 2011, podľa ktorého: „o investičné zlato ide vtedy, ak spĺňa tie zákonné náležitosti ktorými sú forma, rýdzosť a hmotnosť akceptovaná trhom a v ktorom najvyšší súd konštatoval, že správne orgány dostatočne preukázali, že hoci dodané zlato nebolo v čase daňovej kontroly k dispozícii na ohliadku, išlo o zlato spadajúce pod § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nakoľko 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 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 článku 19 nariadenia Rady č. 1177/2005, z ktorej vyplýva, že akceptovanou hmotnosťou na trhu drahých kovov je hmotnosť 1kg (1000g) a aj hmotnosť 100g, 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.“

57. Z obsahu administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že ani v prejednávanej veci nebolo obchodované zlato počas daňovej kontroly k dispozícii na ohliadku a preto skutočnosť, či išlo o investičné zlato bolo možné vyvodiť len z nepriamych dôkazov. Z faktúr vystavených dodávateľom žalobcu Noble Commander s.r.o. vyplýva, že zlato o rýdzosti 999,9/1000 bolo žalobcovi dodané v tehľách, pričom iba vo faktúre č. 200705 zo dňa 12. októbra 2007 dodávateľ uviedol dodanie Au vo forme tehál o hmotnosti 1000g, v množstve spolu 9500g. Vo faktúre č. 200707 zo dňa 23. októbra 2007 bolo deklarované dodanie Au v tehľách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 8200g, vo faktúre č. 200708 zo dňa 24. októbra 2007 bolo deklarované dodanie Au v tehľách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 5000g, vo faktúre č. 200709 zo dňa 25. októbra 2007 bolo deklarované dodanie Au v tehľách rýdzosť 999,9/1000 v množstve spolu 600g. Z údajov uvedených vo faktúrach (bez možnosti overenia skutočnej formy dodaného zlata, vzhľadom na výpoveď bývalého konateľa subdodávateľa žalobcu - RESCON s.r.o., že išlo o úlomky zlata) a s ohľadom na absenciu počtu kusov tehál a jednotkovej hmotnosti tehly kasačný súd dospel k záveru, že v prípade zlata, dodaného žalobcovi dodávateľom Noble Commander s.r.o. nemožno konštatovať, že išlo o investičné zlato. Ak na dodávateľských faktúrach vystavených dodávateľom Noble Commander s.r.o. nebol uvedený počet kusov tehál, resp. bolo na nich uvedené len celkové množstvo, resp. celková hmotnosť dodaného tovaru, nebola preukázaná jedna z podmienok investičného zlata - hmotnosť zlata vo forme tehly o rýdzosti 999,9/1000, ktorá je akceptovateľná trhom drahých kovov.

58. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že iba v prípade faktúry č. 200705, vyhotovenej dodávateľom Noble Commander s.r.o. dňa 12. októbra 2007 je deklarované dodanie zlata v tehľách o rýdzosti 999,9/1000 a o hmotnosti 1000g, na základe čoho by bolo možné predpokladať, že išlo o dodávku zlatých tehál o hmotnosti 1000g/tehla, avšak celková hmotnosť dodaného tovaru, uvedená vo faktúre - 9500g, tomu nenasvedčuje.

59. Kasačný súd z odôvodnenia rozsudku krajského súdu taktiež zistil, že záver, ku ktorému dospel krajský súd po preskúmaní rozhodnutia žalovaného, že pokiaľ zlato v tehľách s rýdzosťou 999,9/1000, ktoré nakupovala spoločnosť Noble Commander s.r.o. od spoločnosti RESCON s.r.o. spĺňalo kritéria investičného zlata potom i zlato, ktoré spoločnosť Noble Commander s.r.o. predávala bezo zmeny, muselo byť investičným, aj keď vo faktúrach, ktoré vystavovala pre žalobcu ho už takto nedeklarovala, nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, pretože faktúry preukazujúce dodanie zlata od spoločnosti RESCON s.r.o. dodávateľovi Noble Commander s.r.o. nie sú súčasťou administratívneho spisu.

60. Krajský súd sa rovnako stotožnil so záverom daňových orgánov, že i následný predaj zlata odberateľom žalobcu bol predajom investičného zlata, pretože zlato v tehľách s rýdzosťou 999,9/1000 bolo v reťazci predávané bezo zmeny, čo potvrdzujú dátumy dodania na vystavených faktúrach. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že uvedené tvrdenie krajského súdu z obsahu administratívneho spisu nevyplýva. Z faktúr č. 118/2007, 119/2007 a 123/2007 vyhotovených žalobcom pre odberateľa SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o., ďalej z faktúry č. 124/2007 pre odberateľa Zlatá huta, spol. s r.o. a z

faktúry č. 126/2007 pre odberateľa O. D. - K.O.S. dodanie investičného zlata, ktoré by spĺňalo náležitosti podľa ust. § 67 ods. 1 zákona o DPH a rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 43/2010 nemožno deklarovať, pretože z nich nevyplýva, že išlo o dodanie zlata vo forme tehly, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov, keďže z faktúr nevyplýval počet dodaných kusov a ich jednotková hmotnosť.

61. Záver o dodaní investičného zlata žalobcom odberateľovi O. D. daňové orgány i krajský súd podopreli skutočnosťou, že z výsledkov medzinárodného dožiadania realizovaného Daňovým úradom Kysucké Nové Mesto v súvislosti s preverovaním dodávok subjektu O. D. - K.O.S. odberateľom v Českej republike (spoločnostiam FENIX CZ, s.r.o., STARLIT s.r.o.) bolo preukázané dodanie investičného zlata. S uvedeným záverom kasačný súd rovnako nesúhlasí, pretože obsahom odpovedí českej daňovej správy na žiadosti o MVI zo dňa 26. novembra 2007 sú informácie ohľadom dodávok spoločnostiam FENIX CZ, s.r.o. a STARLIT s.r.o. v mesiacoch apríl - august 2007, ktoré vôbec nesúvisia s dodaním zlata odberateľovi O. D. žalobcom v októbri 2007, t.j. v kontrolovanom zdaňovacom období IV. štvrtrok 2007.

62. Na základe vyššie uvedených skutočností kasačný súd dospel k záveru, že v prípade zlata dodaného v reťazci RESCON s.r.o. - Noble Commander s.r.o.- žalobca - odberatelia SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o., Zlatá Huta, spol s r.o. a O. D. - K.O.S z predložených faktúr nemožno deklarovať obchodované zlato ako zlato investičné, spĺňajúce náležitosti zákona o DPH. Kasačný súd opätovne zdôrazňuje, že podľa § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sa investičným zlatom rozumie zlato vo forme prútu, alebo tehly, ktoré má rýdzosť 995 tisícín a viac a ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov.

63. V rámci námietky žalobcu, týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia pojmu „investičné zlato“, žalobca považoval za zásadný spor v tom, akú formu a hmotnosť má mať tehla, aby ju akceptoval trh drahých kovov. Žalobca namietal, že ustanovenie § 67 ods. 1 písm. a) vtedy platného zákona o DPH neodkazuje na žiadny všeobecne záväzný právny predpis a ani na Nariadenie rady (ES), ale výslovne odkazuje na hmotnosť, ktorú akceptuje trh s drahými kovmi, pričom uviedol, že LBMA neakceptuje zlaté tehly s hmotnosťou pod 350 trójskych uncí (približne 10,9 kg). Kasačný súd k uvedenej námietke považuje za potrebné opätovne zdôrazniť, že zákon o DPH v § 67 ods. 1 písm. a) definuje, čo sa na účely tohto zákona rozumie investičným zlatom. Podľa tohto ustanovenia je investičným zlato, ktoré je vo forme prútu alebo tehly, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov a ktoré má rýdzosť 995 tisícín a viac. Hmotnosť akceptovanú na trhu s drahými kovmi definuje čl. 19 Nariadenia Rady ES č. 1777/2005 zo dňa 17. októbra 2005, z ktorého vyplýva, že hmotnosti akceptované na trhu s drahými kovmi pokrývajú prinajmenšom jednotky a obchodované hmotnosti, ktoré sa nachádzajú v prílohe č. II nariadenia. V prílohe č. II citovaného nariadenia je určená minimálna definícia hmotností všeobecne akceptovaných na trhu s drahými kovmi a tieto váhy, resp. hmotnosti a jednotky musí každý členský štát rešpektovať ako investičné zlato. Pri jednotke „kg“ je obchodovateľná hmotnosť 12,5 a 1 a pri jednotke „gram“ je to 500, 250, 100, 50, 20, 10, 5, 2,5 a 2. Nariadenie má konkrétny priamy dosah na každého, čo znamená, že je priamo aplikovateľné a záväzné v celom rozsahu pre všetky členské štáty bez potreby akejkoľvek legislatívnej formy na ich zavedenie na úrovni členských štátov. Zlato, ktoré nezodpovedá kritériám uvedeným v § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sa nepovažuje na účely zákona o DPH za investičné zlato a pri dodaní iného ako investičného zlata sa uplatňuje bežný režim dane.

64. Vo veci nesprávneho právneho posúdenia nepriameho účinku Šiestej smernice a jej eurokonformného výkladu, sa kasačný súd stotožňuje s názorom žalobcu, že primárne je potrebné objasniť otázku správnosti právneho posúdenia pojmu „investičné zlato“ a rozloženia dôkazného bremena k tvrdeniu, že sa jedná o investičné zlato. I podľa názoru kasačného súdu sa otázka nepriameho účinku Smernice a jej eurokonformného výkladu javí ako primárna len vtedy, ak by sa potvrdilo, že išlo o dodanie investičného zlata.

65. V súvislosti s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf 20/2010 zo dňa 24. marca 2011 kasačný súd uvádza, že tam konajúci senát jednoznačne vychádzal zo záverov prijatých v rozsudku sp. zn. 3Sžf 43/2010 zo dňa 9. novembra 2010 ohľadom splnenia troch zákonných náležitostí

investičného zlata, ktorými sú forma, rýdzosť a hmotnosť akceptovaná trhom drahých kovov. Na základe odlišných skutkových okolností v ním prejednávanej veci (keď tovar vo faktúrach bol deklarovaný ako zlato vo forme tehly o hmotnosti 1kg a 100g) však dospel najvyšší súd k záveru, že „je nesporné, že forma zlata bola z vykonaného dokazovania správneho orgánu ustálená ako zlato v tehľách o hmotnosti 1kg a 100 gramov a zodpovedá zákonom požadovanej forme tvaru investičného zlata ako tehla. Ďalej z dodávateľských faktúr vyplýva, že v nich síce nebol uvedený počet kusov, tento však bol preukázateľne zistený z dodávateľských faktúr od spoločnosti I., s.r.o. kde bol uvedený počet dodaných kusov tehál vrátane ich hmotnosti pri jednotlivých kusoch tehál. Na základe uvedeného možno konštatovať, že dodané zlato je možné považovať ako investičné zlato, keďže išlo o zlato vo forme tehál, s rýdzosťou vyššou ako 995/1000 a o hmotnosti 100 gramov a 1000 gramov. V danom prípade teda správca dane a žalovaný dostatočne preukázali, že hoci dodané zlato nebolo v čase daňovej kontroly k dispozícii na ohliadku že išlo o zlato spadajúce pod ust. § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nakoľko zlato malo formou tehál a jednoznačne deklarovanú hmotnosť a rýdzosť. Pokiaľ definíčným 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 pre to, 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 bola uvedená v prílohe II čl. 19 Nariadenia Rady (ES) č. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, z ktorej vyplýva, že akceptovanou hmotnosťou na trhu drahých kovov je hmotnosť 1 kg (1000 gramov) a aj hmotnosť 100 gramov, ktoré boli žalobcom obchodované, pričom k zrušeniu alebo zmene hmotností akceptovaných trhom drahých kovovo nedošlo. Správca dane preto správne zistil, že ide o investičné zlato, ktoré nepodlieha zdaneniu daňou z pridanej hodnoty podľa § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty“

66. Pretože vo veci vedenej pod sp. zn. 3Sžf 43/2010 vychádzal Najvyšší súd SR z iných skutkových okolností, keď z predložených faktúr nevyplývali podstatné náležitosti investičného zlata - forma a hmotnosť v zmysle § 67 ods. 1 zákona o DPH, na základe čoho konštatoval, že dodané zlato nie je vo faktúrach deklarované ako investičné zlato, nepovažuje kasačný súd tvrdenie krajského súdu o prekonaní rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 43/2010 zo dňa 09. novembra 2010 rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf 20/2010 zo dňa 24. marca 2011 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 391/2011 zo dňa 07. septembra 2011 za správne, pretože právne posúdenie investičného zlata v rozsudku sp. zn. 8Sžf 20/2010 vychádzalo z iných skutkových okolností.

67. Kasačný súd dospel k záveru, že v prejednávanej veci nejde o obdobný skutkový stav ako v rozsudku sp. zn. 8Sžf 20/2010 zo dňa 24. marca 2011v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 391/2011 zo dňa 07. septembra 2011, ale je potrebné vychádzať zo záverov, týkajúcich sa posúdenia tovaru ako investičného zlata a dôkaznej povinnosti pri preukazovaní režimu oslobodenia od dane v zmysle § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, vyslovených Najvyšším súdom SR v rozsudkoch sp. zn 3Sžf 43/2010 zo dňa 9. novembra 2010, sp. zn. 6Sžf/39/2011 zo dňa 20. júna 2012 a sp. zn. 8Sžf 2/2015 zo dňa 23. februára 2017. Na základe uvedeného vyhodnotil kasačný súd námietku žalobcu, týkajúcu sa odklonu krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu ako dôvodnú. Kasačný sa stotožnil s tvrdením žalobcu, že krajský súd v rozpore s ustanovením § 139 ods. 3 SSP odklon od ustálenej rozhodovacej praxe nijako neodôvodnil len sa obmedzil na oznámenie finálneho záveru, že otázka investičného zlata a dôkazného bremena pri preukázaní investičného zlata bola s konečnou platnosťou vyriešená v predchádzajúcich rozsudkoch Krajského súdu v Žiline sp. zn. 20S/88/2009 a sp. zn. 20S/13/2016 a odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR súdu SR sp. zn. 8Sžf 20/2010 a uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 391/2011. Hoci žalobca v žalobe poukázal na iné neskoršie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, v ktorých bol záver súdu ohľadom investičného zlata a dôkazného bremena odlišný, krajský súd k uvedeným rozsudkom nezaujal žiadne stanovisko.

68. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal porušenie zákona krajským súdom tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Žalobca poukázal na to, že správny súd „nie je súdom skutkovým" a jeho úlohou nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov. Pokiaľ žalobca

v čl. III žaloby namietal, že žalovaný nepostupoval podľa ustanovenia § 74 ods. 2 prvá veta Daňového poriadku a nepreskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní, krajský súd v rozpore s účelom súdneho konania absenciu odpovedí žalovaného k ťažiskovým námietkam žalobcu, resp. jeho formálne odpovede dodatočne objasnil novými dôvodmi v neprospech žalobcu. Žalobca taktiež namietal, že niektorými žalobnými námietkami sa krajský súd vôbec nezaoberal.

69. V súvislosti s uvedenou námietkou kasačný súd uvádza, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 SSP. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Úlohou krajského súdu v preskúmvacom konaní bolo posúdiť zákonnosť postupu a rozhodnutia orgánu verejnej správy v medziach žaloby, pričom v danom prípade krajský súd týmto spôsobom nepostupoval.

70. V závere kasačnej sťažnosti žalobca navrhol, aby Najvyšší súd SR podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie podal návrh na začatie prejudiciálneho konania pred Súdny dvorom Európskej únie podľa medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná, ktorý odôvodnil tým, že aj Najvyšší súd SR prijal v skutkovo a právne zhodných alebo podobných prípadoch diametrálne odlišné rozhodnutia (Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/43/2010 z 09. novembra 2010 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8 Sžf/20/2010 z 24. marca 2011). Podľa názoru žalobcu z uvedených rozsudkov Najvyššieho súdu SR, ako súdu posledného stupňa je zrejmé, že Najvyšší súd SR má sám pochybnosti týkajúce sa správneho výkladu komunitárneho práva a z uvedených dôvodov sa výklad komunitárneho práva vo veci definície investičného zlata Súdny dvorom EÚ sa javí ako nevyhnutný, pretože otázka výkladu komunitárneho práva v konaní pred všeobecnými súdmi je pre riešenie daného prípadu zásadná.

71. Podľa článku 267 (pôvodný článok 234 ZES) Zmluvy o fungovaní Európskej únie („ZFEU“) Súdny dvor Európskej únie má právomoc vydať predbežný nález o otázkach, ktoré sa týkajú:

- a) výkladu zmlúv;
- b) platnosti a výkladu aktov inštitúcií, orgánov alebo úradov alebo agentúr Únie;

Ak sa takáto otázka položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom a tento súdny orgán usúdi, že rozhodnutie o nej je nevyhnutné pre vydanie jeho rozhodnutia, môže sa obrátiť na Súdny dvor Európskej únie, aby o nej rozhodol.

Ak sa takáto otázka položí v konaní pred vnútroštátnym súdnym orgánom, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, je tento súdny orgán povinný obrátiť sa na Súdny dvor Európskej únie.

Ak sa takáto otázka položí v prebiehajúcom konaní pred súdnym orgánom členského štátu v súvislosti s osobou, ktorá je vo väzbe, Súdny dvor Európskej únie koná bezodkladne.

72. Z ustanovenia čl. 267 ZFEU vyplýva, že povinnosť položiť prejudiciálnu otázku má vnútroštátny súdny orgán, proti ktorého rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, t.j. Najvyšší súd Slovenskej republiky. Krajský súd nie je súdnym orgánom povinným v zmysle článku 267 ZFEU obrátiť sa na Súdny dvor Európskej únie s prejudiciálnou otázkou, ale ide o jeho oprávnenie. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na bod 3 Odporúčania Súdného dvora pre vnútroštátne súdy pri podávaní návrhov na začatie prejudiciálneho konania (2016/C 439/01), uverejneného v Úradnom vestníku Európskej únie C 439/1 zo dňa 25. novembra 2016, podľa ktorého: „V prejudiciálnom konaní Súdny dvor vykonáva svoju právomoc rozhodovať o výklade a platnosti práva Únie výlučne len na základe iniciatívy vnútroštátnych súdov bez ohľadu na to, či to účastníci konania vo vnútroštátnom konaní navrhli alebo nie. Keďže vnútroštátny súd, ktorý prejednáva vec, nesie zodpovednosť za súdne rozhodnutie, je výlučne len na ňom, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil potrebu rozhodnutia o prejudiciálnej otázke pre vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnosť

otázok, ktoré položí Súdnemu dvoru“. Z uvedeného vyplýva, že vnútroštátny súdny orgán má procesnú autonómiu pri predkladaní prejudiciálnej otázky podľa čl. 267 ZFEU Súdnemu dvoru Európskej únie. Účastník konania nemá procesný nárok domáhať sa, aby ním sformulované otázky boli predložené Súdnemu dvoru EU.

73. Návrh žalobcu o výklad únieového práva s poukazom na vyslovené závery Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že vzhľadom na doterajšiu judikatúru NS SR a rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v tejto veci zamieta.

74. Podľa § 462 ods. 1 SSP, ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

75. V ďalšom konaní bude úlohou krajského súdu prejednať vec v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiadať so všetkými námietkami účastníkov, vrátane námietok uplatnených v kasačnej sťažnosti, znova rozhodnúť o žalobe a svoje rozhodnutie riadne a presvedčivo odôvodniť v zmysle § 139 ods. 2 SSP.

7.

76. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

77. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

78. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne.

Poučenie:

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