



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a z členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: **J. K.**, H. V. č. X., X. H. V., právne zastúpeného JUDr. E. K., advokátom, G. X., K., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/8291-50999/2009/993168-r zo dňa 7. mája 2009, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/37/2009-50 zo dňa 1. decembra 2009, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/37/2009-50 zo dňa 1. decembra 2009 **z m e ň u j e** tak, že žalobu žalobcu **z a m i e t a .**

Účastníkom konania náhradu trov konania **n e p r i z n á v a .**

#### **O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/228/8291-50999/2009/993168-r zo dňa 7. mája 2009, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Kysucké Nové Mesto č. 655/230/14459/08/Dudo zo dňa 10. júla 2008, ktorým správca dane za porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a § 67 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani

z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nepriznal nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 v sume 422 561 Sk.

Krajský súd v Žiline v odôvodnení rozsudku uviedol, že z podkladov pripojených v administratívnom spise žalovaného súd zistil, že žalobca si uplatnil pravo na odpočítanie 19% dane z pridanej hodnoty vo výške 422 561 Sk, z dodávateľskej faktúry vystavenej dodávateľom R. M. č. X. z 1. augusta 2007 vyplýva, že žalobcovi dodal 3 kg zlata Au, rýdzosti 999,9/1000 v cene 52 897,58 Eura a faktúrou X. z 9. augusta 2007 vyplýva, že dodal žalobcovi 1,5 kg zlata Au, rýdzosti 999,9/1000 v cene 26 470,12 Eura. Žalobca si uplatnil pravo na odpočítanie 19% dane z pridanej hodnoty vo výške 4 133 146,10 Sk, základ dane 21 753 400,31 Sk z dodávateľskej faktúry č. X. (interné č. X.), tiež za nákup 35 000 g rakúskeho rýdzeho zlata Au, rýdzosť 999,9/1000. Správca dane vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008.

Predmetom konania podľa krajského súdu, bolo posúdenie, či R. M. dodal žalobcovi investičné zlato v podobe v akej ho definoval § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a či daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom, vo veci nároku žalobcu na odpočet dane z pridanej hodnoty za nákup zlata od R. M. v auguste 2007, ktoré daňové orgány posúdili ako nákup investičného zlata v zmysle § 67 ods. 1, písm. a/, zákona o DPH, keďže žalobca nevyrába investičné zlato ani zlato nepretvára na investičné zlato. Nákup investičného zlata je v takomto prípade zo zákona o DPH oslobodený od dane.

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.

Krajský súd vyslovil názor, že medzi správny orgán sa mal zaoberať skutočnosťami, a to predovšetkým tým, či tovar dodaný od R. M. faktúrami č. X. a X. bol dodaný vo forme prútu, alebo zlatej tehly, a či hmotnosť prútu, alebo tehly bola súladná s tou hmotnosťou, ktorú akceptuje trh drahých kovov. Nakoľko správny orgán tieto skutočnosti nezisťoval dokazovaním a nie sú obsiahnuté v administratívnom spise a z predložených faktúr tieto skutočnosti nevyplývali a že povinnosťou správneho orgánu bolo skúmať charakter dodaného zlata, čo do formy a či forma dodaného zlata zodpovedala kritériám daným v § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Krajský súd nepovažoval námietku žalobcu, že zlato bolo dodané na priemyselné účely za preukázanú a na túto neprihliadol. Podľa názoru súdu žalovaný rozhodol vo veci predčasne, keďže neboli spoľahlivo odstránene rozporné tvrdenia účastníkov, či zlato označené vo faktúrach č. X. a X. ako rýdze zlato Au, možno podriaďiť pod pojem uvedený v § 67 ods. 1 písm. a/, zákona o DPH, teda že v skutočnosti sa jednalo o nákup zlata vo forme takých tehli (tehličiek), ktoré akceptuje trh drahých kovov.

Proti rozsudku Krajského súdu v Žiline podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Uviedol, že vzhľadom k tomu, že sa jednalo o nákup zlata rýdzosti viac ako 995 tisícín (999,9/1000), čo je jeden z atribútov charakterizujúcich v zákone o DPH investičné zlato, správca dane preveroval pôvod a formu dodaného zlata v širšom reťazci dodávateľov a odberateľov. Zo zistení a vykonaného dokazovania mal žalovaný preukázať že žalobca, dodávateľ žalobcu ako aj jeho dodávateľ nakúpili zlato rýdzosti 999,9/1000, čo je jeden z atribútov charakterizujúcich investičné zlato, že rýdzosť zlata uvedená na dokladoch nebola žiadnym z účastníkov obchodu ani zo strany správcu dane spochybnená.

Dodávateľ zlato ktoré dodal žalobcovi nakúpil ako „zlaté tehly“ od spoločnosti I. s.r.o. na základe faktúry č. X. z 1. augusta 2007 v tehľách o hmotnosti 1 kg 1 ks a v tehľách hmotnosti 100g v celkovej hmotnosti 2000g a ďalej tehľách v hmotnosti 100g, celkom 1,5kg na základe faktúry č. X. z 10. augusta 2008. V súvislosti s nariadením Rady č. 1777/2005 a jej prílohou č. II. V ktorej je určená minimálna definícia hmotností ako jednotky akceptovanej na trhu s drahými kovmi uviedol, že toto bolo len vykonávacím nariadením a strata účinnosti šiestej smernice po 31. decembri 2006 nemala za následok zrušenie účinnosti tohto nariadenia 1777/2005.

Žalovaný navrhol odvolaním napadnutý rozsudok zmeniť tak, že súd žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietne.

K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný. Poukázal, že sa žalovaný vôbec nevysporiadal s otázkou žalobcu, prečo došlo v aplikačnej praxi k zmene výkladu § 67 zákona o DPH po vydaní pracovnej pomôcky. Poukázal na to, že k zmene výkladu ust. § 67 zákona o DPH nedošlo v dôsledku náhlejšej zmeny zákona, ale bez akejkoľvek zmeny zákona len v dôsledku podstatnej zmeny názoru daňových orgánov, na jeho aplikáciu, pričom tento princíp je nezlučiteľný s princípmi materiálneho právneho štátu zaručeného čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj princíp právnej istoty. Podľa jeho názoru bolo vecou žalovaného v súlade s § 29 ods. 2 zákona o správe daní zistiť presne a úplne skutočný stav veci a za tým účelom si obstarat' potrebné podklady pre rozhodnutie. Daňové orgány neskúmali či dodaný tovar vo forme tehly mal tvar akceptovaný trhom drahých kovov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 OSP), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP) a podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP v spojení s § 220 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

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 R. M. a to zlato Au, rýdzosti 999,9/1000 v celkovej hmotnosti 3 kg a 1,5 kg.

Správca dane pri úsudku, že ide o investičné zlato vychádzal zo zistenia, že spoločnosť I., s.r.o. dodala predmetné zlato dodávateľovi žalobcu R. M., pričom záver, že išlo o investičné zlato bol podľa správcu dane podporený zistením, že išlo o zlaté tehly s hmotnosťou 100 gramov a 1000 gramov a že zlato bolo predané ďalej bez ďalšieho spracovania v nezmenenej forme.

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 ma rýdzosť 995 tisícín a viac.

Odvolačí súd dospel k záveru, že investičné zlato musí spĺňať tri zákonné náležitosti, ktorými sú forma (tehla alebo prút), rýdzosť (995/1000 a viac) a hmotnosť akceptovaná trhom. Medzi účastníkmi nebol spor o rýdzosť dodaného tovaru, ale forma a hmotnosť. Podľa súdu je nesporné, že forma zlata bola z vykonaného dokazovania správneho orgánu ustálená ako zlato v tehách o hmotnosti 1000 gramov 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 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 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.

Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že sa žalovaný nevysporiadal s tou námietkou, ktorá sa týkala zmeny výkladu ust. § 67 zákona o DPH správcom dane, pričom k tejto zmene výkladu nedošlo v dôsledku náhlej zmeny zákona, ale bez akejkoľvek zmeny zákona len v dôsledku podstatnej zmeny názoru daňových orgánov, na jeho aplikáciu, a že takýto postup je nezlučiteľný s princípmi materiálneho právneho štátu zaručeného čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj princíp právnej istoty, tak odvolací súd dáva do pozornosti tú skutočnosť, že výklad zákona môže podať len súd. Úlohou správnych orgánov je len aplikovať zákon pri svojej rozhodovacej činnosti a nie robiť výklad zákona. Preto ani metodické usmernenia ústredných orgánov štátnej správy, ktoré sú často vydávané, nemožno považovať za výklad zákonov, ale len za postupy pri aplikácii právnych predpisov v rozhodovacej činnosti orgánov verejnej správy. Ak teda správny orgán dospel k záveru, že doterajšia prax pri aplikácii právnej normy nebola v súlade so zákonom, má na takýto postup právo. Až pri následnom súdnom spore môže súd následne rozhodnúť či táto aplikácia právnej normy je v súlade s tým, ako má byť tento zákon alebo konkrétne zákonné ustanovenie vykladané. Ide o kontrolnú právomoc súdov vo vzťahu k orgánom verejnej správy na dodržiavanie zákonnosti postupov a rozhodnutí nimi vydanými v správnom konaní.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania vrátane trov odvolacieho konania nepriznal. Žalovanému náhrada trov konania neprináleží zo zákona.

**Poučenie:** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e** je prípustný.

V Bratislave 24. marca 2011

**JUDr. Eva Babiaková, CSc. , v.r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská