

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 2S/100/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200716
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 07. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vlastimil Pavlikovský
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2021:1019200716.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Vlastimila Pavlikovského a členov senátu JUDr. Jeanette Hajdinovej a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu: A BRILIANT, a.s., IČO: 35 756 578, Dunajská 5, 811 08 Bratislava, právne zastúpený: HKP Legal, s.r.o., IČO: 36 727 334, Križkova 9, 811 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100626683/2019 zo dňa 13.03.2019, č. 100711764/2019 zo dňa 21.03.2019 a č. 100721910/2019 zo dňa 25.03.2019, jednohlasne, takto

rozhodol:

Krajský súd v Bratislave žalobu z a m i e t a .

Žalovanému sa právo na náhradu trov konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Napadnuté rozhodnutia

1. Správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Bratislave dňa 21.05.2019 žalobca žiadal preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100626683/2019 zo dňa 13.03.2019, ktorým žalovaný, podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo ako „daňový poriadok“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102273441/2018 zo dňa 19.11.2018. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z., určil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie november 2007 v sume 96.706,17 eur, keď nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 38 341,73 eura a vyrubil mu daň v sume 58 364,44 eura.

2. Správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Bratislave dňa 27.05.2019 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100711764/2019 zo dňa 21.03.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102276490/2018 zo dňa 19.11.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie január 2008 v sume 246.514,12 eura, keď nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za v sume 208.642,44 eura a vyrubil mu daň v sume 37.871,68 eura.

3. Správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Bratislave dňa 27.05.2019 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100721910/2019 zo dňa 25.03.2019, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102280934/2018 zo dňa 19.11.2018, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie február 2008 v sume 74.793,73 eura, keď zvýšil daň vyrubenú daňovým priznaním zo sumy 7.715,03 eura na sumu 82.508,76 eura.

4. Dôvodom určenia rozdielu DPH za vyššie uvedené zdaňovacie obdobia bolo nepriznanie práva na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od žalobcom deklarovanych dodávateľov, spoločností A Energie s.r.o., Priemysel'ná 1, Trnava a Tatra Trade Corporation, s.r.o., Košická 44, Bratislava.

5. Uznesením zo dňa 12.11.2020 súd spojil na spoločné konanie veci vedené na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 2S 100/2019, 2S 105/2019 a pod sp. zn. 2S 106/2019 s tým, že ďalej konal vo veci v spojenom konaní vedenom pod sp. zn. 2S 100/2019.

6. Z pripojeného administratívneho spisu súd zistil skutočnosti, ktoré neboli medzi účastníkmi sporné tak, ako boli nimi opísané v ich písomných podaniach adresovaných súdu. Žalovaný a prvostupňový správny v administratívnom konaní vydali v úvode odôvodnenia rozsudku opísané rozhodnutia, pričom odôvodnenia rozhodnutí žalovaného sú obdobné ako vyjadrenia k žalobe. K jednotlivým častiam týchto rozhodnutí a k skutočnostiam medzi účastníkmi sporným sa súd detailnejšie vyjadril nižšie v odôvodnení v časti V. tohto rozsudku.

II. Argumenty správnej žaloby

7. Žalobca poukazuje na § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“) definujúci investičné zlato a poukazuje na postupné zmeny aplikačnej praxe daňových orgánov pri osobitnej úprave uplatňovania dane pri investičnom zlate namietal, že aplikácia uvedených ustanovení bola v rozpore s platným právom. V tejto súvislosti poukázal aj na usmernenie odboru metodiky daní Daňového riaditeľstva SR zo dňa 31.08.2009, pričom nesúhlasil s tvrdením autora usmernenia, že „taktiež sa tento platiteľ dane nemôže rozhodnúť, či bude uplatňovať režim zdanenia pri dodaní investičného zlata, ktoré kúpil ako investičné zlato bez ohľadu na to, či investičné zlato dodá v pôvodnom stave alebo po zmene jeho podoby, hmotnosti alebo rýdzosti.“ Názor autora usmernenia je v hrubom rozpore s platným právom. Uvedený platiteľ, ktorý dodá investičné zlato po zmene jeho formy, hmotnosti alebo rýdzosti, takéto zlato musí podriaďiť základnému princípu DPH, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná daň zo spotreby, pretože takéto zlato už podmienky oslobodenia nespĺňa. Podmienky, ktoré sú ustanovené v § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre investičné zlato musia byť pri investičnom zlate splnené vždy kumulatívne a bez výnimky.

8. Tento názor potvrdil svojim rozhodnutím sp. zn. 3Sžf 43/2010 aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, v ktorom sa okrem iného uvádza: „Najvyšší súd konštatuje, že investičné zlato musí kumulatívne spĺňať 3 zákonné náležitosti, ktoré pracovne možno nazvať forma - rýdzosť - hmotnosť...“.

9. Zmena formy z investičného zlata (ktorú vo svojej správe spomína aj bývalý generálny riaditeľ DR SR) na zlato, ktoré podmienky kladené na investičné zlato nespĺňa, je veľmi jednoduchá, nie je na ňu potrebné žiadne špeciálne vybavenie a nie je žiadnym spôsobom legislatívne regulovaná.

10. V zmysle platnej legislatívy a tiež v zmysle rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 43/2010 investičné zlato musí kumulatívne spĺňať 3 zákonné náležitosti, ktorými sú forma, rýdzosť a hmotnosť, pričom hmotnosť musí byť deklarovaná na forme, v ktorej je zlato, t.j. na prúte alebo tehličke. Pojmové previazanie hmotnosti s formou podľa uvedeného rozhodnutia NS SR znamená, že ak deklarovaná hmotnosť nezodpovedá skutočnosti (napr. v dôsledku mechanického poškodenia) zlato už nespĺňa podmienky investičného zlata. Je teda postačujúce, aby zlato nespĺňalo ktorúkoľvek z podmienok uvedených v zákone o DPH. Najjednoduchším spôsobom sa tak javí zmena hmotnosti - napríklad prevrtaním alebo akýmkoľvek iným mechanickým zásahom do tehly investičného zlata, čo môže byť otázkou niekoľkých sekúnd. V prípade, ak by mal subjekt zamýšľajúci realizovať zmenu formy z investičného zlata na zlato, ktoré podmienky kladené na investičné zlato nespĺňa, k dispozícii napríklad lis alebo valcovacie zariadenie, mohol by jednoducho vykonať aj zmenu formy zlata do podoby, pri ktorej by už nebolo možné určiť ani to, akú malo zlato formu pred vykonaním takejto úpravy.

11. Dôvodom, pre ktorý sa žalobca v danom období cielene vyhýbal akýmkoľvek obchodným transakciám s investičným zlatom, bola najmä nedostatočná právna úprava povinností subjektov obchodujúcich s investičným zlatom. Aplikovať v praxi v tom čase platnú právnu úpravu by totiž malo s veľkou pravdepodobnosťou za následok, že pri daňovej kontrole by sa daňový subjekt pri preukazovaní, že sa v prípade obchodovaného tovaru jednalo naozaj o investičné zlato, dostal do dôkaznej núdze, ktorú by prakticky (za bežných okolností) nebolo možné žiadnym spôsobom prekonať.

12. Žalobca poukázal na ustanovenie článku 356 Smernice Rady 2006/112/ES: „1. Členské štáty zabezpečujú, aby obchodníci s investičným zlatom viedli prinajmenšom účtovné záznamy o všetkých dôležitých transakciách s investičným zlatom a uchovávali doklady umožňujúce identifikovať zákazníkov týchto transakcií. Obchodníci uchovávajú údaje uvedené v prvom pododseku najmenej päť rokov. 2. Členské štáty môžu prijať rovnocenné záväzky v rámci opatrení prijatých podľa iných právnych predpisov Spoločenstva, ako napríklad smernice Európskeho parlamentu a Rady 2005/60/ES z 26. októbra 2005 o predchádzaní využívania finančného systému na účely prania špinavých peňazí a financovania terorizmu, aby sa dosiahol súlad s požiadavkami uvedenými v odseku 1. 3. Členské štáty môžu stanoviť prísnejšie povinnosti, najmä pokiaľ ide o vedenie osobitných záznamov alebo osobitných účtovných požiadaviek.“

13. V kontexte uvedených skutočností, keďže v prípade dodávateľov žalobcu alebo dodávateľov jeho dodávateľov sa jednalo o daňové subjekty, od ktorých štát nedokáže zaplatať dane reálne vymôcť, sa ako logický jav predpokladá, že slovenské orgány správy daní vytvorili absurdnú teoreticko-právnu konštrukciu, ktorej cieľom je prenesenie povinností, ktorých splnenie už nie je vymožiteľné od povinných subjektov, na subjekty, ktoré sa podľa interpretácie dôkazného bremena zo strany orgánov správy daní dostali (v dôsledku takto vytvorenej teoreticko-právnej konštrukcie) do dôkaznej núdze. Celý princíp tejto konštrukcie je založený na predpoklade, že nakoľko priamo pri obchodnej transakcii a fyzickom odovzdaní tovaru (zlata) nebol obvykle okrem dodávateľa a odberateľa nikto, kto by mohol nestranné potvrdiť vlastnosti tohto zlata (čo je však absurdný predpoklad správcu dane, ktorý by pri dôslednom uplatňovaní v procese daňových kontrol zaviedol pre daňové subjekty prakticky nespĺniteľnú podmienku preukázateľnosti akýchkoľvek plnení), musí daňový subjekt v rozpore s platným právom dokazovať, že ním nadobudnutý tovar podlieha dani, a zároveň vyvracať tvrdenie správcu dane, že sa jedná o zlato, ktoré spĺňa podmienky oslobodenia od dane pre investičné zlato. Keďže je zrejmé, že priamo pri obchodnej transakcii a fyzickom odovzdaní zlata nebol okrem dodávateľa a odberateľa nikto, opierajú orgány správy daní svoje tvrdenie, že sa jednalo o investičné zlato, len o nepriame dôkazy, ktoré poukazujú na to, že dodávateľia alebo subdodávateľia žalobcu nakúpili pôvodne investičné zlato. Žalobca bol následne konfrontovaný s touto skutočnosťou a musel vyvracať tvrdenia správcu dane v rozsahu informácií, ktorými nemá ako disponovať, nakoľko o iných obchodných transakciách jeho dodávateľov a subdodávateľov nemá akúkoľvek vedomosť.

14. Opísaný postup, ktorý aplikáciou ustanovení týkajúcich sa osobitnej úpravy dane pri investičnom zlate uplatňujú orgány správy daní, nemá žiadnu oporu v Smernici Rady 2006/112/ES, ani v platnom zákone o DPH. Uvedený postup rovnako nemá obdobu v žiadnom z členských štátov EÚ, kde sa v zmysle Smernice Rady uplatňuje osobitná úprava dane, konkrétne oslobodenie investičného zlata od DPH.

15. V Preambule Smernice Rady 98/80/ES zo dňa 12.10.1998, ktorou bol zavedený zvláštny režim pre zdaňovanie investičného zlata, sa uvádza, že „vzhľadom k tomu, že dvojité použitie zlata (pozn. na priemyselné a na investičné účely) môže vytvoriť nové možnosti pre daňové úniky a vyhýbanie sa daňovej povinnosti, ktoré si vyžadujú od členských štátov, aby prijali účinné kontrolné opatrenia, je preto žiaduce stanoviť spoločné pravidlá pre minimálne povinnosti obchodníkov pri vedení účtovníctva a dokumentácie...“.

16. Smernica Rady poskytuje ochranu členským štátom práve proti zneužitiu režimu oslobodenia dodania investičného zlata (iba tak totiž môže dôjsť k daňovým únikom) a v tomto kontexte potom treba posudzovať aj dôkaznú povinnosť daňového subjektu pri posudzovaní splnenia podmienok podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 67 ods. 1 písm. zákona o DPH, t.j. daňový subjekt má dôkaznú povinnosť práve a len v prípade, ak tento osobitný režim oslobodenia od dane použije a jeho dôkazná povinnosť spočíva v preukázaní, že splnil podmienky použitia tohto osobitného režimu. Ak však daňový

subjekt túto dôkaznú povinnosť nesplní, dodanie tovaru sa musí podriadiť základnému pravidlu, t.j. že dodanie zdaneniu podlieha.

17. Výklad daňových orgánov, podľa ktorého ak „daňový subjekt nepreukázal“, že sa v týchto prípadoch „nejednalo o dodanie investičného zlata“, tak predmet dodávky je investičné zlato, a teda patrí pod tento osobitný režim oslobodenia od dane, vedie k absurdnému záveru, že ak daňový subjekt nevie preukázať, že dodaný tovar nie je investičné zlato, bude sa vždy považovať za investičné zlato (oslobodené od dane), čo je však v priamom rozpore s účelom a ochranou tohto režimu v Smernici Rady, a je teda neprípustný. Takýto výklad by totiž otváral cestu k daňovým únikom a nie ju zamedzoval.

18. Ak žalovaný a správca dane tvrdili, že žalobca porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že pri uvedených dodávkach mal použiť osobitný režim oslobodenia od dane platný pre investičné zlato, sú povinné práve daňové orgány jednoznačne preukázať, že boli splnené podmienky uvedeného osobitného režimu oslobodenia od dane.

19. V prípade nadobudnutia tovaru od dodávateľa A Energie s.r.o. bolo podľa zisteného stavu zrejmé, že dodávateľ A Energie s.r.o. dodal v dňoch 9.11.2007 až 21.11.2007 žalobcovi tovar označený vo faktúrach ako „kovová zliatina s obsahom Au o rýdzosti 999,9/1000“ v celkovom množstve 25.500,00g a za tento tovar vystavil predmetné faktúry. Je tiež zrejmé, že žalobca dodávateľovi A Energie, s.r.o. za tento tovar zaplatil celú kúpnu cenu (vrátane DPH) bankovým prevodom, pričom oba daňové subjekty riadne zaevidovali tieto faktúry vo svojom účtovníctve a DPH z uvedených faktúr bola nimi priznaná v daňových priznaniach za príslušné zdaňovacie obdobie.

20. Túto skutočnosť potvrdzuje vyjadrenie samotného správcu dane v jeho rozhodnutí, keď konštatuje, že: „Správca dane s prihliadnutím na vyjadrenie konateľa A Energie s.r.o. pána Laurinca Kotoru o nadobudnutí zlata aj od dodávateľa Imperial Slovakia s.r.o., t.j. na kontrolné zistenia v procese daňovej kontroly u A BRILIANT, a.s., uvedené v protokole č. 1503243/2 016 z 9.9.2016 v nadväznosti na doplnené dokazovanie vo vyrubovacom konaní, správca dane nespochybnil existenciu predmetného tovaru od dodávateľa A Energie s.r.o., nakoľko nebolo preukázané, že by zlato v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach nebolo dodané odberateľom A BRILIANT, a.s.“. Správca dane v rozhodnutí tiež konštatuje, že: „Vykonanou daňovou kontrolou u daňového subjektu A Energie s.r.o. v sledovanom období nebola preukázaná reálnosť deklarovaných obchodov v reťazci s kovovými zliatkami s obsahom Au o rýdzosti 999,9/1000 v línii dodávateľov Imperial Slovakia - A Energie s.r.o. - A BRILIANT, a.s.“.

21. Podľa žalobcu úvaha Žalovaného o tom, že: „Kontrolovaný daňový subjekt A BRILIANT, a.s. mohol ďalej dodávať zlato svojim odberateľom, ale nikdy nebolo preukázané, že toto dodávané zlato nakúpil od spoločnosti A Energie, s.r.o., ktorej obaja dodávateľia zlata v roku 2007 zhodne popreli, že by niekedy s nejakým zlatom obchodovali.“ nemá v kontexte vyššie uvedených skutočností oporu v spise. Žalobca nemôže potvrdiť alebo vylúčiť tvrdenie žalovaného o tom, že predmetné zlato nebolo nadobudnuté v správcom dane uvedenej línii dodávateľov. Zo skutočností, ktoré boli zistené v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a ktoré sú súčasťou spisového materiálu však jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt A Energie s.r.o. ním fakturovaný tovar žalobcovi skutočne dodal (bez ohľadu na skutočnosť, v akej línii dodávateľov tento tovar on sám nadobudol). Úvaha žalovaného, ktorej konštrukcia spočíva v tom, že by žalobca prijal od dodávateľa A Energie s.r.o. faktúry za zlato v celkovej hodnote 502.983,00 EUR, tieto faktúry by dodávateľovi v plnej výške riadne uhradil, avšak od dodávateľa by žiadny tovar neprijal a zároveň presne v tom istom období by nadobudol bez akejkoľvek evidencie a bez akejkoľvek úhrady rýdze zlato množstvom presne korešpondujúce s množstvom fakturovaným dodávateľom A Energie, s.r.o. (25,5kg) a toto zlato by dodal ďalej svojim odberateľom, je absurdná konštrukcia, ktorá nemá oporu v spise a ani v účtovných dokladoch A Energie s. r. o. a je aj v rozpore s elementárnou logikou. Žalobca bol toho názoru, že žalovaný sa touto úvahou neúspešne snaží vyhnúť dôkaznej núdzi, keď tým, že nedokáže preukázať nepravdivosť dôkazmi podloženého tvrdenia žalobcu o existencii predmetného tovaru, pokúša sa na žalobcu preniesť dôkazné bremeno v rozsahu, ktoré mu neprináleží. Vo vzťahu k žalobcom nadobudnutému tovaru od dodávateľa A Energie s.r.o. boli povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH splnené, nakoľko v zmysle § 19 ods. 1 Zákona o DPH „daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru“.

22. V tejto súvislosti poukázal žalobca aj na rozsudok tretej komory Súdneho dvora EÚ z 12. januára 2006 v spojených veciach C-354/03, C-355/03, C484-03, v ktorého výroku sa uvádza, že: „Plnenia, o aké

ide vo veci samej, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani... a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/ alebo na prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom týmto platiteľom. Právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty.“

23. K otázke zisťovania a dokazovania, či predmetný tovar dodaný žalobcovi bol investičným zlatom v zmysle § 67 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, žalobca uviedol, že kľúčovým bol podľa správcu dane záver zo znaleckého skúmania, v ktorom znalec uviedol, že „nákup investičných produktov od spoločnosti Schoeller Munzhandel GmbH do spoločností EXCELLENT GOLD s.r.o. a Excelent gold plus s.r.o. prebehol riadne, no už každý ďalší následný predaj týchto investičných produktov bol fingovaný v tom, že bol deklarovaný na vystavených faktúrach ako predaj drahých kovov (neinvestičné zlato).“

24. Žalobca namietal, že ním nadobudnutý tovar od spoločnosti A Energie s.r.o. nebol nikdy predložený znalcom, ktorý vyhotovil predmetný znalecký posudok, za účelom znaleckého skúmania, a rovnako žalobca nebol požiadaný o poskytnutie súčinnosti pri jeho vyhotovení. Posúdenie vlastností zlata z hľadiska podmienok v zmysle osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate nepatrí v zmysle Inštrukcie 12/2005 Ministerstva spravodlivosti SR č. 19292/2004-53 do obsahového vymedzenia znaleckého odboru Ekonomie a manažment, ale patrí do obsahového vymedzenia znaleckého odboru Drahé kovy a kamene, klenoty, hodiny.

25. Žalobca poukázal na závery Krajského súdu v Bratislave (vyjadrené v uznesení zo dňa 24.05.2017, spis. zn. 11Cop/4/2016, aj v uznesení zo dňa 17.09.2018, spis. zn. 11CoP/288/2018) vo veci posudzovania prípustnosti znaleckého posudku ako dôkazu v súdnom konaní v prípade, ak je posudok vypracovaný znalcom z nesprávneho znaleckého odboru resp. odvetvia, pričom tieto závery možno podľa žalobcu analogicky použiť aj predmetnom prípade: „V predmetnom rozhodnutí odvolací súd vo vzťahu ku kompetentnosti znalkyne, ktorá vypracovala znalecký posudok uviedol, že súd prvej inštancie sa dopustil zásadného pochybenia pri nariadení znaleckého dokazovania, porušil zásadu, že výber súdneho znalca zo zoznamu súdnych znalcov musí vždy zodpovedať predmetu konania. Nesprávnym výberom znaleckého odboru, resp. odvetvia dochádza k zmareniu účelu znaleckého dokazovania, keďže znalecký posudok vypracovaný súdny znalcom zapísaným pre iný odbor nemôže byť považovaný za relevantný dôkazný prostriedok s dostatočnou validitou pre predmet konania.“

26. Znalec nesprávne zvoleného znaleckého odboru neposudzoval a objektívne ani nemohol relevantne posúdiť, či konkrétne zlato, ktoré žalobca nadobudol od svojich dodávateľov, spĺňalo alebo nespĺňalo v čase jeho nadobudnutia podmienky v zmysle osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate podľa zákona o DPH. Akékoľvek závery znalca z nesprávneho odboru v predmetnom posudku sú vo vzťahu k zlatu, ktoré žalobca fyzicky nakúpil od spoločnosti A Energie, s.r.o., iba podmienenými zisteniami znalca založenými na predpokladoch poskytnutých znalcovi zo strany zadávateľa a navyše takýto znalecký posudok nemá potrebnú validitu pre posudzovanie spornej otázky v daňovom konaní a nemôže byť považovaný za platný dôkazný prostriedok.

27. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že znalkyňa nikde v znaleckom posudku neuvádza, že ak malo zlato pri prvom nadobudnutí formu investičného zlata, musí mať aj pri každom ďalšom predaji formu investičného zlata. Znalkyňa však uviedla, že „spoločnosť Schoeller Munzhandel GmbH, zistený ako prvotný dodávateľ v predmetnom prípade, predávala investičné zlato, nákup investičných produktov od spoločnosti Schoeller Munzhandel GmbH prebehol riadne, no každý ďalší predaj tohto investičného zlata už bol fingovaný v tom, že bol na vystavených faktúrach deklarovaný ako predaj drahých kovov (neinvestičné zlato).“ Práve v jednoznačnosti uvedených záverov zo strany znalkyne, o ktoré žalovaný významnou mierou opiera svoje rozhodnutie, videl žalobca kľúčový nedostatok znaleckého posudku. Znalkyňa sa bez akéhokoľvek zdôvodnenia vôbec nezaoberala úplne relevantnou možnosťou fyzickej zmeny vlastností zlata, no i napriek tomu prijala vo vzťahu k vlastnostiam zlata jednoznačný záver. V uvedenom rozsahu sa dopustila prekročenia oprávnení vyplývajúcich z pozície znalca v odbore

Ekonomía a manažment, ak v závere znaleckého posudku súčasne nepripustila aj možnosť zmeny vlastností zlata (jeho spracovania) v reťazci obchodovania, ktorého bolo toto zlato predmetom.

28. V tejto súvislosti je podľa názoru žalobcu významným aj názor Najvyššieho súdu SR uvedený v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf 43/2010, podľa ktorého „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 predať ako neinvestičné.“. Podľa žalobcu na základe skutkového stavu tak, ako bol zistený v spisovom materiáli, je práve tá alternatíva podporená viacerými dôkazmi. V prvom rade sa jedná o skutočnosť, že tovar dodaný všetkým odberateľom žalobcu (bez výnimky) nikdy nespĺňal podmienky osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate. Túto skutočnosť žalovaný potvrdil vo svojom rozhodnutí, pričom podľa neho „Je nutné uviesť, že podľa predložených odberateľských faktúr, ako aj podľa vyjadrení zástupcov odberateľských spoločností a výsledkov medzinárodného dožiadania spoločnosť A BRILIANT, a.s. predávala svojim odberateľom neinvestičné zlato.“. Tieto skutočnosti vyplynuli (okrem iného) aj z týchto konkrétnych zistení, ku ktorým dospel správca dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Ďalšou dôležitou skutočnosťou je svedecká výpoveď v predmetnom období zamestnanca spoločnosti A BRILIANT, a.s. (Žalobcu), D.. P. X., ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že „s istotou viem, že zariadenie, prostredníctvom ktorého by bolo možné vykonať úpravu investičného zlata v podobe tehly do podoby nepravidelných zliatkov s nerovným povrchom o hrúbke niekoľko mm, nebolo v uvedených spoločnostiach, ktoré sa zameriavajú na šperkársku výrobu“. Ďalej taktiež v odpovedi na otázku správcu dane, či má vedomosť o takom zariadení, ktorým by sa dalo investičné zlato pretvoriť na neforemné zliatky, uviedol „Nie nemám takú vedomosť, s takým zariadením som sa nestretol.“ Ak by mal správca dane akúkoľvek pochybnosť o správnosti alebo pravdivosti údajov uvedených vo výpovedi svedka D.. P. X., mohol a mal vypočítať ako svedkov, tak ako to navrhol žalobca, aj ďalších zamestnancov spoločnosti žalobcu, ktorí by mohli takéto pochybnosti odstrániť.

29. Z uvedeného je podľa žalobcu zrejmé, že pokiaľ žalobca dodal všetkým svojim odberateľom vždy iba také zlato, ktoré nespĺňalo podmienky osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate a zároveň žalobca nedisponoval žiadnym zariadením, prostredníctvom ktorého by bolo možné vykonať úpravu investičného zlata do podoby, v akej bolo týmto odberateľom zlato dodané, musel žalobca nakúpiť od svojich dodávateľov také zlato, aké ďalej dodal svojim odberateľom. S uvedenými dôkazmi sa správca dane ani žalovaný žiadnym spôsobom nevysporiadal.

30. Zo spisového materiálu je zrejmé, že konateľ spoločnosti A Energie, s.r.o. nikdy neuviedol, že by daňovému žalobcovi dodal akékoľvek zlato spĺňajúce podmienky v zmysle osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate. Správca dane a rovnako aj žalovaný vo svojich tvrdeniach odkazujú na viacero obchodných transakcií medzi spoločnosťou A Energie s.r.o. a inými spoločnosťami a tiež na viacero vyjadrení konateľa spoločnosti A Energie, s.r.o. pána E. A., podľa ktorých predmetom obchodov malo byť investičné zlato, no žiadne z uvedených zistení sa netýka obchodného vzťahu medzi daňovým subjektom A Energie s.r.o. a žalobcom. Vo vzťahu k obchodným transakciám medzi žalobcom a dodávateľom A Energie, s.r.o. sa v spisovom materiáli nenachádza žiaden dôkaz, ktorý by preukazoval, že zlato, ktoré žalobca fyzicky nadobudol od tohto dodávateľa, by spĺňalo podmienky osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate podľa Zákona o DPH. Uvedené skutočnosti preukazujú tvrdenia žalobcu, že v prípade zlata, ktoré nadobudol od spoločnosti A Energie, s.r.o., správca dane a následne žalovaný pri vydaní svojich rozhodnutí, vychádzali z nedostatočne zisteného skutkového stavu, a že ich rozhodnutia sú založené na nesprávnom právnom posúdení veci.

31. V prípade nadobudnutia tovaru od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o. (ďalej aj ako „TTC“) bolo podľa zisteného stavu zrejmé, že dodávateľ TTC dodal dňa 29.11.2007 žalobcovi tovar označený vo faktúre ako „Rakúske rýdze zlato Au, rýdzosť 999,9/1000“ v celkovom množstve 5.000,00g a za tento tovar vystavil vyššie uvedenú faktúru. Ďalej je zrejmé tiež to, že žalobca dodávateľovi TTC za tento tovar zaplatil celú kúpnu cenu (vrátane DPH) bankovým prevodom, pričom oba daňové subjekty riadne zaevidovali túto faktúru vo svojom účtovníctve a DPH z uvedenej faktúry bola nimi priznaná v daňových priznaniach za príslušné zdaňovacie obdobie.

32. Tieto skutočnosti potvrdzuje čestné prehlásenie JUDr. F. C. (spoločníka a konateľa TTC) zo dňa 10.06.2010, v ktorom sa vyjadril, že „Všetok Au tovar (zlatý materiál), ktorý bol fakturovaný a dodaný spoločnosťou TTC spoločnosti A BRILIANT, a.s. v priebehu rokov 2007 a 2008 bol vo forme

mechanicky spracovaných nepravidelných zliatkov neštandardných tvarov a bez akýchkoľvek označení alebo certifikátov. Nejednalo sa o investičné zlato v zmysle ustanovení § 67 zákona o DPH, nakoľko v prípade dodaného tovaru jednoznačne nebola splnená podmienka formy - tovar nebol vo forme tehál, ani vo forme prútov a ani vo forme mincí. Jednalo sa o zlatnícky polotovar.“ Predmetné skutočnosti ďalej potvrdzuje výpoveď JUDr. F. C. v pozícii obvineného do zápisnice ČVS:PPZ-186/NKA-FP-VY-21012 zo dňa 24.10.2014, ktorou potvrdil, že „tovar F. bol vždy fyzicky dodaný“, i keď v súvislosti s predmetnou výpoveďou žalobca poznamenal, že v predmetnej výpovedi obvineného sú niektoré zjavné rozpory, čo vo svojom vyjadrení uvádza aj sám žalovaný. Okrem samotného dodávateľa potvrdzujú uvedené skutočnosti aj vyjadrenia - či už vo forme prehlásení alebo zistení z dožiadaní a medzinárodných výmen informácií vykonaných prostredníctvom daňovej správy - všetkých odberateľov žalobcu, ktorým bolo toto zlato ďalej dodané.

33. Podľa daňových orgánov predmetný tovar bol investičným zlatom v zmysle § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Svoje tvrdenia opierajú o výsledky z daňových kontrol vykonaných v spoločnosti TTC, na základe ktorých miestne príslušný správca dane neuznal TTC odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov GEBRA, s.r.o. a WOLCOM LLC, ktorých predmetom bolo rýdze zlato a rakúske zlaté prúty, pričom konštatoval, že išlo o nákup investičného zlata, výsledky medzinárodného preverovania lotyšskej finančnej správy v súvislosti s obchodnými transakciami medzi TTC a lotyšskou spoločnosťou AMG EXPORTS, výpoveď svedka U. F., konateľa rakúskej spoločnosti Schoeller Munzhandel GmbH, ktorý vo svojej výpovedi z 10.12.2016 potvrdil, že zlaté tehly, s ktorými obchoduje spoločnosť Schoeller Munzhandel GmbH majú rýdzosť 999,9/1000 a spadajú pod kritériá investičného zlata, výpoveď obvineného Jána B. zo dňa 21.05.2012 a 30.10.2012, ktorý zabezpečil pre JUDr. C. dodávateľa zlata spoločnosť GEBRA, s.r.o. a výpoveď svedka F. A. zo dňa 03.10.2017 splnomocneného konať vo veci obchodov za spoločnosť GEBRA, s.r.o..

34. Ku všetkým vyššie uvedeným dôkazom žalobca namietal, že v prípade oboch výpovedí svedkov, výpovede obvineného, výsledkov daňových kontrol v spoločnosti TTC a tiež v prípade výsledkov medzinárodného preverovania lotyšskej finančnej správy sa jedná o zistenia výlučne vo vzťahu k obchodným transakciám medzi spoločnosťou TTC a jej dodávateľmi (prípadne subdodávateľmi) a inými odberateľmi a nie o zistenia vo vzťahu k obchodným transakciám medzi spoločnosťou TTC a žalobcom. Predovšetkým s ohľadom na skutočnosť, že existuje dôvodný predpoklad, že v reťazci obchodov so zlatom dochádzalo k spracovaniu zlata a zmene jeho formy, tak forma zlata pred jeho nadobudnutím žalobcom nie je vo vzťahu k predmetu daňovej kontroly relevantná. Je isté, že ešte predtým než zlato dostalo akúkoľvek inú formu, bolo predsa vyťažené z prírody vo forme nugetu alebo prachu, no samotná táto skutočnosť vo svetle ďalších súvislostí nemôže mať žiaden vplyv na vlastnosti zlata nadobudnutého žalobcom. Je preto nevyhnutné akceptovať skutočnosť, že zmena formy zlata, a to najmä zmena jeho formy z investičného zlata na zlato neinvestičné, nie je žiadnym spôsobom regulovaná a nie je technicky ani časovo náročná.

35. Svoje tvrdenie správca dane (Prvostupňový orgán) ďalej opiera tiež o výpoveď obvineného JUDr. F. C. zo dňa 24.10.2014 v ktorej (okrem iného) uviedol, že: „v prípade dodávok zlata pre A BRILIANT, a.s. išlo vždy o reálne dodávky investičného zlata od rakúskeho Schoeller Munzhandel GmbH.“ V nadväznosti na uvedené vyjadrenie žalobca namietal, že toto tvrdenie je v priamom rozpore (s iným vyjadrením JUDr. C., ktoré je súčasťou tej istej výpovede, a to konkrétne s vyjadrením, že „neforemné zliatky zlata (pásky) sa valcovali len v prípade, keď F. kupovali menšie dodávky do 10kg pre potreby vlastnej výroby“. Ak na jednej strane obvinený tvrdí, že vždy išlo o reálne dodávky investičného zlata, a na druhej strane zároveň tvrdí, že neforemné zliatky zlata sa v niektorých prípadoch valcovali, ide zjavne o protichodné tvrdenia. Z uvedeného vyjadrenia taktiež nie je jasné, či P. F. C. dodávkami investičného zlata myslel dodávky od spoločnosti Schoeller Munzhandel GmbH (pre jej odberateľov) alebo dodávky pre žalobcu, nakoľko medzi týmito dvomi spoločnosťami zlato niekoľkokrát zmenilo majiteľa a podľa vyjadrenia P. F. C. v tej istej výpovedi aj formu. V predmetnej výpovedi obvineného sa nachádza veľké množstvo ďalších nezrovnalostí.

36. Žalobca poukázal na rozporné vyjadrenie P. C., že „V priebehu obchodovania medzi TTC a A BRILIANT, a.s. a po tom ako sa začali stupňovať daňové kontroly, konatelia A BRILIANT, a.s. prišli s návrhom, aby sa tehly investičného zlata, o ktorom vedeli že ich kupujeme v rakúskom Schoeller Munzhandel upravovali valcovaním a za tým účelom poskytli L. zo svojej výroby v Trenčíne valec na úpravu investičného zlata tak, aby predmetom dodania do ich výroby boli už neforemné zliatky zlata.

L. tento valec presunul do A. V. J., ktorý nám v tom čase zo Q. Munzhandel dodával investičné zlato a valcovaním z nich robil pásy, ktorý následne TTC doručoval firmám A BRILIANT, a.s., SGI a Antika.“

37. Uvedené tvrdenie o stupňujúcich sa daňových kontrolách je nepravdivé, čo preukazujú aj priame dôkazy. Za celé obdobie rokov 2007 a 2008 nebola u Žalobcu otvorená žiadna daňová kontrola v súvislosti s DPH. V tomto období boli otvorené len dve daňové kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu, a to v spoločnosti SGI. Uvedené skutočnosti sú overiteľné u príslušných správcov dane. Žalobca tvrdil aj v priebehu daňového konania, že nikdy za dodávateľom TTC neprišiel s návrhom na úpravu investičného zlata a tiež, že nikdy neposkytol pánovi L. (a ani nikomu inému) žiadny valec, ani žiadne iné zariadenie z jeho výroby v Trenčíne, ani zo žiadnej inej prevádzky. Žalobcovi nie je ani známe, kto je osoba označená ako „V. J.“. Žalobca navrhol správcovi dane v tejto veci vypočúť ako svedkov všetkých zamestnancov, ktorí v tom čase pracovali v spoločnosti A BRILIANT, a.s. (Žalobcu), prípadne aj vo všetkých ďalších spoločnostiach, v ktorých v sledovanom období pôsobili predstavitelia spoločností žalobcu - Ivan F. a F. F.. Prostredníctvom uvedených dôkazov bolo možné v prípade akýchkoľvek pochybností zo strany správcu dane alebo žalovaného jednoznačne preukázať, že žiadnym zariadením podľa opisu ani žiadnym obdobným zariadením žalobca nikdy nedisponoval a ani ho nikdy nikomu neposkytol.

38. V tejto súvislosti vypočul správca dane na návrh žalobcu len jediného svedka, v predmetnom období zamestnanca spoločnosti žalobcu, Ing. P. X., ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že: „s istotou viem, že zariadenie, prostredníctvom ktorého by bolo možné vykonať úpravu investičného zlata v podobe tehly do podoby nepravidelných zliatkov s nerovným povrchom o hrúbke niekoľko mm, nebolo v uvedených spoločnostiach, ktoré sa zameriavajú na šperkársku výrobu“ a taktiež uviedol, že „nemám vedomosť o tom, že uvedené spoločnosti v danom období dodali niekomu z výroby akýkoľvek valec alebo lisovacie zariadenie“. Uvedená svedecká výpoveď poukazuje na značný rozpor v tvrdení P. F. C. v predmetnej výpovedi v pozícii obvineného. Ak by mal správca dane akúkoľvek pochybnosť o správnosti alebo pravdivosti údajov uvedených vo výpovedi svedka D. P. X., mohol a mal, tak ako to žalobca navrhoval, vypočúť ako svedkov aj ďalších zamestnancov spoločnosti žalobcu, ktorí by mohli takéto pochybnosti odstrániť, čo však neurobil.

39. Tvrdenie P. C., že „Tieto pásy sa valcovali len v prípade, keď F. kupovali menšie dodávky do 10 kg pre potreby vlastnej výroby. V prípade, že zlato kupovali za účelom ďalšieho predaja TTC im nosil priamo investičné tehly.“ je nepravdivé, žalobcovi neboli dodávateľom TTC nikdy dodané investičné tehly, ani žiadne iné zlato spĺňajúce podmienky pre investičné zlato. Nepravdivosť tohto tvrdenia je podporená viacerými dôkazmi. V prvom rade sa jedná o skutočnosť, ktorú má za preukázanú aj žalovaný, a to, že tovar dodaný všetkým odberateľom žalobcu (bez výnimky) nikdy nespĺňal podmienky osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate. Túto skutočnosť žalovaný potvrdil vo svojom rozhodnutí, pričom podľa neho „Je nutné uviesť, že podľa predložených odberateľských faktúr, ako aj podľa vyjadrení zástupcov odberateľských spoločností a výsledkov medzinárodného dožiadania spoločnosť A BRILIANT, a.s. predávala svojim odberateľom neinvestičné zlato.“

40. V tejto súvislosti žalobca opakovane poukázal na svedeckú výpoveď v predmetnom období zamestnanca žalobcu, D. P. X., ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že „s istotou viem, že zariadenie, prostredníctvom ktorého by bolo možné vykonať úpravu investičného zlata v podobe tehly do podoby nepravidelných zliatkov s nerovným povrchom o hrúbke niekoľko mm, nebolo v uvedených spoločnostiach, ktoré sa zameriavajú na šperkársku výrobu“. Ďalej taktiež v odpovedi na otázku správcu dane, či má vedomosť o takom zariadení, ktorým by sa dalo investičné zlato pretvoriť na neforemné zliatky uviedol „Nie nemám takú vedomosť, s takým zariadením som sa nestretol.“. Ak by mal správca dane akúkoľvek pochybnosť o správnosti alebo pravdivosti údajov uvedených vo výpovedi svedka D. P. X., mohol a mal vypočúť ako svedkov, tak ako to navrhoval žalobca, aj ďalších zamestnancov žalobcu, ktorí by mohli takéto pochybnosti odstrániť. Z uvedeného, rovnako ako v prípade tovaru nadobudnutého od dodávateľa A Energie s.r.o., je aj v prípade tovaru nadobudnutého od dodávateľa TTC zrejme, že pokiaľ žalobca dodal všetkým svojim odberateľom vždy iba také zlato, ktoré nespĺňalo podmienky osobitnej úpravy uplatňovania dane pri investičnom zlate a zároveň žalobca nedisponoval žiadnym zariadením, prostredníctvom ktorého by bolo možné vykonať úpravu investičného zlata do podoby, v akej bolo týmto odberateľom zlato dodané, musel žalobca nakúpiť od svojich dodávateľov také zlato, aké ďalej dodal svojim odberateľom. S uvedenými dôkazmi sa správca dane ani žalovaný žiadnym spôsobom nevyporiadali.

41. Žalobca predložil správcovi dane ako listinný dôkaz aj svedeckú výpoveď P. F. C. zo dňa 27.06.2011 vo veci nákupu a dodávok zlata spoločnosti TTC (zápisnica č. 637/320/23007/2011/Kal - spísaná Daňovým úradom Skalica pri výkone daňovej kontroly v spoločnosti SGI, týkajúca sa dvoch obchodných transakcií so zlatom o rýdzosti 999,9/1000 a celkovej hmotnosti 50kg medzi SGI a TTC v zdaňovacom období január 2008), v ktorej svedok P. C. ako odpoveď na otázku príslušného správcu dane „O aký tovar išlo?“ uvádza, že: „Jedná sa o zlatnícky polotovar vo forme mechanicky spracovaných zliatkov neštandardných tvarov a rozmerov bez akéhokoľvek číselného alebo iného označenia.“

42. Správca dane sa v priebehu vyrubovacieho konania vyjadril, že v nadväznosti na žalobcom predložený listinný dôkaz - svedeckú výpoveď JUDr. F. C. do zápisnice 637/320/23007/2011/Kal zo dňa 27.6.2011, vykonal za účelom podania vysvetlenia k rozporom v tvrdeniach JUDr. C. v postavení svedka v súvislosti s daňovou kontrolou daňového subjektu SGI a výpoveďou JUDr. C. v postavení obvineného zo dňa 24.10.2014 úkony vo veci zabezpečenia svedeckej výpovede P. F. C. v ÚVTOS v Košiciach - Šaci dňa 7.6.2017. Na vypočutie sa dostavil aj zástupca žalobcu F. F. Q. JUDr. C. po poučení uviedol, že využíva možnosť odmietnutia výpovede v súlade s § 130 Trestného poriadku, vypočúvanie svedka nebolo z uvedeného dôvodu vykonané. Žalobca tvrdil, že opakované vypočutie JUDr. F. C. ako svedka bolo v prípade akýchkoľvek pochybností správcu dane o pravdivosti tvrdení žalobcu pre potreby náležitého zistenia skutkového stavu ako podkladu pre vydanie zákonného rozhodnutia kľúčové a nevyhnutné, o čom viackrát upovedomil správcu dane, ktorý napriek tomu opakované vypočutie P. F. C. ako svedka nevykonal.

43. K ďalšiemu dôkazu, vyjadreniu Puncového úradu SR žalobca uviedol, že ak by si spoločnosti A Energie s.r.o. a TTC nespĺnili oznamovaciu povinnosť v zmysle puncového zákona, dopustili by sa tým správneho deliktu, ktorý však nemá žiadnu súvislosť s oprávnením týchto spoločností na obchodovanie s drahými kovmi, ani na právo žalobcu uplatniť si odpočítanie dane z tovaru nadobudnutého od takéhoto dodávateľa. Žalobca nepreveroval splnenie predmetnej oznamovacej povinnosti zo strany jeho dodávateľov zlata o rýdzosti Au 999,9/1000, pretože poukazujúc na § 3 ods. 1 puncového zákona predmetom jeho obchodných transakcií nebol nikdy tovar, na ktorý sa vzťahovala povinná puncová kontrola.

III. Vyjadrenie žalovaného

44. Žalovaný sa k žalobám vyjadril podaniami elektronicky doručenými súdu dňa 02.07.2019 a 04.09.2019, zotrval na svojom pôvodnom právnom názore, žaloby žalobcu považoval za nedôvodné a žiadal ich zamietnuť.

45. Žalovaný zjednodušene definoval spornou otázkou, či žalobca, ako tvrdil, kúpil na vstupe od svojich dodávateľov neinvestičné zlato, ktoré sa faktúre z DPH, pričom však žalovaný bol toho názoru, že od predmetných dodávateľov neinvestičné zlato kúpiť nemohol, keďže títo dodávatelia neinvestičným zlatom preukázateľne nedisponovali a jediným zlatom, ktorého existencia sa na vstupe potvrdila, bolo zlato investičné, ktoré je oslobodené od dane.

46. Pokiaľ žalobca v žalobe prezentoval, svoj nesúhlas s metodickými postupmi DR SR v časti, ktorá znie: „Taktiež sa tento platiteľ dane nemôže rozhodnúť, či bude uplatňovať režim zdanenia pri dodaní investičného zlata, ktoré kúpil ako investičné zlato bez ohľadu na to, či investičné zlato dodá v pôvodnom stave alebo po zmene jeho podoby, hmotnosti alebo rýdzosti.“, žalovaný uviedol, že v tomto prípade ide zo strany žalobcu o nepochopenie skutkového stavu veci a nesprávne citovanie danej metodiky, ktoré je vytrhnuté z kontextu príslušného ustanovenia § 67 ods. 4 zákona o DPH. Žalobca zmätočne citoval jednu vetu zo strany 3 Usmernenia DR SR k uplatňovaniu osobitnej úpravy pri dodaní investičného zlata podľa § 67 zákona o DPH, súvisiacu s ustanovením § 67 ods. 4 zákona o DPH, ktorá vytrhnutá z kontextu nedáva žiaden zmysel. Celá príslušná časť metodického usmernenia totiž znie: „Podľa § 67 ods. 4 zákona o DPH platiteľ dane, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato, sa môže 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.“

Zákon o DPH jednoznačne ustanovuje, v ktorých prípadoch sa môže osoba, ktorá vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato, rozhodnúť, že dodanie investičného zlata bude zdaňovať. Uplatniť režim zdanenia pri dodaní investičného zlata podľa cit. ustanovenia môže len platiteľ dane, ktorý vyrába investičné zlato, alebo ktorý pretvára zlato na investičné zlato, ak ide o dodanie investičného zlata, ktoré vyrobil alebo o dodanie investičného zlata, ktoré bolo ním pretvorené z iného zlata, a ak toto investičné zlato dodáva inému platiteľovi dane. Platiteľom dane sa rozumie osoba, ktorá je registrovaná za platiteľa dane v zmysle zákona o DPH platného v tuzemsku. Z uvedeného vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato sa nemôže rozhodnúť, či uplatní režim zdanenia podľa § 67 ods. 4 zákona o DPH pri dodaní ním vyrobeného investičného zlata alebo pri dodaní investičného zlata ktoré pretvoril z iného zlata na investičné zlato, ak toto zlato dodá pre osobu, ktorá nie je platiteľ dane. Platiteľ dane, pri dodaní ním vyrobeného investičného zlata alebo pri dodaní investičného zlata, ktoré pretvoril z iného zlata pre osobu, ktorá nie je platiteľom dane, je povinný postupovať podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH, t.j. dodanie investičného zlata vždy oslobodí od dane. Taktiež sa tento platiteľ dane nemôže rozhodnúť, či bude uplatňovať režim zdanenia pri dodaní investičného zlata, ktoré kúpil ako investičné zlato, bez ohľadu, či investičné zlato dodá v pôvodnom stave alebo po zmene jeho podoby, hmotnosti alebo rýdzosti.“ V tejto časti metodického usmernenia je teda vysvetlené ustanovenia § 67 ods. 4 zákona o DPH, ktoré sa týka výlučne platiteľov dane, ktorí vyrábajú investičné zlato alebo pretvárajú zlato na investičné zlato a v tomto prípade je režim zdaňovania závislý od toho, či sa zlato ďalej dodáva platiteľovi alebo neplatiteľovi dane.

47. Veta, ktorú citoval žalobca, sa teda viaže na takého platiteľa dane, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato a ktorý súčasne zlato ďalej dodáva neplatiteľovi dane. Táto veta sa teda v žiadnom prípade nevzťahuje na žalobcu a jeho dodávateľov A Energie s.r.o. a Tatra Trade Corporatin, s.r.o. Žalovaný túto skutočnosť aj riadne uviedol vo svojom rozhodnutí, kde jasne napísal, že spoločnosti A Energie s.r.o. a Tatra Trade Corporatin, s.r.o. neboli platiteľmi, ktorí sa môžu v zmysle § 67 ods. 4 zákona o DPH rozhodnúť, že dodanie investičného zlata inému platiteľovi budú zdaňovať, teda neboli osobami vyrábajúcimi investičné zlato ani osobami pretvárajúcimi zlato na investičné zlato. V prípade žalobcu, ktorý je platiteľ dane, zlato ani nebolo ďalej dodávané neplatiteľovi dane, takže žiadna z podmienok uvedených v ustanovení § 67 ods. 4 nebola u žalobcu splnená.

48. Pokiaľ žalobca namietal, že úprava zlata investičného na „neinvestičné“ je jednoduchá a že cielene neobchodoval s investičným zlatom práve z dôvodu nedostatočnej právnej úpravy povinností subjektov, obchodujúcich s investičným zlatom, ktorá by mala za následok dôkaznú núdzu pri prípadnej daňovej kontrole, žalovaný uviedol, že právna úprava, vrátane povinnosti vedenia záznamov, formy investičného zlata atď., týkajúca sa reálneho obchodovania s reálne existujúcim investičným zlatom bola dostatočná, avšak práve v súvislosti so spoločnosťami, ktoré s investičným zlatom neobchodovali reálne, ale fiktívne, iba „na faktúre“, bolo s účinnosťou od 01.04.2009 v § 69 ods. 11 zákona o DPH zavedené tuzemské sektorové „samozdanenie“ s cieľom predchádzať daňovým podvodom (zákon 83/2009 Z.z.). Podľa § 69 ods.11 zákona o DPH, pri dodaní investičného zlata podľa § 67 ods. 1 písm. a) platiteľom, ktorý využil možnosť zdanenia podľa § 67 ods. 4, je povinný platiť daň platiteľ, ktorému je takéto zlato dodané. Ak dodanie zlata podľa prvej vety sprostredkuje sprostredkovateľ, ktorý koná v mene a na účet inej osoby, osobou povinnou platiť daň je platiteľ, ktorý je príjemcom sprostredkovateľskej služby. Uvedené znamená, že od 01.04.2009 povinnosť platiť daň je pri dodaní investičného zlata prenesená na odberateľa tohto tovaru, ak sa platiteľ dane rozhodol dodanie investičného zlata zdaňovať v zmysle § 67 ods. 4 zákona o DPH. Rovnako je povinnosť platiť daň prenesená na príjemcu služby sprostredkovania dodania investičného zlata, ak sa toto sprostredkovanie týka dodania investičného zlata, ktorého dodanie je zdaňované podľa § 67 ods. 4 zákona o DPH, a ak sa platiteľ dane rozhodol službu sprostredkovania tiež zdaňovať. Tzv. tuzemské samozdanenie sa ukázalo byť najúčinnnejším nástrojom na zamedzenie podvodov pri obchodovaní s investičným zlatom.

49. Čo sa týka žalobcom namietanej dôkaznej povinnosti správcu dane vyplývajúcej z rozhodnutia NS SR sp. zn. 6 Sžf 39/2011, žalovaný trval na tom, že uvádzaný rozsudok je postavený na iných skutkových okolnostiach a nemožno ho v plnej miere aplikovať na preskúmaný prípad. Z tohto rozsudku je zrejmé, že daňové orgány v predmetnom prípade svoje závery, že ide o dodanie investičného zlata, opreli len o strohé údaje uvedené na faktúrach (celkové množstvo dodaného zlata v gramoch a údaj rýdze zlato Au, rýdzosť 999,9/1000). K záveru, že zlato bolo dodané v požadovanej forme (tehál, ktoré spĺňajú špecifické požiadavky trhu drahých kovov), im postačilo vyjadrenie žalobcu, že zlato malo formu tehál. Podľa názoru súdu tak daňové orgány nepreukázali, že sa mal použiť osobitný režim platný pre investičné zlato.

50. V prípade spoločnosti žalobcu ale správca dane neoprel svoje tvrdenia iba o údaje uvedené na faktúrach, resp. o vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu, ale o množstvo iných dôkazov, uvedených v rozhodnutí (tiež znalecký posudok, výpovede zástupcov jednotlivých spoločností, výsledky daňových kontrol dodávateľov a i.). V prípade žalobcu správca dane nepreniesol dôkazné bremeno na daňový subjekt, tak ako sa uvádza v rozsudku sp. zn. 6Sžf 39/2011 z 20.06.2012, ale sám v dokazovaní preukazoval, že v danom prípade išlo o obchody s investičným zlatom, pričom sa neopiera výlučne o znalecký posudok, ale aj o ďalšie nepriame dôkazy, ktoré preukazujú, že predmetné zlato spĺňalo definičné znaky investičného zlata v zmysle § 67 zákona o DPH. V predmetnom prípade správca dane vlastným šetrením, opierajúc sa aj o dôkazy získané v spolupráci s políciou preukázal, že zlato na „vstupe“, t.j. zlato nakúpené žalobcom bolo zlato investičné. V celom zistenom reťazci jediným pôvodným zdrojom všetkého obchodovaného zlata bola rakúska spoločnosť Schoeller Munzhandel GmbH, ktorá bezpochyby obchodovala s investičným zlatom, pričom v žiadnom z kontrolovaných zdaňovacích období nebola identifikovaná žiadna spoločnosť, ktorú by bolo možné považovať za zdroj zlata neinvestičného. V identifikovanom reťazci spoločností ani nikdy nebolo zistené, že by niekto niekedy vykonal zmenu pôvodne nakúpeného investičného zlata na zlato neinvestičné. Jediný, kto zmenu zlata z investičného na neinvestičné zmieňuje, je JUDr. C., konateľ spoločnosti TTC. Ide o tvrdenie, ktoré dôkazmi preukázané nebolo, avšak aj keby bolo pravdivé, zmena charakteru zlata sa podľa tvrdenia P. týkala výlučne zlata do 10 kg určeného na vlastnú výrobu, takže sa netýkala zlata, s ktorým v kontrolovanom zdaňovacom období žalobca ďalej obchodoval.

51. Pokiaľ žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a že existencia zlata od dodávateľa A Energie s.r.o. nebola spochybnená, žalovaný argumentoval, že zo skutočností, ktoré boli zistené v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a ktoré sú súčasťou spisového materiálu jednoznačne vyplynulo, že daňový subjekt A Energie s.r.o. ním fakturovaný tovar žalobcovi reálne nedodal. Tovar mal byť dodávaný v zistenom fakturačnom reťazci Imperial Slovakia, spol. s r. o. - A Energie s.r.o. - žalobca, keďže však spoločnosť Imperial Slovakia, spol. s r. o. nikdy žiadne zlato spoločnosti A Energie s.r.o. nedodala, spoločnosť A Energie s.r.o. tak nemohla dodať zlato, ktoré jej nebolo dodané, ďalej žalobcovi. Správca dane vychádzal z výsledkov daňovej kontroly spoločnosti A Energie s.r.o. za rok 2007, z ktorých je zrejmé, že správca dane neuznal spoločnosti A Energie s.r.o. právo na odpočítanie dane z dôvodu, že ani jeden z na faktúrach uvádzaných deklarovaných dodávateľov (1. Martinská, spol. s r. o. a Imperial Slovakia, spol. s r. o.) spoločnosti A Energie s.r.o. v roku 2007 nikdy žiaden tovar (zlato) nedodal, daňová povinnosť pri dodaní tovaru nevznikla a je celkom irelevantné, či tovar uvádzaný na faktúrach mal alebo nemal charakter investičného zlata, keďže žiaden reálny tovar dodaný nebol. Dôvodom neuznania odpočítania DPH nebola skutočnosť, že sa jednalo o zlato investičné, ale to, že zlato uvedené na faktúrach bolo fiktívne. Správca dane nespochybnil materiálnu existenciu tovaru, ktorý dodával kontrolovaný daňový subjekt svojim odberateľom, keďže títo existenciu tovaru potvrdili, jednoznačne však nešlo o tovar, ktorý bol nadobudnutý v zistenom fakturačnom reťazci, keďže spoločnosť Imperial Slovakia, spol. s r. o. nikdy žiadne zlato spoločnosti A Energie s.r.o. nedodala a spoločnosť A Energie s.r.o. tak nemohla ďalej dodávať zlato, ktoré jej nebolo dodané.

52. Je celkom irelevantné, že žalobca uvádza, že sa nevie vyjadriť k reálnosti nadobudnutia predmetného zlata v zistenej línii dodávateľov, keďže reálnosť nadobudnutia zlata preveroval správca dane (v daňových kontrolách vykonaných v spoločnostiach A Energie s.r.o. a žalobcu, keď správca dane podrobne preveroval údaje uvedené na faktúrach a daňových priznaniach a vyjadrenia množstva jednotlivých zúčastnených osôb v konfrontácii so skutočnosťami uvedenými v znaleckom posudku č. ZP 3/2013 zo dňa 30.06.2013). Žalovaný v predmetnom prípade netrpel dôkaznou núdzou, neprenášal dôkazné bremeno na žalobcu a jeho závery nie sú iba konštrukciou, ktorá nemá oporu v spise a ani v účtovných dokladoch A Energie s. r. o., práve naopak, prijaté závery striktne vychádzajú zo zisteného skutkového stavu, predložených dokladov a dôkazov a výpovedí svedkov. Čo sa týka uskutočnených platieb, žalovaný nespochybnuje, že žalobca zaplatil dodávateľovi A Energie s.r.o. bankovým prevodom, čo je o. i. uvedené aj v znaleckom posudku č. ZP 3/2013, ale platí, že samotná platba bez ďalších relevantných dôkazov nie je dostatočným dôkazom, preukazujúcim, že plnenie bolo dodané tak ako bolo fakturované. Daňové konanie je ovládané zásadou objektívnej pravdy, čo však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu, takže správca dane nemá povinnosť zisťovať, odkiaľ žalobca

mohol nadobudnúť predávané zlato, ak ho nenadobudol od dodávateľa A Energie s. r. o., uvedeného na faktúre, od ktorého ho podľa výsledkov dokazovania nadobudnúť nemohol.

53. K namietanému znaleckému posudku č. ZP 3/2013 zo dňa 30.06.2013 žalovaný uviedol, že jeho predmetom nebolo posúdenie konkrétneho tovaru (zlata), s ktorým žalobca obchodoval v novembri 2007, takže neexistoval dôvod, prečo by mal znalecký posudok vypracovávať znalec v odbore Drahé kovy a kamene, klenoty, hodiny. Objednávateľom znaleckého posudku nebol správca dane, takže nemohol požiadať daňový subjekt o súčinnosť pri poskytnutí obchodovaného tovaru (zlata) a ani by to nebolo dôvodné, keďže, ako už bolo uvedené, predmetom znaleckého posudku nebolo určenie charakteru zlata na základe predložených vzoriek. Znalecký posudok č. ZP 3/2013 vypracovala na požiadavku zadávateľa Prezídia Policajného zboru SR - Odbor Západ ČVS: PPZ-192/BOK-ZA-2010 D.. U. B., znalkyňa v odbore Ekonómia a manažment, odvetvia účtovníctvo, daňovníctvo, kontroling podľa § 142 ods. 1) Trestného poriadku v trestnej veci zločinu skrátene dane a poistného podľa § 276 ods. 1, ods. 2 písm. c/ s poukazom na § 138 písm. i/, ods. 4) Trestného zákona a zločinu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 2, písm. a/ s poukazom na § 138 písm. i/, ods. 4) Trestného zákona. Úlohou znalca bolo v predmetnom prípade posúdiť a zodpovedať úlohy od vyšetrovateľa, konkrétne z predložených písomných podkladov (účtovné doklady, faktúry, daňové priznania, protokoly z daňových kontrol, výsluchov svedkov...) popísať činnosť firiem 1. Martinskú spol. s r.o., CONTEL s.r.o., LAZZA s.r.o., A-Energie s.r.o., ZAFIRAS s.r.o. a ďalších firiem vyskytnuvších sa v predmetnej veci, so zameraním na popisovanie predmetu obchodovania (najmä obchodovanie so zlatom a inými drahými kovmi), popisovanie ich celkových ročných finančných výsledkov, popisovanie množstva a veľkosti vykázaných rôznych daní a popisovanie ich majiteľskej a riadiacej štruktúry. U popísaných firiem uviesť tok ich predmetu obchodovania, so zameraním na obchodovanie so zlatom a inými drahými kovmi a akým spôsobom boli prevádzané jednotlivé platby za dodaný tovar. Uviesť, či platby, ktoré boli vykázané, v skutočnosti aj prebehli so zameraním na osoby, ktoré platby vykonávali a ktoré vykonávali výber finančnej hotovosti. Uviesť či tovar, s ktorým firmy obchodovali, bol v skutočnosti tým tovarom, akým bol deklarovaný, so zameraním na obchodovanie so zlatom a inými drahými kovmi. Uviesť sumu, ktorú si jednotlivé firmy pri obchodovaní so zlatom mohli uplatňovať, resp. uplatňovali ako nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, a či takéto platby boli aj zo strany príslušného daňového úradu vykonané. Uviesť sumu dane z pridanej hodnoty, ktoré jednotlivé firmy pri obchodovaní so zlatom mali podľa nimi predložených daňových priznaní zaplatiť a či takéto platby boli aj na účet príslušného daňového úradu vykonané. Uviesť, či firmy v skutočnosti obchodovali so zlatom a s inými drahými kovmi, alebo či celé obchodovanie bolo len fingované. Uviesť, či zabezpečené faktúry ohľadom obchodovania so zlatom sú pravdivé alebo sú len fiktívne. Znalecký posudok č. ZP 3/2013 tak nemohol vypracovať znalec v odbore Drahé kovy a kamene, klenoty, hodiny, keďže dané odvetvie neoprávňuje znalca hodnotiť a posudzovať vyššie vymenované skutočnosti a zodpovedať úlohy od vyšetrovateľa. V predmetnom prípade nie je možné hovoriť o nesprávnom výbere znaleckého odboru, resp. odvetvia, ako namieta žalobca.

54. Podľa žalovaného je z uvedeného zrejmé, že Znalecký posudok č. ZP 3/2013 vypracovala znalkyňa vo veci príslušnom odbore, predmetný znalecký posudok nemožno v žiadnom smere považovať za nezákonný dôkaz a znalkyňa svoje oprávnenia vyplývajúce z pozície znalca v odbore Ekonómia a manažment neprekročila. Skutočnosti uvedené v znaleckom posudku nie je možné nazvať iba úvahami znalca, ktoré sú len jednou z alternatív, založených na nesprávnom predpoklade, že ak malo zlato raz určitú formu, musí byť táto forma trvalo zachovaná. Znalcký posudok neuvádza, že ak malo zlato pri prvom nadobudnutí formu investičného zlata, musí mať aj pri každom ďalšom predaji formu investičného zlata. Znalcký posudok jasne uvádza, že spoločnosť Schoeller Munzhandel GmbH, zistená ako prvotný dodávateľ zlata v predmetnom prípade, predávala investičné zlato, nákup investičných produktov od spoločnosti Schoeller Munzhandel GmbH prebehol riadne, no každý ďalší predaj tohto investičného zlata už bol fingovaný v tom, že bol na vystavených faktúrach deklarovaný ako predaj drahých kovov (neinvestičné zlato). Zistenia znalkyne neboli založené na nejakých „predpokladoch poskytnutých znalcovi zo strany zadávateľa“ ako znevažujúco tvrdí žalobca, ale na písomných daňových a účtovných dokladoch dotknutých spoločností, podaných daňových priznaniach, výsledkoch vykonaných daňových kontrol, výsledkoch medzinárodnej výmeny informácií, vykonaných výsluchoch svedkov, zistených finančných tokoch a i., všetko je podrobne uvedené v predmetnom znaleckom posudku.

55. Pokiaľ žalobca tvrdil, že nebola vylúčená alternatíva, že zlato v čase jeho nadobudnutia žalobcom už nemalo charakter investičného zlata žalovaný poukázal na to, že v identifikovanom reťazci

spoločností obchodujúcich so zlatom nikdy nebolo zistené, že by niekto niekedy vykonal zmenu pôvodne nakúpeného investičného zlata na zlato neinvestičné a podľa znaleckého posudku zmena charakteru zlata sa udiala iba na faktúre.

56. K namietanému nevypočutiu znalkyne žalovaný uviedol, že správca dane znalkyňu nevypočul, keďže Ing. B. nie je znalec v obore Drahé kovy a kamene, klenoty, hodiny, jej úlohou nebolo skúmať na predloženej vzorke, či zlato spĺňa podmienky pre investičné zlato a predmetom znaleckého posudku č. ZP 3/2013 nebolo skúmať technickú a časovú náročnosť zmeny zlata z investičného na neinvestičné a otázky daňového subjektu smerujúce k týmto skutočnostiam sú bezpredmetné (išlo o podanie daňového subjektu doručené správcovi dane elektronicky pod číslom 608070719/2018 dňa 05.06.2018). Nevypočutie znalkyne teda nemalo za následok ani neúplné, ani nedostatočné zistenie skutkového stavu veci.

57. Žalovaný zopakoval, že úlohou znaleckého posudku nebolo určiť charakter zlata, s ktorým sa obchodovalo, na základe predloženej vzorky. Tovar, s ktorým v kontrolovanom období žalobca obchodoval, nebol predložený ani znalkyni z odboru Drahé kovy a kamene, klenoty, hodiny, ktorá vypracovávala posudok predložený daňovým subjektom, keďže ani úlohou tejto znalkyne nebolo určiť charakter konkrétneho obchodovaného zlata na základe predloženej vzorky. Preto podľa jeho názoru spochybňovanie znaleckého posudku č. 3/2013 žalobcom bolo bezpredmetné. Žalovaný dodal, že v predmetnej veci správcovi dane nebol predložený žiaden znalecký posudok, ktorý by na základe predloženej vzorky konkrétneho zlata určil charakter zlata, s ktorým kontrolovaný daňový subjekt v novembri 2007 obchodoval a žalovaný sa stotožňuje s názorom žalobcu, že určiť charakter zlata takýmto spôsobom bolo možné len vtedy, ak by ho znalec mal v danom čase k dispozícii.

58. Žalovaný poukázal na to, že vyjadrenia žalobcu nie sú v tomto smere konzistentné, na jednej strane tvrdí, že znalecký posudok č. 3/2013 nemôže byť považovaný za validný dôkaz, keďže neposudzoval, či konkrétne zlato, ktoré žalobca nadobudol od svojich dodávateľov, bolo v čase jeho zlato investičné, a súčasne s tým tvrdí, že ani znalec z príslušného odboru Drahé kovy a kamene, klenoty, hodiny by nemohol zodpovedať otázku, aké v skutočnosti bolo zlato, ktoré žalobca nadobudol od svojho dodávateľa, ak by nemal predmetné zlato k dispozícii. Podľa žalobcu (žalovaný sa s tým stotožnil) určiť charakter zlata je možné len vtedy, ak by ho znalec (v príslušnom obore) mal v danom čase k dispozícii. Žalobca v čase obchodovania so zlatom (11/2007-02/2008) nepredložil žiadnemu znalcovi nakúpené zlato na posúdenie a neexistuje znalecký posudok od znalca z príslušného odboru, ktorý by hodnotil charakter tohto zlata. V tejto súvislosti sa teda opakovaná požiadavka žalobcu, aby sa Ing. U. B., znalkyňa v odbore Ekonomia a manažment vyjadrovala k otázke, či mala pri vypracovávaní svojho posudku k dispozícii zlato nadobudnuté žalobcom a či je odborne spôsobilá posudzovať investičné zlato, javí ako účelová a zavádzajúca. Všetky dôvody nevypočutia znalca boli riadne uvedené v napadnutom rozhodnutí.

59. Pokiaľ žalobca dokazoval, že svojim odberateľom dodával už zlato neinvestičné, uvedené žalovaný nerozporoval. Nestotožnil sa však s argumentom, že ak žalobca tvrdil, že nedisponoval zariadením, prostredníctvom ktorého by bolo možné vykonať úpravu investičného zlata na neinvestičné, musel žalobca nakúpiť od svojich dodávateľov také zlato (neinvestičné), aké ďalej dodal svojim odberateľom.

60. Na žalobnú námietku, že sa žalovaný s vyššie uvedeným tvrdením nevysporiadal, žalovaný uviedol, že so všetkými dôkazmi, ktoré preukazujú, že žalobca ďalej svojim odberateľom dodával neinvestičné zlato sa riadnym spôsobom vysporiadal, keď uvedené dôkazy akceptoval a uviedol to aj do svojho rozhodnutia. Podľa predložených odberateľských faktúr, ako aj podľa vyjadrení zástupcov odberateľských spoločností a výsledkov medzinárodného dožiadania žalobca predával svojim odberateľom neinvestičné zlato. Správca dane uvedené zistenie na základe vykonaných medzinárodných výmen informácií akceptoval, čo aj jasne uviedol do svojho rozhodnutia, a z toho dôvodu už ani nepovažoval za potrebné opätovne predvolávať konateľov odberateľov k ďalšiemu vypočutiu. Nie teda dôvodné tvrdenie žalobcu, že žalovaný odmietol získané dôkazy, ktoré preukazujú, že žalobca predával na „výstupe“ svojim odberateľom zlato neinvestičné. Žalovaný však súčasne konštatoval, že na základe medzinárodných dožiadaní neboli vykonané požadované šetrenia v celom reťazci dodaní práve preto, že deklarované boli dodávky neinvestičného zlata (SAFINA, a.s.), prípadne zlato už ďalších dodávkach nebolo možné fakturačne spárovať (Heimerle Muele GmbH) a zistiť jeho ďalší pohyb.

61. Podľa žalovaného žalobca z opísaného zisteného skutkového stavu vyvodil nesprávny záver, že keď predával zlato neinvestičné, tak takéto zlato aj musel od spoločnosti A Energie s.r.o. nakúpiť. Výsledky vykonaného dokazovania to však jednoznačne vylučujú, ukazujú, že žalobca nikdy žiadne neinvestičné zlato od spoločnosti A Energie s.r.o. nekúpil, keďže jediní dodávatelia spoločnosti A Energie s.r.o. v roku 2007, spoločnosti 1. Martinská, spol. s r.o. a Imperial Slovakia, spol. s r. o. žiadne zlato, t.j. ani investičné, ani neinvestičné, nikdy spoločnosti A Energie s.r.o. nedodali, čo potvrdili konatelia oboch spoločností 1. Martinská, spol. s r.o. a Imperial Slovakia, spol. s r. o. Konateľ A Energie s.r.o., p.. A., do zápisnice potvrdil pôvod zlata, s ktorým spoločnosť A Energie s.r.o. v sledovanom období obchodovala, podľa jeho vyjadrení išlo o zlato od rakúskeho dodávateľa - obchodníka s investičnými produktami Schoeller Munzhandel GmbH. Konateľ A Energie s.r.o. E. potvrdil, že A Energie s.r.o. dodávala zlato v nezmenenom stave tak, ako ho nakúpila (podrobne všetko uvedené na str. 12-16, 30, 34, 37-38 napadnutého rozhodnutia). Žalovaný mal teda jednoznačne za preukázané, že jediné zlato, s ktorým spoločnosť A Energie s.r.o. mohla v roku 2007 obchodovať, bolo zlato investičné. Preto žalovaný trval na tom, že v predmetnom prípade deklarovaného dodania zlata v slede A Energie s.r.o. - žalobca bol skutkový stav zistený dostatočne a závery žalovaného sú založené na správnom právnom posúdení veci.

62. Aj pokiaľ ide o druhého dodávateľa v príslušnom období, žalobca uvádza, že zlato, ktoré mu dodal dodávateľ TTC bolo zlatom neinvestičným, čo podľa jeho názoru preukazuje čestné prehlásenie spoločnosti JUDr. C. zo dňa 10.06.2010, ako aj jeho výpoveď do zápisnice ČVS:PPZ-186/NKA-FP-VY-21012 zo dňa 24.10.2014.

63. Žalovaný sporoval, že ani čestné prehlásenie, ani výpoveď p. C. nepreukazujú, že TTC dodávala neinvestičné zlato, práve naopak, vo svojej výpovedi p. C. niekoľkokrát zopakoval, že žalobcovi dodával investičné zlato.

64. Čestné prehlásenie podľa žalovaného nie je v daňovom konaní použiteľné ako dôkaz. Právny inštitút čestného vyhlásenia nie je dôkazným prostriedkom, ale dôkazný prostriedok nahradzuje, ak jeho použitie správny orgán v administratívnom konaní pripustí (§ 39 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov). Pôsobnosť správneho poriadku je však v daňovom konaní vylúčená (§ 163 daňového poriadku), takže čestné vyhlásenie nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz. Aj keď z ustanovenia § 24 ods. 4 daňového poriadku je zrejmé, že ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý v zmysle daňového poriadku nemôže nahrádzať dôkaz. Pravdivosť tvrdení, uvádzaných v čestnom vyhlásení, by mala byť podporená takými dôkazmi, na základe ktorých je materiálne nepochybné, že k dodaniu došlo takým spôsobom, ako je deklarované.

65. V predmetnom prípade existujú dôkazy, ktoré skutočnosti uvádzané v čestnom prehlásení spochybňujú, resp. vyvracajú, vrátane ďalších výpovedí JUDr. C. uvedených v zápisnici o výsluchu obvineného ČVS:PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 zo dňa 24. 10.2014, ktorý uviedol, že v prípade, ak žalobca zlato kupoval za účelom ďalšieho predaj, nosil im priamo investičné tehly.

66. Čo sa týka vyhlásení, ktoré boli prílohou vystavených faktúr spoločnosti TTC pre odberateľa žalobcu, JUDr. C. v zápisnici o výsluchu obvineného ČVS:PPZ- 186/NKA-FP-VY-2012 zo dňa 24.10.2014 uviedol, že čestné prehlásenie, ktoré TTC muselo dodávať s každou faktúrou, vytvorili F. a to za účelom daňových kontrol, ktoré F. absolvovali v súvislosti s uplatňovaním nadmerného odpočtu DPH z nákupu zlata.

67. Žalovaný reagoval aj na námietku žalobcu, že všetky dôkazy, o ktoré daňové orgány opreli svoje tvrdenie, že spoločnosť TTC dodávala žalobcovi zlato investičné, sú dôkazy výlučne vo vzťahu k obchodným transakciám medzi spoločnosťou TTC a jej dodávateľmi (prípadne subdodávateľmi) a inými odberateľmi a nie o zistenia vo vzťahu k obchodným transakciám medzi spoločnosťou TTC a žalobcom. Uvedené tvrdenie je podľa žalovaného v rozpore s obsahom spisu, výpoveď konateľa spoločnosti TTC P. sa týkala priamo dodania zlata medzi TTC a žalobcom a všetky ďalšie zistenia sa rovnako týkali zlata, ktoré malo byť dodávané žalobcovi spoločnosťou TTC.

68. Žalovaný uviedol, že v prípade nákupu zlata od spoločnosti TTC bolo daňovou kontrolou v spoločnosti TTC zistené, že zlato podľa faktúr bolo nadobudnuté v reťazci spoločností WOLCOM LLC, USA - TTC - A BRILIANT, a.s..

69. Na základe údajov deklarovaných na dodávateľských faktúrach od spoločnosti WOLCOM LLC, t.j. údajov o rýdzosti 999,9/1000, o tvare - forme tehál (gold bars) a o hmotnosti, ktoré deklarujú splnenie podmienok pre posúdenie dodávaného zlata ako zlata investičného a vychádzajúc zo skutočnosti, že spoločnosť TTC nikdy nevyrábala zlato, ani nepretvárala zlato na investičné zlato, teda predávala zlato v nezmenenom stave, správca dane prijal záver, že predmetom dodania v tomto reťazci bolo investičné zlato. Uvedený záver platí aj prípade, ak by správca dane pri posúdení charakteru zlata nevychádzal z faktúr od spoločnosti WOLCOM LLC, USA, ale akceptoval by tvrdenie P. C. uvedené v zápisnici o výsluchu obvineného ČVS:PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 zo dňa 24.10.2014, že spoločnosť WOLCOM LLC, USA si zaobstaral s pánom Dohňanským len na fakturačné doplnenie skladových zásob zlata a tovar, ktorý Mikušovcom dodával, bolo vždy investičné zlato s certifikátmi, nakúpené v Rakúsku od Schoeller Munzhandel GmbH a vstupné faktúry zlata pre TTC od americkej WOLCOM LLC slúžili len na zahmlenie toku tovaru. Je teda zrejmé, že iné zlato ako investičné, spoločnosť TTC nemohla žalobcovi dodať.

70. Podstatnou bola podľa žalovaného tiež skutočnosť, že p. U. F. (Schoeller Munzhandel GmbH) jednoznačne osvedčil, že na počiatku celého reťazca obchodov so zlatom bolo zlato investičné, pričom nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že v sledovaných reťazcoch došlo k zmene charakteru zlata z investičného na neinvestičné. Aj výpovede p. B. a A., zo spoločností GEBRA a UNIT jasne ozrejmuje, že obchody so zlatom medzi spoločnosťami, ktoré mali zlato podľa predložených faktúr dodávať spoločnosti TTC, boli iba fiktívne. Lotyšská spoločnosť SIA AMG EKSPORTS priznala, že nadobudla zlato, ale zlato podľa vystavených faktúr malo charakter investičného zlata a skutočným miestom dodania malo byť sídlo rakúskej spoločnosti Schoeller Munzhandel GmbH, Viedeň a spoločnosť EURO AD, Praha. Podľa tvrdenia P. C. od septembra 2007 zlato, ktoré TTC fakturačne dodávala lotyšskej spoločnosti SIA, ale nikdy reálne neexistovalo a išlo len o fiktívne dodanie tovaru.

71. Žalobca mohol ďalej dodávať zlato svojim odberateľom, ale v prípade, ak dodával zlato nakúpené od spoločnosti TTC, muselo ísť jednoznačne o zlato investičné, keďže neinvestičné zlato od spoločnosti TTC nenakúpil, takže ho nemohol ani ďalej odberateľom dodávať. TTC obchodovala so zlatom reálnym (investičným, nakúpené v Rakúsku od Schoeller Munzhandel GmbH) aj fiktívnym, keď zlato bolo uvedené iba na faktúrach (výpovede osôb B., A., U., C., znalecký posudok 3/2013). V prípade, že žalobca nadobudol od TTC zlato reálne, išlo o zlato investičné, v prípade, že išlo o zlato fiktívne (čo však vyjadrenia JUDr. C. u spoločnosti A B. a.s. vylučujú), je irelevantné, aký charakter malo zlato uvedené na faktúre. Ak žalobca ďalej predával zlato neinvestičné (čo potvrdzujú jeho odberatelia), tak nemohlo ísť o investičné zlato, nakúpené od spoločnosti TTC. Preto žalovaný zotrval na tom, že v predmetnom prípade deklarovaného dodania zlata v slede TTC a žalobca bol skutkový stav zistený dostatočne a závery žalovaného sú založené na správnom právnom posúdení veci.

72. Pokiaľ žalobca poukázal na rozpory vo výpovedi JUDr. C. (zápisnica ČVS:PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 zo dňa 24.10.2014) a poukázal na výpoveď D. X., pričom tvrdí, že nepravdivosť tvrdenia P. C. o dodávkach investičného zlata žalobcovi je zrejme z toho, že odberateľom žalobcu už bolo dodávané zlato neinvestičné, žalovaný uviedol, že napriek tomu, že skutočne je možné konštatovať, že vo výpovedi P. (zápisnica ČVS:PPZ-186/NKA-FP-VY-2012 zo dňa 24.10.2014), ktorá opisuje mimoriadne zložitú štruktúru firiem fiktívne obchodujúcich so zlatom, sú určité rozpory, JUDr. C. sa pomerne jednoznačne vyjadruje k obchodom, uzavretými s „F.“ (o.i. spoločnosť A BRILIANT, a.s.), keď jasne uvádza, že tovar (zlato) existoval len v prípade dodávok pre Zlatokov, Antika, SGI a žalobca, pričom v prípade tovaru dodaného F. (žalobcovi) išlo vždy o investičné zlato s certifikátmi nakúpené od Schoeller Munzhandel GmbH. Podľa P. C. úprava tehál investičného zlata na neinvestičné bola vykonávaná len pri dodávkach do 10 kg pre potreby vlastnej výroby a to na žiadosť „F.“ potom, ako sa u nich začali stupňovať daňové kontroly. Za týmto účelom „F.“ poskytli zo svojej výroby v Trenčíne valec na úpravu investičného zlata V. J. do Komárna.

73. Žalovaný oponoval, že pokiaľ D. P. X., ktorý bol v rozhodnom čase zamestnanec a člen dozornej rady žalobcu, potvrdil tvrdenia predsedu predstavenstva žalobcu P. F., že zariadením na úpravu investičného zlata žalobca nedisponoval a žiadne takéto zariadenie nikomu nedodal, nepreukazuje, že tvrdenie P.

C. v tejto veci je nepravdivé, ale ukazuje, že tvrdenie zástupcov žalobcu na jednej strane sú celkom protichodné, ako tvrdenia P. C. na strane druhej. Ani žalobcom navrhovaná opakovaná výpoveď D.. X. na uvedenej skutočnosti nič nezmení. V prípade, ak by sa žalovaný stotožnil s tvrdením žalobcu, že tvrdenia P. C. o zmene zlata z investičného na neinvestičné (v malých množstvách určených na vlastnú výrobu žalobcu prostredníctvom nimi dodaného zariadenia) sú nepravdivé, tak je nutné konštatovať, že potom už neexistuje žiadna výpoveď, ani žiaden dôkaz o tom, že by v zistenom reťazci obchodovania so zlatom bolo niekedy menené investičné zlato na neinvestičné.

74. Pokiaľ žalobca argumentoval, že zmena zlata z investičného na neinvestičné nie je regulovaná ani časovo náročná a že je dôvodný predpoklad, že v reťazci dodaní zlata pred jeho nadobudnutím žalobcom dochádzalo k takejto zmene formy zlata, jediným dôkazom, že by zlato bolo menené z investičného na neinvestičné, bola výpoveď P. C. (TTC) a práve túto výpoveď žalobca spochybnil. Žiadna iná výpoveď, ani žiaden dôkaz o tom, že by v zistenom reťazci obchodovania so zlatom bolo niekedy menené investičné zlato na neinvestičné, neexistuje a jediná zistená zmena charakteru zlata z investičného na neinvestičné bola zmena výlučne fakturačná (t.j. zlato menilo svoj charakter výlučne na faktúre), tak, ako ukazuje znalecký posudok č. 3/2013.

75. Skutočnosť, že žalobca zlato ďalej dodával spoločnosti SAFINA SLOVAKIA spol. s r.o. zlato neinvestičné, nie je dôkazom toho, že zlato, ktoré žalobca kupoval od spoločnosti TTC, bolo rovnako neinvestičné, keďže vykonané dokazovania to vylučuje. Je logické, že každému predaju tovaru odberateľovi predchádza jeho nákup u dodávateľa a nie naopak, ako to tvrdí žalobca. V danom prípade správca dane vždy musel vychádzať zo zistení, aký charakter malo zlato v sledovaných zdaňovacích obdobiach v čase jeho nadobudnutia (zlato investičné), keďže každému predaju zlata musel predchádzať jeho nákup, pričom zmena charakteru investičného zlata na zlato neinvestičné v predmetnom prípade preukázaná nebola.

76. Žalobcom namietaná skutočnosť, že správca dane opakovane nevypočul svedka P. C. žalovaný odôvodnil tým, že správca dane vykonal všetky potrebné úkony na zabezpečenie vypočutia P. C., ktorý však už v Ústave na výkon trestu odňatia slobody, Košice - Šaca dňa 07.06.2017 vypovedať odmietol v súlade s § 130 Trestného poriadku. Správca dane najskôr žiadosťou zo dňa 10.05.2017 požiadal Ústav na výkon trestu odňatia slobody, Košice - Šaca o udelenie súhlasu k výsluchu svedka P. F. C. na deň 07.06.2017 v súvislosti s preverením výkonu ekonomickej činnosti medzi zaniknutým daňovým subjektom TTC a žalobcom a upovedomil kontrolovaný daňový subjekt o plánovanom vypočutí svedka upovedomením zo dňa 10.05.2017. Následne sa dňa 07.06.2017 zamestnanci správcu dane, Daňového úradu Bratislava, vykonávajúci vyrubovacie konanie u žalobcu, dostavili do Ústavu na výkon trestu odňatia slobody, Košice - Šaca k vypočutiu svedka, pričom ale svedok P. F. C. vypovedať odmietol. Napriek tomu, že bolo jednoznačne zrejmé, že svedok v predmetnej veci vypovedať odmieta, správca dane v snahe vyhovieť požiadavke daňového subjektu opätovne predvolal svedka P. na daňový úrad na deň 18.09.2018, svedok predvolanie na výsluch riadne prevzal. O plánovanom vypočutí svedka bol upovedomený aj kontrolovaný daňový subjekt. Dňa 18.09.2018 sa svedok na daňový úrad nedostavil, o čom bol kontrolovaný daňový subjekt informovaný. Dňa 18.09.2018 bolo na daňový úrad doručené písomné ospravedlnenie predvolaného svedka, ktorý uviedol, že sa nemohol vypočutia zúčastniť z dôvodu kolízie termínov s jeho pracovnými a rodinnými povinnosťami, požiadal o predvolanie na iný termín, konkrétny iný termín, v ktorom bude ochotný vypovedať, ale neuviedol. Správca dane teda opakovane predvolal JUDr. F. C. ako svedka predvolaním zo dňa 27.09.2018 na termín 18.10.2018, predvolanie bolo svedkovi riadne doručené dňa 16.10.2018. O plánovanom vypočutí svedka bol upovedomený aj kontrolovaný daňový subjekt upovedomením doručeným dňa 02.10.2018. Dňa 27.09.2018 kontrolovaný daňový subjekt doručil správcovi dane podanie, v ktorom ho informoval, že svedok ho informoval, že do konca októbra 2018 má imobilnú partnerku a požadoval stanoviť termín na začiatok novembra 2018. Poukazujúc na § 2 ods. 1, § 3 ods. 1, § 4 ods. 1 písm. b/, § 9 ods. 1 a § 37 ods. 1 puncového zákona žalovaný uviedol, že svedok P. C. prevzal opakované predvolanie na výsluch dňa 16.10.2018, čo nie je deň, ale dva dni pred stanoveným termínom vypočutia 18.10.2018 a zákon nestanovuje svedkovi žiadnu lehotu na prípravu svedeckej výpovede, ktorú by mal správca dane dodržať. Svedok P. C. neuvádza žiadne konkrétne dôvody, pre ktoré by sa vypočutia nemohol zúčastniť a uvedené je možné považovať za zrejmé obštrukčné správanie zo strany svedka, ktorý vypovedať mohol už pred rokom, dňa 07.06.2017 v Ústave na výkon trestu odňatia slobody, Košice - Šaca, kde sa príslušní zamestnanci Daňového úradu Bratislava dostavili, pričom svedok vypovedať jednoznačne odmietol.

77. Žalovaný má za to, že v predmetnej veci bol skutkový stav zistený dostatočne, keď správca dane vyvinul maximálnu snahu dosiahnuť, aby JUDr. C. pred správcom dane vypovedal, je však celkom zrejmé, že JUDr. C. vypovedať nechcel a vypovedať odmietol. Je zrejmé, že ani žalobcom požadované stanovenie termínu vypočutia svedka o dva týždne neskôr na tejto skutočnosti nič nemení, pričom stanovovať ďalšie a ďalšie termíny vypočutia svedka by bolo ne hospodárne, neefektívne a nemajúce žiaden vplyv na to, aby svedok svoju výpoveď správcovi dane poskytol, keď svedok vypovedať zjavne nechce. Správca dane posudzoval tú výpoveď P. C., ktorú k dispozícii mal, neakceptoval selektívne len jej niektoré časti, ale posudzoval výpoveď ako celok vo svetle všetkých zistených skutočností, výpovedí ďalších osôb (B.), výsledkov daňových kontrol v spoločnostiach TTC a A Energie s.r.o., znaleckého posudku číslo 3/2013 a iných, v rozhodnutí uvedených skutočností. Žalovaný na základe všetkých týchto zistení prijal záver, že vo veci reálnych obchodov so zlatom (keďže v zistenom predmetnom reťazci firiem išlo o súbeh reálnych a fiktívnych obchodov so zlatom, čo jednoznačne okrem výpovede P. C. konštatuje aj zmienený znalecký posudok) išlo o zlato od rakúskeho obchodníka s investičným zlatom Schoeller Munzhandel GmbH, ktorý dodával investičné zlato. Tvrdenie P. C. o zmene charakteru a mechanickom valcovaní investičného zlata v Komárne osobou V. J. v prípade obchodov do 10 kg pre firmy F. vyhodnotil žalovaný ako možné, ale nepreukázané a rozporné s tvrdením kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu). Daňové konanie je ovládané zásadou objektívnej pravdy, čo však nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom daní preverovaných skutočností, pretože nie je vyhľadávacím konaním, ale hodnotenie dôkazov jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti musí zodpovedať predovšetkým zásade logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

78. Pokiaľ žalobca namietal, že tovar nadobudnutý od A Energie s.r.o. a TTC nepodlieha puncovej kontrole v zmysle puncového zákona, správca dane ani žalovaný však nikdy netvrdil opak. Puncový úrad SR nemôže puncovať zliatiny, ale len hotové výrobky, rovnako nepuncuje rakúske rýdze zlato či plechy alebo granulát, právnomu režimu puncového zákona nepodlieha ani investičné zlato, uvedené však vôbec nebolo predmetom sporu. Kontrolovaný daňový subjekt v predmetných zdaňovacích obdobiach od svojich dodávateľov podľa faktúr nakupoval kovovú zliatinu s obsahom Au o rýdzosti 999,9/1000 a rakúske rýdze zlato AU, rýdzosť 999,9/1000. Je zrejmé, že zlato je drahý kov a tiež je zrejmé, že dodávatelia kontrolovaného daňového subjektu obchodovali so zlatom, teda s drahým kovom a ako obchodníci s drahými kovmi sa mali povinnosť sa registrovať na Puncovom úrade SR. Aj keď podľa žalobcu predmetom obchodov nebol nikdy tovar, na ktorý sa vzťahovala puncová kontrola, ale materiál na ďalšie spracovanie, ktorý takejto puncovej kontrole nepodlieha, v daných prípadoch išlo jednoznačne o obchodovanie s drahými kovmi v zmysle puncového zákona, a preto boli obchodníci povinní registrovať sa na Puncovom úrade SR a to bez ohľadu na to, či tieto drahé kovy podliehali alebo nepodliehali puncovej kontrole. Na základe zistení Puncového úradu SR je zrejmé, že hoci v zmysle živnostenského zákona boli spoločnosti A Energie s.r.o. aj TTC oprávnené obchodovať s tovarom (t.j. aj s drahými kovmi), neboli však v sledovanom zdaňovacom období registrovaným obchodníkom s drahými kovmi v zmysle platného puncového zákona. Do registra bol obchodník A Energie s.r.o. zapísaný až dňa 01.04.2008 pod č. 3150 a TTC bola do registra Puncového úradu SR zapísaná pod číslom 3169 až dňa 28.05.2008. Je zrejmé, že ak si spoločnosti A Energie s.r.o. aj TTC nespĺnili oznamovaciu povinnosť, dopustili sa tým správneho deliktu, žalovaný však netvrdil, že dôsledkom spáchania správneho deliktu týchto spoločností je nepriznanie nároku na odpočítanie dane u žalobcu, takéto tvrdenie správca dane ani žalovaný nikdy neuviedol do svojho rozhodnutia. Všetky dôvody nepriznania práva na odpočítania dane z faktúr od spoločností A Energie s.r.o. aj TTC, riadne uvedené v napadnutom rozhodnutí, sú podrobne vysvetlené vyššie.

IV. Relevantné právne predpisy

79. 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.

80. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

81. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných zákonov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

82. Podľa § 46 ods. 1 daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

83. Podľa § 46 ods. 8 daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

84. Podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8 (písm. a/), doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2 (písm. b/), alebo zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu (písm. c/).

85. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov (písm. a/), skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (písm. b/), vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť (písm. c/).

86. Podľa § 24 ods. 2, ods. 3 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (ods. 2). Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti (ods. 3).

87. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

88. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona

hmotným majetkom sú hnuiteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na slovenskú menu podľa kurzu vyhlasovaného Národnou bankou Slovenska.

89. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

91. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (písm. a/), ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12 (písm. b/), ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a (písm. c/), zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru (písm. d/).

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

93. Podľa § 67 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto ustanovenia investičným zlatom
a) je zlato vo forme prútu alebo tehly, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov a ktoré má rýdzosť 995 tisícín a viac,
b) sú zlaté mince, ktoré majú rýdzosť 900 tisícín a viac a boli razené po roku 1800 a sú alebo boli zákonným platidlom v krajine pôvodu a predávajú sa za cenu, ktorá nepresahuje trhovú hodnotu zlata obsiahnutú v minciach viac než o 80 %.

94. Podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH 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.

95. Podľa § 67 ods. 4 zákona o DPH 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.

96. Podľa § 71 ods. 1 písm. a/, písm. c/ zákona o DPH na účely tohto zákona faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry (písm. a/), vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru (písm. c/).

V. Posúdenie vecí správnym súdom

97. Daňový poriadok v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach

v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

98. Predmetom preskúmania správnym súdom sú rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené prvostupňové rozhodnutia správcu dane o neuznaní práva na odpočet DPH žalobcovi a vyrubenie vlastnej daňovej povinnosti. Žalobca v žalobe tvrdil, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky vyplývajúce z § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH na uplatnenie práva na odpočet DPH za predmetné zdaňovacie obdobia a splnenie podmienok aj riadne preukázal.

99. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto v tej súvislosti zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

100. Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č o DPH.

101. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf/17/2011 zo dňa 23.2.2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17.1.2013).

102. Správny súd poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.09.2016, sp. zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17.09.2015, sp. zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25.11.2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

103. Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ v § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

104. Správny súd v tomto kontexte poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.6.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.2.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

105. Pre prípad preukázania vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru alebo služby je žalobca zaťažený dôkazným bremenom, že v zdaniteľnom obchode došlo od dodávateľa tovaru na žalobcu k prevodu práva reálne nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru alebo služby, nie je rozhodujúce nadobudnutie právneho vlastníctva v zmysle Obchodného zákonníka k tovaru žalobcom ako kupujúcim, napríklad tvrdením o odovzdaní a prevzatí tovaru podloženým príslušnými protokolmi, ale pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/72/2015 zo dňa 11.4.2017 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR pod č. R 4/2018).

106. Hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa skutočne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Súdny dvor EÚ už rozhodol, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C-285/11, C-642/11, C-610/19). Obchod, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci. Správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu v rámci obchodného reťazca žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti. Správca dane má právo preveriť pôvod tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti, ak vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť tvrdení daňového subjektu, že so sporným tovarom skutočne obchodoval. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/30/2017 zo dňa 31.1.2018 publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov SR pod č. R 39/2018).

107. Žalobca svoje námietky v správnych žalobách formuloval rozsiahlo, pričom však podľa názoru súdu sústredil svoju argumentáciu na mnohé menej významné (nemeritórne) sporné otázky. Správny súd na ustálenie rozsahu preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane v medziach správnej žaloby považuje za potrebné ozrejmiť, že hoci sa zaoberal všetkými vznesenými žalobnými námietkami a stanovisko zaujal k celému obsahu správnej žaloby bez výnimky, v písomnom vyhotovení rozsudku podrobnejšie vysvetlí najmä tie námietky, ktoré možno považovať za podstatné, vznesené adresne voči posudzovaným rozhodnutiam daňových orgánov, pričom ostatnými (minimálne podstatnými pre podstatu právnych záverov daňových orgánov) sa správny súd bude zaoberať len do miery nevyhnutnej pre odôvodnenie rozsudku vyžadovaných § 139 ods. 2 SSP.

108. Prvou skupinou obchodov posudzovaných daňovými orgánmi boli v žalobcom deklarovanom reťazci: žalobca ako odberateľ, A Energie s.r.o. ako dodávateľ a možní subdodávatelia 1. Martinská, spol. s r.o. alebo Imperial Slovakia, spol. s r. o.

109. Štatutárny zástupca dodávateľa žalobcu A Energie s.r.o. pred daňovými orgánmi k pôvodu ním obchodovaného zlata uviedol, že išlo o zlato od rakúskeho dodávateľa, obchodníka s investičnými

produktmi Schoeller Munzhandel GmbH, pričom so zlatom obchodoval v nezmenenom stave. Z uvedeného teda nad všetky pochybnosti vyplýva, že je vylúčené, aby od dodávateľa A Energie s.r.o. žalobca odoberal iné ako zlato investičné.

110. Zároveň však z administratívneho spisu tiež vyplýva, že v roku 2007 boli identifikovanými dodávateľmi zlata deklarovateľmi A Energie s.r.o. prichádzajúci do úvahy ako subdodávatelia spoločnosti 1. Martinská, spol. s r.o. (2. a 3. štvrtrok 2007) a Imperial Slovakia, spol. s r. o. (3. a 4. štvrtrok 2007).

111. Konateľka 1. Martinská, spol. s r. o. (zapísaná v obchodnom registri v čase rozhodnom pre posúdenie veci) pred správcom dane uviedla, že spoločnosť bola na ňu prevedená u notárky neznámym mužom, nikdy žiadne obchody v mene spoločnosti nerobila, zlato nekupovala ani nepredávala, nikoho nespĺnomocnila zastupovaním spoločnosti, zamestnancov nemala, podpisy na daňových priznaniach nie sú jej podpisy.

112. Konateľ Imperial Slovakia, spol. s r. o. Správcomi dane uviedol, že spoločnosť od roku 2005 nevykonáva žiadnu činnosť a v roku 2007 neposkytla žiadne plnenia ani nevystavila žiadne faktúry. Ďalej tvrdil, že v auguste 2007 bola spoločnosť predaná obchodnej spoločnosti Mediaprint Anima s.r.o.. Obchodná spoločnosť pod uvedeným názvom v obchodnom registri neexistuje.

113. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na právny názor vyjadrený v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 SŽ-o-KS 29/2005, z ktorého vyplýva, že v okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov popreli ich vystavenie (inak povedané spochybnili hodnotnosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovateľných v jeho daňovom priznaní.

114. Isteže môže nastať situácia, kedy z rôznych dôvodov dodávateľa alebo subdodávateľa poprú dodanie tovaru alebo služby a tým vznik daňovej povinnosti, ktorá následne u kontrolovaného daňového subjektu podmieňuje právo na odpočítanie dane. V takom prípade však je povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu predložiť daňovému orgánu dostatok dôkazov, ktoré potvrdia ním tvrdené (reálne) uskutočnenie obchodu (zdaniteľného plnenia).

115. Správny súd má na mysli, že je rozumné sa domnievať, že činnosť podnikateľa konajúceho s očakávanou (bežnou) obchodníckou opatrnosťou a odbornou starostlivosťou, pokiaľ je hodnota obchodu relatívne vysoká (nie bagateľná), čo bolo deklarované aj v posudzovaných dodávkach, v sebe zahŕňa potrebu (častej alebo aspoň nejakej) komunikácie medzi zmluvnými stranami, bude zaznamenaná (archivovaná) a zanechá jasnú hmatateľnú stopu buď v podobe elektronickej alebo písomnej komunikácie alebo v podobe rôznych relevantných podkladov o procese obstarania, ďalšieho spracovania alebo využitia, skrátka o samotnom predmete jednotlivých dodávok.

116. Takouto stopou by boli podklady napríklad podklady informujúce o druhu, množstve, kvalite a iných vlastnostiach tovaru a o jeho prepravovaní prípadne preskladňovaní alebo o oboznámení sa s požiadavkami obchodných partnerov pred a počas realizácie obchodu alebo o koordinácii jednotlivých úkonov medzi žalobcom, jeho dodávateľom a tiež medzi dodávateľom žalobcu a jeho dodávateľmi. Uvedený výpočet je z hľadiska možných ďalších dôkazov len minimálny a predpokladá sa, že podnikateľ pri svojej bežnej činnosti disponuje množstvom aj iných dôkazov, ktoré získal v priebehu realizovania svojich obchodov.

117. Pokiaľ ide o dôkazy o uskutočnenom obchode, tými by prirodzene nedisponoval len žalobca, ale museli by ich mať k dispozícii aj jeho dodávateľ a subdodávatelia a boli by ich daňovým orgánom predložili. Uvedené by však platilo za predpokladu, že subdodávatelia reálne obchodovali s tvrdeným tovarom, a teda by s rôznymi čiastkovými problémami zodpovedajúcimi predmetnej problematike boli ako zúčastnené zmluvné strany konfrontované, pričom to isté platí aj o priamom dodávateľovi žalobcu. Niet pochyb o tom, že osoby oprávnené konať za uvedené subjekty by v prípade reálneho dodania jednotlivých tovarov boli dostatočne informovaní o obsahu jednotlivých zodpovedajúcich činnostiach

vzťahujúcich sa na plnenie zmluvy a disponovali dôkazmi o oprávnenosti fakturovať dodaný tovar a tieto by správcovi dane i predložili.

118. Nedodržanie náležitej ostražitosti pri obchodovaní, najmä neoverenie si hodnovernosti obchodných partnerov a ich referencií na trhu a nedostatok (absencia) relevantných vedomostí o prebiehajúcom obchode nezodpovedá požiadavke kladenej na daňový subjekt, aby sa pri realizácii zdaniteľného obchodu správal s dostatočnou opatrnosťou, a to tak, aby aj do budúcnosti vedel preukázať materiálnu existenciu ním uskutočneného obchodu. Takýmto dôkazom je práve znalosť problematiky a disponovanie relevantnými informáciami o predmete obchodu o obchodnom partnerovi a tiež je pre tento účel povinný uchovať dôkazy o uskutočnenom obchode. Pokiaľ daňový subjekt nepristupuje k realizácii obchodu s dostatočnou opatrnosťou, vystavuje sa riziku, že mu zo strany orgánu štátu nebude daňový výdavok uznaný.

119. Správny súd pripomína, že daňové subjekty, ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33).

120. Inými slovami, nie je v rozpore s právom požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať a aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, bod 61).

121. Je tiež dôležitou skutočnosťou, že výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí. Znalosť obchodných partnerov nie je nadštandardnou požiadavkou správcu dane, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných záväzkových vzťahov, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavujú vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce zo správnych konaní vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej-ktorej zmluvnej strany (napríklad uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 104/2012-89 zo dňa 1.3.2012, rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/25/2011 zo dňa 27.10.2011, sp. zn. 4Sžf/25/2011 zo dňa 13.9.2011 a sp. zn. 2Sžf/42/2012 zo dňa 18.4.2013).

122. Správny súd v tomto kontexte poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

123. Článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS, zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní

z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000, sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, akým je predmetné vyhlásenie vo veci samej, môže byť doplňujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty (rozsudok vo veci C-409/04 Teleos).

124. Určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid).

125. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného kontraktu medzi ním a jeho dodávateľom skutočne prebehol a že spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov.

126. Správny súd v zhode so žalovaným nespochybňuje, že žalobca dodal tovar (zlato) svojim dodávateľom a že toto zlato nebolo investičné. Avšak z hľadiska zistenia správnosti daňového priznania v posudzovaných zdaňovacích obdobiach, kedy si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z dodaných tovarov, sa uvedená skutočnosť a jej verifikácia nijako neprejavuje a je právne bez významu. Pre posúdenie reálnosti tovaru, z ktorého dodania si žalobca uplatnil odpočítanie danie, bolo posúdenie obchodných transakcií smerom k žalobcovmu dodávateľovi a následne k subdodávateľom.

127. Pokiaľ pri žalobcovom dodávateľovi A Energie s.r.o. možno konštatovať, že je vylúčené, aby v rozhodnom čase žalobca od neho odoberal iné ako zlato investičné (ods. 106 odôvodnenia rozsudku), z ďalšieho zisťovania správca dane týkajúceho sa dodávateľov dodávateľa žalobcu bolo ustálené, že predmetom fakturácie bol fiktívny tovar a fakturáciu vykonali osoby, ktoré tovarom nedisponovali, resp. nemali k nemu žiaden reálny obchodný (právny) vzťah (ods. 107 až 109 odôvodnenia rozsudku).

128. Správny súd s poukazom na § 24 ods. 1 daňového poriadku opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71). V tomto smere preto dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočívala na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH i dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal (nielen formálnymi dokladmi). Žalobca nepreukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené.

129. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v kongruencii s vyššie uvedenou argumentáciou správneho súdu i v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia citované vyššie).

130. Žalobca k odmietnutému uplatneniu nároku na odpočet DPH nevyvrátil zistenia správca dane, že buď nemohol od dodávateľa A Energie s.r.o. nadobudnúť iné ako investičné zlato, alebo, že tok fakturačný nezodpovedal toku tovarovému, teda že predmetný deklarovaný tovar v skutočnosti žalobcovi nebol dodaný subjektom uvedeným na faktúrach.

131. Je nepochybné právom obchodníka realizovať svoju činnosť v rámci zmluvnej voľnosti a obchodných zvyklostí dodržiavajúcich pravidlá poctivého obchodného styku, no je nevyhnutné riadne ich odôvodniť. Žalobca hodnoverným spôsobom nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia od ním deklarovaného dodávateľa v podobe, ktorá by ho oprávňovala uplatniť si nárok na odpočítanie DPH.

132. Možno zhrnúť, že v konaní pred daňovými orgánmi vznikla dôvodná pochybnosť o reálnosti vyššie opísaného reťazca obchodov. Keďže dodávateľia dodávateľa žalobcu neboli zúčastnení reálneho obchodu a nemohla im vzniknúť ani daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Následne daňová povinnosť, pri obchodovaní s neexistujúcim tovarom, nevznikla ani dodávateľovi žalobcu, a preto ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

133. Ak by aj správny súd pripustil, že tovar existoval a žalobca ho od jeho dodávateľa prevzal, mohlo ísť len o zlato investičné, pretože opak žalobcom nebol preukázaný. Potom v zmysle v čase rozhodnom pre posúdenie veci platných a účinných právnych predpisov dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť, z ktorej by žalobcovi vznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

134. Na vyššie uvedených zisteniach možno založiť záver o tom, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že žalobca nadobudol taký tovar od ním označeného dodávateľa, ako bol uvedený na predložených faktúrach, z ktorých si v príslušných zdaňovacích obdobiach uplatnil nárok na odpočet DPH. Žalobca nepreukázal nadobudnutie relevantného tovaru od tvrdeného dodávateľa, t. j. že tovar bol skutočne dodaný dodávateľom deklarovaným na dodávateľských faktúrach, čím žalobca nesplnil podmienku práva na odpočítanie dane podľa zákona o DPH.

135. Správny súd dodáva, že vyššie uvedené v podstate platí aj pre skupinu obchodov, ktoré mal žalobca realizovať v roku 2008 v reťazci s jeho dodávateľom A Energie s.r.o. a následne buď LAZZA s.r.o. - EXCELLENT GOLD s.r.o. (Česká republika) - Schoeller Munzhandel GmbH (Rakúska republika) alebo ZAFIRAS s.r.o. - LAZZA s.r.o. - EXCELLENT GOLD s.r.o. (Česká republika) - Schoeller Munzhandel GmbH (Rakúska republika).

136. Pokiaľ ide o tovar deklarovaný na faktúrach vystavený od TTC, aj v danom prípade vznikli dôvodné pochybnosti o charaktere tovaru, teda že ide o zlato neinvestičné.

137. Z administratívneho spisu vyplýva, že štatutárny zástupca TTC pred správcom dane uviedol, že žalobcovi dodal zlato investičné (investičné tehly), pričom vylúčil, že by dodal niekedy iné ako investičné zlato a úpravu zlata (pri dodávkach do 10 kg) pripustil až v neskoršom období, nie v čase, ktorý je predmetom posúdenia v súdnej veci.

138. Pokiaľ sa žalobca odvolal na čestné prehlásenie štatutárneho zástupcu, správny súd je toho názoru, že v posudzovanom prípade uvedený dôkaz vzniknuté dôvodné pochybnosti nevyvrátil.

139. Správny súd neprisvedčil tvrdeniu žalovaného, že čestné prehlásenie nie je dôkazom použiteľným v daňovom konaní, pretože tento názor odporuje dikcii § 24 ods. 4 daňového poriadku, podľa ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V druhej vete citované zákonné ustanovenie fakultatívne vymenúva niektoré druhy dôkazov ako napr. podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim, pričom však daňový poriadok nevylučuje možnosť vykonania a akceptovania aj iných dôkazov, teda aj listín s čestným prehlásením.

140. Na druhej strane však štatutárny zástupca TTC vysvetlil, že čestné prehlásenie, aké predložil žalobca správcovi dane dodával TTC s každou faktúrou, že to bolo na pokyn žalobcu a žalobca tiež toto čestné prehlásenie vytvoril žalobca práve za účelom daňových kontrol, ktoré boli u žalobcu vykonávané v súvislosti s uplatňovaním nadmerných odpočtov DPH z nákupu predmetného tovaru - zlata. Z uvedeného vyplýva, že štatutárny zástupca TTC vyjadril, že čestné prehlásenie nepodpísal vážne a bol si vedomý skutočnosti, že údaje uvedené v čestnom prehlásení neboli pravdivé.

141. Správny súd pripúšťa aj takú eventualitu, že štatutárny zástupca TTC vo svojom tvrdení klamal, nie je však úlohou správneho súdu uvedený rozpor medzi čestným prehlásením a neskoršou výpoveďou štatutárneho zástupcu TTC odstrániť. Pre potreby posúdenia zákonnosti postupu a rozhodnutia daňových orgánov postačuje, že vznikla dôvodná pochybnosť o správnom priznaní o skutkových tvrdeniach, na základe ktorých si žalobca uplatňoval odpočítanie DPH. Správny súd znova poukazuje na analógiu vyplývajúcu z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 SŽ-o-KS 29/2005, že v okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Skutočnosť, že vystavovateľ dotknutých daňových dokladov (štatutárny zástupca TTC) poprel správnosť vystavenia (inak povedané spochybnili hodnovernosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov

142. Daňovými orgánmi bolo zistené, že TTC nadobudla zlato podľa faktúr od spoločnosti WOLCOM LLC (USA). Údaje na dodávateľských faktúrach od spoločnosti WOLCOM LLC uvádzajú informáciu o tovare - zlato o rýdzosti 999,9/1000, vo forme tehál (gold bars) a o hmotnosti ..., teda deklarujú splnenie podmienok pre posúdenie dodávaného zlata ako zlata investičného.

143. Zo šetrenia správca dane vyplynulo aj to, že TTC zlato nikdy nevyrábala, ani nepretvárala zlato na investičné zlato alebo opačne a ďalej ho predávala v nezmenenom stave. Správny súd považoval za správny záver, že logicky potom predmetom dodania TTC od WOLCOM LLC bolo zlato investičné.

144. Uvedený záver nemohlo ovplyvniť ani nevykonanie ďalšieho výsluchu štatutárneho zástupcu TTC, ani výpoveď Ing. Juraj Piška, zamestnanca žalobcu a ani tvrdenie žalobcu o v podstate jednoduchej možnosti zmeny zlata z investičného na neinvestičné, ktoré vnímal súd len ako (teoretické) tvrdenie bez predloženia dôkazu o tom, že takáto zmena bola na predmetnom zlate vykonaná a kým. V tejto súvislosti poukazuje na požiadavky kladené na podnikateľa opísané v ods. 115 až 125 tohto rozsudku

145. Za hodné zreteľa možno považovať tvrdenie štatutárneho zástupcu TTC, že WOLCOM LLC bola zaobstaraná len na fakturačné doplnenie skladových zásob zlata a tovar, ktorý žalobcovi TTC dodávala, bolo vždy investičné zlato s certifikátmi nakúpené v Rakúsku od Schoeller Munzhandel GmbH a vstupné faktúry zlata pre TTC od americkej WOLCOM LLC slúžili len na zahmlenie toku tovaru. Charakter zlata ako investičného potvrdil aj zástupca Schoeller Munzhandel GmbH.

146. Zosumarizujúc vyššie uvedené preto za správny považoval súd záver daňových orgánov o tom, že iné zlato ako investičné, spoločnosť TTC nemohla žalobcovi dodať, pretože nebolo žiadnym spôsobom preukázané, že v sledovaných reťazcoch došlo k zmene charakteru zlata z investičného na neinvestičné. Aj v prípade odberateľov žalobcu, mohol im žalobca dodávať zlato, avšak pokiaľ bola pôvodcom zlata spoločnosť TTC, mohlo ísť iba o zlato investičné. Ako vyplynulo z dokazovania vykonaného správcom dane, TTC obchodovala so zlatom reálnym dodaným spoločnosťou Schoeller Munzhandel GmbH. Hoci správca dane dospel aj k zisteniu, že TTC obchodovala aj so zlatom fiktívnym, v prípade týkajúceho sa žalobcu fiktívny predaj štatutárny zástupca TTC nepotvrdil.

147. Správny súd posúdením žalobou napadnutých rozhodnutí dospel k názoru, že z odôvodnenia týchto rozhodnutí zreteľne vyplýva, aké skutočnosti považoval žalovaný za právne relevantné, ako ich vyhodnotil vo vzťahu ku žalobcovi a jeho nároku na odpočítanie DPH v rozhodnom období, vyplýva tiež z odôvodnenia rozhodnutia, akými úvahami sa správny orgán riadil pri hodnotení zistení počas daňovej kontroly a iných podkladov rozhodnutia. Niet podľa názoru súdu pochyb o tom, aké boli dôvody rozhodnutia žalovaného a tieto dôvody poskytujú dostatočný základ na vecné preskúmanie žalobou napadnutého rozhodnutia.

148. Vychádzajúc z uvedených skutočností, citovaných právnych predpisov a rozhodnutí Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ správny súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutia žalovaného boli v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o DPH, oba správne orgány správne a podrobne zistili skutkový stav a vec správne právne posúdili, preto správny súd žalobu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 SSP.

149. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania, pretože nezistil dôvod, podľa ktorého možno spravodlivo požadovať

od žalobcu, aby mu nahradil trovy konania. Navyše, žalovaný nebol v konaní právne zastúpený, keďže zamestnáva zamestnancov s právnickým vzdelaním, ktorí ho v konaní pred súdom zastupujú.

150. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia na Krajský súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).