



## **ROZSUDOK**

### **V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **Š., spol. s r.o.**, N., zastúpený advokátom: Mgr. V. V., K., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/225/5456-43286/2007/991048-r, zo dňa 28.05.2007, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/49/2007-37 zo dňa 05.12.2008, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 3S/49/2007-37 zo dňa 05.12.2008 **p o t v r d z u j e .**

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

#### **O d ô v o d n e n i e**

Napadnutým rozsudkom 3S 49/2007-37 zo dňa 05.12.2008 Krajský súd v Prešove zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie – dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné č. 703/230/5825/07/Bre zo dňa 01.02.2007, ktorým bol žalobcovi vyrubený *rozdiel dane z pridanej hodnoty* za zdaňovacie obdobie december 2002 v sume 604 474,-- Sk.

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že počas daňovej kontroly bolo spochybnené uskutočnenie zdaniteľného plnenia, čo je základná podmienka pre uplatnenie odpočtu dane, preto daňové orgány postupovali v danom prípade v súlade so zákonom. Krajský súd vychádzal aj z predpokladu, že dôkazná povinnosť daňového subjektu v procese uplatňovania nárokov na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty vždy nespočíva iba vo formálnej deklarácii, resp. predložení daňových dokladov v rámci dokazovania, ale je založená aj na zásade unesenia dôkazného bremena. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou hmotnoprávnou podmienkou (hypotézou právnej normy), ktorá spolu s ďalšími podmienkami uvedenými taxatívne v § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH), musí byť pre vznik nároku na odpočet dane splnená a pri jeho uplatnení ako zákonom stanovená právna skutočnosť aj preukázaná.

V danom prípade sa krajský súd stotožnil so zistením daňových orgánov, že žalobca ako daňový subjekt túto svoju povinnosť, ktorú mu ukladá § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) nesplnil a hoci predložil daňové doklady, ktorými deklaroval prijaté zdaniteľné plnenia v skutočnosti uskutočnenie zdaniteľných plnení nepreukázal. Naopak správca dane rozsiahlym šetrením tak, ako je to uvedené v rozsudku, žalobcom deklarované plnenia spochybnil, na tieto zistenia krajský súd poukázal a s tými sa stotožnil.

Žalobca teda nepreukázal splnenie zákonných podmienok upravených v § 20 ods. 2 zákona o DPH pre vznik nároku na odpočet dane, preto správne a v súlade so zákonom rozhodol správca dane, ak vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2002 a žalovaný ak takéto rozhodnutie ako vecne správne a zákonné potvrdil.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že opisom spolupráce a vzájomných vzťahov medzi spoločnosťou disponujúcou povolením a spoločnosťami, ktoré disponovali pracovníkmi, sa správca dane nikdy nezaoberal, zameral sa len na kontrolu oprávnení a kontrolu evidencie motorových vozidiel, ktoré odpad prevážali. To, že prevoz bol realizovaný nákladnými automobilmi, ktorých majiteľom je firma I. S. V. K., bolo v priebehu daňového konania vysvetlené a dokladované tým, že zo strany správcu konkurznej podstaty podniku V. S. daná objednávka firme I. S. na likvidáciu celého dopadu

nachádzajúceho sa v areáli podniku. Uvedená firma aj likvidáciu vykonala, avšak s výnimkou predmetného obchodného prípadu, keďže túto časť likvidácie si firma I. S. objednala u firmy H.-L. A., s.r.o., K. a tá neskôr u spoločnosti A. E., s.r.o., tá následne u žalobcu. Žalobca u I.L.G., s.r.o., ktorá si objednala likvidáciu odpadu u spoločnosti Š. C., s.r.o., H.

Všetky potrebné povolenia na manipuláciu s nízkoradioaktívnym materiálom mala spoločnosť H.-L. A. s.r.o. K. – táto však nedisponovala vlastnými zamestnancami, ktorí by tento materiál naložili, previezli a vyložili.

V odôvodnení rozsudku na str. 4, 3. odsek, sa poukazuje na tvrdenie žalovaného, že správca dane v priebehu výkonu kontroly zistil, že uvedené služby vykonala spoločnosť H.-L. A. s.r.o. K., ktorá povolenie na túto činnosť mala a vykonala ju dňa 11.10.2002. Tento záver podľa odvolateľa nemôže obstať, pretože spomínaná spoločnosť nedisponuje pracovníkmi, ktorí by manuálne zabezpečili manipuláciu s odpadom. Táto spoločnosť disponuje príslušnými formálnymi oprávneniami a vykonáva odborný dozor, kontrolu – nezabezpečuje však samotnú manipuláciu s odpadom.

Odvolateľ uviedol, že v daňovom konaní bolo porušené ustanovenie § 2 ods.6, zákona č. 511/1992 Zb., pretože správca dane neposúdil predmet plnenia tak, ako skutočne bol zrealizovaný, ale striktné sa pridržiaval skutočnosti, ktorú zistil dožiadaním, t.j. že povolenie štátneho krajského hygienika na nakladanie s rádioaktívnymi odpadmi mala spoločnosť H.-L. A., s.r.o., a nie žalobca, či spoločnosť I.L.G., s.r.o.

K podanému odvolaniu sa žalovaný nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné a preto je potrebné napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdiť. Na základe uvedeného v súlade s § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. v spojení s §250ja ods.3 veta druhá O.s.p. a 219 ods. 1 a 2 O.s.p. napadnutý rozsudok potvrdil ako vecne správny.

Z pripojeného administratívneho spisu vyplynulo, že správca dane – Daňový úrad Humenné vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH opakovanú daňovú kontrolu za zdaňovacie

obdobie jún 2002, november 2002 a december 2002, o výsledku ktorej vyhotovil protokol o daňovej kontrole č. 703/320/57422/2006/Adám zo dňa 02.01.2007. Protokol bol so žalobcom prerokovaný a doručený podľa § 15 ods. 12 zákona o správe daní dňa 29.01.2007, t.j. v deň určený vo výzve na prerokovanie protokolu, pretože žalobca sa na prerokovanie protokolu nedostavil. Na základe kontrolných zistení vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 703/230/5825/07/Bre zo dňa 01.02.2007 a dovyrubil žalobcovi ako platiteľovi DPH rozdiel dane v sume 604 474,-- Sk za zdaňovacie obdobie december 2002 a to podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb.

Žalobca si uplatnil nárok na odpočet dane na základe faktúr:

- č. 23/12/2002 zo dňa 23.12.2002, ktorou mu dodávateľ spoločnosť I.L.G., spol. s r.o. H. vyúčtovala zabezpečenie nakládky, dopravy a vykládky nebezpečného rádioaktívneho materiálu – odpadové vody a oleje vo výške 440 000,-- Sk + 23% DPH 101 200,-- Sk,
- č. 27/12/2002 zo dňa 27.12.2002 ktorou mu dodávateľ spoločnosť I.L.G., spol. s r.o. H. vyúčtovala zabezpečenie nakládky, dopravy a vykládky nebezpečného rádioaktívneho materiálu – nízkoaktívny kovový materiál vo výške 450 000,-- Sk + 23% DPH 103 500,-- Sk,
- č. 181/D/2002 zo dňa 27.12.2002, ktorou išlo o fakturáciu na základe zmluvy o sprostredkovaní likvidácie nebezpečného odpadu a jeho následného uskladnenia v celkovej sume 860 000,-- Sk, z toho DPH 23%, 197 800,-- Sk spoločnosťou K., spol. s r.o. S.,
- a faktúry č. 182/D/2002 zo dňa 27.12.2002 za sprostredkovanie, zabezpečenie a prepožičanie stavebných mechanizmov pre stavebnú činnosť žalobcu v celkovej sume 865.000,-- Sk, z toho DPH 23% 198 950,-- Sk, od daňového subjektu K., spol. s r.o. S.

Predmetom daňového konania bolo preukázanie skutočností, či dodávatelia žalobcu zrealizovali vyúčtované zdaniteľné plnenia v predmetných faktúrach. Z tohto dôvodu bol vypočutý správcom dane konateľ spoločnosti I.L.G., spol. s r.o., H. I. L., ktorý sa k uvedenému plneniu vyjadril tak, že nebezpečný materiál pochádzal z V. S. doprava bola zabezpečovaná nákladným automobilom Liaz ŠPZ K. X. s vlečkou ŠPZ K. X.. Názov firmy, ktorá zabezpečovala dopravu si nepamätal a materiál mala firma odvieť do Košíc, pričom nevedel špecifikovať miesto vykládky predmetného materiálu. I. L. sa nezúčastnil ani

nakladania, ani vykladania odpadu. Ponuku na vykonanie predmetných činností súvisiacich s manipuláciou rádioaktívneho odpadu, ako aj s ďalšími odpadmi dostal od žalobcu, nakontaktoval sa na firmu Š. C., spol. s r.o. H. a požiadal ju o vykonanie týchto prác. Keďže spoločnosť I.L.G., spol. s r.o., nemala povolenie na nakladanie s nebezpečnými odpadmi.

V rámci šetrenia správcom dane bolo zistené, že spoločnosť Š. C., spol. s r.o., H. dlhodobo nereaguje na výzvy správcu dane, s daňovým úradom nespolupracuje.

Rovnako boli zistené nezrovnalosti v rámci fakturácie zmluvných plnení medzi dodávateľom žalobcu spoločnosťou I.L.G., s.r.o., H. a spoločnosťou Š. C., spol. s r.o. H., ktorá uviedla na faktúre č. 632 dátum uskutočneného zdaniteľného plnenia, t.j. výkonu manipulácie s predmetným nebezpečným odpadom dňa 23.12.2002, pričom podľa vyjadrení žalobcu, ako aj I. L., malo ísť o plnenie zrealizované v dvoch dňoch – dňa 23.12.2002 a 27.12.2002 medzi žalobcom a spoločnosťou I.L.G., s.r.o., v predmetnej faktúre č. 26062002 zo dňa 26.06.2002.

Z obsahu administratívneho spisu ďalej vyplynulo, že správca dane vykonal šetrenie na Krajskom riaditeľstve PZ SR, Dopravný inšpektorát v Košiciach, aby zistil údaje o vozidlách, ktoré uvádzal konateľ dodávateľa žalobcu I. L. v súvislosti s označením vozidiel, ktorými sa mala vykonať predmetná preprava a bolo zistené, že majiteľom označeného dopravného prostriedku bol v predmetnom období I. S. – V. K., pričom zároveň bolo dožiadaným správcom dane Daňovým úradom Košice I. zistené, že uvedený subjekt nevykonával v predmetnom období prepravu rádioaktívneho kovového odpadu.

Na základe uvedeného vyhodnotil správca dane výpoveď I. L. zo spoločnosti I.L.G., s.r.o., ako nevierohodnú, keďže motorové vozidlo, ktorým sa mala uskutočniť predmetná doprava nebolo typu Liaz, ale Tatra a činnosť uvedená vo faktúre od spoločnosti I.L.G., s.r.o. H. sa neuskutočnila. Uvedené zistenia potvrdili aj zistenia Daňového úradu Snina v spoločnosti V., s.r.o., S. Ďalším šetrením bolo zistené, že spoločnosť H.-L. A., s.r.o. K. zabezpečovala zneškodnenie nízko-rádioaktívneho odpadu zo spoločnosti V., a.s., S. v konkurze a na zabezpečenie zneškodnenia iných odpadov realizovala spoločnosť V. – E., s.r.o., K.

V prípade vylúčených faktúr od dodávateľa žalobcu spoločnosti K., spol. s r.o., S. odvolací súd zistil, že predmetom bola fakturácia na základe zmluvy o sprostredkovaní na likvidácii nebezpečného odpadu a jeho následné uskladnenie podľa zmluvy o sprostredkovaní č. 3/2002 zo dňa 15.01.2002. Sprostredkovateľ K., spol. s r.o. S. mal zabezpečiť pre záujemcu Š., spol. s r.o., H. objednávky na likvidáciu nebezpečného odpadu a jeho likvidáciu a následné uskladnenie a poskytnutie pomoci pri jeho doprave, nakládke a vykládke. Podľa predložených dokladov mala byť likvidácia odpadov vykonávaná v zdaňovacích obdobiach jún 2002, november 2002 a december 2002. Správca dane, žalovaný ako aj prvostupňový súd na podklade skutočností opísaných podrobne aj v odôvodnení napadnutého rozsudku Krajského súdu v Prešove na strane 4, 5 zistili, že k uskutočneniu týchto plnení nedošlo – nebol naplnený predmet sprostredkovania a nedošlo ani k sprostredkovaniu týchto zdaniteľných plnení, pretože nebola zistená skutočná činnosť sprostredkovateľa a ani žiadna jeho pomoc pri doprave, nakládke a vykládke nebezpečného odpadu.

V prípade faktúry č. 182/D/2002 zo dňa 27.12.2002 za sprostredkovanie, zabezpečenie a zapožičanie stavebných mechanizmov pre stavebnú činnosť od dodávateľa žalobcu spoločnosti K., spol. s r.o. S. na základe zmluvy o sprostredkovaní č. 4/2002 zo dňa 15.01.2002 bolo správcom dane zistené, že spoločnosť K., spol. s r.o. S. nefakturovala za rok 2002 pre daňový subjekt – žalobcu žiadne poskytnuté výkony a nebola zistená z jej strany žiadna pomoc v prospech žalobcu. Daňový subjekt K., spol., s r.o. S. si podľa vyjadrenia miestne príslušného správcu dane neplnil svoje zákonné povinnosti voči daňovému úradu, nespolupracoval, na adrese, kde udával sídlo, sa nikdy nenachádzal a deklarované plnenia neuviedol v daňovom priznaní.

Zákon č. 511/1992 Zb. v § 29 ods. 8 upravuje, že daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, 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.

Podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z., platiteľ má nárok na odpočet dane ak:

- a) *sa uskutočnilo zdaniteľné plnenie (§ 13),*
- b) daň na vstupe zaúčtoval,
- c) daň zaplatil inému platiteľovi za prijaté zdaniteľné plnenie,

- d) má daňový doklad, alebo zjednodušený daňový doklad, ktorý vyhotovil platiteľ a doklad o zaplatení dane, pričom dokladom o zaplatení dane v prípade, že daň na vstupe je 200 000 Sk a viac je len doklad o bezhotovostnej platbe uskutočnenej prostredníctvom banky alebo doklad o platbe na pošte poštovou poukážkou.

Podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH), zdaniteľné plnenie pri poskytovaní služieb je uskutočnené dňom ich poskytnutia alebo zaplatenia, a to tým dňom, ktorý nastane skôr.

Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou hmotnoprávnou podmienkou (hypotézou právnej normy), ktorá spolu s ďalšími podmienkami uvedenými taxatívne v § 20 ods. 2 zák.č. 289/1995 Z.z. musí byť pre vznik nároku na odpočet dane splnená a pri jeho uplatnení ako zákonom stanovená právna skutočnosť aj preukázaná.

S poukazom na zistené skutočnosti, ktoré boli vyhodnotené v zmysle zákonných ustanovení zákona o DPH ako aj zákona č. 511/1992 Zb. dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že rozsudok Krajského súdu v Prešove je vecne správny a je ho potrebné v súlade s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdiť, pretože daňové orgány vykonali rozsiahle zisťovanie stavu veci, najmä šetrenie u miestne príslušných správcov dane, rovnako vykonali preverovanie u dodávateľa žalobcu spoločnosti I.L.G., spol. s r.o., H., výsluchom jej konateľa k sporným faktúram, preverili informácie o vlastníctve motorového vozidla a vlečky, ktorými mal byť nebezpečný rádioaktívny odpad prevážaný, zabezpečili aj ďalšie listinné dôkazy, z ktorých vyplynulo, že žalobca si objednal u spoločnosti I.L.G., s.r.o., H. plnenia, ktoré mu boli vyúčtované vo faktúrach č. 23/12/2002 zo dňa 23.12.2002, č. 27/12/2002 zo dňa 27.12.2002 tak, že išlo o vyúčtovanie zabezpečenia nakládky, dopravy, vykládky nebezpečného rádioaktívneho kovového materiálu v sume 541 200,-- Sk a 553 500,-- Sk. Dodávateľ žalobcu mal zrealizovať predmetné plnenie dňa 23.12.2002 a 27.12.2002, pričom bolo ale zistené, že dodávateľ žalobcu udáva iný dátum plnenia ako samotný prepravca, resp. že prepravca v uvedených dňoch žiadnu prepravu pre dodávateľa žalobcu nezrealizoval. Dodávateľ žalobcu uviedol aj iný druh vozidla než označený prepravca vlastní, rozsah prepravovaného materiálu a spôsob jeho prepravy, rovnako dodávateľ žalobcu nevedel uviesť miesto uskladnenia predmetného odpadu a miesto vykládky.

Rovnako žalobca neunesol podľa názoru senátu odvolacieho súdu, dôkazné bremeno, aby preukázal samotnú realizáciu plnení dodaných mu spoločnosťou K., spol. s r.o., S., rovnako nepreukázal, že plnenie vyúčtované vo faktúre č. 181/D/2002 malo byť dodané na podklade Zmluvy o dielo. Súd z obsahu administratívneho spisu, ani z obsahu podaní žalobcu v súdnom ani daňovom konaní, nezistil na akú konkrétnu zmluvu o dielo sa žalobca odvolával, v spise sa nenachádza jej rovnopis, pokiaľ by bola uzavretá len v ústnej forme, žalobca neuviedol jej náležitosti.

S poukazom na uvedené dospel odvolací súd k záveru, že napriek tomu, že predložený daňový doklad má náležitosti, ktoré vyžadujú príslušné predpisy o DPH, absentuje tu zákonná podmienka na splnenie nároku na odpočet dane t.j. preukázanie, že sa vyúčtované zdaniteľné plnenie aj uskutočnilo. Uvedené reálne plnenie sa rozsiahlym dokazovaním nepreukázalo a z tohto dôvodu aj Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že takto vyúčtované plnenie, nebolo možné vyhodnotiť ako oprávnený nárok na odpočet DPH.

Podľa názoru odvolacieho súdu pre účely § 20a zákona č. 289/1995 Z.z. je nevyhnuté kumulatívne splnenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, t.j. vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia daňového dokladu, hoci by obsahoval všetky formálno-právne náležitosti.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. a nepriznal žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave dňa 5. marca 2009

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková