



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., H., zastúpený advokátom: Mgr. V. V., K., H. proti žalovanému: **D. R.**, N., B., o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/225/5456-43283/2007/991048-r, zo dňa 28.05.2007 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/48/2007-45 zo dňa 03.04.2008, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/48/2007-45 zo dňa 03.04.2008 **potvrďuje**.

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom 2S/48/2007-45 zo dňa 03.04.2008 Krajský súd v Prešove zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie – dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné č. 703/230/5815/07/Bre zo dňa 01.02.2007, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2002 v sume 908 500 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. V zmysle uvedenej zásady znáša dôkazné bremeno žalobca,

ktorý preukazuje všetky skutočnosti postupom podľa § 29 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, ďalej len zákon č. 511/1992 Zb., vrátane vierohodnosti, správnosti a úplnosti evidencie záznamov vedených žalobcom ako daňovým subjektom. Žalobca vo vzťahu k zisteniam správcu dane neuviedol žiadne dôkazy, ktorými by sa správca dane nebol zaoberal, krajský súd preto dospel k záveru, že žalobca v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno, keďže neuviedol také dôkazy, ktorými by vyvrátil pochybnosti o tom, že sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo vo vzťahu k subjektu, od ktorého podľa daňovej kontroly mal pripojené účtovné doklady.

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. Košice, bolo v priebehu daňového konania vysvetlené a dokladované tým, že zo strany správcu konkurznej podstaty podniku Vihorlat Snina bola 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.,s.r.o. ktorá si objednala likvidáciu odpadu u spoločnosti Š. C.,s.r.o. H.

Odvolateľ uviedol, že správca dane nepostupoval podľa § 2 ods. 3 zák.č. 511/1992 Zb. a poukazujúc na uvedené navrhol, aby odvolací súd rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie a zaviazá ho aj na náhradu trov konania, ktoré si vyúčtoval.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný uvádzajúc, že dôvody obsiahnuté v odvolaní považuje v celom rozsahu za neopodstatnené, keďže sú v podstate identické s dôvodmi obsiahnutými v žalobe. Žalobca aj naďalej obhajuje preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia vo vzťahu k faktúre č. 26062002 zo dňa 26.06.2002 vysvetľovaním predmetu obsahu tohto plnenia, obchodných vzťahov pri realizácii plnenia a dôvodov, prečo tieto vzťahy fungovali tak, ako on uvádza.

Podľa názoru žalovaného sa žalobcovi nepodarilo preukázať to, čo správca dane spochybnil, že zo strany dodávateľa došlo k dodaniu služieb uvedených na predmetných faktúrach, čo je jednou z podmienok § 20 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty. Spochybnené bolo uskutočnenie tejto služby zisteniami správcu dane u dodávateľa služby I.,s.r.o H., ako aj u jeho zmluvných partnerov a to bez ohľadu na to, na akých princípoch a z akých dôvodov tieto obchodné vzťahy fungovali tak, ako ich prezentuje žalobca. Nezanedbateľným faktorom je aj skutočnosť, že predmetom plnenia bolo zabezpečenie nebezpečného odpadu, t.j. komodity, ktorej disponovanie predpokladá zvlášťne oprávnenie. Nie je potom na mieste bagatelizovanie postoja správcu dane k záveru, že ak niekto nemá takéto oprávnenie, predpokladá sa nemožnosť realizácie takejto činnosti. Navrhnutý dôkaz – obhliadka nebezpečného odpadu správcom dane neobstojí, pretože v danom

prípade nie je spornou otázkou existencia nebezpečného odpadu ako takého na skládke, ale to, či sa deklarované zdaniteľné plnenie podľa podmienok § 20 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) uskutočnilo. Dôkazy, ktoré získal v tomto konaní správca dane ho vedú k záveru, že v danom prípade zákonom dané podmienky splnené neboli, boli iba deklarované, preto je žalovaný názoru, že v tomto prípade daňové orgány riadne splnili ustanovenie § 2 ods. 6 zákona o správe daní.

S poukazom na uvedené navrhol žalovaný, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove 2S/48/2007-45 zo dňa 03.04.2008 potvrdil.

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. 3 veta prvá O.s.p. v spojení s § 219 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/Adán 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. 703/230/5815/07/Bre zo dňa 01.02.2007 a dovyrubil žalobcovi ako platiteľovi DPH rozdiel dane v sume 908 500 Sk za zdaňovacie obdobie jún 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 faktúry č. 26062002 zo dňa 26.06.2002, ktorou mu jeho dodávateľ spoločnosť I., s.r.o., H. vyúčtovala zabezpečenie nakládky, dopravy, vykládky a uskladnenia nebezpečného rádioaktívneho materiálu v celkovej sume 3 950 000 Sk z toho DPH 23% 908 500 Sk na základe zdaniteľného plnenia uskutočneného dňa 26.06.2002.

Predmetom konania bolo preukázanie skutočnosti, či dodávateľ žalobcu zrealizoval vyúčtované zdaniteľné plnenie faktúry č. 26062002 zo dňa 26.06.2002. Z tohto dôvodu bol vypočítaný konateľ spoločnosti I., s.r.o., H., I. L. v rámci daňového konania, 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.-Y.. 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., 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., spol. s r.o., H. a spoločnosťou Š. C., spol. s r.o., H., ktorá uviedla na faktúrach č. 196, 197, 198, 199 a 200 dátum uskutočneného zdaniteľného plnenia, t.j. výkonu manipulácie s predmetným nebezpečným odpadom dňa 12.06.2002, 13.06.2002 a 14.06.2002, pričom podľa vyjadrení žalobcu, ako aj I. L., malo ísť o jednorazový pohyb toho istého odpadu. Teda malo ísť o zabezpečenie nakládky, dopravy, vykládky a uskladnenia nebezpečného rádioaktívneho materiálu, ktoré malo byť ďalej vyúčtované medzi žalobcom a spoločnosťou I., 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. Košice, pričom bolo tiež zistené, že uvedený subjekt vykonával prepravu rádioaktívneho kovového odpadu na základe objednávky A. E., s.r.o., K., pričom preprava bola vykonaná dňa 13.06.2002 automobilom Tatra 815 ŠPZ K. X. a to bez vlečky.

Na základe uvedeného vyhodnotil správca dane výpoveď I. L. zo spoločnosti I., ako nevierohodnú, keďže motorové vozidlo, ktorým sa mala uskutočniť predmetná doprava nebolo typu Liaz ale Tatra, navyiac preprava bola zrealizovaná autom bez vlečky a činnosť uvedená vo faktúre od spoločnosti I., spol., s r. o., H. sa neuskutočnila. Uvedené potvrdili aj zistenia správcu dane prostredníctvom Daňového úradu Snina, z ktorých vyplynulo, že spoločnosť V. S. poskytla dôkazy a informácie o dátume odvozu nebezpečného rádioaktívneho odpadu len v deň 13.06.2002 a to dopravným prostriedkom Tatra 815 ŠPZ K. X. bez vleku a to pri zneškodňovaní odpadu spoločnosti V., a.s. S. v konkurze, odkiaľ bol materiál likvidovaný. Manipuláciu a uskladnenie odpadu mala, podľa zistení správcu dane, vykonávať spoločnosť H.-L. A.,s.r.o., Košice, ktorá mala povolenie na túto činnosť v zmysle príslušných právnych predpisov. Na základe ďalších preverení správcu dane bolo zistené, že spoločnosť V., a.s., K. a V., a.s., S. v konkurze uzavreli dňa 28.05.2002 Zmluvu o ekologicky nezávadnom zneškodnení odpadov, ktorej predmetom bolo zabezpečenie odberu, prepravy, ďalšieho nakladania a zneškodnenia odpadov v rozpísanom rozsahu zhotoviteľom V., a.s., K. na ktorú bola vystavená aj objednávka dňa 27.05.2002. Zhotoviteľ spoločnosť V., a.s., K. vystavil daňovému subjektu V.,a.s., S. v konkurze faktúru č. 2020060111 zo dňa 17.06.2002 za uloženie nebezpečných odpadov so základom dane 2 580 000 Sk plus 10% DPH 258 000 Sk a ďalšiu faktúru č. 200206012 zo dňa 17.06.2002 za manipuláciu, nakladanie a prepravu nebezpečných odpadov, základ dane 440 000 Sk plus 23% DPH 101 200 Sk. Uvedený odvoz odpadu zabezpečila spoločnosť A. E., s.r.o., K. a vystavila dňa 24.07. 2002 faktúru č. 0200082 pre V., a.s., K. za manipuláciu, nakládku, prepravu a vykládku odpadu z podniku V. S. v konkurze.

Ďalším šetrením bolo zistené, že spoločnosť A. E., s.r.o., K. mala všetky potrebné povolenia na uskladnenie rádioaktívneho odpadu zo spoločnosti V.,a.s., S. na tomto základe podpísala zmluvu o dielo č. 20/2002 zo dňa 02.05.2002 so spoločnosťou H.-L. A.,s.r.o., K. na zabezpečenie prepravy nízkorádioaktívneho odpadu zo spoločnosti V.,a.s., S. v konkurze a na zabezpečenie jeho uskladnenia, pričom úložiskom odpadu mali byť skladové priestory v katastri obce S.–B. Úložisko nebezpečného odpadu bolo zabezpečené spoločnosťou A. E.,s.r.o. K. na základe dlhodobého prenájmu od firmy F. B. – B. a preprava mala byť uskutočnená prostredníctvom firmy I. S. – V. K. Podľa prvých zistení táto bola vykonaná dňa 13.06.2002.

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

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 O.s.p. potvrdiť, pretože daňové orgány vykonali rozsiahle šetrenie u miestne príslušných správcov dane, rovnako vykonali preverovanie u dodávateľa služby spoločnosti I.,s.r.o., H., vylúčením jej konateľa k uvedenej spornej faktúre, 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.,s.r.o., H. určité plnenie, ktoré mu bolo vyúčtované vo faktúre č. 26062002 zo dňa 26.06.2002 tak, že išlo o vyúčtovanie zabezpečenia nakládky, dopravy, vykládky

a uskladnenia nebezpečného rádioaktívneho kovového materiálu v sume 3 950 000 Sk. Dodávateľ žalobcu mal zrealizovať predmetné plnenie dňa 26.06.2002, pričom bolo ale zistené, že dodávateľ žalobcu udáva iný dátum plnenia ako samotný prepravca, iný druh vozidla, rozsah prepravovaného materiálu a spôsob jeho prepravy, rovnako dodávateľ žalobcu nevedel spresniť miesto uskladnenia predmetného odpadu a miesto vykládky.

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 však 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 tak, že by išlo o 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 samotného 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 26. júna 2008

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

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková