

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/2/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7012200651  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7012200651.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benzovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu ROYAL SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Hlavná 170/40, Ladmovce, IČO: 44 569 378, zast.: JUDr. Ľuboš Petrovský, advokát, so sídlom Štúrova 20, Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1020501/1/636572/2012 zo dňa 27. marca 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/149/2012-114 zo dňa 28. apríla 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/149/2012-114 zo dňa 28. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020501/1/636572/2012 zo dňa 27.03.2012, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Kráľovský Chlmec (ďalej aj ako „správca dane“) č. 738/230/30114//11/Ric zo 07.12.2011, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2010 vo výške 3.061,29 Eur.

Krajský súd poukázal na zistenia vyplývajúce z administratívnych spisov, podľa ktorých žalobca predložil správcovi dane dňa 27.09.2010 riadne daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010, v ktorom uviedol nadmerný odpočet v sume 3.061,29 Eur. Daňové

priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2010 podal 25.10.2010, v ktorom uviedol nadmerný odpočet v sume 1.473,23 Eur. Žalobca nepodal za kontrolované zdaňovacie obdobie dodatočné daňové priznanie. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období august 2010 uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 2.103,30 Eur z prijatej faktúry č. XXXXXX/VX . vyhotovenej fyzickou osobou J. T. - T. Predmetom fakturácie sú euro foršne stolárske, počet 12,3 m3. Faktúra č. XXXXXX/VX z 03.08.2010 mala byť uhradená v hotovosti. Žalobca predložil výdavkový pokladničný doklad č. VPD0011 zo dňa 04.08.2010. Výsvetlenie a relevantné dôkazy k týmto faktúram aj napriek výzvam žalobca nepredložil.

Podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane bolo vykonanie kontroly u platiteľa dane z pridanej hodnoty (žalobcu) na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2010, o výsledku ktorej správca dane vyhotovil Protokol č. I/332/18470-112597/2011/Kos zo dňa 25.10.2011. Krajský súd poukázal na to, že kontrolná skupina nahliadla do spisov spoločností prepojených osobou J. T. a jemu blízkych osôb, u ktorých sa vykonala daňová kontrola. Z údajov, ktoré získali vyplynulo, že podľa vyjadrenia J. T., všetky spoločnosti personálne prepojené ním skladovali drevené výrobky v tom istom sklade - v Strede nad Bodrogom, ktorý je prenajatý viac ako 25-tim spoločnostiam, v ktorých je J. T. konateľom. V sklade v Strede nad Bodrogom nemá žiadna spoločnosť presne označené prenajaté miesto. Jej vlastnícky vzťah vyjadruje drevená tabuľka, prípadne tabuľka s označením priamo na komodite. Podľa vyjadrenia konateľa dodanie tovaru nastáva presunom komodity z jedného priestoru do druhého v rámci jedného skladu. Kontrolná skupina preverovala aj dodávateľa žalobcu z hľadiska dodania tovaru deklarovaného na faktúre č. 030810/V3, a to z údajov zo skladovej evidencie fyzickej osoby J. T. -T. za rok 2009. Zo skladovej evidencie vyplýva počiatočný stav guľatiny smrekovej k 01.01.2009 v množstve 18.235,40 m3. Zostatok k 21.12.2009 v množstve 5.824,60 m3. Ako počiatočný stav k 01.01.2010 sa uvádza množstvo 6.307,96 m3. Podľa údajov zo skladových kariet za rok 2009 J. T. všetku guľatinu, ktorú nakúpil, tak predal alebo mu ostala na sklade s rozdielom 483,36 m3. Žiadnu guľatinu podľa skladových kariet nevydal na výrobu drevených výrobkov, a pritom v priebehu roku 2009 vykazuje aj vlastnú produkciu a následný predaj drevených výrobkov. Všetky drevené výrobky podľa údajov z predložených skladových kariet mal daňový subjekt J. T. - T. predávať len spoločnostiam, kde bol konateľom. Zo skladovej evidencie fyzickej osoby J. T. - T. za január až február 2010 je počiatočný stav guľatiny smrekovej k 01.01.2010 v množstve 6.307,96 m3. Podľa tejto evidencie mal byť zostatok k 28.02.2010 v množstve 6.149,88 m3. Žiadnu guľatinu podľa skladových kariet nevydal na výrobu drevených výrobkov, a pritom v priebehu januára a februára 2010 vykazuje aj vlastnú produkciu a následný predaj drevených výrobkov. Všetky tieto drevené výrobky podľa údajov z predložených skladových kariet mal J. T. - T. predávať len spoločnostiam, kde bol on sám konateľom. Z predloženej skladovej evidencie vyplývajú veľké nezrovnalosti, nakoľko na jednej strane fyzická osoba J. T. - T. na celkové množstvo guľatiny, ktoré nakúpi, deklaruje predaj tejto guľatiny spoločnostiam, v ktorých bol konateľom J. T., alebo určité množstvo guľatiny zostane na sklade. Z predloženej skladovej evidencie nie je zaevidovaný žiadny výdaj tejto komodity do spotreby - na výrobu vlastných výrobkov. Na druhej strane fyzická osoba J. T. - T. deklaruje predaj drevených výrobkov z jednej vlastnej výroby. Z uvedeného podľa krajského súdu vyplýva jediný možný logický záver, že deklarovaný predaj guľatiny fyzickou osobou J. T. - T. spoločnostiam, ktorých bol konateľom, má jediný cieľ - vyhotovením daňových dokladov, faktúr, navodiť dojem skutočného obchodovania s predmetnou komoditou - guľatinou a následne získať neoprávnený prospech tak, že prostredníctvom odpočítania dane z faktúr za nákup tovaru guľatiny odčerpávať nadmerné odpočty zo štátneho rozpočtu. Je zrejmé, že z množstva guľatiny 6.149,88 m3 evidovaného v skladovej evidencii ku koncu marca 2010 je nemožné vyprodukovať také množstvá drevených výrobkov, ako T. deklaruje v poskytnutých skladových kartách.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období august 2010 uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 957,99 Eur z prijatej faktúry č. 31082010/C z 31.08.2010 vyhotovenej spoločnosťou CEREAL s.r.o., 299, Košické Olšany. Predmetom fakturácie je nákup F. v množstve 1 ks. Faktúra č. 31082010/C z 31.08.2010 mala byť uhradená v hotovosti. Žalobca predložil výdavkový pokladničný doklad č. VPD0012 z 31.08.2010. K daňovej kontrole predložil iba faktúru, vysvetlenie a relevantné dôkazy aj napriek výzve nepredložil. K dodávateľskej faktúre č. 31082010/C

bola žalobcovi zaslaná výzva na predloženie a požičanie dokladov, ale žalobca na výzvy nereagoval, dôkazy nepredložil a informácie neposkytol. Správca dane preveril dodávateľa žalobcu spoločnosť CEREA s.r.o. Z úradného záznamu z miesta zisťovania z 09.03.2011 je zrejmé, že priestory, kde je prevádzka dodávateľa CEREA s.r.o. sa javí ako prázdny objekt a nejaví známky podnikateľskej činnosti. Ani v tomto prípade žalobca pri výkone daňovej kontroly nepreukázal reálny nákup tovaru, nepredložil žiaden relevantný dôkaz o nákupe tovaru, neodôvodnil ani nevysvetlil opodstatnenosť odpočítanej dane z faktúry za tento tovar.

Kontrolná skupina počas daňovej kontroly zistila, že u žalobcu neexistuje organizačná štruktúra, v plnom rozsahu ju ovláda, organizuje jej činnosť a kontroluje ju T. sám. Spoločnosť nemá presne špecifikovanú komoditu, nemá zamestnancov, práce pre ňu vykonávajú pracovníci spoločnosti JOMADO s.r.o., nemá žiaden hmotný investičný majetok ani dopravné prostriedky, či už vlastné alebo prenajaté zaúčtované v účtovníctve spoločnosti, okrem účtu vedeného v ČSOB, a.s., nemá žiadne iné účty vo finančných inštitúciách podľa vyjadrenia J. T. z dôvodu, že bankám neverí. Napriek existencii nájomných zmlúv na prenajímanie skladovacích priestorov, žiadna spoločnosť nájom nefakturuje ani o ňom neúčtuje, nemá zaevidované žiadne režijné náklady. J. T. bol konateľom dodávateľských, ako aj odberateľských spoločností, teda tovar predával sám sebe, ako aj kupoval sám pre seba. Dodávateľské a odberateľské zmluvy a objednávky medzi spoločnosťami, v ktorých bol konateľom mal uzatvárať sám so sebou ústne, fakturoval sám sebe, platba prebiehala vždy v hotovosti, platil sám sebe, tovar deklarovaný na faktúrach neopustil sklady spoločnosti, zmenil iba vlastníka z jednej spoločnosti, kde bol konateľom J. T. do ďalšej spoločnosti, kde bol takisto konateľom J. T.. Skladovací priestor tvorí asi 10 ha plocha pozemku, na ktorej majú mať prenajaté priestory všetky spoločnosti (cca 25 až 30 spoločností), každá v rozlohe 400 m<sup>2</sup>, v ktorých bol konateľom J. T.. Konateľ žalobcu nedoložil zamestnancom správcu dane žiadne relevantné dôkazy o tom, že sa obchod deklarovaný faktúrami uskutočnil, že tovar reálne nadobudol, že prišlo k fyzickému dodaniu tovaru, a tým aj k nadobudnutiu práva nakladať s tovarom ako vlastníka. Nepreukázal, že vznikla daňová povinnosť z deklarovaného dodania tovaru, neexistujú žiadne doklady o preprave či prekládke tovaru. Bývalý konateľ spoločnosti nedoložil žiadne dôkazy, na ktoré bol vyzvaný zamestnancami správcu dane. Nedodrжал lehoty, v ktorých mal predložiť relevantné dôkazy o uskutočnení zdaniteľných obchodov. J. T. žiadnym spôsobom nespocoľpracoval a neposkytoval riadnu súčinnosť pri výkone daňovej kontroly, či už v osobnom alebo písomnom styku.

Krajský súd dôvodil, že podnikanie definuje § 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, ako aj § 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní. V súlade s § 3 ods. 2 zákona o DPH ekonomickou činnosťou sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti. Činnosť vykonávajú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku. Ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú.

K námietkam žalobcu uvedeným v žalobe krajský súd uviedol, že vo svojej podstate ide o totožné námietky, ktoré žalobca uviedol aj v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru a ktoré sú všeobecného charakteru, pretože tak, ako v odvolaní ani v žalobe žalobca neuviedol žiadnu konkrétnu námietku, ktorou by preukazoval, že skutočne reálne došlo k uskutočneniu zdaniteľných obchodov a viac menej namietal, že správca dane, ako aj žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav a v jeho neprospech hodnotili všetky jeho podnikateľské aktivity v súvislosti s tým, že bol konateľom, resp. spoločníkom viacerých obchodných spoločností, ktoré medzi sebou obchodovali.

Krajský súd dôvodil, že ustanovenie § 49 zákona o DPH vymedzuje právo platiteľa dane na odpočítanie DPH. Toto právo vzniká v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Ide o všeobecný princíp, ktorý ešte neznamená automatické odpočítanie DPH. Platiteľ dane môže odpočítať DPH, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ dane, ak sú splnené ďalšie podmienky v zmysle zákona o

DPH. Ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH vymedzuje formálnu stránku uplatnenia práva na odpočítanie DPH, t. j. právo na odpočítanie DPH bude môcť platiť dane uplatniť, len ak má k dispozícii doklady, ktoré budú preukazovať právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká právo na odpočítanie DPH sú hmotnoprávnej povahy. Súčasne svojim charakterom vypovedajú čím tento nárok treba doložiť, preukázať. Keďže zákon o DPH určil pre dokazovanie prísnejšie podmienky, tieto podmienky je nutné dodržať, pretože v opačnom prípade dôsledky z ich porušenia znáša sám daňový subjekt. Splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ako vyplýva z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., preukazuje daňový subjekt. V danom konaní ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom hodnotí podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov. Správca dane hodnotí každý dôkaz samostatne a potom všetky vykonané dôkazy vo vzájomnej súvislosti. Prioritou je pritom ich pravdivosť a preukazná hodnota. Splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie DPH nespočíva len v predložení dokladov predpísaným obsahom. Faktúry musia jednoznačne preukazovať všetky znaky vyžadovanej skutočnosti - objekt, subjekt i právnu skutočnosť. Ako dôkaz sú použiteľné len vtedy, ak údaje v nich uvedené pravdivo odrážajú skutočnosť a ich vierohodnosť a kompletnosť preukazuje daňový subjekt.

Overenie oprávnenosti odpočítania DPH znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať záver, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Keďže ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci táto by obsahovala všetky formálno-právne náležitosti. Musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú skutočnosť. Faktúra má predovšetkým deklarovať, že došlo k zdaniteľnému obchodu medzi dvoma platiteľmi DPH, pričom jednému vznikla daňová povinnosť a druhému vzniká právo na odpočítanie dane. Preto k rozhodnutiu správcu dane, či uznať alebo neuznať uplatňované právo na odpočítanie DPH nestačí len mechanické porovnanie výšky odpočítanej DPH s príslušnou faktúrou, ale je potrebné zabezpečiť aj iné dôkazy. Ako dôkaz možno použiť v zmysle § 29 ods. 4 zákona o správe dani všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Pri prijatí záveru, či daňový subjekt spĺňa podmienky, ktoré zákon o DPH priznaním práva na odpočítanie dane spája nebolo možné prihliadať na okolnosti, za ktorých sa mala ekonomická činnosť daňového subjektu uskutočňovať, resp., či činnosť, ktorú daňový subjekt vykonával možno subsumovať pod legálnu definíciu ekonomickej činnosti v zmysle zákona o DPH. Pod ekonomickou činnosťou treba rozumieť cieľavedomú, nezávislú hospodársku aktivitu určitého subjektu, ktorá je charakterizovaná určitými vstupmi, materiálno-technickou základňou, ako súhrn jej nevyhnutných technicko-hospodárskych predpokladov s technologickými nerovnými marketingovými postupmi a výstupmi v podobe dodania tovarov či služieb subjektov z vonkajšieho prostredia.

Krajský súd poukázal na spôsob podnikania, aký bol zistený daňovými orgánmi pri daňovej kontrole u žalobcu, ale aj ďalších spoločností personálne prepojených J. T., ktorý sám vo svojej výpovedi tvrdil, že bol oprávnený konať za dodávateľské, ako aj odberateľské spoločnosti pri vytváraní dodávateľských a odberateľských zmlúv, či už písomných alebo ústnych medzi spoločnosťami ním personálne prepojenými, vystupoval ako oprávnená osoba na strane dodávateľa i odberateľa, platby za tovar a služby boli uskutočnené vždy v hotovosti, tovar, ktorý bol deklarovaný na faktúrach mnohokrát neopustil sklady spoločností, zmenil iba vlastníkov, aj to len v rámci spoločností prepojených osobou J. T., ktorý bol v celom reťazci svojich obchodných spoločností nezastupiteľný, ku všetkým preverovaným skutočnostiam mohol iba on podať vyjadrenia a predkladať dôkazné prostriedky ku kontrole. Krajský súd v tejto súvislosti konštatoval, že takýto spôsob podnikania je minimálne v rozpore s príslušnými zákonmi na úseku jednotlivých daní, teda aj dane z pridanej hodnoty. Žiadny daňový subjekt nemôže zahrňať do svojich nákladov alebo odpočítať daň z tých obchodov, ktoré nie sú prijaté na účely jeho zdaniteľných obchodov, ale sú prijaté na účely podnikania iného daňového subjektu.

Z obsahu pripojených administratívnych spisov, a to predovšetkým zo spisu správcu dane podľa

krajského súdu jednoznačne vyplýva, že dňa 12.11.2010 žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu bolo poštou doručené upovedomenie o vykonaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2010 zo dňa 04.11.2010, v ktorom bola určená lehota na predloženie dokladov do 8 dní odo dňa začatia kontroly, t. j. 23.11.2010. Doklady žalobca bol povinný doručiť do 01.12.2010, avšak tak neurobil, ale urobil tak až dodatočne po opakovaných výzvach dňa 11.01.2011, keď doklady predložil ako prílohu k zápisnici o ústnom pojednávaní č. I/332/2328/2011. Za účelom objektívneho zistenia skutočného stavu bol žalobca zo strany správcu dane písomne vyzývaný na predloženie ďalších dokladov k daňovej kontrole a poskytnutie vyjadrenia k predloženým dokladom. Žalobca však so správcom nespolupracoval, a preto bol správca dane nútený zabezpečiť si dôkazy bez súčinnosti kontrolovaného daňového subjektu, t. j. žalobcu. Podľa krajského súdu žalobca k daňovej kontrole predložil iba faktúry a príjmové a výdavkové pokladničné doklady, čo nepostačovalo na účely § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH. O výsledku vykonanej daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty bol vyhotovený Protokol č. I/332/18470-112597/2011-Kos z 25.10.2011, ktorý bol žalobcovi zaslaný na prerokovanie v deň určený vo výzve, t. j. 01.12.2011, ktorého sa žalobca zúčastnil, čo vyplýva zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. I/332/18470-126654/2011/KosM, kedy prostredníctvom splnomocneného zástupcu predložil vyjadrenie k protokolu. Obsahom vyjadrenia k protokolu o výsledku daňovej kontroly sú v podstate tie isté všeobecné námietky, ktoré sú obsahom odvolania žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru, ako aj obsahom podanej žaloby.

Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že bolo dostatočne preukázané, že správne orgány vykonali dokazovanie a šetrenie v zmysle § 2 zákona č. 511/1992 Zb. v súčinnosti so žalobcom, keďže predložil k daňovej kontrole faktúry, príjmové a výdavkové doklady, vyjadril sa k protokolu, ale inak bol žalobca v priebehu daňovej kontroly nečinný a na výzvy správcu dane nereagoval. Keďže žalobca na výzvy správcu dane nereagoval, teda nevyužil svoje právo v priebehu daňovej kontroly byť aktívny, navrhovať, označovať a predkladať listinné dôkazy, podávať vysvetlenia na požiadanie správcu dane, ktorými by preukazoval uplatnenie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správca dane si z toho dôvodu bez súčinnosti žalobcu zadovážil podklady pre rozhodnutie, a to predovšetkým zisťovaním podstatných skutočností od iných daňových subjektov, v ktorých tiež prebiehali daňové kontroly a ktoré boli prepojené konateľom - spoločníkom v jednej osobe J. T., teda správca dane vykonal na zistenie sporných skutočností dokazovania v zmysle § 29 zákona č. 511/1992 Zb., ktoré vyhodnotil v súlade s ustanovením § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a dospel k záveru, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, a preto nebolo možné uznať odpočítanie dane zo sporných faktúr a tento záver logicky vyplýva aj zo samotného vykonania dokazovania správcom dane.

Z uvedeného dôvodu krajský súd námietky žalobcu týkajúce sa nedostatočne zisteného skutkového stavu a toho, že postup správcu dane počas daňovej kontroly nebol v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. považuje za neopodstatnené. Zároveň krajský súd poukázal aj na to, že žalovaný sa v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia dostatočným spôsobom a správnu argumentáciou vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru a keďže tieto námietky sú v podstate totožné so žalobnými námietkami, krajský súd sa s právnym hodnotením týchto námietok plne stotožnil.

Krajský súd sa stotožnil s tým, že daňová kontrola u žalobcu bola začatá 23.11.2010. Konateľ žalobcu bol vzatý do väzby 03.03.2011, a preto jeho námietky v súvislosti s tým, že nemohol spolupracovať so správcom dane, ani predkladať doklady a dôkazy na oprávnenosť odpočtu nároku na DPH sú neopodstatnené, pretože od začatia daňovej kontroly do vzatia do väzby mal konateľ žalobcu dostatok času, aby predložil všetky potrebné doklady a dôkazy, ku ktorým bol vyzývaný jednak s upovedomením o začatí daňovej kontroly, ale aj po začatí daňovej kontroly. Napokon konateľovi žalobcu nebránilo nič so správcom dane spolupracovať aj v čase, keď bol vo väzbe, pričom krajský súd poukázal aj na to, že žalobca si zvolil právneho zástupcu, a teda nič mu nebránilo na výzvy správcu dane reagovať aj prostredníctvom právneho zástupcu.

Čo sa týka námietky, že mu boli zaistené všetky doklady, a to nielen v súvislosti so žalobcom, ale

ďalších spoločností, kde bol konateľom alebo spoločníkom J. T., krajský súd poukázal na to, že pracovníčka žalobcu G. S. podpísala preberací protokol o zaistení dokladov, ako aj o zapečatení vecí, teda žalobca mohol prostredníctvom svojej zamestnankyne mať vedomosti o tom, aké doklady boli zaistené. Nie je pravdou a napokon ani z odôvodnenia rozhodnutí správnych orgánov podľa krajského súdu nevyplýva, že by správca dane, resp. žalovaný nejakým spôsobom hodnotili postup orgánov činných v trestnom konaní pri zabezpečovaní dokladov. Toto všetko bolo v právomoci týchto orgánov a správca dane ani žalovaný nie je oprávnený tento postup hodnotiť. Taktiež správne orgány, ale napokon ani krajský súd nie je oprávnený hodnotiť aká bola komunikácia medzi konateľom žalobcu a splnomocneným zástupcom - Advokátskou kanceláriou Kolesár a partneri, s.r.o., aké doklady boli tomuto splnomocnenému zástupcovi odobraté a ani to, že po smrti konateľa advokátskej kancelárie mu neboli tieto doklady vrátené.

K námietke porušenia zásady proporcionality tak, ako to žalovaný v odôvodnení rozhodnutia poukazuje, krajský súd takisto odkázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. PL ÚS SR 3/00, kde sa k tejto zásade uvádza: „Tento princíp predovšetkým znamená primeraný vzťah medzi cieľom (účelom) sledovaným štátom a použitými prostriedkami. Kritérium alebo princíp vhodnosti znamená, že stav, ktorý štát vytvorí zásahom a stav, v ktorom treba sledovaný cieľ vidieť ako uskutočnený, sa nachádzajú vo vzájomnej súvislosti - cieľ musí byť v súlade s prostriedkom. Nevyhnutnosť znamená, že neexistuje iný stav, ktorý štát bez veľkej námahy môže rovnako vytvoriť, ktorý občana zaťažuje menej a ktorý súvisí so stavom, v ktorom treba sledovaný účel pokladať za uskutočnený“, ako aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. PL ÚS SR 67/07 v ktorom sa uvádza: „Obmedzenie, resp. zasahovanie do ústavou chránených práv a slobôd, je ústavne akceptovateľné len vtedy, ak je ustanovené zákonom, zodpovedá niektorému ustanovenému legitímnemu cieľu a je nevyhnutné v demokratickej spoločnosti na dosiahnutie sledovaného cieľa, t. j. ospravedlňuje ho existencia naliehavej spoločenskej potreby a primerane (spravodlivo) vyvážený vzťah medzi použitými prostriedkami a sledovaným cieľom.“

Ako vyplýva z obsahu pripojených spisov, ako aj z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia, konateľ žalobcu J. T. založil väčšie množstvo spoločností, v ktorých bol konateľom - spoločníkom a zároveň podnikal ako fyzická osoba. Tým, že založil väčšie množstvo spoločností, v ktorých ako sám uviedol mohol vystupovať iba on sám, iba on sám mohol podávať vysvetlenia, predkladať dôkazy, ku všetkému sa vyjadrovať, on uzatváral jednotlivé obchody aj na strane dodávateľa, aj na strane odberateľa, on vykonával platobnú činnosť, teda na základe predložených faktúr v hotovosti platil za dodanú prácu, službu a takisto prijímal od objednávateľa platbu v hotovosti. Týmto spôsobom podnikania, ktorý si zvolil si musel podľa krajského súdu uviesť aj to, že v prípade vykonávania daňových kontrol, resp. ak je potrebné niečo vykonávať súbežne vo viacerých ním založených spoločnostiach, musí tieto spoločnosti zabezpečiť tak, aby si tieto povinnosti plnili riadne a včas, prípadne aj v zákonom stanovenej lehote. Bolo teda na samotnom J. T. aby ním personálne prepojené spoločnosti zabezpečil za účelom ich riadneho chodu. Ak personálne, ale aj obchodno-ekonomicky zabezpečoval a vybavoval všetko len on sám, potom podľa krajského súdu tak, ako v danom prípade, že bolo vykonávaných naraz viac daňových kontrol v spoločnostiach ním prepojených, mohol uplatniť ustanovenie § 9 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a splnomocniť zástupcu, ktorý by ho zastupoval v niektorej ním určenej spoločnosti. Keďže konateľ žalobcu takto nepostupoval, podľa názoru krajského súdu u neho nemožno zohľadňovať, že bol nad mieru zaťažený vykonávaním daňových kontrol vo viacerých spoločnostiach ním personálne prepojených.

Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že podnikateľské subjekty, v ktorých konateľ žalobcu fungoval, mali fungovať vo forme blízkej holdingu, ktorý spája výhody veľkých podnikov s výhodami podnikov menších jednotiek holdingu, pretože spoločnosti personálne prepojené J. T. obchodovali iba medzi sebou navzájom, konečný príjemca - spotrebiteľ nebol zistený, ale práve naopak bolo preukázané a zistené, že obchodovaný tovar neustále zostal v obehú v rôznych schémach vo vnútri spoločností, za ktoré ako bolo zistené je vedená spoločná evidencia tovarového toku a tento tovar nie je umiestňovaný na trh, takže charakteristiky holdingu pre tieto spoločnosti ani nemajú význam. Aj v holdingu musia jednotlivé spoločnosti viesť samostatné účtovníctvo a tiež jednotlivé vzťahy medzi spoločnosťami musia byť zaznamenané účtovne.

Krajský súd zdôraznil, že daňovou kontrolou nebolo žalobcovi uznané odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od jeho dodávateľov tak, ako je to citované v žalobou napadnutom rozhodnutí, ktorých úhradu žalobca deklaroval platbou v hotovosti predložením výdavkových pokladničných dokladov. Odpočítanie dane nebolo uznané z dôvodu, že v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH k uskutočneniu predmetných zdaniteľných obchodov deklarovaných uvedenými dodávateľskými faktúrami v skutočnosti nedošlo. Žalobca právne relevantným spôsobom nepreukázal, že tovar deklarovaný uvedenými dodávateľskými faktúrami mu bol reálne dodaný, t. j. žalobca nepreukázal skutočné prijatie deklarovaného tovaru, a to aj napriek tomu, že po formálnej stránke vzbudil dojem dodržania ustanovení zákona o DPH.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že rozhodnutie správcu dane, ako aj žalovaného je nepreskúmateľné a nie je v súlade s ustanovením § 30 ods. 3 a § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Vzhľadom k tomu, že v daňovom konaní nie je prípustná koncentrácia konania, rozhodnutie o odvolaní musí obsahovať všetky náležitosti v zmysle ustanovenia § 30 zákona č. 511/1992 Zb., pričom v odôvodnení rozhodnutia sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych prepisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. To znamená, že odôvodnenie musí obsahovať všetky úkony, ktoré správca dane vykonal za účelom zistenia skutkového stavu, zhrnutie zistených skutočností, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia. Zhodnotenie dôkazov a ostatných podkladov pre rozhodnutie, vysporiadanie sa s pripomienkami, návrhmi, dôkazmi, vyjadreniami žalobcu, rozpormi v jednotlivých dôkazoch, závery o tom, ktoré skutočnosti sa považujú za nepochybné zistené a posúdenie ich správneho významu. Žalovaný, ako aj správca dane podľa názoru krajského súdu postupovali v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona, keď opisali skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov, použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo a žalovaný sa dostatočne právne vysporiadal osobitne s každou jednou námietkou žalobcu uvedenou v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru. Podľa názoru krajského súdu takto vypracované rozhodnutia nielen správcom dane, ale aj žalovaným nemôžu byť posúdené ako neodôvodnené a nepreskúmateľné, pretože spĺňajú zákonom stanovené podmienky v zmysle § 30 ods. 3 a § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a žalobcovi ich náhradu nepriznal, pretože v konaní úspešný nebol.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší. Za všeobecné a nekonkrétne považoval napadnuté rozhodnutie správcu dane. Z tohto dôvodu ho považoval za nepreskúmateľné. Mal za to, že ani správca dane a ani krajský súd neuvádzajú, aké iné dôkazy okrem tých, ktorá žalobca správcovi dane predložil, mal žalobca predložiť, aby uniesol dôkazné bremeno uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Zdôraznil, že uskutočnenie obchodu bolo preukázané dodávateľskými faktúrami a pokladničnými dokladmi, ako aj potvrdené štatutárnym orgánom tak dodávateľskej, ako aj odberateľskej spoločnosti. Podľa žalobcu uskutočnenie obchodov nie je nijakým spôsobom spochybnené právnym poriadkom dovoleným konaním spoločností prostredníctvom tej istej osoby. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že žiadny zákon nezakazuje založenie viacerých obchodných spoločností a ich vzájomné obchodovanie. Žalobca namietal, že krajský súd len všeobecne konštatuje, že takýto spôsob podnikania je minimálne v rozpore s príslušnými zákonmi na úseku jednotlivých daní, avšak neuvádza, s ktorými zákonmi a s ktorými ich ustanoveniami. Preto mal žalobca za to, že takéto podnikanie nie je v rozpore so žiadnym ustanovením zákona na úseku daní.

Vo vzťahu k predkladaniu dôkazov žalobca uviedol, že dôkazy boli správcovi dane predložené a po vzatí J. T. do väzby už nebolo možné ďalšie dôkazy predkladať, nakoľko došlo k odňatiu, resp. vydaniu účtovných a iných dokladov. Nepredloženie dôkazov v lehote podľa žalobcu úzko súvisí s porušením zásady proporcionality, pretože pre množstvo súčasne začatých kontrol nebolo možné fyzicky stíhať reagovať na niekoľko tisíc výziev zo strany správcu dane. Podľa žalobcu neobstojí argument, že mal dostatok času predložiť dôkazy do 01.03.2011, pretože daňová kontrola bola ukončená až 25.10.2011 a

dovtedy je daňový subjekt kedykoľvek v jej priebehu oprávnený predkladať dôkazy. Na tomto mieste žalobca namietal, že orgány činné v trestnom konaní konali pri odňatí vecí v rozpore s § 93 ods. 1 Trestného poriadku, a preto nebolo možné zistiť, čo bolo žalobcovi odňaté. Preto ani p. G. S. nevedela, ktoré veci boli odňaté.

Žalobca ďalej uviedol, že všetky spoločnosti, ktoré boli personálne prepojené osobou J. T. (cca 50) podnikali dlhšiu dobu (od roku 2006-2007) a absolvovali množstvo daňových kontrol bez toho, aby boli nadmerne zaťažované. Preto mal za to, že v tomto prípade bola správcom dane jednoznačne porušená zásada proporcionality, čomu malo dôjsť až v roku 2010, a to cieľovým a koordinovaným súčasným otvorením daňových kontrol vo všetkých spoločnostiach.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Košiciach a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 211 ods. 2 OSP a § 246c ods. 1 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie vecí krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnoti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedených v odvolaní doplnia nasledovné:

Úlohou krajského súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie prvostupňového

správneho orgánu (správca dane), ktorým správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie august 2010 vo výške 3.061,29 Eur.

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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorý je povinný platiť daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 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.

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

Podľa § 71 ods. 1, 6 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Ak platiteľ vo faktúre alebo v inom doklade o predaji uvedie vyššiu sumu dane, ako je povinný platiť podľa tohto zákona, je povinný platiť túto vyššiu sumu dane.

Podľa § 15 ods. 1 prvá a druhá veta zákona č. 511/1992 Zb. je povinnosťou správca dane daňovou kontrolou zistiť alebo preveriť základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia, správca dane dbá, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli určené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 30 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Odvolací súd v prvom rade poukazuje na názor vyslovený v rozhodnutí pod sp. zn. 4Sžf/61/2016 zo dňa 08.11.2017 o tom, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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. Dôkaznú povinnosť má v tomto druhu konania prioritne daňový subjekt. Úlohou správca dane je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, pričom dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov.

V daňovom konaní sa okrem zásady zákonnosti uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné finančné orgány povinné postupovať. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Odvolačný súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie DPH. Aj podľa názoru odvolacieho súdu žalobca vierohodným a nepochybniteľným spôsobom nepreukázal reálnosť deklarovaných obchodov s fyzickou osobou J. T. - T. a spoločnosťou CEREAL s.r.o.

Najvyšší súd uvádza, že väzba konateľa žalobcu bránila len jeho osobnému vystupovaniu v daňovom konaní, ale nepredstavovala objektívnu príčinu, ktorá by bránila žalobcovi podávať písomné vyjadrenia, či vysvetlenia. Žalobca mal zákonnú možnosť z dôvodu väzby konateľa sa dať zastupovať zástupcom a zabezpečiť, aby nebol ukrátený na svojich právach. Navyše pracovníčka G. S. sa vyjadrovala k dokladom, ktoré boli zaistené, podpisovala preberací protokol, zapečatené veci, takže táto osoba mala vedomosti o tom, aké doklady a za aké spoločnosti boli zaistené. K postupu orgánov činných v trestnom konaní pri zabezpečovaní dokladov a poskytovaní dokladov správcovi dane najvyšší súd uvádza, že hoci bol J. T. vzatý do väzby a boli mu zaistené aj doklady, mal možnosť konať, keďže bol stále konateľom žalobcu a ako konateľ mal možnosť nahliadať do zaistených vecí, vytvoriť si fotokópie buď sám, alebo prostredníctvom svojho splnomocneného zástupcu. Najvyšší súd má za to, že postup daňových orgánov v tejto veci bol v súlade so zákonom.

K námietke o porušení zásady proporcionality odvolací súd uvádza, že cieľom daňových orgánov bolo preverenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu uplatneného žalobcom. Väčšina spoločností prepojených cez osobu J. T. nemala zamestnancov, ani splnomocneného zástupcu, bolo preto málo pravdepodobné bezproblémové zvládnutie riadenia takého množstva spoločností so širokým rozsahom podnikateľských aktivít jednou osobou. Žalobca zvolil formu podnikania (cez množstvo spoločností prepojených jeho osobou) čím úmyselne vytvoril stav, pri ktorom zneprehľadnil toky tovarov, služieb, financií, faktúr a dokladov. Žalobca tým, že bol prepojený jednou osobou, mohol poskytovať informácie a doklady v krátkom časovom priestore, a tým si uplatňovať svoje práva. Nutnosť súbežného vykonávania daňových kontrol, ústnych pojednávaní a miestnych zisťovaní u daňových subjektov vychádzala z potreby preukázať reálnosť uskutočnených obchodov, ktorú bolo možné preukázať iba zisťovaním pohybu tovaru v reťazci spoločností. Preto takýto postup nebol v rozpore so zásadou proporcionality. Kontrolná skupina v predmetnej daňovej kontrole nezaťažovala žalobcu viac, ako bolo nevyhnutné pre správny výkon daňovej kontroly, pretože od žalobcu sa vyžadovali len úkony a doklady potrebné na správne zistenie skutkového stavu.

Najvyšší súd dodáva, že v tomto prípade tovar, ktorý bol deklarovaný na sporných faktúrach neopustil sklady spoločnosti, zmenil iba vlastníka. J. T. konal za ďalšie obchodné spoločnosti a vykonával v týchto spoločnostiach všetky činnosti súvisiace s obchodno-ekonomickými a organizačno-výrobnými aktivitami. Daňové orgány žalobcovi neupierali možnosť vykonávať podnikateľskú činnosť predmetnou formou, avšak pri tejto forme bolo nevyhnutné zabezpečiť, aby každá spoločnosť, ktorá bola samostatnou účtovnou jednotkou, si plnila svoje povinnosti. K nepriznaniu nadmerného odpočtu nedošlo

z dôvodu personálneho prepojenia konateľa, ale z dôvodu nepreukázania uskutočnenia zdaniteľných plnení žalobcom. Preto aj najvyšší súd posúdil ako správne závery daňových orgánov, že v reťazci vzájomne prepojených spoločností nebol vytvorený predpoklad ekonomickej činnosti v rozsahu ako to deklaroval žalobca v daňovom priznaní a dokladoch predložených pri kontrole. Deklarované zdaniteľné obchody sa javili ako účelové a neboli vytvorené za ekonomickým účelom, ich hlavným cieľom bolo deklarovať umelo vytvorené zdaniteľné obchody s cieľom odčerpania finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu, a to formou nadmerných odpočtov, teda získania daňovej výhody. Žalobca právne relevantným spôsobom nepreukázal, že tovar deklarovaný uvedenými dodávateľskými faktúrami mu bol reálne dodaný, a to aj napriek tomu, že žalobca po formálnej stránke vzbudil dojem dodržania ustanovení zákona o DPH.

Žalovaný ako odvolací správny orgán sa v rámci odvolacieho konania proti rozhodnutiu správcu dane zaoberal vecou komplexne a v súlade so zásadami aplikovanými pri správe daní. V napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane bol dostatočným spôsobom opísaný skutkový stav vyplývajúci z vykonaného dokazovania správcom dane, podľa ktorého nebolo preukázané splnenie podmienok na odpočítanie dane. Preto aj odvolací súd zastáva názor, že rozhodnutia správnych orgánov spĺňajú všetky atribúty zákonnosti.

Najvyšší súd konštatuje, že žalobca v odvolaní neuviedol také skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť výroku rozsudku krajského súdu, ani také právne relevantné námietky, s ktorými by sa krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia nebol dostatočne vysporiadal. Najvyšší súd tiež nezistil procesné vady, ktoré by samy o sebe boli dôvodom pre zrušenie rozhodnutia Krajského súdu v Košiciach. Rozsudok krajského súdu sa dostatočne podrobne zaoberá skutkovými zisteniami správneho orgánu a námietkami žalobcu. Odvolací súd sa preto v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi prvostupňového rozsudku, ktoré zodpovedajú obsahu spisu a tieto dôvody si odvolací súd osvojuje ako svoje vlastné.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania, nerozhodol svojoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

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

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.