

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/93/2016  
Identifikačné číslo spisu: 4015200800  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.03.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200800.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: L. Z., Y. XXXX/XX, O. K., IČO : 35 205 890, zastúpeného: REKEN & PARTNERS Law Firm s. r. o., Tichá 45, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/25/2015-84 zo dňa 26. apríla 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/25/2015-84 zo dňa 26. apríla 2016 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu Daňovým úradom Nitra (ďalej len „správca dane“) za zdaňovacie obdobie január 2011 až

december 2011, ktorej výsledky správca dane zhrnul v protokole zo dňa 08.08.2013, bolo vydané dňa 02.12.2013 rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie február 2011 v sume 1.080,18 Eur. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 07.03.2014 prvostupňové rozhodnutie správca dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu.

2. Po doplnení dokazovania vydal správca dane dňa 23.02.2015 rozhodnutie č. 9412402/5/399683/2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2011 rozdiel dane v sume 1.080,18 Eur pre porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v spojení s § 19 ods. 1 uvedeného zákona, pretože si uplatnil odpočítanie dane z nákupu pohonných hmôt (motorovej nafty), ktoré neboli dodané tak, ako to žalobca deklaroval v predložených daňových dokladoch.

3. Proti rozhodnutiu správca dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/1/221211/2015/14003 zo dňa 29.05.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane. Všetky doklady, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, boli za nákup pohonných hmôt od dodávateľa Slovnaft a. s., partner N. P., prevádzka Nové Zámky, Komárňanská ul. (ďalej aj „dodávateľ“) a boli vystavené prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice DKP č. 63110204416265002 (ďalej aj „ERP“). Podľa zistení správca dane však predmetné pokladničné doklady neboli vytvorené a vytlačené na uvedenej registračnej pokladnici, údaje na nich sú nezhodné s údajmi kontrolného záznamu predmetnej ERP a na uvedenej čerpacej stanici sa nemohol uskutočniť predaj motorového paliva Tempo Plus Diesel, uvedený na žalobcom predložených dokladoch. Žalovaný preto konštatoval, že žalobcovi nevzniklo právo odpočítať daň a ani v odvolacom konaní žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by odstránili pochybnosti správca dane o tom, že sa zdaniteľné obchody reálne uskutočnili.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Nitre (ďalej len „krajský súd“) žalobu, s návrhom na jeho zrušenie spolu s rozhodnutím správca dane a vrátenie vecí žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe namietal :

- napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné, keďže správne orgány oboch stupňov nedali odpoveď na právne relevantné námietky žalobcu, v odôvodnení rozhodnutí neuviedli, akými úvahami sa riadili pri hodnotení skutkového stavu, prečo nepovažovali za dôvodnú právu argumentáciu žalobcu a jeho námietky za opodstatnené;

- správca dane porušil § 24 ods. 2, 3 Daňového poriadku, keď nevedel dokazovanie tak, aby rozhodujúce skutočnosti boli zistené čo najúplnejšie, nechal do úvahy dôkazy v prospech žalobcu, keď nechal bez povšimnutia, že dodané pohonné hmoty u žalobcu slúžili na výkon podnikateľskej činnosti a boli riadne zaplatené;

- neumožnil žalobcovi nahliadnuť do vyjadrení spoločnosti Datapac, s. r. o. a Slovnaft, a.s., žalobca nepozná ich obsah a preto stanoviská správca dane k nim môžu byť neúplné alebo účelovo sformulované. Žalobca namietal, že keby osoby oprávnené konať za tieto spoločnosti boli vypočuté v daňovom konaní ako svedkovia, mal by žalobca právo klásť svedkom otázky a nahliadnuť do dokladov, ktoré by boli predmetom ústneho pojednávania;

- žalovaný v odvolacom konaní doplnil nový dôkaz, ktorý získal z Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Topoľčanoch, a to znalecký posudok ČES:PPZ-KEU-BA-EXP-2014/12087 zo dňa 02.03.2015 vypracovaný Kriminalistickým a expertíznym ústavom PZ (ďalej aj „znalecký posudok KEÚ PZ“), avšak v odôvodnení napadnutého rozhodnutia okrem záveru, že žalobcom predložené bloky z elektronickej registračnej pokladnice sú falošné, neuviedol žiadne ďalšie informácie popísané v znaleckom posudku, najmä na základe akých podkladov bol posudok vypracovaný a aké dôvody viedli ku konečnému záveru posudku, že ide o falošné doklady;

- žalovaný pred vydaním napadnutého rozhodnutia neumožnil žalobcovi oboznámiť sa s uvedeným znaleckým posudkom, čím konal v rozpore s § 74 ods. 3 Daňového poriadku;
- pokiaľ v priebehu daňovej kontroly vznikli na strane správcu dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti žalobcom predložených dokladov, správca dane bol povinný podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku tieto pochybnosti žalobcovi oznámiť a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, čo správca dane neurobil a preto je jeho záver o neuznaní odpočítania dane predčasný;
- správca dane nevykonával žiadne dokazovanie na preukázanie tvrdenia žalobcu, že pohonné hmoty kúpil u deklarovaného dodávateľa. Žalobca poukázal na to, že nemá možnosť reálne overiť, či nákupy u dodávateľa evidované cez elektronickú registračnú pokladnicu sú riadne priznané ako daňové príjmy, za vydané pokladničné bloky nesie zodpovednosť obsluha čerpacej stanice a nie zákazník a preto správca dane mal vykonať dokazovanie, či sa práve žalobca nestal v dobrej viere obeťou iného deliktu.

5. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že správca dane za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu vykonal rozsiahle dokazovanie, s výsledkami ktorého bol žalobca v priebehu daňovej kontroly i vyrubovacieho konania v súlade so zákonom oboznamovaný. Záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia zákonom o DPH stanovených podmienok na uplatnenie odpočítania dane, podľa žalovaného vyplýva logicky z vykonaného dokazovania, nakoľko nebolo preukázané, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

6. Žalovaný konštatoval, že správca dane pri ústnom pojednávaní zo dňa 12.02.2015 dal žalobcovi k nahliadnutiu zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 13.06.2014 a 15.08.2014, spísané v priebehu vyrubovacieho konania s dodávateľom pohonných hmôt Slovnaft a. s., v ktorých dodávateľ nepotvrdzuje dodanie tovaru podľa predložených dokladov. Žalobca využil svoje právo nahliadnuť do uvedených zápisníc, avšak konkrétne sa k nim nevyjadril a nepredložil dôkazné prostriedky preukazujúce naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH. Žalovaný poukázal na to, že pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane na základe dokladov vystavených elektronickou registračnou pokladnicou, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený a to deklarovaným dodávateľom uvedeným na dokladoch vystavených touto pokladnicou. Toto však žalobca nepreukázal a naopak v napadnutom rozhodnutí popísanými zisteniami sa nespochybniteľne preukázalo, že pohonné hmoty neboli dodané tak, ako to deklaroval žalobca predloženými dokladmi o ich nákupe a teda že u dodávateľa pohonných hmôt nevznikla daňová povinnosť.

7. Žalovaný dodal, že nakoľko v rámci ročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly nebolo ukončené šetrenie Okresného riaditeľstva PZ v Topolčanoch v súvisiacej trestnej veci, výsledky tohto šetrenia nie sú uvedené v protokole ani v prvostupňovom rozhodnutí, avšak žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol aj znalecký posudok KEÚ PZ, ktorý analyzoval predložené bloky vyhotovené na predmetnej ERP za roky 2010, 2011, 2012 a 2013, so záverom, že sú falošné, okrem 26 kusov dokladov, u ktorých nie je možné jednoznačne potvrdiť, resp. vylúčiť ich pravosť, nakoľko sa originálne pokladničné bloky nevyznačujú individuálnymi charakteristickými znakmi z dôvodu vyblednutia záznamov.

8. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 26.04.2016 rozsudok č. k. 15S/25/2015-84, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku uviedol, že podstatou zisťovania skutkového stavu a dokazovania v rámci daňovej kontroly bola skutočnosť, že žalobcom predložené pokladničné doklady od dodávateľa nevykazovali zhodné údaje s tými, ktoré sa nachádzajú na pokladničných dokladoch vystavovaných z ERP zn. POSIBE MCFS od výrobcu Datapac, s. r. o., Svätý Jur, pričom tento typ ERP v čase vystavenia sporných účtovných dokladov používal žalobcom označený prevádzkovateľ čerpacej stanice P. N..

9. Krajský súd poukázal na to, že správca dane pri vykonanom dokazovaní okrem iného vychádzal aj zo súčasne prebiehajúceho trestného konania, v ktorom bol na žiadosť Okresného riaditeľstva PZ v Topolčanoch vyhotovený znalecký posudok za účelom preukázania pravosti žalobcom predložených dokladov (na CD nosiči), pričom zo záveru znaleckého posudku vyplýva, že všetky sporné pokladničné doklady (s výnimkou 26 kusov vyblednutých, u ktorých to nebolo možné posúdiť) neboli vyhotovené na

tlačiarňi, ktorou boli vytlačené originálne bloky. Taktiež výrobca a servisná spoločnosť Datapac, s. r. o. uviedla, že predložené fotokópie dokladov z obdobia roku 2011 neboli vytvorené ani vytlačené na predmetnej ERP.

10. Aj dožiadaný Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty po vykonanom miestnom zisťovaní oznámil správcovi dane, že preverované kópie pokladničných dokladov z ERP, nachádzajúce sa u dodávateľa, neboli vyhotovené daňovým subjektom Slovnaft a. s.. Množstvo pohonných hmôt podľa príslušných dokladov za konkrétny deň sa nezhoduje so sumárom čerpaného množstva pohonných hmôt z príslušnej nádrže za daný mesiac a rok a teda v daný deň neprišlo k takému čerpaniu pohonných hmôt, ako je uvedené v kópiách dokladov. Daňovému subjektu Slovnaft, a. s. teda podľa žalovaného nevznikla z deklarovaných plnení daňová povinnosť a daň ani nebola dodávateľom priznaná a odvedená.

11. Krajský súd tiež zaujal stanovisko k výpovediam svedkov v daňovom konaní, keď uviedol, že ich výpovede nepotvrdili čerpanie konkrétneho množstva pohonných hmôt do jednotlivých vozidiel a dátum a čas takéhoto čerpania, ale potvrdili len, že žalobca mal používať na čerpanie pohonných hmôt aj nádrž o objeme 1000 litrov, z ktorej mal následne čerpať pohonné hmoty do jednotlivých vozidiel. Výpočtí zamestnanci predmetnej čerpacej stanice uviedli, že každý predaj pohonných hmôt bol zaevidovaný do ERP, keďže stojany sú priamo prepojené na pokladňu a údaje sú automaticky prenášané do pokladne.

12. V súvislosti so znaleckým posudkom KEÚ PZ krajský súd konštatoval, že právo zaručené v § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku klásť znalcom otázku, ktorého odňatie žalobca namieta, má daňový subjekt len pri daňovej kontrole v daňovom konaní. Predmetný znalecký posudok však bol vyhotovený pre účely trestného konania.

13. Z uvedených dôvodov krajský súd uzavrel, že žalobca neunesol v rámci daňovej kontroly dôkazné bremeno, že tovar podľa predložených dokladov z ERP od ním označeného dodávateľa skutočne nadobudol.

### III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

14. Proti rozsudku krajského súdu zo dňa 26.04.2016, ktorý bol doručený splnomocnenému právnickému zástupcovi dňa 06.06.2016, podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. V odvolaní uviedol, že ho podáva z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. c/, d/, f/ O. s. p., pričom naplnenie odvolacích dôvodov videl v tom, že krajský súd nechal bez povšimnutia jeho námietku, že správca dane porušil § 24 ods. 2 a 3 Daňového poriadku, keď nevedol dokazovania takým spôsobom, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Tvrdil, že „správca dane nepreukázal skutočnosti o úkonoch vykonaných voči mne ako daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane“.

15. Podľa názoru žalobcu sa krajský súd iba veľmi povrchno a prísne formalisticky vysporiadal s jeho námietkou, že nebol vypočutý splnomocnený zástupca spoločnosti Slovnaft, a. s. ako svedok, nebol preto poučený o povinnosti vypovedať pravdivo a žalobcovi nebolo umožnené uplatnenie práva klásť otázky.

16. Žalobca ďalej nesúhlasil s tým, ako sa krajský súd vysporiadal s jeho námietkou o tom, že nebol oboznámený s obsahom znaleckého posudku zo dňa 02.03.2015, čím bola podľa žalobcu porušená zásada zákonnosti, súčinnosti a rovnosti zbraní. Zaujal názor, že účastník daňového konania má právo vyjadriť sa ku všetkým dôkazom, ktoré sa vykonali, teda aj k tým, ktoré boli zabezpečené (prebraté) z trestného konania, a to spravidla bezprostredne po vykonaní každého dôkazu.

17. Žalobca označil za nepochybné, že mu správne orgány nepredložili na oboznámenie úplný žurnalizovaný originál spisového materiálu (očíslované strany, previazaný, konce špagátu zalepené lepiacou páskou, označené odtlačkom okrúhlej pečiatky útvaru bez štátneho znaku a podpisom toho, kto

ho vyhotovil), čo podľa jeho názoru zakladá „zrušenie rozhodnutia pre nepreskúmateľnosť“.

18. Žalobca namietal, že správca dane mu odmietnutím vykonať navrhované dôkazy odoprel jeho najzákladnejšie právo účastníka konania a súčasne porušil zásadu kontradiktórnosti konania a zásadu rovnosti zbraní. Tieto námietky podľa jeho názoru vo svojom rozsudku pominul i krajský súd, čím vytvoril stav, že jeho závery nemožno riadne preskúmať. Súd prvého stupňa napriek tomu, že mohol vykonať dôkazy, ktorých nevykonanie zo strany žalovaného žalobca namietal, nielenže ich tiež nevykonala, ale ani nevysvetlil, prečo tak urobil. Žalobca tiež poukázal na to, že okrem nedostatočne zisteného skutkového stavu namietal aj svojvoľné (selektívne) hodnotenie dôkazov, ani k tejto námietke však nedostal od súdu prvého stupňa žiadnu relevantnú odpoveď. Žalobca vytýkal krajskému súdu, že v odôvodnení rozhodnutia neuviedol, aké skutočnosti považoval za preukázané, z akých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil a prečo nepovažoval za potrebné vyjadriť sa ku všetkým námietkam žalobcu zásadného skutkového a právneho významu.

19. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu stotožnil s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a odvolacie námietky považoval za neopodstatnené.

#### IV.

##### Právne názory odvolacieho súdu

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

21. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci, sa Najvyšší súd vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich zistení a záverov z odvolacieho konania.

22. Z konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu k problematike daní plynie, že správa daní vo vzťahu k fiškálnym záujmom štátu je príslušnými hmotnoprávnymi a procesnými predpismi verejného práva upravená tak, že daňový subjekt má okrem iného povinnosť sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, pričom v rámci daňového konania nesie dôkazné bremeno. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov, samozrejme za zachovania procesných práv daňových subjektov, zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na odpočítanie DPH (m.m. napr. sp.zn. 8SŽf/75/2014).

23. S ohľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov pripadlo odvolaciemu súdu posúdiť predovšetkým procesnú stránku veci, najmä či sa krajský súd dostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu vo vzťahu k zisťovaniu skutkového stavu v administratívnom konaní, k namietanému porušeniu jeho procesných práv, a tiež či krajský súd sám riadne zistil skutkový stav veci a či svoje závery po právnej stránke náležite odôvodnil.

24. V daňovom konaní je daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku povinný preukazovať rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH predovšetkým reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia, ako aj fakt, že dané plnenie prijal platiteľ od toho platiteľa, ktorý vyhotovil daňový doklad, z ktorého sa odpočítanie dane uplatňuje.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 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.

Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku 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.

25. S ohľadom na druh tovaru, ktorý mal žalobca prijať od dodávateľa (motorová nafta), obvyklý spôsob jeho nákupu (bežné spotrebiteľské tankovanie na čerpacej stanici), pri ktorom je výdaj každého litra pohonných hmôt technicky zaznamenaný a prepojený na ERP, ako aj množstvo deklarovaných nákupov v posudzovanom zdaňovacom období, prakticky neprichádza do úvahy spoľahlivo preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu na vstupe iným spôsobom ako pokladničným dokladom vystaveným prevádzkovateľom čerpacej stanice po vykonaní nákupu pohonných hmôt. Výpovede svedkov o tom, či žalobca nakupoval alebo nenakupoval v predmetnom období pohonné hmoty práve u deklarovaného dodávateľa, koľko ich nakúpil, prípadne do akých vozidiel alebo nádrží tieto pohonné hmoty umiestňoval, môžu mať s ohľadom na uvedené okolnosti len podpornú dôkaznú hodnotu.

26. Žalobca nákup motorovej nafty v posudzovanom zdaňovacom období deklaroval pokladničnými dokladmi, ktoré podľa jeho tvrdení mali byť vystavené dodávateľom a vytlačené z ERP na predmetnej čerpacej stanici. Zistenia správcu dane ohľadom žalobcom predložených dokladov jednoznačne preukazujú, že pokladničné bloky, ktorými žalobca deklaroval nákup pohonných hmôt od dodávateľa, nepochádzajú z predmetnej ERP, ktorú v tom čase dodávateľ prevádzkoval. Údaje na nich totiž nie sú zhodné s údajmi kontrolných záznamov tejto ERP, čo vyplynulo zo stanoviska servisnej spoločnosti Datapac, s.r.o. a tento záver zodpovedá i výsledkom šetrenia v spoločnosti Slovnaft, a.s., ktorá nepotvrdila dodanie tovaru na čerpaciu stanicu podľa predložených dokladov, nakoľko v nich uvedené čerpané množstvá pohonných hmôt za príslušný deň sa nezhodujú so súčtom čerpaného množstva motorovej nafty z príslušnej nádrže za daný mesiac a rok. Správca dane mal preto dostatok skutkových podkladov pre záver, že nebolo preukázané uskutočnenie dodávok pohonných hmôt tak, ako ich žalobca deklaroval pokladničnými dokladmi dodávateľa.

27. Žalovaný posúdil uvedené skutkové zistenia po právnej stránke tak, že nakoľko nebolo preukázané dodanie tovaru žalobcovi podľa predložených dokladov, nevznikla žalobcovmu dodávateľovi v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť (daň z týchto obchodov ani nebola dodávateľom odvedená) a žalobca preto nemá právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. S týmto právnym názorom daňových orgánov sa stotožnil i krajský súd a jeho záver je podľa mienky odvolacieho súdu zákonný a správny, dostatočne skutkovo aj právne podložený aj náležite odôvodnený.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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, 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

28. Pokiaľ ide o jednotlivé odvolacie body, podľa názoru Najvyššieho súdu z obsahu odvolania nie je zrejماً podstata všeobecne formulovanej námietky sťažovateľa, že správca dane porušil § 24 ods. 2 a 3 Daňového poriadku, keď nevedol dokazovanie takým spôsobom, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Odvolací súd konštatuje, že dokazovanie v daňovom konaní bolo uskutočnené v rozsahu dostatočnom pre vyslovené závery, žalobca sa mohol v rámci daňovej kontroly ku všetkým vykonaným dôkazom vyjadriť písomne i ústne na pojednávaniach, pričom tu treba zdôrazniť, že na poslednom pojednávaní pred vydaním prvostupňového rozhodnutia žiadne dôkazné návrhy alebo konkrétne pripomienky k už vykonaným dôkazom neuplatnil.

30. Za neopodstatnenú považoval odvolací súd námietku týkajúcu sa nevykonania výsluchu povereného zástupcu spoločnosti Slovnaft, a.s. ako svedka, ktorý podľa žalobcu mal byť ako svedok poučený a žalobcovi malo byť umožnené klásť mu otázky. Odvolací súd predovšetkým upozorňuje na to, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý rozhoduje, ktoré dôkazy vykoná a ktoré nie a či pre získanie relevantnej informácie alebo preukázanie určitej skutočnosti postačí vyjadrenie či vysvetlenie spoločnosti prostredníctvom poverenej osoby, alebo je s ohľadom na okolnosti prípadu potrebné vykonať výsluch konkrétnej fyzickej osoby ako svedka.

31. Svedok je osobou, ktorá má v konaní pred príslušným orgánom vypovedať o tom, čo vnímal svojimi zmyslami o skutočnostiach, ktoré majú pre dané konanie dôkazný význam. Šetrenie, ktoré vykonal správca dane v dodávateľskej spoločnosti Slovnaft, a.s., smerovalo predovšetkým k prevereniu daňových a účtovných dokladov o objeme dodávok pohonných hmôt na predmetnú čerpaciu stanicu, o prevádzkovateľom používanej ERP a záznamoch z nej, o prenose údajov z tankovacieho stojana do ERP. Ide o skutočnosti vyplývajúce z prevažne účtovnej alebo technickej dokumentácie, ktoré nie sú viazané na zmyslové vnímanie a jedinečnú interpretáciu konkrétnej a nezameniteľnej osoby, ktorej svedectvo by z tohto dôvodu mohlo mať v prejednávanej veci osobitný dôkazný význam. Osoba, ktorá za spoločnosť poskytla pre správcu dane predmetné stanovisko, nebola v konaní ani identifikovaná, pretože to nikto (ani žalobca) zrejme nepovažoval v administratívnom konaní za podstatné. Ani v súdnom konaní, v ktorom žalobca vzniesol uvedenú námietku, vo svojich podaniach neuviedol, prečo mala byť táto osoba v daňovom konaní vypočutá ako svedok, prípadne aké skutočnosti by sa mali jej výpoveďou objasniť.

32. Z uvedených dôvodov nedošlo podľa názoru odvolacieho súdu v naznačenom smere k žiadnej nezákonnosti v postupe krajského súdu v tom zmysle, že by nesprávne vyhodnotil okolnosti namietaného nesprávneho či nedostatočného zistenia skutkového stavu alebo porušenia procesných práv žalobcu. Najvyšší súd opäť zdôrazňuje, že žalobca mal možnosť sa ku všetkým podkladom rozhodnutia a k ich obsahu vyjadriť, čo aj využil. Dôkazný návrh na vykonanie výsluchu zástupcu spoločnosti Slovnaft, a.s. ako svedka žalobca nepredniesol pred začatím vyrubovacieho konania, kedy by sa ním správca dane mohol efektívne zaoberať, pričom potrebu jeho vykonania nezdôvodnil konkrétnymi skutočnosťami ani v konaní pred súdom.

33. V daňovom konaní môže ako dôkaz slúžiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore zo všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku). Takýmto dôkazom použiteľným v daňovom konaní môže nesporne byť i znalecký posudok vypracovaný v inom konaní, pokiaľ spĺňa uvedené zákonné kritériá. Podľa odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného bol v prejednávanej veci z dôkazného hľadiska vzatý do úvahy v odvolacom konaní i znalecký posudok KEÚ PZ, podľa ktorého z výsledkov znaleckého skúmania žalobcom predložených dokladov a ich porovnania

s originálnymi dokladmi vytlačenými na predmetnej ERP vyplynul jednoznačný záver, že žalobcove doklady sú falošné. Tento posudok bol vypracovaný na žiadosť príslušného orgánu v paralelne vedenom trestnom konaní pre trestný čin skrátania dane a poistného. Závety tohto znaleckého posudku potvrdili dovtedajšie zistenia správcu dane vyplývajúce predovšetkým zo stanoviska spoločnosti Datapac, s.r.o. a zo šetrení v spoločnosti Slovnaft, a.s., že žalobcom predložené doklady nepochádzajú z ERP prevádzkovaného dodávateľom, pričom ich podrobným skúmaním bolo zistené, že sú falošné.

34. Pokiaľ ide o povahu a závažnosť tohto dôkazu, keďže posudok nebol spracovaný pre účely daňového konania na základe žiadosti správcu dane, ale pre potreby orgánov činných v trestnom konaní, má takýto znalecký posudok v daňovom konaní povahu listinného dôkazu, s vysokým stupňom spoľahlivosti. Nakoľko posudok bol spracovaný až po skončení daňovej kontroly a po vydaní prvostupňového rozhodnutia správcu dane (správcovi dane bol doručený až 17.3.2015), nemohol sa k nemu žalobca vyjadriť v priebehu daňovej kontroly. V odvolacom daňovom konaní však už mohlo a malo byť žalobcovi umožnené, aby k tomuto listinnému dôkazu zaujal stanovisko. To sa podľa obsahu administratívneho spisu nestalo, čo možno považovať za vadu v konaní pred odvolacím správny orgánom, keďže závermi znaleckého posudku žalovaný podporil svoju argumentáciu v napadnutom rozhodnutí.

35. Vzhľadom však na to, že nešlo o rozhodujúci dôkaz, na ktorom by boli postavené závery napadnutého rozhodnutia, ale o dôkaz potvrdzujúci predchádzajúce závery správcu dane, s ktorými sa žalovaný stotožnil, nedošlo tým, že znalecký posudok nebol predložený žalobcovi na vyjadrenie, k takej vade v konaní a k porušeniu procesných práv žalobcu, ktoré by mohli mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3, § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p.). I bez tohto dôkazu by totiž napadnuté rozhodnutie žalovaného obstálo ako zákonné a dostatočne skutkovo podložené. Aj judikatúra Najvyššieho súdu stojí na stanovisku, že rozhodnutie správneho orgánu sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (R 122/2003).

36. Pokiaľ ide o odvolací dôvod týkajúci sa nedostatočného zistenia skutkového stavu, odmietnutia vykonať navrhované dôkazy, porušenia zásady kontradiktórnosti konania a zásady rovnosti zbraní, ktoré námietky podľa názoru žalobcu vo svojom rozsudku pominul i krajský súd, ktorý navyše mohol podľa žalobcu vykonať dôkazy, ktorých nevykonanie zo strany žalovaného žalobca namieta, odvolací súd predovšetkým upozorňuje na to, že žalobca pred vydaním prvostupňového rozhodnutia ani počas odvolacieho daňového konania nevzniesol ďalšie dôkazné návrhy. Krajský súd postupoval v súlade s § 250i ods. 1 veta prvá O.s.p., keď vychádzal v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z riadne zisteného skutkového stavu v daňovom konaní. Keďže žalobca v konaní pred súdom vykonanie dôkazov nenavrhoval, nemohol krajský súd k neexistujúcim dôkazným návrhom zaujať stanovisko. Skutkové zistenia daňových orgánov krajský súd po právnej stránke správne posúdil a svoje závery aj náležite odôvodnil, pričom dal žalobcovi dostatočnú odpoveď na všetky zásadné a argumentačne podložené žalobné body.

37. Najvyšší súd zdôrazňuje, že všeobecné odvolacie námietky žalobcu o svojoľnom hodnotení dôkazov, prípadne o nevykonaní navrhnutých dôkazov alebo o chýbajúcom stanovisku súdu k námietkam žalobcu, avšak bez označenia dôkazov, ktoré mali byť svojoľne vyhodnotené, bez identifikácie nevykonaných dôkazov či bližšieho určenia námietok, ktorými sa krajský súd nevysporiadal, nemajú prakticky žiadnu argumentačnú hodnotu a preto k nim nemôže odvolací súd zaujať vecné stanovisko.

38. K tvrdeniu žalobcu o tom, že správne orgány mu nepredložili na oboznámenie úplný žurnalizovaný originál spisového materiálu, odvolací súd poznamenáva, že ani toto tvrdenie nebolo bližšie zdôvodnené, aby sa ním bolo možné vecne zaoberať. Žalobca neuviedol, v čom neúplnosť spisov spočívala, príp. aké listiny v spise chýbali a ako sa to malo prejavovať na porušení jeho subjektívnych práv. Tu možno len podotknúť, že zrušenie rozhodnutia správneho orgánu pre nepreskúmateľnosť môže byť aj právnym následkom nepredloženia kompletného spisového materiálu správny súdu, avšak iba za predpokladu,

že pre zdokumentovanú neúplnosť spisov nemožno rozhodnutie správneho orgánu preskúmať (§ 250j ods. 3 O.s.p.). K takémuto záveru však neboli preukázané žiadne dôvody.

39. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 Os.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta Os.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

40. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Os.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v tomto konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).