

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/102/2016
Identifikačné číslo spisu: 4015200816
Dátum vydania rozhodnutia: 24.04.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015200816.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: P. K., L. XXXX/XX, Z. I., 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/27/2015-79 zo dňa 16. februára 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/27/2015-79 zo dňa 16. februára 2016 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

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 február 2012 až december 2012, ktorej výsledky správca dane zhrnul v protokole zo dňa 03.11.2014, bolo vydané dňa 29.01.2015 rozhodnutie, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní („daňový poriadok“) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 997,28 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.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100305/1/218410/2015/5003 zo dňa 28.05.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Všetky doklady, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, boli za nákup pohonných hmôt od dodávateľa Slovnaft a. s., partner C. X., prevádzka Nové Zámky, Komárňanská ul. (ďalej aj „dodávateľ“) a boli vystavené prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice DKP č. 6311020416265002 (ďalej aj „ERP“). Podľa zistení správcu dane však predmetné pokladničné doklady neboli vyhotovené daňovým subjektom Slovnaft, a.s., ani vytlačené na uvedenej registračnej pokladnici, údaje na nich sú nezhodné s údajmi kontrolného záznamu predmetnej ERP. 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 správcu 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 správcu dane a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe namietal :

- daňová kontrola bola začatá v rozpore s § 46 ods. 3 Daňového poriadku bez oznámenia a uvedenia konkrétnych dôvodov a preto všetky ďalšie úkony počas kontroly aj v následnom vyrubovacom konaní boli nezákonné;

- správca dane nerozhodol o sťažnosti a námietke zaujatosti podanej žalobcom dňa 20.10.2014 voči členom kontrolnej skupiny B. M. Ď.R. T. D.. O. O., čím porušil § 60 ods. 6 Daňového poriadku, daňová kontrola i následné vyrubovacie konanie bola preto podľa žalobcu uskutočnené menovanými zamestnancami neoprávnene;

- 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 právnu argumentáciu žalobcu a jeho námietky za opodstatnené;

- správca dane porušil § 24 ods. 2, 3 Daňového poriadku, keď nevykonal dostatočné dokazovanie a nevedol ho tak, aby rozhodujúce skutočnosti boli zistené čo najúplnejšie, svoje rozhodnutie postavil na predpokladoch, ktoré však bolo potrebné jednoznačne ustáliť a vzniknuté pochybnosti odstrániť;

- neumožnil žalobcovi nahliadnuť do vyjadrení spoločnosti Datapac, s. r. o. a Slovnaft, a.s., žalobca nepozná ich obsah a preto stanoviská správcu 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 otázku 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;

- žalovaný odmietol v odvolacom konaní návrh žalobcu na vypočutie svedka P. K., ktorý mohol dosvedčiť, že žalobca na predmetnej čerpacej stanici pohonné hmoty nakupoval.

5. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby poukázal na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia, zrekapituloval výsledky dokazovania a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že podľa zápisnice o začatí daňovej kontroly bola daňová kontrola začatá podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, pričom ako jej dôvod správca dane uviedol podozrenie, že účtovné a daňové doklady budú pozmenené,

znehodnotené a alebo zničené. Zo zápisnice však tiež vyplýva, že bola začatá na žiadosť Kriminálneho úradu finančnej správy a preto postup správcu dane bol v súlade s § 46 ods. 3 Daňového poriadku.

6. K tvrdeniam žalobcu o tom, že nebolo rozhodnuté o jeho sťažnosti a námietke zaujatosti voči kontrolnej skupine zo dňa 20.10.2014, žalovaný poukázal na oznámenie správcu dane zo dňa 29.12.2014, že predmetné podanie nezakladá právne účinky a správca dane ho považuje za nepodané v zmysle § 14 ods. 1 Daňového poriadku. Zaujal názor, že závery správcu dane boli prijaté na základe dostatočného zistenia skutkového stavu, s ktorým bol žalobca oboznamovaný a z ktorého vyplynulo, že tovar nedodal žalobcovi deklarovanej dodávateľ, predložené daňové doklady neboli vydané z jeho ERP, pričom svojvoľný zásah obsluhy čerpacej stanice do ERP servisná organizácia nepotvrdila a podľa certifikačného orgánu TÜV SÜD Slovakia, s.r.o. finančnú operáciu na predmetnej ERP nie je možné vykonať bez zápisu.

7. Žalovaný poukázal na to, že pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane na základe dokladov vystavených ERP, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený a to deklarovateľom uvedeným na dokladoch vystavených touto pokladnicou. Žalobca však nepreukázal, že pohonné hmoty boli dodané tak, ako to deklaroval predloženými dokladmi o ich nákupe.

8. Krajský súd vyhlásil vo veci dňa 16.02.2016 rozsudok č. k. 15S/27/2015-79, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku uviedol, že podľa zápisnice zo dňa 02.12.2013 začal správca dane daňovú kontrolu na DPH u žalobcu za obdobie január až december 2012 pre dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené, pričom kontrola bola začatá na základe žiadosti Kriminálneho úradu Finančnej správy zo dňa 11.11.2013, teda orgánu činného v trestnom konaní. Nebolo preto potrebné zasielať žalobcovi oznámenie správcu dane o začatí daňovej kontroly.

9. K námietke žalobcu o podanej sťažnosti a námietke zaujatosti voči osobám povereným vykonaním daňovej kontroly (B. M. Ď.R., D. O. O.) krajský súd uviedol, že žalobca nedoručil správcovi dane sťažnosť, resp. námietku zaujatosti elektronickými prostriedkami v zmysle § 14 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku a preto sa na takéto podania neprihliada, o čom bol žalobca upovedomený oznámením zo dňa 29.12.2014.

10. Krajský súd ďalej dôvodil, 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 X. C..

11. 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 z predložených fotokópií dokladov z obdobia roku 2012 je zhodný podľa údajov ERP dodávateľa len doklad pod č. 133168/52. Ostatné doklady neboli vytvorené ani vytlačené na predmetnej ERP.

12. Aj dožiadaný Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty po vykonanom miestnom zisťovaní oznámil správcovi dane, že preverované kópie pokladničných dokladov z ERP neboli vyhotovené daňovým subjektom Slovnaft, a. s. Množstvo pohonných hmôt podľa príslušných dokladov za konkrétny deň sa nezohoduje 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 deklarovanej plnení daňová povinnosť a daň ani nebola dodávateľom priznaná a odvedená.

13. 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.

14. 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.

Odvolaie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

15. Proti rozsudku krajského súdu zo dňa 16.02.2016, ktorý bol doručený splnomocnenému právnenmu zástupcovi dňa 05.05.2016, 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/ v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/ O. s. p.

16. Zotrval na tvrdení, že o námietke zaujatosti voči členom kontrolnej skupiny B. M. Ď. T. D.. O. O., ktorú uplatnil podaním doručeným správcovi dane dňa 20.10.2014 označeným ako sťažnosť a námietka zaujatosti, správca dane nerozhodol, čím porušil § 60 ods. 6 Daňového poriadku a v dôsledku toho bola daňová kontrola i následné vyrubovacie konanie uskutočnené menovanými zamestnancami neoprávnené, keďže po podaní námietky boli v zmysle § 60 ods. 5 Daňového poriadku oprávnení vykonávať len nevyhnutné úkony. Poukázal na to, že správca dane začal predmetné podanie vybavovať ako sťažnosť podľa zákona č. 9/2010 Z.z. o sťažnostiach, no po preskúmaní jeho obsahu listom z 05.11.2014 žalobcovi oznámil, že podanie nie je sťažnosťou a bude vybavené podľa Daňového poriadku. V oznámení zo dňa 29.12.2014 však uviedol, že sťažnosť a námietka zaujatosti zo dňa 20.10.2014 nezakladá právne účinky a správca dane podľa § 14 ods. 1 Daňového poriadku považuje toto podanie za nepodané, pretože bolo podané v listinnej podobe. Žalobca namietal, že podanie postúpené inému odboru daňového úradu na vybavenie podľa iného zákonného predpisu je spôsobilé na prerokovanie aj v listinnej podobe a jeho prerokovanie nemožno podmieňovať spôsobom, ktorý je zákonom stanovený pre doručovanie podľa Daňového poriadku. Uviedol, že keby mu bolo podanie vrátené, bolo by správcovi dane podané v súlade s § 14 Daňového poriadku. Žalobca mal za to, že správca dane svojim postupom porušil § 3 ods. 1, 2 Daňového poriadku, pretože v konaní nedbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu a na jeho ústavné právo na spravodlivý proces.

17. Naplnenie odvolacích dôvodov videl žalobca ďalej 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“.

18. 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.

19. 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.

20. 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“.

21. 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 nevykonával, 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.

22. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

23. 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 (ďalej len „S.s.p.“). 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 jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že v konaní pred krajským súdom došlo k takej vade, ktorou bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred súdom.

24. 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. Keďže žalobca odvolaním nenapadol závery rozsudku krajského súdu vo vzťahu k žalobnej námietke o nezákonnosti začatia daňovej kontroly, odvolací súd sa touto otázkou nezaoberal (§ 212 ods. 1 O.s.p.).

25. Žalobca v odvolaní zotrval na žalobnej námietke, že správca dane nerozhodol o námietke zaujatosti voči povereným členom kontrolnej skupiny, ktorú mal žalobca vzniesť v podaní zo dňa 20.10.2014, čo malo podľa jeho názoru viesť k nezákonnosti v ďalšom postupe správcu dane počas daňovej kontroly i v následnom vyrubovacom konaní. Krajský súd v odôvodnení rozsudku v zhode so žalovaným poukázal na to, že nakoľko žalobca nedoručil sťažnosť a námietku zaujatosti správcovi dane elektronickými prostriedkami zmysle § 14 ods. 1 Daňového poriadku, na takéto podanie sa v neprihliada. Poukázal pri tom na oznámenie správcu dane zo dňa 29.12.2014, že predmetné podanie žalobcu nezakladá právne účinky.

26. Po preskúmaní obsahu administratívneho spisu zaslaného žalovaným na výzvu krajského súdu, aby predložil „celý administratívny spis (originál), spolu so spisom prvostupňového správneho orgánu, súvisiaceho s vecou (§ 250d ods. 1 OSP)“, definujúc, že „pod spisom treba rozumieť úplne žurnalizovaný a originálny zväzok listín, týkajúci sa právnej veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí“, odvolací súd konštatuje, že žalobcova sťažnosť a námietka zaujatosti zo dňa 20.10.2014, ani oznámenie správcu dane zo dňa 29.12.2014 a ani žiadna ďalšia korešpondencia správcu dane so žalobcom súvisiaca s predmetným podaním, ktoré malo byť podľa žalobcu najprv vybavované ako sťažnosť podľa zákona č. 9/2010 Z.z. o sťažnostiach a neskôr ako námietka zaujatosti podľa Daňového poriadku, sa a administratívnom spise nenachádza.

V tejto súvislosti odvolací súd považuje za neprípustné, aby správca dane vyberal, ktoré listiny do administratívneho spisu predkladaného správneému súdu zaradi a ktoré nie a aby niektoré z nich podľa vlastných kritérií do spisu vyčleňoval. Administratívny spis má byť verným obrazom celkového priebehu konania a musí obsahovať chronologický a žurnalizovaný sled všetkých listín a záznamov o úkonoch, ktoré z akéhokoľvek dôvodu vstúpili do konania a s prejednávanou vecou súvisia (m.m. R 66/1998). To samozrejme platí aj o úkonoch účastníka v listinnej forme, o ktorých sa správca dane domnieva, že sa na ne podľa zákona nemá prihliadať.

27. Vzhľadom na neúplnosť administratívneho spisu v naznačenom smere krajský súd nemal možnosť kvalifikovane posúdiť, či podanie zo dňa 20.10.2014 bolo podľa jeho obsahu sťažnosťou voči postupu kontrolórov, alebo išlo o námietku ich zaujatosti. Správca dane mal zrejme tiež o tejto otázke pochybnosti, keďže podľa vyjadrenia žalobcu najprv posudzoval podanie ako sťažnosť podľa zákona č. 9/2010 Z.z. o sťažnostiach. Ak išlo podľa obsahu podania o námietku zaujatosti podľa § 60 ods. 4 Daňového poriadku (v jeho znení platnom a účinnom v čase podania námietky), potom o nej mal rozhodnúť najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec namietaných kontrolórov (§ 60 ods. 6) s tým, že dovedy mohli títo kontrolóri vykonávať len nevyhnutné úkony. Bez riadneho posúdenia predmetného podania je spochybnený celý ďalší postup správcu dane v daňovej kontrole i v následnom vyrubovacom konaní, ako na to dôvodne upozorňuje žalobca.

28. Krajský súd teda bez toho, aby zabezpečil a preveril všetky listiny súvisiace s uplatnenými žalobnými dôvodmi, urobil ničím nepodložený záver, že na podanie žalobcu zo dňa 20.10.2014 sa nemalo prihliadať, pretože nebolo urobené v elektronickej forme (§ 14 ods. 1 Daňového poriadku). Nevyjadril sa pritom k žalobcovej námietke, že ak bolo podanie najprv vybavované ako sťažnosť, pri ktorej zákon nepredpisuje povinnú elektronickej komunikáciu so správcou dane, a neskôr bolo odstúpené na vybavenie inému organizačnému útvaru správcu dane podľa Daňového poriadku, malo byť prerokované aj v listinnej podobe alebo malo byť žalobcovi vrátené, aby ho mohol podať v požadovanej forme. Krajský súd nezaujal stanovisko k tvrdeniu žalobcu, že týmto postupom bola porušená zásada úzkej súčinnosti správcu dane s daňovým subjektom a bolo zasiahnuté do jeho práv (§ 3 ods. 1, 2 Daňového poriadku).

29. V tejto súvislosti dáva Najvyšší súd do pozornosti, že hoci Daňový poriadok v § 14 ods. 1 ustanovil povinnosť subjektom tam uvedeným doručovať podania elektronickej formou podľa § 13 ods. 5, v žiadnom zo svojich ustanovení (v znení relevantnom pre toto posúdenie) neupravil sankciu neplatnosti, resp. neúčinnosti pre námietku zaujatosti voči zamestnancom správcu dane podanú výlučne v listinnej podobe. Až v novelizácii Daňového poriadku účinné od 01.01.2016 zákonodarca výslovne upravil, kedy sa na podania urobené inak ako podľa § 13 ods. 5 neprihliada, pričom na podanie námietky zaujatosti, ktoré nie je podaním s predpísanou štruktúrovanou formou, sa takýto následok nevzťahuje. Podobné závery vyslovil vo viacerých rozhodnutiach Najvyšší súd v súvislosti s odvolaním podaným v listinnej forme (napr. sp. zn. 3Sžf/15/2015 zo dňa 25.01.2017, 4Sžnz/1/2015 zo dňa 04.11.2015, sp. zn. 5Sžf/9/2016 zo dňa 20.04.2017, sp. zn. 5 Sžf 88/2014 zo dňa 13.09.2016), hoci existujú aj ojedinelé protichodné rozhodnutia. Možno teda konštatovať, že ak žalobca vzniesol v listinnom podaní zo dňa 20.10.2014 námietku zaujatosti voči členom kontrolnej skupiny, bolo povinnosťou správcu dane sa takouto námietkou zaoberať, aj keď nebola urobená elektronickej formou.

30. Krajský súd svojim postupom vo vzťahu k žalobnému bodu, ktorý sa týkal namietanej nezákonnosti pri vybavovaní podania zo dňa 20.10.2014 vo veci námietky zaujatosti zamestnancov správcu dane, odňal žalobcovi možnosť konať pred súdom, pretože tvrdenia žalobcu účinne nepreveril, vec posúdil na základe neúplného administratívneho spisu, nevysporiadal sa riadne s argumentáciou žalobcu a vyslovil nepodložené závery, ktoré neobstoja ani po právnej stránke. Preto postupoval odvolací súd podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. a rozsudok zrušil a vrátil vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

31. V ďalšom konaní bude úlohou krajského súdu postupom podľa S.s.p. zabezpečiť doplnenie administratívneho spisu o chýbajúce podanie žalobcu zo dňa 20.10.2014 (sťažnosť a námietka zaujatosti) a kompletnú korešpondenciu správcu dane so žalobcom súvisiacu s uvedeným podaním, po

vyhodnotení obsahu uvedených listín posúdiť zákonnosť postupu správcu dane i žalovaného v namietanom rozsahu a svoje závery náležite odôvodniť. Po odstránení uvedenej vady v konaní krajský súd znovu rozhodne o podanej správnej žalobe a všetkých jej žalobných bodoch.

32. S ohľadom na to, že Najvyšší súd vyhodnotil ako dôvodnú uvedenú odvolaciu námietku a na jej základe zrušil rozsudok krajského súdu a vrátil mu vec na ďalšie konanie, nepovažoval za potrebné zaoberať sa ostatnými námietkami, ktoré uviedol žalobca v podanom odvolaní.

33. O trovách odvolacieho konania Najvyšší súd nerozhodol s ohľadom na § 224 ods. 3 O.s.p., podľa ktorého ak odvolací súd zruší rozhodnutie a ak vráti vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie, rozhodne o náhrade trov súd prvého stupňa v novom rozhodnutí o veci.

Poučenie:

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