

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/12/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200273
Dátum vydania rozhodnutia: 18.07.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3015200273.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: REGASTAV, s.r.o., IČO: 36 349 542, so sídlom Považské Podhradie 440, 017 04 Považská Bystrica, zast.: JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Horná č. 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 14. októbra 2015 č. k. 13S/73/2015-103, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 14. októbra 2015 č. k. 13S/73/2015-103 potvrdzuje.

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100306/1/7219/2015/4779 z 09.01.2015 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený podľa § 4 ods. 2 písm. b) bod 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9312401/5/4021258/2014/Sal z 28.08.2014 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie

potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2009 v tam stanovenej výške, čo správca dane odôvodnil tým, že žalobca uplatnením práva na odpočítanie dane a odpočítaním dane porušil príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2009 a vyhotovil protokol z tejto daňovej kontroly č. 9312401/5/684162/2013/Sal z 20.02.2013 (ďalej len „protokol“). Základným dôvodom pre záver o neoprávnenom uplatnení dane je nepreukázanie splnenia podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 a v § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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

a) 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

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

4. Daňovými orgánmi spochybneným zdaniteľným obchodom žalobcu je dodanie stavebných prác, fakturované dodávateľom HSK Staving, s.r.o., Nákovná 29, 821 06 Bratislava, DIČ SK2022591351 (ďalej len „dodávateľ“). Správca dane neuznal žalobcovi oprávnenosť odpočítania dane z dodávateľskej faktúry č. 11102009 (interné číslo 796/09) zo dňa 01.10.2009 za stavebné práce na akcii „Modernizácia a rekonštrukcia hmotnej infraštruktúry univerzity a jej objektov Prešov“ v sume 652.100,84 Eur + DPH 123 899,16 Eur, spolu 776 000,00 Eur. Správca dane dospel k záveru, že nebolo dostatočne preukázané, že deklarované služby boli uskutočnené a dodané dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre, ani subdodávateľmi. Dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z dodania služieb a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, pričom cieľom takýchto formálnych dodávok stavebných prác, bez reálneho plnenia, bolo uplatnenie odpočítania DPH a čerpanie nadmerného odpočtu.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne dňa 02.04.2015 žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správnych orgánov, na základe ktorej krajský súd v konaní podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v rozsudku len „O.s.p.“) (§ 247 a nasl.) preskúmal napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby (§ 249 ods. 2 O.s.p.), oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa, prejednal vec na ústnom pojednávaní a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. Preto na základe nižšie uvedených dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. d) a e) O.s.p. zrušil

rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Zároveň krajský súd žalobcovi priznal náhradu trov súdneho konania žalovaným.

6. Podľa názoru krajského súdu nebol v súlade so zákonom postup správca dane, ktorý podľa § 13 ods. 9 Daňového poriadku neprihliadol na námietku zaujatosti dvoch zamestnankýň správca dane. Keďže z podania žalobcu bolo zrejmé, že mienil podať námietku zaujatosti, označil zamestnankyne a uviedol zrozumiteľne dôvody ich vylúčenia, bolo podľa krajského súdu povinnosťou správca dane o tejto námietke zákonným spôsobom rozhodnúť. O tejto námietke bol povinný rozhodnúť najbližší nadriadený zamestnanec namietnutých pracovníčok. Krajský súd skonštatoval, že zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu rozhodnutia. Podľa názoru súdu tak bolo konanie zaťažené vadou, ktorá môže mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a ide o dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p.

7. Okrem toho krajský súd vyhodnotil rozhodnutie žalovaného ako nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. Na námietku žalobcu, že prvostupňové rozhodnutie bolo nulité, nakoľko v záhlaví rozhodnutia je ako konajúci orgán označený Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica a je podpísané osobou, pri ktorej nie je možné zistiť, akého odboru je vedúcou, žalovaný podľa krajského súdu reagoval v odôvodnení napadnutého rozhodnutia iba všeobecnými odkazmi na zákon, na existenciu interných dokumentov, z ktorých má správnosť postupu správca dane vyplývať. Okrem organizačného poriadku nie je v odôvodnení uvedený konkrétnejšie žiaden iný dokument a zároveň sa žalovaný neodvoláva na žiadne konkrétne ustanovenie organizačného poriadku. Takéto odôvodnenie napadnutého rozhodnutia podľa krajského súdu nezodpovedá zákonu, resp. požiadavkám, ktoré kladie zákon na odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu. Okrem toho administratívny spis neobsahuje ako podklad rozhodnutia žalovaného žiadne úplné znenie organizačného poriadku alebo iného interného dokumentu, z ktorého má vyplynúť postavenie a právomoc pobočky správca dane a ktoré mali byť podkladom jeho rozhodovania o tejto námietke žalobcu.

8. Krajský súd uviedol, že v ďalšom konaní bude potrebné, aby bolo riadne a v súlade so zákonom rozhodnuté o námietke zaujatosti, ktorú vzniesol žalobca a súčasne aby sa správne orgány riadne vysporiadali s námietkou žalobcu týkajúcou sa právomoci konkrétnej pobočky daňového úradu konať a rozhodovať vo veci, pričom v administratívnom spise sa majú nachádzať úplné znenia interných dokumentov, z ktorých budú správne orgány pri svojom rozhodovaní vychádzať.

III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

9. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 30.11.2015 (podané osobne dňa 01.12.2015, č.l. 107) proti rozsudku krajského súdu žalovaný uviedol svoj nesúhlas s rozsudkom, pričom výslovne neklasifikoval svoje odvolacie dôvody podľa § 205 O.s.p.. Tie je možné dovodiť iba podľa obsahu podania nasledovne: súd prvého stupňa dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam /§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p./, rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

10. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalovaného:

- žalovaný má za to, že postupoval v súlade so zákonom, keď nerozhodol o námietke zaujatosti, kvôli jeho obvyklej obozretnosti a opatrnosti pri styku s osobou kvalifikovanou v oblasti daňového práva, ktorej čestnou povinnosťou je náležite odôvodniť svoje tvrdenia a nielen špekulatívnym spôsobom mariť procesnú stránku celého konania;
- žalobca mal svoje podanie dostatočne odôvodniť, nie len titulom „obvinenia zo zaujatosti“, preto správca dane postupoval ďalej v súlade s § 13 ods. 8 Daňového poriadku, podľa ktorého ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzve príslušný orgán daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil;
- správca dane má zákonnú a procesnú možnosť požadovať od daňového subjektu vysvetlenie;
- bolo povinnosťou zástupcu žalobcu spolupracovať so správcom dane, pričom žalobca a jeho zástupca

majú právo nahliadať do spisu;

- žalobca bol povinný preukázať skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane (dôvody podania námietky zaujatosti);
- žalobca napriek výzve správcu dane neodstránil nedostatky podania v požadovanom rozsahu a v určenej lehote, preto o námietke zaujatosti nemohlo byť rozhodnuté, lebo žalobca neuviedol zákonné dôvody a neodstránil nedostatky podania, pre ktoré by sa malo ďalej rozhodovať. Námietka žalobcu bola podľa názoru žalovaného neopodstatnená;
- podľa žalovaného pomer k veci (vykonaná kontrola a vyrubovacie konanie) nemožno automaticky vzťahovať ako dôvod na vylúčenie zamestnancov správcu dane. Správca dane nemal dôvod rozhodnúť o námietke zaujatosti, keď sám žalobca z neobjektívnych dôvodov, len formálne, bez akéhokoľvek uvedenia dôvodov, uviedol do svojho podania „námietku zaujatosti“;
- s poukázaním na § 68 ods. 1 druhej vety Daňového poriadku žalovaný nesúhlasí so záverom súdu, že bol porušený postup pri vylúčení zamestnancov;
- žalovaný nesúhlasí so záverom súdu, že sa žalovaný nedostatočne vysporiadal s námietkou nulity rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu kvôli tomu, že v záhlaví rozhodnutia je ako konajúci orgán označený „Daňový úrad, pobočka Považská Bystrica“ a rozhodnutie je podpísané osobou, pri ktorej nie je možné zistiť, akého odboru je vedúcou;
- pobočku daňového úradu zriaďuje prezident finančnej správy, jej kompetencie a kompetencie zamestnancov, ktorí majú na nej miesto výkonu práce, sú stanovené v Organizačnom poriadku ako internom predpise finančnej správy, ktorý je voľne dostupný pre všetky zúčastnené strany;
- za šikanózne by žalovaný považoval, keby mal predkladať vo všetkých sporových otázkach úplné znenie interných riadiacich aktov, ktoré sú mimo námietok žalobcu;
- rozhodnutie o vyrubení dane vydal Daňový úrad Trenčín, v hlavičke je uvedené konkrétne miesto pobočky, ktorá v rámci kompetencií daňového úradu rozhodnutie vydala;
- žalovaný trvá na svojich záveroch obsiahnutých v rozhodnutí, správca dane konal v dobrej viere a v zmysle procesného zákona, preukázal závažnú nezákonnosť na strane žalobcu a žalobca nebol na svojich právach ukrátený.

11. Žalovaný navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

B)

12. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že súčasťou práva na spravodlivé konanie je garancia toho, aby vo veci rozhodoval nezávislý a nestranný zamestnanec správcu dane. K vylúčeniu zamestnanca z prejednávania a rozhodovania by malo dôjsť, keď existuje čo i len najmenšia pochybnosť o jeho nestrannosti. Nerozhodnutie o námietke zaujatosti je takým závažným pochybením, že je samo o sebe dôvodom na zrušenie rozhodnutia žalovaného.

13. K ďalšiemu odvolaciemu dôvodu žalovaného ohľadne postavenia pobočky daňového úradu žalobca uviedol, že žalovaný neodpovedá na podstatu jeho námietky, že pobočka daňového úradu nesmie vystupovať ako verejný orgán a samostatne rozhodovať o právach, právom chránených záujmoch a povinnostiach tretích osôb. Toto svoje stanovisko žalobca vyvodzuje aj z rozhodnutia Krajského súdu v Prešove sp. zn. 4S/26/2015-46 z 22.12.2015. Podľa žalobcu je rozhodnutie vydané pobočkou daňového úradu nulité.

14. Vo vzťahu k žalovaným tvrdenému porušeniu zákona zo strany žalobcu žalobca v reakcii uviedol skutkové okolnosti týkajúce sa jeho práva na odpočítanie dane, ktoré však odvolací súd s ohľadom na meritum odvolacieho konania nepovažuje za potrebné na tomto mieste rekapitulovať.

15. Žalobca navrhol, aby odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

16. 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. s prihliadnutím na ustanovenie § 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 spoj. 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 odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

17. Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom tohto odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o zrušení rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo. V rámci odvolacieho konania a v medziach odvolania sa súd zameril na prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia iba z hľadiska tých skutkových a právnych okolností, na základe ktorých krajský súd v zmysle § 250j ods. 2 O.s.p. konštatoval nezákonnosť rozhodnutia, s cieľom posúdiť správnosť rozhodnutia krajského súdu.

18. Ďalej odvolací súd zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

19. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení splnenia procesných podmienok súdneho preskúmania rozhodnutia správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd zdôrazňuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu, ktorým sa žalovaný domáha jeho preskúmania, sú nasledujúce otázky:

- A) či krajský súd správne zistil a správne právne kvalifikoval procesné pochybenie správcu dane v reakcii na podanie žalobcu o námietke zaujatosti, a to i z hľadiska závažnosti takéhoto pochybenia, a taktiež

- B) či krajský súd správne dospel k záveru o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkových zistení.

20. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva právny záver, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

21. Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení 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 prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu. Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzeným skutkovým a právnym otázkam.

22. Podľa názoru vyjadreného krajským súdom neprihliadnutie na námietku zaujatosti nebolo v súlade so zákonom, keďže bolo povinnosťou správcu dane o nej rozhodnúť zákonom stanoveným spôsobom. V danom prípade bolo podľa krajského súdu podanie žalobcu formulované jasne a zrozumiteľne, bolo zrejmé, že mienil podať námietku zaujatosti a žalobca uviedol aj dôvody, ktoré mali byť dôvodom vylúčenia. Nebol teda dôvod na postup podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku a neprihliadnutie na námietku. Krajský súd mal za to, že nerozhodnutím o námietke zaujatosti vzniklo procesné pochybenie, ktoré mohlo mať za následok nezákonnosť konania vedúceho k vydaniu prvostupňového rozhodnutia a následne napadnutého rozhodnutia. V tom krajský súd videl dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p.

23. Odvolací súd má za to, že námietku žalobcu bez ďalšieho skúmania nemožno považovať za nedôvodnú či nepriznať jej akúkoľvek zmysluplosť. Účasť toho istého zamestnanca daňového úradu na výkone daňovej kontroly i na následnom vyrubovacom konaní, kde sa môžu na základe nových skutočností prehodnocovať závery z daňovej kontroly, má potenciál vyvolať v dotknutom daňovom subjekte dojem zaujatosti zamestnanca, pričom však odvolací súd zdôrazňuje, že nezaujíma stanovisko, či si v konkrétnom prípade situácia vyžadovala vylúčenie príslušných zamestnankýň pre ich zaujatosť. Práve to malo byť posúdenia nadriadeného zamestnanca oprávneného rozhodnúť o námietke. Pokiaľ žalobca ako účastník daňového (vyrubovacieho) konania relevantným spôsobom a včas prezentoval pochybnosť o nezaujatosti zamestnankýň pôsobiacich v tomto konaní, mal právo na to, aby o jeho námietke bolo riadne rozhodnuté a aby príslušný nadriadený zamestnanec v prípadnom zamietavom rozhodnutí vysvetlil, ako skúmal a vyhodnotil namietaný vzťah konajúcich zamestnankýň k žalobcovi a k veci samej.

24. S ohľadom na to, že podanie obsahujúce námietku zaujatosti považujú zhodne krajský súd i odvolací súd za dostatočne jasné, určité a aj odôvodnené, oboma stranami prezentovaný spor týkajúci sa účinnosti doručenia výzvy na doplnenie podania je v danom prípade redundantný, pretože správny orgán v každom prípade mal o takomto podaní rozhodnúť a nerozhodol. Pritom odvolací súd uznáva, že v súlade so zásadou spolupráce je v právomoci správneho orgánu žiadať od daňového subjektu ďalšie informácie, ak ich považuje za potrebné kvôli riadnemu preskúmaniu veci. Výsledným neprihliadnutím na zrozumiteľné podanie a nerozhodnutím o ňom však boli porušené procesné práva žalobcu takým spôsobom a v takej miere, že to spôsobuje nezákonnosť rozhodnutia, pretože nebola náležitým spôsobom odstránená žalobcom nastolená pochybnosť o tom, či vo vyrubovacom konaní nerozhodoval zamestnanec, ktorý mal byť z rozhodovania vylúčený pre svoju účasť na daňovej kontrole. Hoci zákonom predpokladané rozhodnutie o námietke zaujatosti nie je samostatne spôsobilé súdneho prieskumu, v rámci prípadného konania o žalobe proti postupu a rozhodnutiu správneho orgánu by preskúmané byť mohlo.

25. Odvolací súd ďalej na odvolaciu námietku, že konanie žalobcu v súvislosti s námietkou zaujatosti bolo iba špekulatívne v situácii, keď žalobca závažným spôsobom porušil zákon, upozorňuje žalovaného, že zistenie, či bol alebo nebol porušený zákon, má byť výsledkom zákonného postupu. Je neprípustné, aby správny orgán urobil najskôr záver o porušení zákona daňovým subjektom a potom na základe toho v menšej miere rešpektoval alebo zachovával jeho procesné práva. Zmyslom týchto práv účastníka konania je umožnenie preskúmania veci v súlade s právom na spravodlivý proces, ktoré tvorí imanentnú súčasť koncepcie právneho štátu. Nerešpektovanie práv daňového subjektu tohto charakteru potom často spôsobuje, že konanie sa javí ako arbitrárne, resp. že rozhodnutie nespočíva na zákonne získaných a riadne vyhodnotených dôkazoch. V prípade, že správny orgán nepostupuje zákonným spôsobom, je prinajmenšom spochybnená zákonnosť jeho záverov a teda aj rozhodnutia.

26. Hoci je všeobecne známe, že zo strany niektorých účastníkov konania dochádza k častému využívaniu, možno i zneužívaniu niektorých procesných práv, sám o sebe tento fakt neumožňuje správne orgánu bez ďalšieho neprihliadať na ich podania s nepodloženým tvrdením o ich špekulatívnosti. Napokon, samotný výkon určitého procesného práva, hoci sa tým aj sťažuje konanie správneho orgánu, je predsa len výkonom zákonom garantovaného práva účastníka, pokiaľ nejde o zrejme protiprávne zneužitie práva či šikanu zo strany účastníka (všeobecné pravidlo „Nullus videtur dolo facere, qui iure suo utitur“). Navyše, s ohľadom na vrchnostenské postavenie štátneho orgánu nad účastníkom konania a historicky potvrdené možné zneužívanie právomoci, aj formou nerešpektovania procesných práv, je prípustné robiť závery o účelovosti konania či zneužití práva zo strany účastníka len v krajnom prípade, aby tak bolo minimalizované riziko nezákonnosti výkonu verejnej moci a porušenia práva na spravodlivý proces, ktorého princípy je potrebné dodržiavať aj v daňovom konaní. Vznesenie námietky zaujatosti v situácii, kedy nie je správny orgán napríklad v časovej či inej tiesni, nie je bezprostredne ohrozený verejný záujem, nie sú predkladané nevierohodné či ťažko overiteľné doklady a podobne, pričom takáto námietka je zákonom predpokladaná a v konkrétnom podaní ju žalobca aj odôvodní, nie je podľa názoru odvolacieho súdu „špekulatívnym“ zneužitím práva. Preto je o nej nutné riadne rozhodnúť.

27. Odvolací súd si neodpustí ani poznámku k tvrdeniu žalovaného v odvolaní, že nerozhodnutie o námietke zaujatosti bolo dôsledkom obvyklej obozretnosti a opatrnosti správcu dane pri styku s osobou kvalifikovanou v oblasti daňového práva. Nie je zrejme, čo presne žalovaný týmto tvrdením sledoval, avšak obozretnosť a opatrnosť si práve žiadali, aby správca dane dôsledne rešpektoval všetky práva žalobcu a aby reagoval na všetky jeho relevantné podania. Naopak, správca dane nezákonným nerozhodnutím o námietke zaujatosti spôsobil, že napadnuté rozhodnutie bolo rozsudkom zrušené v podstate výlučne z procesných dôvodov. Tým podstatne oddialil cieľ celého daňového konania, ktorým je rozhodnutie o daňovej povinnosti žalobcu, keďže príslušný správny orgán bude musieť nanovo vo veci konať a vydať nové rozhodnutie.

28. Na druhú odvolaciu námietku žalovaného, že krajský súd pochybil pri vyhodnotení otázky nulity prvostupňového rozhodnutia záverom o nepreskúmateľnosti rozhodnutia a že by bolo šikanózne, keby mal žalovaný vo všetkých sporoch predkladať úplné znenia interných riadiacich aktov, odvolací súd odpovedá, že nepochybne nie je potrebné dokladať vo všetkých konaniach všetky relevantné individuálne a normatívne správne akty riadiacej a organizačnej povahy. Avšak v momente, keď vznikne relevantný spor o existenciu alebo právomoc určitého orgánu alebo jeho zložky, prípadne postavenia konajúcich zamestnancov, musí byť príslušný správny orgán (v tomto prípade žalovaný) pripravený rozptýliť akúkoľvek pochybnosť, že koná alebo konal skutočne príslušný orgán s potrebnou právomocou.

Navyše potvrdenie dokumentov v súdnom prieskume predložených správcom dane vzhľadom na narastajúci autoritu súdnych rozhodnutí napomáha šíreniu ich relevancie nielen medzi konkrétnymi účastníkmi súdneho konania ale aj pre verejnosť.

29. Žalobca už v prvých štádiách správneho konania konaného pod hlavičkou pobočky daňového úradu relevantným spôsobom prezentoval pochybnosti o tom, či má konajúca pobočka daňového úradu, resp. jej zamestnanci potrebnú právomoc a poukazoval na zmätočnosť prvostupňového rozhodnutia. I tu sa v bežnom pozorovateľovi môže ozvať pochybnosť, či nejde o tzv. špekulatívnu snahu využiť určitú formálnu nedokonalosť výkonu právomoci štátneho orgánu, to však neoslobodzujú žalovaného od povinnosti dať riadnu a odôvodnenú odpoveď na odvolaciu námietku žalobcu, pričom takáto odpoveď by nemala zanechať priestor na rozumné pochybnosti. V skutočnosti žalovaný nedal takúto dostatočne jasnú odpoveď ani v napadnutom rozhodnutí ani v priebehu súdneho konania. Prítom v prípade, že námietka žalobcu by bola dôvodná, nepochybne by nešlo o riadne rozhodnutie.

30. Ani Najvyšší súd nevie bez dostatočných podkladov zaujať odôvodnené stanovisko, či konal orgán štátnej moci disponujúci dostatočnou právomocou (čl. 2 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky). V takomto prípade je v príslušnom konaní povinnosťou žalovaného preukázať rozhodujúce skutočnosti napríklad doložením rozhodnutia oprávneného orgánu finančnej správy o zriadení pobočky, prípadne je nutné

poukázať na aplikovateľné všeobecne záväzné právne predpisy a vnútorné predpisy tak, aby takáto pochybnosť bola odstránená. Napriek tomu, že z činnosti je Najvyššiemu súdu známe (zásada oficiality v zmysle § 121 a § 246c ods. 1 O.s.p.), že zamestnanci pobočky daňového úradu zvyknú vydávať rozhodnutia vo vyrubovacích konaniach, ktoré obyčajne z tohto dôvodu nebývajú napádané, na konkrétnu námietku tohto typu je potrebné dať relevantnú odpoveď.

31. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi krajského súdu, ktoré viedli k zrušeniu napadnutého rozhodnutia. Počas konania Najvyšší súd z jemu dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal. Preto odvolací súd postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p., po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p., rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

32. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom právny zástupca žalobcu sa ho aj zúčastnil), a na základe informácií dostupných z pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

33. O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p. a podľa § 151 ods. 2 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi, ktorému vzniklo právo na náhradu trov konania, a ktorý si do troch dní od vyhlásenia tohto rozsudku trovy nevyčísľil, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

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