

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/99/2015  
Identifikačné číslo spisu: 7014200006  
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7014200006.1

## 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. Eleny Berthotyovej, PhD. v právnej veci žalobcu: N-TRADING, s.r.o., IČO: 36 204 609, s adresou Popradská č. 66, 040 11 Košice, zast.: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Daňový úrad Košice, so sídlom Rozvojová č. 2, 041 90 Košice, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 21. mája 2015 č.k. 6S/2/2014-33, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 21. mája 2015 č.k. 6S/2/2014-33 m e n í tak, že napadnutý list žalovaného č. 9801403/5/4831852/2013/Vás z 28.10.2013 z r u š u j e a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania z titulu náhrady iných trov konania vo výške 140,- € a náhradu trov z titulu právneho zastúpenia vo výške 691,74 €.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Úradným listom č. 9801403/5/4831852/2013/Vás z 28.10.2013 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 12) žalovaný ako prvostupňový finančný orgán oprávnený v zmysle § 73 ods. 4 písm. a) 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“) zamietol odvolanie proti rozhodnutiu žalovaného č. 9801403/5/4183411/2013/Vás zo 16.09.2013 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 73 ods. 4 písm. a) Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec prvostupňový orgán odvolanie zamietne, ak

a) je neprípustné,

Podľa § 73 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení prvostupňový orgán bez zbytočného odkladu písomne oznámi účastníkovi konania zamietnutie odvolania podľa odseku 4.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bolo odvolanie žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu zamietnuté z toho dôvodu, že odvolanie žalobcu malo smerovať proti prvostupňovému rozhodnutiu, proti ktorému je odvolanie neprípustné podľa § 72 ods. 8 písm. b) Daňového poriadku.

V prejednávanej veci má byť v zmysle uvedeného ustanovenia odvolanie neprípustné, nakoľko nebolo podané oprávnenou osobou, v danom prípade žalobcom ale inou osobou -t.j. pánom JUDr. Eugenom Kostovčíkom (aj súčasný právny zástupca žalobcu - ďalej na účely rozsudku tiež „menovaný daňový poradca“), ktorý nebol podľa správcu dane na toto splnomocnený.

Podľa § 72 ods. 8 písm. b) Daňového poriadku v citovanom znení odvolanie je neprípustné, ak  
b) nie je podané oprávnenou osobou.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

3. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 02. januára 2014.

4. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie rozsahu žalobných námietok, oboznámil sa s administratívnym spisom a vyjadrením žalovaného, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

5. S poukazom na relevantné ustanovenia Daňového poriadku a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných bodov ako aj argumentácie žalovaného krajský súd zdôraznil, že medzi účastníkmi je sporné, či menovaný daňový poradca bol od 25.09.2013 osobou oprávnenou na zastupovanie žalobcu v daňovom konaní vo veci dane z pridanej hodnoty za máj 2009 a bol oprávnený aj k podaniu odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu.

6. Pre krajský súd je nepochybné, že žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu prostredníctvom menovaného daňového poradcu odvolanie z 08.10.2013.

Podľa tvrdenia žalobcu splnomocnil menovaného daňového poradcu na zastupovanie v zmysle Daňového poriadku vo veci dane z pridanej hodnoty za máj 2009 a splnomocnenie sa vzťahovalo na daňové konanie v tejto veci, pričom uvedené splnomocnenie malo byť žalovanému v zmysle Oznámenie o splnomocnení doručené dňa 25.09.2013 s odtlačkom pečiatky č. 43.

7. Ďalej krajskému súdu podľa argumentácie žalovaného z administratívneho spisu ako aj z registratúrneho denníka vyplýva, že okrem daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013 (táto písomnosť je opatrená odtlačkom pečiatky č. 35), však vyššie uvedeného dňa 25.09.2013 od žalobcu iné podanie nedošlo.

Navyše pečiatka č. 43 mala byť do 04.10.2013 uložená v trezore a odovzdaná do užívania zamestnankyni žalovaného L. W. dňa 04.10.2013 o 13:40 hod.

8. Následne krajský súd vyslovil právny názor, že nakoľko plnomocnenstvo nepatrí medzi zákonom predpísané náležitosti odvolania, žalovaný nebol povinný vyzývať žalobcu na odstránenie väd podania, a preto žalovaný neporušil zákon, keď odvolanie žalobcu zamietol ako odvolanie podané neoprávnenou

osobou.

Na základe vyššie citovaných ustanovení krajský súd žalobu zamietol.

### III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

#### A)

9. Vo včias podanom odvolaní zo dňa 31.07.2015 (č.l. 41) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov 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. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- žalovaný nepredložil dôveryhodný dôkaz o svojom tvrdení, že pečiatka č. 43 bola do 04.10.2013 uložená v trezore a je vylúčené jej použitie dňa 25.09.2013, t.j. neuniesol daňové bremeno,
- z výňatku evidencie pečiatok predloženého žalovaným (č.l. 27) vyvstáva otázka, ako a v akom časovom slede sa evidovali vzory pečiatok a kedy boli pečiatky „uložené do trezora“, keď pečiatka č. 19 s dátumom vyhotovenia 15.05.2012 je v evidencii vedená už pod poradovým č. 445 a pečiatka č. 33 so skorším dátumom vyhotovenia 13.03.2012 je v evidencii vedená až pod poradovým č. 446,
- z medializovaných informácií pravdepodobne koncom roku 2013, resp. začiatkom roku 2014 zamestnankyňa Daňového úradu Košice našla pred dverami svojho bytu igelitovú tašku, v ktorej sa nachádzalo cca 10 až 15 kusov pečiatok z rôznych daňových úradov.

11. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vráti vec príslušnému správneému orgánu na ďalšie konanie, resp. navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov právneho zastúpenia vo vyčíslenej výške 560,02 €.

#### B)

12. Z vyjadrenia žalovaného z 02.09.2015 (č.l. 46) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako nedôvodné.

Predovšetkým poukázal na to, že

- o existencii oznámenia z 20.09.2013 sa dozvedel až zo sťažnosti, ktorú žalobca doručil žalovanému dňa 05.12.2013,
- doručené podania označuje odtlačkom prezentačnej pečiatky červenej farby v ľavom hornom rohu písomnosti, čo pri napadnutom rozhodnutí nie je splnené,
- z evidencie pečiatok vyplýva, že prezentačnú pečiátku č. 43 prevzala zamestnankyňa L. W. dňa 04.10.2013 o 13,40 hod.,
- výňatok z knihy evidencie pečiatok skutočne zodpovedá reálnemu stavu, nie je v nej časový nesúlad, je vierohodná a bez akýchkoľvek pochybností preukazuje prevzatie prezentačnej pečiatky č. 43 menovanou pracovníčkou, pričom do uvedenej doby sa nachádzala v kancelárii referenta ZÚ, CO v trezore,
- sekcia inšpekcie a vnútornej kontroly žalovaného na základe vykonanej inšpekcie dospela k rovnakému názoru ako žalovaný,
- účinkov právnych úkonov vykonaných zástupcom sa možno dovolávať až okamihom doručenia plnomocenstva správcovi dane.

13. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil.

C)

14. Právny zástupca žalobcu následne odvolaciemu súdu zaslal stanovisko žalobcu z 29.01.2016 k vyjadreniu žalovanému k odvolaniu žalobcu. V uvedenom vyjadrení žalobca polemizoval s jednotlivými argumentmi žalovaného.

Záverom žalobca s poukazom na informáciu z tlače, že pravdepodobne koncom roku 2013, resp. začiatkom roku 2014 zamestnankyňa Daňového úradu Košice našla pred dverami svojho bytu igelitovú tašku v ktorej sa nachádzalo cca 10 až 15 kusov pečiatok z rôznych daňových úradov, ktoré mali byť podľa evidencie pečiatok vyradené, navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky uložil žalovanému povinnosť predložiť súdu spisový materiál a výsledky vyšetrovania.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

15. 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 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „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 ust. § 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 je dôvodné, pretože v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.), a preto postupom podľa § 220 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. rozsudok krajského súdu zmenil tak, že z dôvodu uvedenom v § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil žalovanému späť na ďalšie konanie v zmysle nasledujúcich záverov.

16. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v prejednávanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presvedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

17. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom 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 nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, 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, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej 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 súdництва 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. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

18. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí daňového orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd sčasti nestotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka, či odvolanie podané osobou označenou ako právny zástupca bez priloženého plnomocenstva je možné označiť za podanie podané neoprávnenou osobou.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

19. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Najvyšší súd v súvislosti s uvedeným konštatuje, že pokiaľ dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nevhodné.

20. Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, 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.

K preskúmateľnosti neformálnych rozhodnutí:

21. Nakoľko Najvyšší súd preskúma vecnú správnosť rozsudku krajského súdu týkajúci sa prieskumu zákonnosti úradného listu (vid' bod č. 1), je na tomto mieste nutné zrekapitulovať ustálenú judikatúru vzťahujúcu sa na problematiku preskúmania individuálnych správnych aktov, ktoré nemajú striktnú formu rozhodnutia (ďalej len „neformálne rozhodnutie“).

V správnom súdnictve je právo na prístup k súdu, t.j. na poskytnutie súdnej ochrany garantované aj v zmysle medzinárodnoprávných záväzkov štátom v oblasti ochrany ľudských práv, vymedzené princípom generálnej klauzuly (§ 244 ods. 3 O.s.p.) s negatívnou enumeráciou (§ 248 O.s.p.), z ktorého vyplýva, že správne súdy v zásade preskúmajú všetky, t.j. formálne ako aj neformálne rozhodnutia orgánov verejnej správy okrem tých, ktoré zákon výslovne z prieskumu vylučuje.

22. Rozhodnutia a postupy orgánov štátnej správy a územnej samosprávy podliehajú správne prieskumu zásadne bez ďalšieho spresnenia zákonodarcom (vid' aj legislatívne pojmy zakotvené v čl. 46 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky). Tieto správne orgány sú základom verejnej správy, a preto na to, aby ich rozhodnutia a postupy boli preskúmateľné v správnom súdnictve, zákon nevyžaduje splnenie ďalších [dodatkových] kritérií.

Vo všeobecnej rovine musí Najvyšší súd konštatovať, že pritom nie je rozhodujúcim kritériom, ako sú tieto neformálne rozhodnutia terminologicky označené, pretože okrem formálne označených

individuálnych správnych aktov ako rozhodnutia môže ísť aj o neformálne rozhodnutia, ktoré zákonodarca v zmysle iných dôvodov po formálnej stránke označil ako opatrenia, povolenia, súhlas alebo platobný výmer, dokonca aj o záväzné pokyny či záväzné stanoviská (uvedené vyplýva v inej právnej oblasti analogia iuris z ustanovenia § 3 ods. 7 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní /správny poriadok/).

23. Už prostredníctvom inej rozhodovacej činnosti Najvyšší súd jednoznačne vymedzil právne akty vydané Radou Európy ako formálne pramene slovenského právneho poriadku. Najmä prostredníctvom rozsudku sp.zn. 1Sžo/28/2009 zo dňa 08. februára 2011 (obdobne aj rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5 Sžp 41/2009 z 12. apríla 2011) bolo Najvyšším súdom zdôraznené :

„V tejto súvislosti nemožno opomenúť skutočnosť, že verejná správa je službou verejnosti a základné pravidlá konania uvedené v § 3 Správneho poriadku, pre ktoré východiskom je v systéme prameňov práva predovšetkým ústava (najmä čl. 2) a zákony (vrátane právnej úpravy založenej právom Európskych spoločenstiev resp. upravenej medzinárodnými zmluvami), i keď sú formulované viac všeobecným spôsobom, je potrebné, vzhľadom na to, že slovenské právo je súčasťou európskeho právneho systému, v praxi interpretovať v duchu európskeho štandardu všeobecných požiadaviek na kvalitu postupov a činnosti verejnej správy súhrnne označovaných ako princípy „dobrej správy“ (Good Governance, Good Administration), majúceho základ v literatúre, judikatúre európskych inštitúcií a niektorých dokumentoch najmä Rady Európy (najmä odporúčania a rezolúcie Výboru ministrov Rady Európy) a Európskej únie.“

24. Preto aj v preskúmvanej veci je potrebné zdôrazniť, že v zmysle odporúčania Rady Európy Rec (89) 8, ktoré upravuje dočasnú súdnu ochranu poskytovanú v správnych záležitostiach (viď aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 17. 05. 2016 sp.zn. III. ÚS 91/2016) termín správny akt

„znamená v súlade s rezolúciou (77)31 o ochrane jednotlivca vo vzťahu k správnym aktom správnych orgánov každé jednotlivé opatrenie alebo rozhodnutie prijaté pri výkone správy verejným orgánom, ktoré priamo zasahuje do práv, slobôd alebo záujmov osôb“.

25. Na základe takto vymedzeného rámca súdneho prieskumu ako aj vychádzajúc zo zákonných ustanovení musí Najvyšší súd konštatovať, že úradný list, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu s prihladnutím na jeho obsah nespadá do kategórie rozhodnutí podľa § 248 O.s.p., nakoľko zasahuje do práv jednotlivca na súdnu a inú ochranu zaručených ústavou Slovenskej republiky (najmä čl. 46 ústavy) tým, že žalobcovi popiera uplatňované (t.j. žalobcom tvrdené) právo na podanie opravného prostriedku proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane o vyrubení dane z pridanej hodnoty.

26. Uvedené právne názory Najvyšší súd potvrdzoval aj prostredníctvom svojej predchádzajúcej judikatúry. Napríklad vo veci sp.zn. 5Sžf 31/2011 s poukazom na vecný rozsah konania pred správnym súdom vymedzený v § 244 ods. 3 a 248 O.s.p. Najvyšší súd uviedol, že:

„výnimky z aplikácie ústavy (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky), i keď sú ustanovené zákonom, nie je možné vykladať extenzívne, ale treba ku nim pristupovať reštriktívne“

Nemožno opomenúť ani judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva a Ústavného súdu Slovenskej republiky (pozri napr. nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 24/2010 a III. ÚS 283/2010), ktorá postupne speje k novozformulovaným kritériám na posudzovanie aplikovateľnosti čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“) a ktorá už naďalej nevyklučuje aplikáciu Dohovoru ani aj pri rozhodovaní o sporoch medzi fyzickými a právnickými osobami a orgánmi verejnej moci o zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov (Bendenoun proti Francúzsku - rozsudok z 24. februára 1994, séria A, č. 284, Georgiou proti Spojenému kráľovstvu - rozhodnutie zo 16. mája 2000 o prijateľnosti sťažnosti č. 40042/98, Ferrazzini proti Taliansku - rozhodnutie z 12. júla 2001 vo veci sťažnosti č. 44759/98). Do popredia sa dostáva predovšetkým kritérium individuálnych záujmov jednotlivca dotknutých administratívnym zásahom v spojení so skúmaním rozsahu uplatnenia diskrečných právomocí správneho orgánu pri realizácii tohto zásahu“.

27. Rovnako aj z rozsudku Najvyššieho súdu z 11.03.2014 sp.zn. 4Sžf/1/2014, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky č. 3/2015, je zrejmé, že pre preskúmateľnosť v správnom súdnictve nie je nutné, aby neformálne rozhodnutie vykazovalo formálne náležitosti rozhodnutia.

„Aj keď oznámenie o zamietnutí odvolania nemá formálne náležitosti rozhodnutia vydaného v administratívnom konaní, svojimi procesnými dôsledkami významne zasahuje do ústavne chráneného práva účastníka konania na prejednanie veci, preto je takéto oznámenie i bez formálnych znakov rozhodnutia spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve.“

28. V súvislosti s uvedeným a s poukazom na ústavou garantované právo na súdnu ochranu zakotvené v článku 46 ústavy vo vzťahu k súdnemu prieskumu rozhodnutí dáva Najvyšší súd do pozornosti aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo 17.05.2016 sp.zn. III. ÚS 91/2016, v zmysle ktorého:

„Za spôsobilý predmet súdneho prieskumu sa tak v zmysle uvedených podmienok súdneho prieskumu už niekoľko rokov ustálenej a prevažujúcej súdnej praxe považujú aj povolenia alebo aj listy s charakterom rozhodnutia vydané príslušným orgánom verejnej správy ako právnoaplikačné akty správnych orgánov uvedené v ustanovení § 3 ods. 7 Správneho poriadku. Aj keď sa na proces vydávania týchto aktov výslovne nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní, v zmysle § 3 ods. 7 Správneho poriadku, ktorý spadá do časti upravujúcej základné pravidlá (obsahujúce všeobecné právne princípy správneho konania bez ohľadu na limitujúce zákonné ustanovenia v zmysle mnohých odporúčaní prijatých Výborom ministrov Rady Európy), platí, že ustanovenia o základných pravidlách konania uvedených v § 3 ods. 1 až 6 sa primerane použijú aj pri vydávaní osvedčení, posudkov, vyjadrení, odporúčaní a iných podobných opatrení.“

29. Obdobne aj v svojom ďalšom náleze sp.zn. PL. ÚS 21/08 Ústavný súd Slovenskej republiky zdôraznil, že nie je podstatné to, ako je príslušný (individuálny) právny akt formálne označený (rozhodnutie, opatrenie, oznámenie, vyjadrenie a pod.), ale to, či svojimi účinkami smeruje ku konkrétnym adresátom práva, a zakladá im priamo alebo aj sprostredkovane práva alebo povinnosti.

Na základe vyššie uvedených právnych názorov je úradný list spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve a preto ho Najvyšší súd označil za napadnuté rozhodnutie.

K aplikácii zásad v daňovom konaní:

30. Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej praxi dlhodobo poukazuje na výkladový význam zásad správneho konania pri aplikácii nejasných právnych pojmov, resp. medzier v texte právnych ustanovení správneho, t. j. aj daňového práva.

31. Vo vzťahu k účelu a použiteľnosti jednotlivých procesných zásad (resp. zásad konania) vo všeobecnosti s odkazom na súčasné poznatky právnej vedy (prof. Ronald Myles Dworkin alebo prof. Robert Alexy) Najvyšší súd konštatuje, že správne konanie vrátane daňového konania je ovládané viacerými procesnými zásadami. Uvedené zásady majú svoje osobitné postavenie, lebo zakotvené v zákone, poprípade v medzinárodnom právnom predpise (najmä právne záväzné akty orgánov Európskej únie) alebo iba „objavené“ judikatúrou, tak z tejto pozície prenikajú vďaka svojej nezameniteľnej podstate (idea maxima) do celého odvetvia daňového práva, lebo sú jeho východiskom, ako aj hraničným kritériom. Hoci je tiež nepochybné, že procesné zásady sú formulované veľmi abstraktne (tzn. aj všeobecne bez toho, aby vymedzovali konkrétne pravidlo správania), tak v tomto prípade neplatí starorímska zásada „*ius specialis derogat ius generalis*“, ale naopak sa dopĺňujú, poprípade v medzných situáciách jedna zásada ustúpi pred druhou (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu z 24. októbra 2016 sp.zn. I Sžf 70/2015).

Preto zásady zakotvené pre oblasť daňového práva, slúžia ako hraničná pomôcka pre výklad (reductio ad absurdum) konkrétnej daňovo-právnej úpravy (v preskúmvanej veci rozporu medzi podaným odvolaním a tvrdenou absenciou plnomocenstva), lebo sa nepripúšťa, aby výklad právnej normy smeroval mimo sféru pôsobenia procesnej zásady.

32. Krajský súd sa popri preukazovaní skutočností týkajúcich sa čísiel jednotlivých pečiatok ako aj možnosti či nemožnosti preukázania doručenia plnomocenstva pre menovaného daňového poradcu čiastočne aj vyslovil ku skutočnosti, či samotné odvolanie podané dňa 10.10.2013 menovaným daňovým poradcem (príloha č. 2 v daňovom spise) bolo postihnuté vadami podania, s nasledujúcim záverom (str. 5 rozsudku krajského súdu):

„Pretože plnomocenstvo nepatrí medzi zákonom predpísané náležitosti odvolania, žalovaný nebol povinný vyzývať žalobcu na doloženie plnomocenstva, resp. odstránenie väd podania, a preto žalovaný neporušil zákon, keď odvolanie žalobcu zamietol ako odvolanie podané neoprávnenou osobou.“

Najvyšší súd s uvedeným právnym názorom krajského súdu nesúhlasí na základe nižšie uvedených názorov.

33. Je nepochybné, že jedným zo základných práv žalobcu ako daňového subjektu je právo požadovať zmenu prvostupňového rozhodnutia prostredníctvom podania odvolania. Aj toto právo mal zákonodarca na myslí, ak ukladal prostredníctvom zásady zakotvenej v § 3 Daňového poriadku správcovi dane popri striktnnej požiadavke chrániť záujmy štátu a obcí aj povinnosť (dbať) zachovať možnosť uplatniť procesné práva pre daňové subjekty.

Tento záver je o to dôležitejší, že správca dane nesmie v dobrom výkone verejnej správy (viď bod č. 23) uprednostniť záujem štátu na hocakom výbere daní, ale iba na správnom výbere daní, k čomu mu má dopomáhať oprávnenie za týmto sledovaným účelom použiť najvhodnejšie prostriedky.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

34. Ďalej sú nepochybné skutočnosti, že vo väčšine daňovo - procesných úkonov menovaný daňový poradca zastupoval žalobcu po vydaní dodatočného platobného výmeru správcu dane č.: 695/231/73985/2010/Drá z 26.08.2010, a to na základe Splnomocnenia z 01.10.2010 so všeobecným charakterom.

35. Iba z toho, že Krajský súd v Košiciach rozsudkom zo dňa 04.10.2012 č.k. 6S/28/2011-82 pôvodný dodatočný platobný výmer žalovaného (t.j. vyššie uvedené rozhodnutie z 26.08.2010) spolu s rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/20347-127178/2010/992517-r zo 16.12.2010 postupom podľa § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p. zrušil a vec vrátil Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky na ďalšie konanie, nie je možné bez ďalšieho vyvodiť právny záver, že vyššie uvedené generálne plnomocenstvo pre menovaného daňového poradcu zaniklo a je neuplatniteľné v tomto konaní. Preto v ďalšom konaní, t.j. aj od 25.09.2013, sa mohlo a zo skutočností v súdnom prieskume zistených aj malo pokračovať nielen s daňovým subjektom ale aj s menovaným daňovým poradcem ako zástupcom žalobcu.

Navyše žalobca ani v súčasnosti nenaznačil svoju vôľu nebyť menovaným daňovým poradcem v konaní

zastúpený. Tento právny názor nemôže ani zmeniť sporné tvrdenie žalobcu, že sa snažil, resp. doručil žalovanému Oznámenie o splnomocnení doručené dňa 25.09.2013 (viď bod č. 6).

Podľa § 165 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

36. Navyše z obidvoch vyššie uvedených základných zásad správy daní (viď bod č. 33) v spojení so skutočnosťami vyplývajúcimi z daňového spisu potom pre preskúmanú vec nepochybne vyplýva, že správca dane pri vyššie opísanom dobrom výkone daňovej správy (Odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy Rec (2007)7 o dobrej verejnej správe v spojení s čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) musí dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov (t.j. aj žalobcu).

V preskúmanej veci najmä tým, že daňovú zásadu úzkej súčinnosti aplikuje na ustanovenie § 13 ods. 3 a 8 v spojení s § 9 ods. 2 a 4 Daňového poriadku tak, že výklad pojmu „pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie“ v situácii, kedy bolo z daňového spisu aj po vydaní zrušujúceho rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 04.10.2012 nepochybne, že žalobca menovanému daňovému poradcovi neodobral oprávnenie na zastupovanie, vytvára pre žalovaného (správca dane) povinnosť v zmysle citovaných ustanovení § 13 v spojení s § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku vyzvať, aby sa k otázke zastúpenia vyjadril.

Iba takýto postup správcu dane napĺňa v zmysle dobrého výkonu verejnej správy zásadu úzkej súčinnosti a eliminuje u daňového subjektu odňatie možnosti riadnej aplikácie procesných práv.

Podľa § 13 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení podanie sa posudzuje podľa jeho obsahu. Z podania musí byť zrejmé, kto ho podáva, v akej veci, čo sa navrhuje, a ak to z povahy podania vyplýva, dôvody podania.

Podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že 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. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

V.

37. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku s následným správny právny posúdením preskúmanej veci, nakoľko je zaťažené vadou, ktorá spochybňuje zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Odvolací súd sa preto nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi vyslovenými v daňovom konaní o tom, že s prihliadnutím na skutočnosť obsiahnuté v daňovom spise podanie žalobcu nespĺňa zákonné podmienky pre začatie daňového odvolacieho konania.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, 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.

38. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených právnych názoroch (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1 Sžo/28/2009, ako aj sp.zn. 4Sžf/1/2014, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného

zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Bude preto úlohou dotknutého daňového orgánu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol.

39. Nakoľko išlo o základnú odvoláciu argumentáciu žalobcu, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia jeho procesných práv a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonsumované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

Z uvedených dôvodov odvolací súd tiež nevyhovел žiadosti žalobcu o uloženie povinnosti žalovanému predložiť odvolaciemu súdu spisový materiál a výsledky vyšetrovania vo veci nájdenia cca 140 kusov protokolárne vyradených pečiatok rôznych daňových úradov v garáži zamestnanca Daňového úradu Košice na Garbiarskej ulici č. 1 v Košiciach.

40. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo napadnuté rozhodnutie zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v prejednávanvej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať.

Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

41. Najvyšší súd v prejednávanvej veci v súlade s ust. § 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 účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

42. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má nárok na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nastalo. Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešného žalobcu mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia.

Podľa § 151 ods. 1 O.s.p. o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 O.s.p. platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná

náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

43. Výška priznaných náhrad trov konania sa skladá :

1. Z náhrady trov právneho zastúpenia, ktoré právny zástupca žalobcu listom z 25.01.2017 v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb vyčíslil:

1.1. Trovy právneho zastúpenia na krajskom súde

1.1.1. prevzatie a príprava zastúp. (13) - 1 úkon práv. pomoci 130,16 €

1.1.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 7,81 €

1.1.2. podanie žaloby (14) - 1 úkon práv. pomoci 134,-- €

1.1.2.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,04 €

1.1.3. účasť na pojednávaní (15) - 1 úkon práv. pomoci 139,83 €

1.1.3.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,39 €

1.2. Trovy právneho zastúpenia na odvolacom súde

1.2.1. podanie odvolania (15) ..... 1 úkon práv. pomoci 139,83 €

1.2.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,39 €

2. z náhrady 20 % DPH 115,29 €

celkom právne zastúpenie: 691,74 €

3. iné trovy

3.1. z náhrady súdneho poplatku za žalobu 70,-- €

3.2. z náhrady súdneho poplatku za odvolanie 70,-- €

celkom iné trovy: 140,-- €

44. Nakoľko úspešný žalobca bol zastúpený advokátom, je nutné podľa § 149 ods. 1 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. zaplatiť mu priznanú náhradu trov. Bližšie podrobnosti o spôsobe platby a účte právneho zástupcu nie sú obsiahnuté v súdnom spise.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).