

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/1/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200248
Dátum vydania rozhodnutia:	11.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5013200248.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: V. W., nar. XX.XX.XXXX, bytom N., právne zastúpený JUDr. Václavom Jaroščiakom, advokátom so sídlom M. Rázusa 14, Žilina, proti žalovanému: Daňový úrad Žilina, J. Kráľa 2, Žilina, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/31/2013-55 zo dňa 5. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/31/2013-55 zo dňa 5. novembra 2013 p o t v r d z u j e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 165,56 Eur do 30 dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Václava Jaroščiaka, advokáta, Žilina.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil Oznámenie žalovaného č. k. 9500304/1/581939/2012 zo dňa 22.03.2012 (ďalej aj „oznámenie“), ktorým podľa § 72 ods. 8 písm. b/ 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“) zamietol odvolania žalobcu proti dodatočným platobným výmerom vydaným Daňovým úradom Žilina II (ďalej aj „správca dane“) č. 894/230/73097/2011/Luk, č. 894/230/73099/2011/Luk, č. 894/230/73100/2011/Luk a č. 894/230/73102/2011/Luk, všetky zo dňa 08.12.2011.

Napadnuté oznámenie žalovaný vydal po tom, čo mu boli Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky, ako odvolacím orgánom (ďalej aj „odvolací orgán“, príp. „Finančné riaditeľstvo SR“), vrátené späť ním postúpené odvolania proti vyššie uvedeným prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane.

Dôvodom takéhoto postupu odvolacieho orgánu, ako vyplýva zo sprievodného listu zo dňa 12.03.2012 k vráteniu postúpených podaní, bolo podanie odvolaní na to nepríslušnou osobou, nakoľko advokát podávajúci odvolania, zastupujúci žalobcu podľa priloženej plnej moci udelennej mu žalobcom dňa 02.06.2011, bol oprávnený na zastupovanie žalobcu v priebehu výkonu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, ktoré sa však skončilo vyrubením zistenej daňovej povinnosti (podľa odvolacieho orgánu doručením prvostupňových rozhodnutí správca dane), a teda nespĺnomocňuje právneho zástupcu, na základe uvedenej plnej moci, na podanie odvolaní proti rozhodnutiam o dodatočnom uložení daňovej povinnosti, ani na zastupovanie žalobcu v odvolacom daňovom konaní.

Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku, ohľadne posúdenia podania odvolaní proti prvostupňovým rozhodnutiam správca dane právnym zástupcom žalobcu ako neoprávnenou osobou, nestotožnil s právnym názorom žalovaného, vychádzajúcim z právneho názoru odvolacieho orgánu uvedeného vo vrátení postúpených podaní zo dňa 12.03.2012. S poukazom na ustanovenia § 44 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31.12.2011 (ďalej aj „zákon o správe daní“) a na ustanovenia § 44 ods. 6 písm. a/ bod 1. a ods. 7 citovaného zákona konštatoval, že vyrubovacie konanie nekončí doručením rozhodnutia o vyrubení daňovej povinnosti. Odvolávajúc sa na princíp jednoty prvostupňového a odvolacieho konania v správnom konaní krajský súd uviedol, že vyrubovacie konanie je ukončené až nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia o dodatočnom uložení daňovej povinnosti. Podanie odvolania má na právoplatnosť suspenzívny účinok, čo znamená, že právoplatnosť prvostupňového správneho rozhodnutia sa odkladá. Ak teda daňový subjekt podal proti dodatočnému platobnému výmeru odvolanie, vyrubovacie konanie nebude skončené skôr, ako bude rozhodnuté o odvolaní. Podľa krajského súdu ani po vydaní rozhodnutia o odvolaní nemusí byť vyrubovacie konanie ukončené, a to v prípade, ak dôjde k zrušeniu dodatočného platobného výmeru a vráteniu veci prvostupňovému správnomu orgánu na ďalšie konanie.

Ostatné žalobné dôvody krajský súd považoval za nedôvodné. Prvostupňový súd posúdil žalobou napadnuté oznámenie o zamietnutí odvolaní dostatočne jasné a zrozumiteľné v časti vymedzenia podaných odvolaní proti jednotlivým prvostupňovým právnym rozhodnutiam, ktorých podanie žalovaný, z dôvodu ich podania neoprávnenou osobou, zamietol. Značka, ktorú si k spisu pridelil sám advokát, nemá žiadnu relevanciu k označeniu správneho spisu spisovou značkou, ktorú mu pridelí správca dane. Ak boli odvolania identifikované číslami konaní jednotlivých dodatočných platobných výmerov, voči ktorým boli podané, táto identifikácia odvolania, podľa krajského súdu, úplne postačuje.

Taktiež ako nedôvodnú vyhodnotil prvostupňový súd žalobnú námietku ohľadne aplikácie nesprávneho procesného predpisu, kedy podľa žalobcu mal byť vo veci zamietnutia podaného odvolania použitý zákon o správe daní, a nie Daňový poriadok. Naopak, krajský súd vyjadril právny názor totožný s názorom žalovaného správca dane, kedy prvostupňový súd konštatoval: „Zo správneho spisu vyplýva, že správca dane mal za to, že daňové konanie právoplatne skončilo dňom 29.12.2011, keďže v zmysle inštrukcie Finančného riaditeľstva SR neprihliadol na podané odvolanie žalobcu, ktorému z týchto dôvodov ani neprisúdil suspenzívny účinok. Ak mal teda správca dane za to, že daňové konanie bolo ukončené do konca roka 2011, rozhodoval podľa nového Daňového poriadku v zmysle § 165 ods. 2 Daňového poriadku účinného ku dňu vydania napadnutého rozhodnutia, podľa ktorého daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajšie platných predpisov, z čoho argumentum a contrario vyplýva, že na konania, ktoré boli ukončené pred účinnosťou Daňového poriadku, sa aplikuje Daňový poriadok. Argument, že odvolanie malo byť zamietnuté podľa zákona č. 511/1992 Zb. neprichádza do úvahy, lebo len vtedy mohol správca dane aplikovať z.č. 511/1992 Zb., keby konanie nebolo právoplatne ukončené do 31.12.2011, t.j. správca dane by musel na daňové konanie vzhliadnuť ako neukončené pred účinnosťou Daňového poriadku práve pre podanie odvolania.“

Vo vzťahu k ďalšiemu konaniu žalovaného, krajský súd tohto zaviazal právnym názorom, podľa ktorého má žalovaný posúdiť odvolanie podané proti dodatočným platobným výmerom ako odvolanie podané oprávnenou osobou a toto predložiť odvolaciemu orgánu na rozhodnutie o odvolaní. Napriek tomu, že

vyrubovacie konanie nebolo, v dôsledku podania odvolania oprávnenou osobou, dňa 29.12.2011, právoplatne ukončené do 31.12.2011, krajský súd, s poukazom na intertemporálne ustanovenie § 165b ods. 1, 2 Daňového poriadku (účinné od 30.12.2012), určil použitie Daňového poriadku pre ďalšie konanie vo veci.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 prvá veta OSP. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca si náhradu trov konania nevyčísľil v zákonom stanovenej lehote, krajský súd postupujúc podľa § 151 ods. 2 OSP priznal čiastočne úspešnému žalobcovi náhradu trov konania podľa obsahu spisu ku dňu vyhlásenia rozsudku, t. j. 70,- Eur z titulu zaplateného súdneho poplatku.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/31/2013-55 zo dňa 5. novembra 2013 zmenil tak, že žaloba podaná proti oznámeniu č. k. 9500304/1/581939/2012 zo dňa 22.03.2012 sa zamietla a náhrada trov sa žalobcovi nepriznáva.

Žalovaný obhajoval správnosť svojho postupu pri zamietnutí odvolania podaného právnym zástupcom žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam, vydaným v rámci vyrubovacieho konania, vnútorným členením daňového konania na relatívne samostatné časti; prípravné konanie, vyrubovacie konanie, preskúmvacie konanie (konanie o opravných prostriedkoch) a vyberacie (inkasné) konanie. Výkladom ustanovenia § 44 ods. 4 zákona o správe daní, podľa ktorého o určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, dospel žalovaný k názoru, že okamih vyrubenia dane nastáva ešte pred samotným vyrozumiením daňového subjektu o tejto skutočnosti. Podľa žalovaného k samotnému vyrubeniu dane dochádza vydaním platobného výmeru, pričom toto rozhodnutie v zmysle § 30 ods. 1 zákona o správe daní nadobúda platnosť jeho dorúčením daňovému subjektu. Vyrubením dane sa podľa žalovaného končí aj samotné vyrubovacie konanie, pričom zákon nespája ukončenie vyrubovacieho konania s právoplatným rozhodnutím. Žalovaný vyjadril nesúhlas s právnym názorom krajského súdu ohľadne charakteru odvolacieho konania (§ 44 ods. 7 zákona o správe daní), ako integrálnej súčasti vyrubovacieho konania. Naopak, má za to, že pod vyrubovacie konanie nie je možné zahrnúť odvolacie konanie, keďže toto je súčasťou preskúmvacieho konania a vo vzťahu k vyrubovaciemu konaniu je to samostatné daňové konanie. Na základe uvedenej argumentácie žalovaný naďalej považuje svoj postup, vydaním žalobou napadnutého oznámenia o zamietnutí odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru z dôvodu jeho podania neoprávnenou osobou, za správny a zákonný. Opätovne konštatuje, že právny zástupca žalobcu konajúci na základe plnej moci zo dňa 02.06.2011, bol splnomocnený na zastupovanie v právnej veci výkonu daňových kontrol, vrátane prípadného následného vyrubovacieho konania, avšak nebol splnomocnený na podanie odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru.

III.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil a žalovaného zaviazal na náhradu trov odvolacieho konania vo výške 165,64 Eur.

Podľa žalobcu žalovaný použil účelový výklad hraníc vyrubovacieho konania jeho vymedzením iba na úsek jeho začatia do okamihu doručenia dodatočného platobného výmeru. Žalobca má za to, že aj vyrubovacie konanie, ako každé správne konanie, musí byť konaním dvojstupňovým. Žalovaný však vo svojej argumentácii nerozlišuje medzi určením druhu správneho konania (vyrubovacie, katastrálne, stavebné a pod. správne konania) a procesným stupňom rozhodovania v konkrétnom správnom konaní. Termín „Vyrubovacie konanie“ nie je žiadnym špecifickým terminologickým označením pre prvý stupeň správneho (daňového) konania, ale je terminologickým označením daňového konania, v ktorom sa rozhoduje o určení výšky daňovej alebo poplatkovej povinnosti daňového subjektu voči štátnemu rozpočtu. Vyrubovacie konanie má svoj prvý a prípadný druhý stupeň rozhodovania. Druhý stupeň rozhodovania je všeobecne označovaný ako odvolacie konanie. Podľa žalobcu je potrebné rozlišovať

stupne rozhodovania pri vyrubení dane na prvostupňové (vydanie dodatočného platobného výmeru správcom dane) a druhostupňové (odvolacie) vyrubovacie konanie (preskúmvacia činnosť odvolacieho správneho orgánu v rozsahu požadovanom v podanom odvolaní).

Žalobca argumentuje, že daň môže byť právne účinne vyrubená vo vyrubovacom konaní iba právoplatným rozhodnutím. V prípade podania odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu, sa tak stane len po potvrdení alebo zmene prvostupňového rozhodnutia odvolacím správnym orgánom. Preto, podľa názoru žalobcu, žiadne vyrubovacie konanie nemôže byť procesne skončené neprávoplatným rozhodnutím.

Žalobca zároveň vo vyjadrení k podanému odvolaniu vyjadril nesúhlas s právnym názorom krajského súdu ohľadne správnosti použitia Daňového poriadku žalovaným v rámci procesného postupu pri zamietnutí odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru. Podľa žalobcu mal žalovaný na uvedený postup aplikovať zákon o správe daní, § 47 ods. 5 a ods. 6 citovaného zákona, a nie Daňový poriadok (§ 73 ods. 4 Daňového poriadku, v napadnutom oznámení žalovaný nesprávne cituje § 72 ods. 8 písm. b/ Daňového poriadku). V tejto súvislosti žalobca poukazuje na retroaktívne použitie procesného predpisu, v rozpore s prechodnými ustanoveniami Daňového poriadku, keďže oprávnenosť podaného odvolania mala byť posudzovaná podľa zákona účinného v čase jeho podania, t. j. podľa zákona o správe daní. Uvedenú skutočnosť ako i tú, že mu sporné rozhodnutie - oznámenie o zamietnutí podaného odvolania, nebolo doručené v súlade s ustanovením § 47 ods. 5 zákona o správe daní, žalobca považuje za ďalšie dôvody na zrušenie preskúmvaného rozhodnutia.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava SR“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 59 ods. 2 Ústavy SR dane a poplatky možno ukladať zákonom alebo na základe zákona.

Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa

odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní, správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 1a písm. d) zákona o správe daní, daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní, v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 2 zákona o správe daní správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 9 ods. 3 zákona o správe daní, daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne s úradne overeným podpisom alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa toto plnomocenstvo za všeobecné. V tej istej veci môže mať len jedného zástupcu. Zástupca koná osobne, ak z obsahu plnomocenstva nevyplýva, že za zástupcu môže konať aj iná osoba; na takéto konanie udelí zástupca inej osobe plnomocenstvo s úradne osvedčeným podpisom. Konanie inej osoby v rozsahu udeleného plnomocenstva sa považuje za konanie zástupcu.

Podľa § 9 ods. 5 zákona o správe daní, ak v tej istej veci koná daňový subjekt a ním zvolený zástupca a ich konanie si odporuje, rešpektuje správca dane konanie daňového subjektu. Správca dane o tom vyrozumie zástupcu daňového subjektu.

Podľa § 20 ods. 9 zákona o správe daní, ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzve správca dane daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

Podľa § 30 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím. Rozhodnutie je pre adresáta platné, len ak je riadnym spôsobom doručené alebo oznámené, ak tento alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 30 ods. 9 zákona o správe daní doručené rozhodnutie, proti ktorému nemožno uplatniť riadny opravný prostriedok, je právoplatné.

Podľa § 165 ods. 2, znenie pred bodkočiarkou, zákona č. 563/2009 Z.z., (ďalej len Daňový poriadok), v znení účinnom do 29.12.2012, daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Podľa § 165b ods. 1 a 2 Daňového poriadku účinného od 30.12.2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave

územných finančných orgánov sa dokončia podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužívajú.

Predmetom súdneho prieskumu bolo zistiť, či žalovaný, resp. de facto odvolací daňový orgán, Finančné riaditeľstvo SR, postupovali zákonným spôsobom, keď len oznámili žalobcovi, že zamietli odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru / štyrom dodatočným platobným výmerom, podaným právnym zástupcom žalobcu.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu účinnosti podaného odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru právnym zástupcom žalobcu, resp. oprávnenosti na jeho podanie na základe sporného plnomocenstva, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP):

Z obsahu administratívneho spisu odvolací súd zistil, že žalobca dňa 2. júna 2011 udelil advokátovi plnú moc týmto textom: „.... splnomocňujem JUDr. Václava Jaroščiaka, advokáta,, všeobecne mojím zastupovaním v právnej veci výkonu daňových kontrol vykonávaných správcom dane - Daňovým úradom Žilina II, vrátane prípadne možného následného vyrubovacieho konania,“. Pravosť podpisu žalobcu bola úradne osvedčená.

Na základe výsledkov predmetnej daňovej kontroly správca dane vydal dodatočný platobný výmer, ktorý správca dane doručoval do vlastných rúk právnemu zástupcovi žalobcu. Doručenie tohto prvostupňového správneho rozhodnutia je vykázané doručenkou, dňa 14.12.2011. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom zvoleného právneho zástupcu odvolanie, dňa 29.12.2011 (dátum podania vyznačený na priloženej poštovej obálke), t. j. 15. deň zákonnej lehoty stanovenej na využitie tohto riadneho opravného prostriedku.

Správca dane predkladacou správou zo dňa 23.01.2012 predložil odvolanie odvolaciemu orgánu, o čom informoval listom zo dňa 30.01.2012 právneho zástupcu žalobcu.

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zo dňa 12.03.2012 vrátilo postúpené odvolanie správcovi dane, spolu s odvolaniami proti ďalším trom dodatočným platobným výmerom, vydaným na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia I. až IV. štvrtrok 2009, sumarizovaných v protokole č. 894/320/64861/2011/Fil zo dňa 21.10.2011. Uvedené odvolania odvolací správny orgán vrátil ako podania neoprávnenej osoby, argumentujúc prekročením plnej moci na zastupovanie vo vyrubovacom konaní, ktoré sa skončilo vydaním predmetných dodatočných platobných výmerov. Odvolací orgán vyslovil názor, že žalovaný správca dane mal odvolania zamietnuť, ako odvolania podané neoprávnenou osobou, pretože právny zástupca už nebol splnomocnený na podanie odvolaní proti rozhodnutiam o vyrubení dane. Žalovaný, súc viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu, podané odvolania listom zo dňa 22.03.2012 postupom podľa Daňového poriadku zamietol, o čom písomne informoval žalobcu.

Odvolací súd v merite veci uvádza, že vyššie uvedený postup žalovaného bol nezákonný. Senát dospel k záveru a to výkladom rozsahu udelenej plnej moci, že žalovaný nerešpektoval účel a zmysel jednoty právnej úpravy daňového konania a nevykladal procesný predpis určujúci postup v daňovom konaní v kontexte so základnými ústavnými právami žalobcu (čl. 46 ods. 1 Ústavy SR) ako i so zásadami daňového konania (§ 2 zákona o správe daní, § 3 Daňového poriadku).

Podstatný argument žalovaného, použitý pri určení rozsahu spornej plnej moci uloženej žalobcom právnemu zástupcovi na zastupovanie vo vyrubovacom konaní, vychádzajúci z rozdelenia štádií daňového konania podľa členenia zákonnej úpravy, neobstoí. Nemožno prisvedčiť právnemu názoru žalovaného, že vyrubením dane (podľa žalovaného vydaním platobného výmeru) sa končí vyrubovacie konanie a zákon nespája ukončenie vyrubovacieho konania s právoplatným rozhodnutím.

Odvolací súd má za to, že suspenzívny účinok podaného odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru, a to vo vzťahu k právoplatnosti aj vykonateľnosti napadnutého rozhodnutia, jasne určuje moment ukončenia vyrubovacieho konania, ktorým je nadobudnutie právoplatnosti rozhodnutia ukladajúceho svojim enunciátom dodatočnú daňovú povinnosť. Inými slovami; len na základe právoplatného rozhodnutia možno zákonne požadovať alebo vymáhať uloženú daňovú povinnosť. Vzhľadom na zákonom dané právo využitia riadneho opravného prostriedku s odkladným účinkom právoplatnosti a vykonateľnosti prvostupňového správneho rozhodnutia, nie je možné za ukončenie vyrubovacieho konania považovať vydanie alebo len doručenie platobného výmeru účastníkovi konania, i keď zákon ukončenie tohto druhu daňového konania nespája s právoplatným rozhodnutím, prípadne to takto jednoznačne slovne nevyjadruje.

Zákon o správe daní upravuje správu daní. Zákonná úprava jednotlivých druhov daňových konaní je rozčlenená v závislosti od predmetu konania, t. j. práv a povinností, o ktorých daňové orgány v jednotlivých konaniach konajú a rozhodujú, prípadne z hľadiska funkčnej príslušnosti daňových orgánov v konaniach o podaných opravných prostriedkoch. Taktiež je osobitne upravené daňové exekučné konanie.

Ak sa vyrubuje na základe výsledkov daňovej kontroly daňová povinnosť odlišná od priznanej, nevydáva správca dane platobný výmer, ale dodatočný platobný výmer, proti ktorému je prípustné odvolanie s odkladným účinkom. Na základe zákonnej úpravy vyplývajúcej z ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b/ zákona o správe daní v spojení s § 44 ods. 7 a § 46 ods. 9 citovaného zákona (citovaná právna úprava bola účinná v čase vydania napadnutých prvostupňových rozhodnutí ako i oznámenia o zamietnutí odvolania - § 165 ods. 2 Daňového poriadku a žalovaný i správca dane ju mali aplikovať v tejto veci v čase vydania napadnutých rozhodnutí), možno vo všeobecnosti konštatovať, že daňové konanie, ktorého výsledkom je rozhodnutie enunciátom autoritatívne ukladajúce daňovému subjektu dodatočnú daňovú povinnosť, je zásadne dvojstupňové. Ani výkladom ust. § 44 ods. 4 zákona o správe daní nemožno dospieť k záveru, že vyrubovacie konanie sa končí vydaním platobného výmeru, ešte pred jeho dorúčením daňovému subjektu, tak ako dôvodil žalovaný v odvolaní proti rozsudku krajského súdu. Vzhľadom k tomu, že na základe § 30 ods. 9 a 10 v spojení s § 46 ods. 9 zákona o správe daní, odvolanie podané proti dodatočnému platobnému výmeru má suspenzívny účinok, tak vo vzťahu k právoplatnosti ako i vo vzťahu k vykonateľnosti odvolaním napadnutého rozhodnutia ukladajúceho dodatočnú daňovú povinnosť, nemožno s momentom jeho vydania spájať ukončenie vyrubovacieho konania. Vyrubovacie konanie je v procesnom predpise správy daní upravené tak, že pokiaľ prvostupňový správny orgán nevyužije právo autoremedúry, na základe devolutívneho účinku podaného odvolania sa v konaní v právoplatne neskončenej veci pokračuje v rámci odvolacieho konania pred odvolacím správnym orgánom vyššej inštancie. Tento dvojinštančný procesný postup pri rozhodovaní daňových orgánov tvorí vo vzťahu k ukladaniu daňových povinností autoritatívnym individuálnym správnym aktom jednotu, nakoľko jedine právoplatné a vykonateľné rozhodnutie, ukladajúce účastníkovi konania plnenie peňažnej povinnosti voči štátnemu rozpočtu, môže byť exekučným titulom v prípade nedobrovoľného plnenia zo strany daňového subjektu.

Taktiež je potrebné zdôrazniť, že správca dane je povinný pri správe daní a v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chrániť záujmy štátu a obcí a dbať pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Žalobca používajúc prísne formálny výklad obsahu udelenej spornej plnej moci na zastupovanie v daňovom konaní, opomenul zásadu súčinnosti s daňovým subjektom v daňovom konaní.

Z obsahu podaného odvolania nevyplýva, že by ho podala zjavne neoprávnená osoba, ktorá sa dosiaľ v konaní pred správcom dane v predmetnom konaní nevyskytla, napr. iná tretia osoba alebo právnická osoba bez udelennej plnej moci na tento úkon. Odvolanie bolo podané v mene žalobcu podpísaným ním zvoleným právnym zástupcom, ktorému aj bolo odvolaním napadnuté rozhodnutie doručené. Vzhľadom na okolnosti prípadu, kedy žalovaný počas vyrubovacieho konania konal s právnym zástupcom žalobcu; doručil mu dodatočný platobný výmer, sa javí rigorózný výklad rozsahu udelennej plnej moci zo dňa 02.06.2011 ako formalistický, ktorý je v rozpore s právami a zrejmyimi oprávnenými záujmami žalobcu.

I keby žalovaný vychádzal pri skúmaní podmienok podaného odvolania z nesprávneho výkladu zákona vo vzťahu k určeniu momentu ukončenia vyrubovacieho konania, mal, berúc do úvahy skutočný obsah právneho úkonu, t. j. plnej moci (§ 2 ods. 6 zákona o správe daní) s využitím úzkej súčinnosti s daňovým subjektom (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní), vyzvať žalobcu na schválenie právneho úkonu urobeného v jeho mene formou podaného odvolania, prípadne vyzvať právneho zástupcu na predloženie plnej moci na podanie tohto opravného prostriedku. V kontexte dosiaľ vedeného daňového konania bolo zjavné, že žalobcu zastupuje splnomocnený zástupca. Ak tento právny zástupca podal odvolanie v mene žalobcu, celkom oprávnene mohla u daňových orgánov vzniknúť pochybnosť, či si vykladajú správne vôľu žalobcu ohľadne rozsahu udelenej plnej moci. Nakoľko základným výkladovým pravidlom pre orgány štátnej moci je čl. 152 ods. 4 Ústavy SR, tzv. princíp ústavne konformného výkladu, mal žalovaný, s ohľadom na zachovanie práv žalobcu vyplývajúcich z čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy SR, odstrániť nedostatky podaného odvolania vyššie uvedeným spôsobom, a nie zamietnuť podané odvolanie bez toho, aby si overil skutočnú vôľu žalobcu. Navyše už podanie samotnej žaloby proti preskúmanému postupu žalovaného naznačuje, že žalobca sporný právny úkon realizovaný prostredníctvom zvoleného právneho zástupcu schválil (ratihabícia, § 33 ods. 1 Občianskeho zákonníka) a ich konanie si vzájomne neodporuje (§ 9 ods. 5 zákona o správe daní).)

Odvolací súd zároveň považuje za potrebné uviesť, že sa stotožňuje s právnym názorom krajského súdu, ktorý o žalobe meritórne rozhodol a nevidel v tomto konkrétnom prípade dôvod na zastavenie konania daný tým, že žaloba smeruje proti oznámeniu o zamietnutí odvolania .

Senát najvyššieho súdu poukazuje v tejto súvislosti i na skoršiu judikatúru napr. rozhodnutie R č. 181/2003, podľa ktorého všeobecný súd musí v merite preskúmať a rozhodnúť každú vec týkajúcu sa základných práv a slobôd, aj keď je podľa § 248 ods. 2 OSP alebo podľa iného ustanovenia zákona vylúčená zo súdneho prieskumu. Ustanovenie § 248 ods. 2 OSP treba vykladať v kontexte čl. 46 ods. 2 druhej vety Ústavy Slovenskej republiky tak, že sa vzťahuje len na prípady, ktoré sa netýkajú základných práv alebo slobôd. Rovnako dáva do pozornosti i právny názor vyplývajúci z nálezu ústavného súdu č. k. II. ÚS 50/01-50, podľa ktorého „..... v prípade, keď sa rozhodnutie správneho orgánu (bez ohľadu na jeho druh či formálne označenie) dotýka niektorého zo základných práv a slobôd, z právomoci súdov nesmie byť vylúčené.“.

Oznámenie o zamietnutí odvolania nemá síce formálne náležitosti rozhodnutia vydaného v administratívnom konaní, avšak svojimi procesnými dôsledkami významne zasahuje do ústavne chráneného práva žalobcu na prejednanie jeho veci, preto je podľa názoru najvyššieho súdu takéto oznámenie i bez formálnych znakov rozhodnutia, spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve.

Formálnym výkladom zákona o správe daní v súvislosti s určením rozsahu udeleného plnomocenstva na zastupovanie v daňovom konaní ako i nedodržaním postupu pri odstraňovaní väd podaného odvolania, vzhľadom na okolnosti uvedeného prípadu, žalovaný svojím arbitrárnym postupom prispel k nízkej ochrane procesných práv žalobcu a odňal mu tak možnosť využiť, resp. podať riadny opravný prostriedok proti prvostupňovému rozhodnutiu žalovaného (čl. 46 ods. 1 Ústavy SR), výrazne obsahom enunciatu zasahujúcim do jeho majetkových práv (čl. 20 ods. 1 Ústavy SR). Vzhľadom k tomu, že v tomto prípade podanie riadneho opravného prostriedku proti rozhodnutiu správneho orgánu je podmienkou na využitie súdnej ochrany práv a oprávnených záujmov účastníka konania v rámci súdneho prieskumu zákonnosti správnych rozhodnutí a postupov predchádzajúcich ich vydaniu, týmto postupom žalovaný taktiež priamo porušil ústavné právo žalobcu na prípadnú súdnu ochranu (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR).

Vzhľadom na vyššie uvedené, ako i s prihliadnutím na obsah intertemporálnych ustanovení upravujúcich časovú pôsobnosť Daňového poriadku, námietky, týkajúce sa použitia nesprávneho procesného predpisu žalovaným pri zamietnutí odvolania, strácajú na význame a preto sa nimi odvolací súd nezaoberal.

Pre úplnosť odvolací súd uvádza, že zrušením účinku oznámenia žalovaného o zamietnutí podaného odvolania, sa sporné daňové konanie nachádza na základe včas podaného odvolania v štádiu odvolacieho konania, ktoré daňové orgány, vzhľadom na ust. § 165b ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku, dokončia podľa tohto procesného predpisu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil námietky žalovaného uvedené v podanom odvolaní ako nedôvodné a také, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, preto rozsudok Krajského súdu v Žiline potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 OSP).

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal v odvolacom konaní úspech, priznal právo na ich náhradu.

Právny zástupca predložil spolu s vyjadrením k odvolaniu žalovaného vyčíslenie trov odvolacieho konania. Trovy odvolacieho konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby podľa predloženej špecifikácie a to za podanie vyjadrenia k odvolaniu žalovaného doručené súdu dňa 20.12.2013 vo výške 130,16 € podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších v platnom znení (ďalej len „vyhláška“) v spojení s § 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý je v roku 2013 vo výške 781 €, režijný paušál 7,81 €. Právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, preto mu bola priznaná uplatnená DPH zo základu 137,97 € vo výške 20%, v sume 27,59 €.

Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trovy konania vo výške 165,56 €.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.