



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobcu **V. B.**, miestom podnikania K., *zastúpený JUDr. S. P., advokátkou so sídlom v K.*, proti žalovanému **Daňovému úradu Košice II**, so sídlom v Košiciach, Garbiarska 1, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 21. mája 2010, č. 696/230/25254/10/Na o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 6S/19733/2010-36 zo dňa 07. októbra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu Košiciach zo dňa 07. októbra 2010, č. k. 6S/19733/2010-36 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) zrušil rozhodnutie (oznámenie) žalovaného č. 696/230/25254/10/Na zo dňa 21. mája 2010, ktorým žalovaný oznámil žalobcovi, že jeho odvolanie proti rozhodnutiu Daňového úradu Košice II, č. j. 696/230/15731/10/Na zo dňa 29. marca 2010 zamietol z dôvodu uvedeného v § 47 ods. 5 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných

finančných orgánov v znení neskorších predpisov, nakoľko odvolanie bolo podané nepríslušnou osobou JUDr. S. P., ktorá ho podala v mene daňového subjektu V. B., avšak plnomocentvo nemalo všetky náležitosti – úradne overený podpis v zmysle § 9 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“).

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tak, že ak pripojené plnomocentvo na zastupovanie žalobcu v konaní pred daňovým úradom neobsahovalo úradne overený podpis žalobcu, išlo o taký nedostatok podmienky konania, ktorý bolo možné odstrániť, a to výzvou zaslanou žalobcovi na odstránenie tohto nedostatku. Podľa názoru krajského súdu túto vadu bolo možné odstrániť aj z dôvodu, že obvolanie obsahovalo všetky náležitosti a bolo z neho zrejmé, čoho sa žalobca domáha. Až v prípade, keby žalobca plnomocentvo nedoplnil, mohol žalovaný postupovať podľa ustanovenia § 47 ods. 6 zákona o správe daní.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov v celkovej sume 320,88 eura.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný domáhajúc sa jeho zrušenia (podľa obsahu odvolania sa domáhal zmeny tak, že žaloba bude zamietnutá). Namietal formálne pochybenie krajského súdu v tom, že krajský súd preskúmaval rozhodnutie, ktoré nikdy nebolo v odvolacom konaní žalovaným vydané, pretože v danom prípade ide o písomný úkon žalovaného, t. j. o oznámenie o zamietnutí odvolanie, ktoré nemá charakter rozhodnutia, a preto ho nie je možné preskúmať podľa § 247 a nasl. OSP. Žalovaný tvrdil, že predmetom preskúmania súdom mohol byť iba postup žalovaného. Žalovaný v danom prípade postupoval v zmysle jednej zo základných zásad daňového konania upravenej v ustanovení § 2 ods. 3 zákona o správe daní. V tejto súvislosti poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/10/2007 zo dňa 19. apríla 2007, ktorý potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, v zmysle ktorého je žalovaný názoru, že zákon o správe daní je osobitnou procesnou normou v správnom konaní o daňových veciach, podľa ktorej je právny režim plnomocenstva prísnejší ako režim v správnom konaní podľa § 17 ods. 3 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní. Uviedol, že tento rozsudok konštatuje, že záujem štátu sa viaže nielen k osvedčeniu podpisu splnomocniteľa ale nepriamo aj k dátumu, ku ktorému bolo plnomocentvo udelené. Z toho vyplýva, že k dátumu úradného overenia podpisu sa konštitutívne viažu účinky udeleného plnomocenstva, čo v dôsledku týchto skutočností má žalovaný za to, že nie je možné akceptovať zo strany správcu dane právne neperfektné plnomocentvo, keďže úradné overenie predstavuje jeho zákonnú náležitosť. Uviedol, že právny režim udeľovania

plnomocenstva v zmysle zákona o správe daní je vzhľadom na záujmy štátu iné ako v bežnom správnom konaní, a preto je povinnosťou správcu dane v prípade neperfektného plnomocenstva postupovať podľa § 46 ods. 5 písm. c/ zákona o správe daní, a teda odvolanie zamietnuť a toto zamietnutie oznámiť tomu, kto odvolanie podal pričom sa rozhodnutie nevydáva. Podľa názoru žalovaného nie je možné „zhojiť“ nedostatok overenia na plnomocenstve. Žalovaný v dôsledku právnej skutočnosti, že priložené plnomocenstvo nespĺňalo všetky náležitosti, adresoval predmetné oznámenie zo dňa 21. mája 2010 priamo daňovému subjektu a nie jeho splnomocnenej zástupkyňi JUDr. S. P., pričom zásielku prevzal žalovaný dňa 14. júna 2010. Následne dňa 25. júna 2010 bolo žalovanému doručené doplnenie úradne overeného splnomocnenia, pričom sa toto úradné overenie viazalo ku dňu 25. júna 2010. Posledný deň lehoty na podanie odvolania bol deň 05. mája 2010.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vo svojom písomnom vyjadrení z 27. decembra 2010 navrhoval rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny. V plnom rozsahu sa stotožnil s právnym názorom a závermi krajského súdu, pretože vychádzajú zo správneho právneho posúdenia veci.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie žalovaného prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 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 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia (oznámnia) Daňového úradu Košice II č. 696/230/25254/10/Na zo dňa 21. mája 2010, ktorým žalovaný oznámil žalobcovi, že jeho odvolanie proti rozhodnutiu Daňového úradu Košice II, č. j. 696/230/15731/10/Na zo dňa 29. marca 2010 zamietol, ako aj postupu, ktorý vydaniu tohto rozhodnutia predchádzal. Rozhodujúcim v danom prípade bolo posúdenie, či bolo odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 29. marca 2010, č. 696/230/15731/10/Na podané oprávnenou osobou, vzhľadom na nedostatok overenia podpisu žalobcu na plnomocenstve pre právnu zástupkyňu JUDr. S. P., ktorým ju splnomocnil na podanie odvolania proti vyššie označenému platobnému výmeru. **Taktiež sa Najvyšší súd Slovenskej republiky musel vysporiadať s námietkou žalovaného, že žalobou napadnuté**

rozhodnutie (oznámenie) nie je preskúmateľné súdom podľa § 247 a nasl. OSP, a že predmetom preskúmania mohol byť iba postup žalovaného, v danom prípade miestne príslušného správcu dane.

Podľa čl. 142 ods. 1 veta za bodkočiarkou Ústavy Slovenskej republiky súdy preskúmajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

Podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky 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 § 244 ods. 2 OSP v správnom súdnictve preskúmajú súdy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len „rozhodnutie správneho orgánu“).

Podľa ustanovenia § 244 ods. 3 veta prvá OSP rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb priamo dotknuté.

V správnom súdnictve prejednávajú súdy 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).

V zmysle ustanovenia § 247 ods. 1 OSP podľa ustanovení tejto hlavy (t. j. druhej hlavy piatej časti OSP) sa postupuje v prípadoch, 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.

Predpokladom postupu súdu podľa druhej hlavy piatej časti OSP (*rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov*) je, aby pri rozhodnutí

správneho orgánu vydaného v správnom konaní išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť (§ 247 ods. 2 OSP).

V zmysle § 247 ods. 3 OSP predmetom preskúmania môže byť za podmienok ustanovených v odsekoch 1 a 2 aj rozhodnutie, proti ktorému zákon nepripúšťa opravný prostriedok, ak sa stalo právoplatným.

V správnom súdnictve je právo na prístup k súdu vymedzené princípom generálnej klauzuly s negatívnou enumeráciou, z ktorého vyplýva, že súdy v zásade preskúmavajú všetky rozhodnutia orgánov verejnej správy okrem tých, ktoré zákon výslovne z prieskumu vylučuje (§ 248 OSP). Uvedené ustanovenie je súčasne dôležitou interpretačnou pomôckou, pretože výnimky z aplikácie ústavy, i keď sú ustanovené zákonom, nie je možné vykladať extenzívne, ale reštriktívne.

V prípade pochybností nie je vadou konania, ak súd reštriktívnym výkladom ustanovenia § 248 písm. a/ OSP poskytol účastníkovi súdnu ochranu v súlade s čl. 152 ods. 4 v spojení s čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky (pozri napr. rozsudok *Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/56/2008*).

Podľa ustálenej judikatúry - nálezov Ústavného súdu Slovenskej republiky (*pozri k tomu bližšie nálezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 37/95, II. ÚS 50/01, I. ÚS 52/02, III. ÚS 183/2003: PL. ÚS 21/08, I. ÚS 354/08*) a rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (*pozri napr. uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/29/2010, ZSP 5/2011, či uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžp/5/2011*) môžu byť predmetom preskúmania súdom aj rozhodnutia orgánov verejnej správy, ktoré nemajú formálne náležitosti, ak sa dotýkajú alebo ak sa môžu dotknúť práv a právom chránených záujmov fyzických alebo právnických osôb. Súdna prax ustálila, že rozhodnutím správneho orgánu je každé rozhodnutie, ktorým sa zakladajú, menia, rušia alebo ktorým môžu byť priamo dotknuté práva a povinnosti právnických osôb a fyzických osôb. Za spôsobilý predmet súdneho prieskumu sa považujú aj listy s charakterom rozhodnutia vydané príslušným orgánom verejnej správy.

Pokiaľ ide o tvrdenie žalovaného, že predmetom preskúmania súdom mohol byť iba postup žalovaného, najvyšší súd uvádza, že súčasťou súdneho prieskumu napadnutého

rozhodnutia podľa druhej hlavy piatej časti OSP je aj prieskum postupu, ktorý predchádzal rozhodnutiu (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

Za postup správneho orgánu preskúmateľný v správnom súdnictve sa predovšetkým považuje jeho činnosť, ktorou správny orgán realizuje svoju právomoc vymedzenú osobitnými zákonmi. Pod činnosťou sa rozumie spravidla aktívny postup podľa procesných i hmotnoprávných noriem, ktoré správny orgán oprávňuje a zaväzujú na úkony v priebehu konania. Postup správneho orgánu je zákonný vtedy, ak nevybočuje z medzí týchto noriem, najmä hypotéz a dispozícií.

Hoci podľa doterajšej súdnej praxe samotný postup správneho orgánu možno preskúmať iba spolu s rozhodnutím, ktoré má byť preskúmané súdom, v danom prípade nebolo možné odhliadnuť od skutočnosti, že napriek tomu, že v daňovom konaní nie je povinnosťou správneho orgánu vydať rozhodnutie o zamietnutí neprípustného, či oneskorene podaného odvolania, či odvolania podaného nepríslušnou osobou (§ 47 ods. 5 a 6 zákona o správne daní), oznámenie o zamietnutí odvolania vážnym spôsobom zasahuje do práv žalobcu, nakoľko sa mu ním odníma nielen možnosť preskúmania prvostupňového správneho rozhodnutia ale aj možnosť preskúmania správneho rozhodnutia súdom v zmysle čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

V danom prípade je potrebné uviesť, že oznámenie o zastavení odvolacieho konania bez ohľadu na jeho formu, treba považovať za procesný úkon správneho orgánu, ktorého obsah má autoritatívny vzťah k jeho adresátovi (žalobcovi), a že správny orgán v tomto prípade vystupuje v úlohe vykonávateľa štátnej moci, nie iba v pozícii oznamovateľa.

Aj keď sa na daňové konanie nevzťahujú všeobecné predpisy o správnom konaní, ani v ňom nemôžu byť vylúčené základné pravidlá obsahujúce všeobecné právne princípy správneho konania bez ohľadu na limitujúce zákonné ustanovenia v osobitných predpisoch ani základné princípy obsiahnuté v mnohých odporúčaní prijatých na pôde Rady Európy (napr. Rezolúcia Výboru ministrov č. (77)31 o ochrane jednotlivca v súvislosti s rozhodnutiami správnych orgánov, či Odporúčanie Výboru ministrov č. (2007)7 o dobrej verejnej správe), ktorými Rada Európy prezentuje hodnotový základ spoločný členským krajinám Rady Európy, vychádzajúci z rešpektu k ľudským právam a slobodám v oblasti rozhodovania orgánov verejnej správy.

V tejto súvislosti 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 novoformulovaným 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 (*pozri P., M.: Tendencie aplikácie článku 6 ods. 1 dohovoru v sporoch s orgánmi verejnej moci. In: Justičná revue, č. 5/2002, s. 616 – 635*).

Z uvedeného nepochybne vyplýva, že oznámenie správcu dane vydané podľa § 47 ods. 6 zákona o správe daní nemožno vylúčiť zo súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti OSP.

Vzhľadom na uvedené nebolo možné námietku žalovaného ohľadom nepreskúmateľnosti oznámenia o zastavení odvolacieho konania považovať za relevantnú.

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.

Z citovaného ustanovenia § 9 ods. 3 zákona o správe daní vyplýva, že daňový subjekt sa môže ale aj nemusí dať v daňovom konaní zastupovať právnym zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý potom koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne s úradne overeným podpisom, alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Je nepochybné, že plnomocenstvo udeľované na zastupovanie v daňovom konaní má prísnejší právny režim ako má plnomocenstvo udeľované v iných správnych konaniach. Plnomocenstvo udelené na zastupovanie daňového subjektu v daňovom konaní v zmysle ustanovenia § 9 ods. 3 zákona o správe daní vyžaduje úradne overenie podpisu splnomocniteľa.

V danom prípade mal Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu pripojeného administratívneho ale aj súdneho spisu za preukázané, že žalovaný vydal dňa 29. marca 2010 dodatočný platobný výmer č. 696/230/15731/10/Na, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 20. apríla 2010. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca prostredníctvom právnej zástupkyne JUDr. S. P. dňa 04. mája 2010 odvolanie, ktoré obsahovalo náležitosti v zmysle § 46 ods. 4 zákona o správe daní. K odvolaniu pripojil plnomocenstvo zo dňa 03. mája 2010, ktorým splnomocnil JUDr. P. na podanie odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru a na zastupovanie v konaní až do právoplatného skončenia veci. Podpis žalobcu na predmetnom pripojenom plnomocenstve nebol úradne overený.

Je nepochybné, že ustanovenie § 9 zákona o správe daní upravujúce problematiku zastupovania účastníka v daňovom konaní, korešponduje aj s ustanoveniami Občianskeho zákonníka, a to pokiaľ ide o spôsobilosť účastníkov nadobúdať v daňovom konaní práva vlastnými úkonmi alebo prostredníctvom zástupcu. Z Občianskeho zákonníka je prevzaté a na podmienky daňového konania prispôsobené zákonné zastupovanie fyzických osôb, ktoré nie sú spôsobilé na právne úkony ako aj forma určenia zástupcu na základe písomného plnomocenstva, ktorým daňový subjekt poverí zástupcu, ktorého si zvolí, aby ho zastupoval v konaní pred daňovým orgánom. Ak má mať takéto plnomocenstvo procesné účinky voči

daňovému orgánu, musí byť z neho zrejmé, že medzi zástupcom a zastúpeným došlo k dohode o zastupovaní a v akom rozsahu.

V danom prípade je rozsah plnomocenstva nepochybný a jednoznačne z neho vyplýva vôľa žalobcu podať odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Košice II, č. 696/230/15731/10/Na a na zastupovanie advokátom v konaní do právoplatného skončenia veci. Ide teda nepochybne o procesné plnomocenstvo na zastupovanie v konaní pred daňovým orgánom.

Udelenie plnomocenstva treba odlišovať od preukázania jeho existencie. V zásade sa vyžaduje jeho preukázanie pri prvom procesnom úkone účastníka. Nedostatok procesného plnomocenstva je nedostatkom podmienky konania, ktorý možno odstrániť, pričom opatrením súdu na odstránenie nedostatku preukázania zastúpenia je spravidla výzva tomu, kto vystupuje ako splnomocnenec, prípadne účastníkovi, aby v určenej lehote predložil plnomocenstvo, alebo aby k udeleniu plnomocenstva došlo ústne do zápisnice. To platí ako v prípade, kedy plnomocenstvo nebolo v konaní predložené vôbec, tak aj v prípade, že bolo predložené s takými nedostatkami, pre ktoré ho nebolo možné považovať za platné. Nevyzvanie účastníka na odstránenie väd plnomocenstva a následné odmietnutie odvolania sa v súdnom konaní považuje za odňatie možnosti konať pred súdom. Procesné postavenie účastníka daňového konania nemôže byť v tomto smere v žiadnom prípade slabšie/horšie (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní).

Z ustálenej súdnej judikatúry (*pozri napr. R 12/1985, či ZSP 32/2005*) dokonca vyplýva, že ak ten, kto vystupoval ako zástupca účastníka bez predloženia plnej moci, dodatočne v lehote stanovenej súdom, alebo správnym orgánom predloží plnú moc, je tým udelený nedostatok zhojený a sú schválené aj tie úkony, ktoré boli zástupcom účastníka robené v konaní pred podpisom plnej moci.

Uvedené zásady platné pre súdne konanie ako aj pre všeobecné správne konanie musia nesporne platiť aj v konaní daňovom, nakoľko zo žiadneho ustanovenia zákona o správe daní nevyplýva, že tomu tak nie je.

Podľa názoru najvyššieho súdu zhodne s názorom krajského súdu, odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru bolo právne perfektné, plnomocenstvo na podanie odvolania proti dodatočnému platobnému výmeru bolo udelené skôr, ako tento úkon právna zástupkyňa vykonala, a pokiaľ ide o vady plnej moci (chýbajúce úradne overenie), keďže

sa v danom prípade jedná o plnomocenstvo procesné (nie hmotnoprávne – nejde o daňový úkon!), ktorého vady je možné odstrániť v ktoromkoľvek štádiu konania bolo povinnosťou správcu dane vyzvať žalobcu na doplnenie úradného overenia podpisu žalobcu na plnomocenstve a odstrániť tak nedostatok tohto plnomocenstva.

Vzhľadom na vyššie uvedené a nepochybnú skutočnosť, že žalobca v udelenom plnomocenstve jednoznačne vymedzil rozsah plnomocenstva, keď jednoznačne deklaroval svoju vôľu byť kvalifikovane právne zastúpený, podať odvolanie proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane, bolo povinnosťou správcu dane v zmysle zásady zákonnosti (dbať na zachovanie subjektívnych práv daňového subjektu) obsiahnutej v § 2 ods. 1 zákona o správe daní, s prihliadnutím na zásadu súčinnosti podľa § 2 ods. 2 zákona o správe daní, z ktorej vyplýva povinnosť správcu dane odstraňovať všetky odstraniteľné nedostatky každého procesného podania (extenzívne § 20 ods. 9 zákona o správe daní), bolo povinnosťou správcu dane vyzvať žalobcu na doplnenie odvolania o úradne overenie podpisu a odstrániť tak tento nedostatok plnomocenstva. Týmto zákonným spôsobom však žalovaný nepostupoval, naopak príslušný právny predpis (§ 9 ods. 3 zákona o správe daní) aplikoval arbitrárnym spôsobom, čo viedlo v rozpore s § 2 ods. 2 zákona o správe daní k nízkej ochrane procesných opráv daňového subjektu.

V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné zdôrazniť, že z čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky vyplýva právo každého na právnu pomoc v konaní pred súdmi, ako aj inými štátnymi orgánmi alebo orgánmi verejnej správy. Zo zásady ústavne konformného výkladu vyplýva tiež požiadavka, aby v prípadoch, ak pri uplatnení štandardných metód výkladu prichádzajú do úvahy rôzne výklady súvisiacich právnych noriem, bol uprednostnený ten, ktorý zabezpečí plnohodnotnú, resp. plnohodnotnejšiu realizáciu Ústavou Slovenskej republiky garantovaných práv fyzických alebo právnických osôb. Inak povedané, všetky orgány verejnej moci sú povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie Ústavou Slovenskej republiky (a tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd (*pozri napr. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 148/06*). Hlavný význam práva na právnu pomoc spočíva v tom, že orgány uvedené v čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (súdy, iné štátne orgány, orgány verejnej správy) majú zodpovedajúcu povinnosť nebrániť účastníkovi, aby v konaní pred nimi využíval právnu pomoc (*pozri napr. Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 60/08*).

Hlavný význam práva na právnu pomoc spočíva v tom, že orgány uvedené v čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky (súdy, iné štátne orgány, orgány verejnej správy) majú zodpovedajúcu povinnosť nebrániť účastníkom, aby v konaní pred nimi využívali právnu pomoc. Právo na právnu pomoc trvá až do skončenia konania, t. j. do právoplatného rozhodnutia (k tomu pozri *nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 78/03*).

Pokiaľ žalovaný v odvolaní poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/10/2007 z 19. apríla 2007, tento rozsudok rieši skutkovo inú problematiku než ako je v preskúmvanej veci. Ušlo zrejme pozornosti žalovaného, že v tomto prípade bolo konanie zastavené z dôvodu podania odvolania neoprávnenou osobou, pretože zástupkyňa pri podaní odvolania predložila plnomocenstvo, v ktorom žalobca vymedzil jeho rozsah len pre daňovú kontrolu a nie na podanie odvolania proti platobnému výmeru (k tomuto rozhodnutiu možno poznamenať, že napr. v rozsudku sp. zn. 5Sžf/79/2009 z 18. mája 2009 Najvyšší súd Slovenskej republiky naopak vyslovil, že je povinnosťou správneho orgánu obsah plnomocenstva v zmysle zásad daňového konania objasniť); obdobne Najvyšší súd Slovenskej republiky uložil Daňovému riaditeľstvu Slovenskej Republiky, povinnosť preverovať plnomocenstvo aj v rozsudku sp. zn. 3Sžf/102/2009 z 08. apríla 2010).

Preto žalovaným tvrdený *„prísnejší právny režim plnomocenstva ako režim v správnom konaní podľa § 17 ods. 3 zákona č. 71/967 Zb. o správnom konaní“* ako aj jeho tvrdenie, že *„záujem štátu sa viaže nielen k osvedčeniu podpisu splnomocniteľa ale nepriamo aj k dátumu, ku ktorému bolo plnomocenstvo udelené“*, z čoho vyplýva, že *„k dátumu úradného overenia podpisu sa konštitutívne viažu účinky udeleného plnomocenstva“*, a že v dôsledku týchto skutočností žalovaný má za to, že *„nie je možné akceptovať zo strany správcu dane právne neperfektné plnomocenstvo, keďže úradné overenie predstavuje jeho zákonnú náležitosť“*, by sa mohol vzťahovať na udelenie plnomocenstva na vykonanie daňového úkonu (napr. podanie daňového priznania, započítanie daňovej pohľadávky ako aj ďalšie hmotnoprávne úkony daňového subjektu), nie však na procesné plnomocenstvo udelené advokátovi na zastupovanie v daňovom konaní; v tomto prípade tvrdený záujem štátu nemôže byť stavaný nad ústavné právo účastníka na právnu pomoc v zmysle čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Najvyšší súd na margo vysloveného názoru považuje tiež za potrebné zdôrazniť, že aj v daňovom konaní je v zmysle § 9 ods. 3 zákona o správe daní potrebné rozlišovať medzi plnomocenstvom udeleným podľa hmotnoprávnych predpisov (na daňové úkony)

a procesným plnomocenstvom (udeleným na zastupovanie v daňovom konaní) a treba rozlišovať aj hmotnoprávne a procesnoprávne účinky týchto úkonov.

Vychádzajúc z vyššie uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací dospel k záveru, že námietky žalovaného, vznesené v odvolaní nie sú opodstatnené, a preto podľa 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, ako aj podľa § 151 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 211 ods. 2 OSP tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobca napriek svojmu úspechu v odvolacom konaní trovy odvolacieho konania vo vyjadrení na odvolanie síce uplatnil avšak v zákonom stanovenej lehote nevyčíslil a neúspešnému žalovanému v odvolacom konaní jednak žiadne odvolacie trovy nevznikli a jednak na ich náhradu ani nemá zákonný nárok.

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).

P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .

V Bratislave 25. augusta 2011

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková