



## **ROZSUDOK**

### **V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Henčekovej, PhD. a z členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: **P. T., s.r.o.**, zastúpeného advokátskou kanceláriou *A. s. r. o.*, proti žalovanému: **Daňový úrad Šamorín**, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 614/230 /17851/09/Far zo dňa 18. augusta 2009, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21. januára 2010, takto

#### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21. januára 2010 **z m e ň u j e t a k , ž e ž a l o b u z a m i e t a .**

Žiadnemu z účastníkov náhradu trov konania **n e p r i z n á v a .**

### Odôvodnenie :

Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21.01.2010 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. e) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok, v platnom znení (ďalej len „O. s. p.“) preskúmané rozhodnutie žalovaného č. 614/230/17851/09/Far zo dňa 18.08.2009 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že z predloženého spisového materiálu zistil, že plnomocenstvo na zastupovanie žalobcu nebolo síce úradne overené, čo bolo v rozpore s § 9 ods. 3 veta prvá 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 a poplatkov“), avšak žalovaný nepostupoval v súlade s § 46 ods. 5 veta druhá zákona o správe daní a poplatkov a nevyzval žalobcu na odstránenie väd odvolania s uvedením spôsobu a lehoty na odstránenie väd a prípadnej sankcie za neodstránenie väd odvolania. Krajský súd súhlasil, že žalovaný nemal povinnosť na tento prípad aplikovať správny poriadok, avšak zákon o správe daní a poplatkov obsahuje špeciálnu úpravu, ako v tomto prípade postupovať, zakotvenú v § 46 ods. 5, čo v tomto prípade žalovaný neučinil. Aplikácia ustanovenia § 47 ods. 5 písm. c) zákona o správe daní a poplatkov zo strany žalovaného tak bola, podľa názoru krajského súdu, nesprávna.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. S hodnotením právneho aj skutkového stavu veci, ktorý uviedol krajský súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, sa žalovaný nestotožnil a považoval ho za nesprávne.

Podľa názoru žalovaného musí prvostupňový orgán po doručení odvolania proti jeho rozhodnutiu skúmať, či toto odvolanie obsahuje zákonné náležitosti uvedené v § 46 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov; ešte predtým však musí orgán skúmať, či odvolanie nesmeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je odvolanie neprípustné, či je podané v zákonnej lehote, či je podané osobou príslušnou a či nesmeruje len proti odôvodneniu rozhodnutia bez toho, aby bol súčasne napadnutý jeho výrok. Pokiaľ prvostupňový orgán zistí tieto skutočnosti, nevyzýva odvolávajúceho sa na odstránenie väd odvolania postupom podľa § 46 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov, pretože sa nejedná o nedostatok zákonných náležitostí odvolania, uvedených v § 46 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov. Pokiaľ odvolanie obsahuje vyššie uvedené vady, prvostupňový orgán

postupuje podľa ustanovenia § 47 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov a odvolanie zamietne - tieto vady odvolania nie je možné odstrániť a preto by bola výzva prvostupňového orgánu na ich odstránenie irelevantná. Z napadnutého rozsudku bolo zrejmé, že súd považoval za zákonné náležitosti odvolania aj zákonné náležitosti plnomocenstva, udeleného daňovým subjektom zástupcovi, uvedené v § 9 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov; pre takýto záver súdu však, podľa názoru žalovaného, nie je možné nájsť oporu v ustanovení § 46 ods. 4 a ods. 5, v ustanovení § 9 ods. 3 a ani v iných ustanoveniach zákona o správe daní a poplatkov.

V tejto súvislosti poukázal žalovaný na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 3 Sžf 10/2007 z 19.04.2007 v obdobnej právnej veci a uviedol, že pri vydávaní svojho rozhodnutia postupoval striktne v zmysle záverov toho rozsudku.

Na základe uvedeného navrhol žalovaný napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O. s. p. s poukazom na § 220 O. s. p. zmeniť tak, že žalobu žalobcu zamietne. V prípade, ak by odvolací súd dospel k záveru, že nie sú splnené zákonné podmienky na zmenu napadnutého rozsudku, žalovaný alternatívne navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok v zmysle § 250ja ods. 3 O. s. p. s poukazom na § 221 ods. 1 písm. h) O. s. p. zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril listom zo dňa 15.03.2010, v ktorom poukázal na to, že žalovaným uvádzaný rozsudok Najvyššieho súdu SR nebol publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, ani v internetovej elektronickej databáze rozhodnutí Najvyššieho súdu SR. Takáto publikácia má pritom nielen význam z hľadiska právnej istoty, ale tiež ako nástroj usmerňovania právnej praxe. Za vhodné na uverejnenie Najvyšší súd SR považoval rozhodnutie sp. zn. 3 Sžf 69/2008 zo dňa 29.01.2009, ktoré je publikované aj v elektronickej databáze Najvyššieho súdu SR a v ktorom je uvedené: „Prvoradou zákonnou povinnosťou správcu dane a aj žalovaného je povinnosť skúmať, či predložené plnomocenstvo má všetky náležitosti predpísané zákonom, ako aj rozsah konania plnomocenstva“. Rozhodnutie sa zaoberá aj otázkou, ako postupovať v prípade, že v udelenom plnomocenstve sú nedostatky: „Vedomostná sféra daňového subjektu nezbavuje správcu dane zákonnej povinnosti pred začatím konania, skúmať oprávnenosť osoby na konanie vo vzťahu k procesným úkonom zo strany správcu dane, resp. ak vzniknú pochybnosti o tejto skutočnosti tieto

odstrániť zákonným spôsobom“. Podľa názoru žalobcu preto spomínaný prísnejší právny režim síce odôvodňuje potrebu úradne overeného plnomocenstva, resp. plnomocenstva udeleného ústne do zápisnice, v žiadnom prípade však neodôvodňuje názor žalovaného, že nemá povinnosť vyzvať na doplnenie nedostatkov plnomocenstva. Práve naopak, pochybnosti o tejto skutočnosti mal zákonným spôsobom odstrániť.

Žalobca ďalej uviedol, že bol dokázateľne schopný odstrániť nedostatok plnomocenstva, preto je konštrukcia žalovaného o neodstrániteľnosti nedostatkov odvolania z dôvodu, že bolo podané nepríslušnou osobou, nesprávna. Táto úvaha žalovaného by bola prípustná iba vtedy, ak by ten, kto podal odvolanie, objektívne nebol schopný zabezpečiť plnú moc od osoby príslušnej na podanie. Navyše nedostatok úradného overenia plnomocenstva je nedostatkom vo forme podania a nie v subjekte podania a zákon o správe daní a poplatkov v § 47 ods. 5 nedostatok formy neuvádza ako zákonný dôvod zamietnutia odvolania bez predchádzajúcej výzvy na odstránenie tohto nedostatku.

Podľa právneho názoru žalovaného, má prvostupňový orgán povinnosť vyzvať odvolávajúceho sa na odstránenie väd odvolania postupom podľa § 46 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov len v prípade nedostatku zákonných náležitostí odvolania uvedených v § 46 ods. 4. Z dikcie § 46 ods. 5 však jednoznačne vyplýva, že zákon sa neobmedzuje len na náležitosti uvedené v § 46 ods. 4, ale je potrebné skúmať všetky zákonné náležitosti, medzi ktorými zákon požaduje aj úradné overenie plnomocenstva. Žalobca uviedol, že žalovaný si nemôže svojvoľne vybrať, na ktoré chýbajúce náležitosti upozorní a vyzve na ich doplnenie a na ktoré nie; naopak, je povinný vyzvať na doplnenie akejkoľvek zákonom predpísanej náležitosti, ktorú podané odvolanie neobsahuje, pokiaľ túto objektívne možno odstrániť.

Výklad žalovaného bol, podľa názoru žalobcu, aj v rozpore so zásadami daňového konania zakotvenými v § 2 ods. 2 a ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov, ktoré stanovujú požiadavku použiť len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň a pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní brať do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Žalovaný neposkytol žalobcovi súčinnosť pri odstránení nedostatkov odvolania v predmetnej veci

spôsobom, aký je uvedený v § 2 zákona o správe daní a poplatkov a konal tak proti základným zásadám daňového konania, čím žalobcovi odoprel právo na spravodlivý proces.

Na záver žalobca konštatoval, že daňové konanie skutočne vyžaduje prísnejší prejav vôle pri udelení plnomocenstva, no zo zákona nevyplýva, že tento nie je možné doplniť, t.j. že ide o neodstrániteľnú prekážku konania. Žalovaný nielenže postupoval nezákonne, keď nevyzval na odstránenie nedostatku, tiež tento nedostatok nesprávne právne posúdil ako nedostatok v subjekte podania, namiesto nedostatku vo forme podania. Vzhľadom na uvedené pokladal žalobca odvolanie žalovaného za právne irelevantné, pričom zastáva názor, že žalovaný neodôvodnene pokračuje v konaní, ktorým spôsobuje odopretie práva žalobcu na spravodlivý proces a preto žiadal v plnom rozsahu potvrdiť rozsudok krajského súdu.

Podľa § 244 ods. 1 O. s. p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 247 ods. 1 O. s. p. sa 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, postupuje podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku „Rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov“.

Podľa § 250i ods. 1 O. s. p. je pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu bolo potrebné zmeniť. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. marca 2011 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Predmetom odvolacieho konania bol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo zrušené rozhodnutie č. 614/230/17851/09/Far zo dňa 18.08.2009 a vec bola žalovanému vrátená na ďalšie konanie. Rozhodnutím č. 614/230/17851/09/Far žalovaný podľa § 47 ods. 5 písm. c) zákona o správe daní a poplatkov zamietol odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu č. 614/230/15671/09/Far zo dňa 07.07.2009 z dôvodu, že plnomocenstvo zo dňa 31.07.2009, udelené advokátskej kancelárii A. s. r. o. za účelom právneho zastupovania vo veci podania odvolania, neobsahovalo úradné overenie podpisu splnomocniteľa, na základe čoho nebolo možné podľa neho postupovať - odvolanie bolo podané osobou nepríslušnou.

Najvyšší súd SR v tejto súvislosti nespochybnil, že plnomocenstvo zo dňa 31.07.2009 bolo udelené spomínanej advokátskej kancelárii; avšak základnou otázkou bolo, či spĺňalo všetky náležitosti v zmysle zákona o správe daní a poplatkov.

Je nesporné, že proti rozhodnutiu č. 614/230/15671/09/Far zo dňa 07.07.2009, ktorým bol žalobcovi znížený nadmerný odpočet, uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2008, o sumu 10.706,49 eur a bol mu priznaný nadmerný odpočet v sume 123,16 eur, bolo písomne podané odvolanie advokátskou kanceláriou A. s. r. o., ktoré bolo odoslané na poštovú prepravu dňa 03.08.2009. Žalovanému bolo zároveň zaslané aj advokátske plnomocenstvo zo dňa 31.07.2009, podpísané konateľom P. T., s.r.o. A. S.; avšak pravosť podpisu konateľa nebola úradne osvedčená.

**Podľa § 250ja ods. 7 O. s. p. ak Najvyšší súd SR rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.** Uvedené ustanovenie vyjadruje zásadu rozhodovať v obdobných veciach rovnako, ktorá úzko súvisí s princípom právnej istoty.

Na základe citovaného ustanovenia § 250ja ods. 7 O. s. p. Najvyšší súd SR odkazuje na svoj rozsudok zo dňa 19. apríla 2007 sp. zn. 3 Sžf 10/2007, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

*„Najvyšší súd zistil, že zákonnosť napadnutého rozhodnutia bola namietaná v súvislosti s procesným postupom žalovaného pri vyhodnotení obsahu plnomocenstva zo dňa 07.11.2005,*

na základe ktorého odvolanie proti rozhodnutiu Daňového úradu v Trenčíne zo dňa 13.03.2006 č. 645/230/14733/06/Ksi podala zástupkyňa A. O..

*Odvolací súd konštatuje, že nie je sporné, že plnomocenstvo zo dňa 07.11.2005 (č. 1. 13) bolo udelené A. O. na zastupovanie na daňovom úrade podľa § 15 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Z uvedeného je zrejmé, že plnomocenstvo bolo výslovne obmedzené iba pre účely daňovej kontroly. Základnou otázkou v konaní bolo, či išlo o nedostatok plnomocenstva, resp. o vnútorný omyl pri predkladaní plnomocenstva, ktorý by bol v zmysle zákona odstrániteľný v rámci odstraňovania väd odvolania postupom podľa § 46 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb.*

*Najvyšší súd konštatuje, že nejde o vadu plnomocenstva a omyly takéhoto charakteru nie je možné v odvolacom konaní odstraňovať z nasledovných dôvodov:*

*Podľa § 9 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov 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 § 101 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, v znení neskorších predpisov, na daňové konanie sa nevzťahujú všeobecné predpisy o správnom konaní.*

*Najvyšší súd poukazuje na to, že plnomocenstvo udeľované na zastupovanie v daňovom konaní má v zmysle ust. § 9 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. prísnejší právny režim ako majú plnomocenstvá udeľované v správnych konaniach, ktoré sa spravujú zákonom č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (§ 17 ods. 3). Plnomocenstvo udelené na zastupovanie v daňovom konaní v zmysle ust. 9 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. vyžaduje úradné overenie podpisu splnomocniteľa. Vzhľadom na to je daný záujem štátu nielen na osvedčení podpisu splnomocniteľa, ale tým*

*nepriamo aj dátume, ku ktorému bolo plnomocenstvo udelené. Úradné overenie podpisu splnomocniteľa konštitutívne fixuje dátum, ku ktorému bolo plnomocenstvo udelené. Vzhľadom na to nie je právne možné, aby splnomocniteľ dodatočne schválil úkony vykonané splnomocniteľom na základe právne neperfektného, resp. neexistujúceho plnomocenstva, u ktorého úradné overenie podpisu splnomocniteľa je jeho zákonnou náležitosťou.*

*Vzhľadom na uvedený prísnejší právny režim nie je možné dodatočne odstraňovať vady, prípadne nedostatky v rozsahu plnomocenstva v daňovom konaní tak, ako to uskutočňoval žalobca plnomocenstvom udeleným zo dňa 24.05.2006.“*

Rovnako, ako v citovanom rozsudku sp. zn. 3 Sžf 10/2007, rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky aj vo veci sp. zn. 3 Sžf 26/2010 rozsudkom zo dňa 09.11.2010, ktorý bol zverejnený v plnom rozsahu na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <http://nssr.blox.sk/blox/cms/portal/sk/rozhodnutia>.

K citátom z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf 69/2008 zo dňa 29.01.2009, ktoré žalobca vo svojom odvolaní uviedol, odvolací súd poznamenal, že tieto sú v rozhodnutí sp. zn. 3 Sžf 69/2008 uvedené v časti, v ktorej Najvyšší súd SR opisoval tvrdenia žalobcu. Nešlo teda o úvahy odvolacieho súdu; naopak, Najvyšší súd v tomto prípade rozhodol v prospech žalovaného, keď potvrdil rozhodnutie krajského súdu o zamietnutí žaloby. Žalobcom uvádzané citáty z toho rozhodnutia tak v prejednávanej veci nedávali zmysel.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalovaného a tiež s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 3 Sžf 10/2007, pri ktorom Najvyšší súd SR nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od neho odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), dospel Najvyšší súd SR k záveru, že žalovaný rozhodol v súlade so zákonom, keď odvolanie žalobcu zamietol a preto podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. a § 220 O. s. p. napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21. januára 2010 zmenil tak, že žalobu zamietol.

O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 246c ods. 1 O. s. p. v spojení s § 224 ods. 1 O. s. p. a § 250k ods. 1 O. s. p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na úplnú náhradu trov tohto konania nevzniklo, na základe čoho účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 30. marca 2011

**JUDr. Jana Henčeková, PhD., v. r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová