

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/20/2013
Identifikačné číslo spisu:	2009200681
Dátum vydania rozhodnutia:	20.11.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:2009200681.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a z členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: PETRONAFTA TRADING, s.r.o., IČO: 36 614 271, so sídlom Hlavná 44/807, Šamorín, zastúpeného Advokátskou kanceláriou AS Legal s. r. o., IČO: 36 857 688, Hlučínska č. 1, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Šamorín, Obilná č. 1128, Šamorín, o preskúmanie zákonnosti 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

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21. januára 2010, 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 v sume 152,96 € na účet právneho zástupcu JUDr. Milana Šulvu, vedený v F., a. s. D., číslo účtu XXXXXXXXXXX/XXXX, do troch dní.

Odôvodnenie

Krajský súd v Trnave rozsudkom č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21. januára 2010 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. e/ zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v platnom znení (ďalej len OSP) preskúmané rozhodnutie žalovaného č. 614/230/17851/09/Far zo dňa 18. augusta 2009 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

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 vád odvolania s uvedením spôsobu a lehoty na odstránenie vád a prípadnej sankcie za neodstránenie vád 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. Nestotožnil sa s hodnotením právneho aj skutkového stavu veci, ktorý uviedol krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku 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. 3Sžf/10/2007 z 19. apríla 2007 v obdobnej právnej veci a uviedol, že pri vydávaní svojho rozhodnutia postupoval striktnie 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 a žalobu zamietnuť. 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 krajskému súdu na ďalšie konanie.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril listom zo dňa 15. marca 2010, v ktorom poukázal na to, že žalovaným uvádzaný rozsudok Najvyššieho súdu SR nebol publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu SR a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky, ani v internetovej elektronickej databáze rozhodnutí Najvyššieho súdu SR. Takáto publikácia má pritom význam nielen z hľadiska právnej istoty, ale aj ako nástroj usmerňovania právnej praxe. Za vhodné na uverejnenie Najvyšší súd SR považoval rozhodnutie sp. zn. 3Sžf/69/2008 zo dňa 29. januára 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 nesprávna konštrukcia žalovaného o neodstrániteľnosti nedostatkov odvolania z dôvodu jeho podania nepríslušnou osobou. 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžf/13/2010 zo dňa 30. marca 2011 rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21. januára 2010 zmenil tak, že žalobu zamietol. V odôvodnení rozsudku najvyšší súd konštatoval, že nie je sporné, že plnomocenstvo zo dňa 7. novembra 2005 (č. 1. 13) bolo udelené O. V. na zastupovanie na daňovom úrade podľa § 15 zákona 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 o správe daní a poplatkov. Ďalej najvyšší súd konštatoval, že nejde o vadu plnomocenstva a omyly takéhoto charakteru nie je možné v odvolacom konaní odstraňovať. Poukázal na to, že plnomocenstvo udeľované na zastupovanie v daňovom konaní má v zmysle ustanovenia § 9 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov 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 ustanovenia § 9 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov 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. mája 2006. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalovaného a tiež s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/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 OSP a § 220 OSP napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21.

januára 2010 zmenil tak, že žalobu zamietol.

Proti rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/13/2010 zo dňa 30. marca 2011 podal žalobca (v konaní pred Ústavným súdom Slovenskej republiky označený ako „sťažovateľka“) ústavnú sťažnosť, ktorou namietal porušenie základných práv zaručených v Ústave Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), v Listine základných práv a slobôd a v Dohovore o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Ústavný súd Slovenskej republiky nálezom č. k. II. ÚS 338/2012-51 zo dňa 24. januára 2013 vyslovil porušenie základného práva žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu, zaručené v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy v spojení s čl. 152 ods. 4 ústavy rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/13/2010 zo dňa 30. marca 2011. Preto rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/13/2010 zo dňa 30. marca 2011 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Ústavný súd dospel k záveru, že výklad najvyššieho súdu týkajúci sa dodatočného odstránenia nedostatkov zákonných náležitostí splnomocnenia pre potreby daňového konania, podľa ktorého sa daňovému subjektu takéto právo nepriznáva (poukazom na prísnejší právny režim splnomocnení v daňovom konaní), nie je v súlade s ústavnými garanciami čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy. Je to tak z toho dôvodu, že daňovému subjektu negarantuje reálnu možnosť nápravy nedostatku splnomocnenia (úradné overenie podpisu) a tým uplatnenia jeho základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy bez legitímneho a ústavne akceptovateľného dôvodu. Konkrétne v danej veci treba spomenúť, že ide o nedostatky odstrániteľnej povahy, ktoré by mal daňový subjekt (a pri inom výklade najvyššieho súdu) možnosť reálne odstrániť až do momentu rozhodnutia daňového orgánu bez vážnejších problémov. Takýto výklad je dôsledkom platnej právnej úpravy, ktorá nedostatky splnomocnenia pre potreby daňového konania nepodriaďuje vyzývacej povinnosti správcov dane so stanovením lehoty na ich odstránenie. Ak by však do momentu rozhodnutia daňového úradu daňový subjekt nedostatky splnomocnenia neodstránil, daňový orgán by túto skutočnosť, prirodzene, zohľadnil pri svojom rozhodovaní. Jeho rozhodnutie by však vychádzalo z ústavne akceptovateľného stavu, keďže daňovému subjektu bola poskytnutá reálna možnosť odstránenia nedostatku splnomocnenia, ktorú však nevyužil. Ústavný súd ďalej konštatoval, že výklad najvyššieho súdu v danej veci nie je v súlade ani so základnými zásadami daňového konania, v ktorom sa síce na jednej strane chránia záujmy štátu a obcí, ale na druhej strane sa „dbá na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb, zúčastnených na daňovom konaní“ (§ 2 ods. 1 vtedy platného zákona o správe daní). Ďalej ústavný súd uviedol, že hoci špecifiká súdnych a administratívnych konaní sa môžu prejavíť aj v obmedzení základných práv a slobôd ich účastníkov, limity takýchto obmedzení predstavuje čl. 13 ods. 4 ústavy, v súlade s ktorým treba pri obmedzovaní základných práv a slobôd dbať na ich podstatu a zmysel. Takéto obmedzenia sa môžu použiť len na ustanovený cieľ. Podľa názoru ústavného súdu výklad najvyššieho súdu, podľa ktorého nie je možné vykonávať žiadne opravy (úpravy) resp. spresnenia splnomocnenia s právnymi účinkami nepokračovania v daňovom konaní, zasahuje do samotnej podstaty základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a ocitá sa v rozpore so zásadou proporcionality pri obmedzovaní základných práv a slobôd. Pokiaľ má výklad najvyššieho súdu garantovať zákonnosť daňového konania, t. j. zabezpečiť, aby tak daňové subjekty, ako aj správcovia dane postupovali striktne v súlade s príslušnými predpismi, treba túto možnosť zabezpečiť aj prostredníctvom takého výkladu daňových predpisov, ktorý dovoľuje odstránenie nedostatkov daňového splnomocnenia daňovým subjektom až do momentu rozhodnutia daňového orgánu. Z uvedeného vyplynul záver ústavného súdu, podľa ktorého najvyšší súd vyložil ustanovenia (vtedy platného) zákona o správe daní ústavne nekonformným spôsobom, čím porušil základné práva sťažovateľky zaručené v čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy v spojení s jej čl. 152 ods. 4 a tiež neuviedol legitímne a ústavne akceptovateľné dôvody takého výkladu.

Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O. s. p.) opätovne preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť. 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 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Najvyšší súd SR posudzoval vecnú správnosť zrušujúceho rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/134/2009-42 zo dňa 21. januára 2010, v ktorom krajský súd vyslovil, že žalobca, zastúpený AS Legal s.r.o. podal včas proti rozhodnutiu Daňového úradu Šamorín zo dňa 7. júla 2009 odvolanie, ktoré nebolo úradne overené. Bolo preto povinnosťou žalovaného vyzvať žalobcu v súlade s ustanovením § 46 ods. 5 veta druhá zákona o správe daní a poplatkov na odstránenie väd odvolania s uvedením spôsobu a lehoty na odstránenie väd a uviesť sankciu za neodstránenie väd odvolania. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalovaného, že žalovaný nemal zákonnú povinnosť vyzvať žalobcu na odstránenie väd odvolania pre nemožnosť aplikácie zákona č. 71/1967 Zb. v znení neskorších predpisov, lebo aj keď v danej veci nie je možné aplikovať správny poriadok, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje špeciálnu úpravu, zakotvenú v § 46 ods. 5, ako v tomto prípade postupovať. Aplikáciu ustanovenia § 47 ods. 5 písm. c/ zákona o správe daní a poplatkov považoval v danej veci krajský súd za nesprávnu.

Tomuto záveru krajského súdu v podstate prisvedčil aj Ústavný súd SR, ktorý v náleze č. k. II. ÚS 338/2012-51 zo dňa 24. januára 2013 dospel k záveru, že výklad najvyššieho súdu týkajúci sa dodatočného odstránenia nedostatkov zákonných náležitostí splnomocnenia pre potreby daňového konania, podľa ktorého sa daňovému subjektu takéto právo nepriznáva (poukazom na prísnejší právny režim splnomocnení v daňovom konaní), nie je v súlade s ústavnými garanciami čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy.

Na základe uvedených právnych skutočností, s prihliadnutím na povinnosť najvyššieho súdu riadiť sa právnym názorom ústavného súdu najvyšší súd podľa § 219 ods. 1 O. s. p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

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 ak mal žalobca vo veci úspech, súd mu proti žalovanému prizná právo na náhradu trov konania. Priznané trovy odvolacieho konania pozostávajú z odmeny za jeden úkon právnej služby - písomné podanie vo veci samej - vyjadrenie k odvolaniu žalovaného z 15.3.2010 - v sume 120,23 € + 24,05 € a režijného paušálu v sume 7,23 € + 1,45 € (§ 11 ods. 3, § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhl. MS SR č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.