

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/45/2015
Identifikačné číslo spisu: 6014200691
Dátum vydania rozhodnutia: 21.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014200691.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: ELSTAP, s. r. o., „v likvidácii“, IČO: 44 795 149, so sídlom Nám. SNP 16, 974 01 Banská Bystrica, zastúpený: Podtatranská advokátska kancelária, s. r. o., adresa pre doručovanie Nám. sv. Egídia 95, 058 01 Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/144370/2014/5003 zo dňa 19.03.2014, č. 1100301/1/144366/2014/5003 zo dňa 19.03.2014, č. 1100301/1/144343/2014/5003 zo dňa 19.03.2014, č. 1100301/1/144333/2014/5003 zo dňa 19.03.2014, č. 1100301/1/144318/2014/5003 zo dňa 19.03.2014, č. 1100301/1/144264/2014/5003 zo dňa 19.03.2014, č. 1100301/1/144290/2014/5003 zo dňa 19.03.2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/99/2014-50 zo dňa 05.11.2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/99/2014-50 zo dňa 05.11.2014 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania 148,22 € do 30 dní od doručenia rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu Podtatranská advokátska kancelária, s. r. o, Nám. sv. Egídia 95, 058 01 Poprad.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 250j ods. 2 písm. e/, ods. 3 O.s.p. zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie nasledovné rozhodnutia:

1. rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9601403/5/5346308/2013/StrM zo dňa 29. novembra 2013, rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/144370/2014/5003 zo dňa 19. marca 2014
2. rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9601403/5/5346285/2013/StrM zo dňa 29. novembra 2013, rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/144366/2014/5003 zo dňa 19. marca 2014
3. rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9601403/5/5346243/2013/StrM zo dňa

29. novembra 2013, rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/144343/2014/5003 zo dňa 19. marca 2014
4. rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9601403/5/5346212/2013/StrM zo dňa
29. novembra 2013, rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/144333/2014/5003 zo dňa 19. marca 2014
5. rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9601403/5/5346190/2013/StrM zo dňa
29. novembra 2013, rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/144318/2014/5003 zo dňa 19. marca 2014
6. rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9601403/5/5346167/2013/StrM
zo dňa 29. novembra 2013, rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/144264/2014/5003 zo dňa 19. marca
2014
7. rozhodnutie I. st. správneho orgánu č. 9601403/5/5346142/2013/StrM zo dňa 29. novembra 2013,
rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/144290/2014/5003 zo dňa 19. marca 2014.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že zo záhlavia rozhodnutí, z výrokov napadnutých rozhodnutí vyplýva, že správne orgány rozhodovali v predmetných veciach podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok). Zákon č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok) nadobudol účinnosť dňom 01.01.2012. Je nesporné, že vo všetkých spojených veciach oznámenie o rozšírenej daňovej kontrole bolo zo dňa 12.04.2011. Okrem kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009, aj kontrola DPH za zdaňovacie obdobie jún - december 2009, výsledkom čoho bol vyhotovený protokol č. 851/320/63181/2011/Uhri zo dňa 27.07.2011, ktorý bol podkladom pre vydanie dodatočných platobných výmerov zo dňa 05.09.2011. Z uvedených skutočností vyplýva, že daňová kontrola aj daňové konanie začalo v roku 2011, t.j. pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z., účinnosť nadobudol od 01.01.2012.

Daňová kontrola spadá pod obsah pojmu správa daní. Daňová kontrola sa v zmysle zákona nepovažuje za súčasť daňového konania. Jedine pokiaľ ide o závery, resp. výsledky daňovej kontroly, ktorá obsahuje protokol o daňovej kontrole, tieto majú povahu dôkazného prostriedku v daňovom konaní. Výsledkom zistenia daňovej kontroly je protokol o daňovej kontrole. Protokol sa doručuje kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na jeho prerokovanie. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený vyjadriť sa písomne k protokolu o daňovej kontrole najneskôr v deň jeho prerokovania. Po prerokovaní protokolu o daňovej kontrole protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt a zamestnanec správcu dane. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Tento deň bude dňom doručenia aj vtedy, ak kontrolovaný daňový subjekt odmietne protokol podpísať, alebo ho prevziať. Dňom doručenia protokolu kontrolovanému daňovému subjektu je daňová kontrola ukončená. Najneskôr do tohto dňa môže správca dane opraviť alebo doplniť protokol. Týmto dňom sa aj začína vyrubovacie konanie. Doručovanie protokolu o daňovej kontrole sa pritom považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane.

Vzhľadom k tomu, že daňová kontrola, ako aj daňové konanie začalo pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok), I. st. aj II. st. správny orgán mal v danom prípade postupovať podľa predchádzajúceho zákona, t.j. podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Zo správneho spisu je nesporné, že dňa 26.08.2011 sa na prerokovanie protokolu o daňovej kontrole dostavil k správcovi dane zástupca daňového subjektu - obchodná spoločnosť Podtatranská advokátska kancelária, s. r. o., v ktorej vystupoval ako konateľ Mgr. Roman Vaško, zástupca predložil správcovi dane na zastupovanie v daňovom konaní s overeným podpisom, pracovníci správcu dane toto plnomocenstvo neuznali, odmietli prerokovať protokol o daňovej kontrole z dôvodu, že správca dane tvrdil, že daňová kontrola nie je súčasťou daňového konania, neuznal predložené plnomocenstvo na zastupovanie v daňovom konaní. Krajský súd konštatoval, že v danom prípade však išlo o odstrániteľnú vadu podania, bolo preto povinnosťou správcu dane tento nedostatok odstrániť a nie rozhodnúť tak, že predložené plnomocenstvo neuznal a odmietol so zástupcom daňového subjektu prerokovať protokol o daňovej kontrole. Takýmto postupom správca dane neumožnil daňovému subjektu - žalobcovi využiť jeho právo na právnu ochranu.

Vzhľadom k tomu, že správne orgány rozhodovali v danom prípade podľa neúčinného právneho predpisu a okrem toho svojím konaním správca dane znemožnil žalobcovi uplatniť právo na právnu ochranu, dopustili sa správne orgány závažných procesných pochybení, preto bolo potrebné napadnuté

rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia I. st. správneho orgánu zrušiť a veci vrátiť na ďalšie konanie. Povinnosťou správnych orgánov bude postupovať v procese samotnej daňovej kontroly, aj v procese daňového konania v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení účinnom v čase vykonania daňovej kontroly a daňového konania. Krajský súd neriešil nastolené otázky žalobcom v merite veci, pretože správne orgány budú musieť najskôr odstrániť závažné procesné pochybenia a opätovne vo veci v merite rozhodnúť.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie. Namietal, že správca dane vo vyrubovacom konaní v roku 2013 postupoval v zmysle § 165b ods. 1 Daňového poriadku. Napadnuté rozhodnutia zo dňa 29.11.2013 boli vydané podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v súlade s prechodným ustanovením § 165b ods. 1 Daňového poriadku. Ustanovenie § 165 ods. 5 Daňového poriadku v tomto prípade nie je možné aplikovať, pretože kontrola dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie bola ukončená dňa 26.08.2011 prerokovaním protokolu č. 851/320/63181/2011/Uhrí zo dňa 27.07.2011. Všetky úkony správcu dane vykonané vo vyrubovacom konaní boli v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku.

K vytýkanému postupu správcu dane, že neuznal zástupcovi daňového subjektu ním predložené plnomocenstvo na zastupovanie vo veci prerokovania protokolu o daňovej kontrole z dôvodu, že daňová kontrola nie je súčasťou daňového konania, žalovaný uviedol, že deň prerokovania protokolu bol stanovený na 26.08.2011. Dňa 26.08.2011 sa Mgr. Roman Váško, zástupca Podtatranskej advokátskej kancelárie, s. r. o., Murgašova 6/87, 058 01 Poprad, dostavil k správcovi dane za účelom prerokovania uvedeného protokolu a správcovi predložil plnomocenstvo zo dňa 25.08.2011 na zastupovanie daňového subjektu v daňovom konaní. Správca dane upozornil Mgr. Romana Váška na to, že predložené plnomocenstvo nemôže akceptovať z dôvodu, že nebolo udelené k daňovej kontrole, ale zastupovaniu v daňovom konaní, o čom bola spísaná zápisnica č. 851/320/70601/2011/Uhrí dňa 26.08.2011. Správca dane neprerokoval s Mgr. Romanom Váškom protokol 851/320/63181/2011/Uhrí zo dňa 27.07.2011 z dôvodu neakceptovateľného splnomocnenia s čím sa stotožnil aj žalovaný. Keďže za kontrolovaný daňový subjekt sa deň stanovený vo výzve č. 851/320/63321/2011/Uhrí zo dňa 27.07.2011 nedostavil na prerokovanie protokolu konateľ spoločnosti Alexander Cesnek, resp. osoba oprávnená prerokovať protokol a zvolený zástupca nemohol byť uznaný za zástupcu daňového subjektu zmysle § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, protokol bol prerokovaný a podpísaný dňa 26.08.2011 v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. správe daní v znení neskorších predpisov. V zmysle § 1a písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní daňovým konaním sa rozumie konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Daňová kontrola nie je daňovým konaním. Na účely prerokovania protokolu z daňovej kontroly správca dane vyhodnotil udelené plnomocenstvo ako neúčinné.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného písomne vyjadril podaním zo dňa 22.05.2015.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že žaloba i odvolanie boli podané včas. Nezistil procesné pochybenia ani v časti trov konania. Preto pristúpil k meritórnemu preskúmaniu odvolania.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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:

Najvyšší súd poukazuje na uznesenie pléna Ústavného súdu SR Pl.z.ÚS 5/2014-13 zo dňa 17.12.2014 vo veci návrhu na zjednotenie odchylných právnych senátov Ústavného súdu Slovenskej republiky vyslovených v náleze bývalého II. senátu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 338/2012 z 24. januára 2013 a v stanovisku bývalého IV. senátu Ústavného súdu Slovenskej republiky, ku ktorému dospel v súvislosti s konaním o ústavnej sťažnosti. Ústavný súd zamietol návrh na zjednotenie, preto platí judikatúra založená skorším rozhodnutím senátu Ústavného súdu, t.j. II. ÚS 338/2012 z 24. januára 2013z ktorého vyplýva, že vady plnomocenstva udeleného v daňovom konaní je nevyhnutné hodnotiť ako odstrániteľné a možno ich dodatočne odstraňovať a konvalidovať. „... II. senát ústavného súdu dospel k záveru, že „výklad najvyššieho súdu týkajúci sa dodatočného odstránenia nedostatkov zákonných náležitostí plnomocenstva pre potreby daňového konania, podľa ktorého sa daňovému subjektu takéto právo nepriznáva (poukazom na prísnejší právny režim plnomocenstiev v daňovom konaní), nie je v súlade s ústavnými garanciami čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy“. 3 Bývalý II. senát ústavného súdu konštatoval, že výklad najvyššieho súdu 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 zákona o správe daní). Dodal pritom, že hoci špecifiká súdnych či administratívnych konaní, či ich konkrétnych súčastí sa môžu prejavíť aj v obmedzení základných práv a slobôd ich účastníkov, limity takýchto obmedzení aj v takýchto prípadoch 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 bývalého II. senátu ústavného súdu výklad najvyššieho súdu „zasahuje do samotnej podstaty základného práva podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a ocitá sa v rozpore aj so zásadou proporcionality pri obmedzovaní základných práv a slobôd. Napokon, pokiaľ má výklad najvyššieho súdu garantovať zákonnosť daňového konania, t. j. zabezpečiť, aby tak daňové subjekty, ako aj správcovia dane postupovali striktnie v súlade s príslušnými predpismi, túto možno zabezpečiť aj prostredníctvom takeého výkladu daňových predpisov, ktorý dovoľuje odstránenie nedostatkov daňového plnomocenstva daňovým subjektom až do momentu rozhodnutia daňového orgánu“. Povinnosť ústavne konformného výkladu pre všeobecné súdy i pre daňové orgány vyplýva z ust. čl. 152 ods. 4 Ústavy SR.

Z hľadiska povinnosti aplikácie ust. § 165 ods. 5 Daňového poriadku pre daňové orgány najvyšší súd sa stotožnil s krajským súdom.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v odvolacom konaní vznikol nárok na náhradu trov odvolacieho konania, ktoré pozostávali z náhrady trov právneho zastúpenia za 1 úkon tarifnej odmeny podľa § 11 ods. 4 prvá veta vyhl. č. 655/2004 Z.z. 148,22 € (vyjadrenie k odvolaniu 139,83 € + režijný paušál 8,39 €).

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.