

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/24/2018
Identifikačné číslo spisu: 7017200041
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7017200041.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a Mgr. Viliama Pohančenika, v právnej veci žalobcu: Tokaj Harmony, s.r.o., so sídlom Byster 246, Sady nad Torysou 044 41, IČO: 47 096 349 , právne zastúpený advokátom: JUDr. Jozefom Váškom, so sídlom Szakkayho 1, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104371350/2016 zo dňa 28.11.2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/7/2017-57 zo dňa 29. novembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/7/2017-57 zo dňa 29. novembra 2017 z a m i e t a.

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 191 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104371350/2016 zo dňa 28.11.2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 103788911/2016 zo dňa 24.08.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný týmto rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 103788911/2016 zo dňa 24.08.2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 10 576,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015.

1.2 Krajský súd v Košiciach v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na znenie ustanovenia § 9

Daňového poriadku, z obsahu ktorého vyplýva vôľa zákonodarcu upraviť právo daňového subjektu zvoliť si v daňovom konaní právneho zástupcu, ktorý ho bude v konaní zastupovať, pričom plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane. Zákonodarca súčasne v uvedenej právnej úprave stanovil, že zastupovanie daňového subjektu zástupcom nevylučuje, aby správca dane vykonával úkony v nevyhnutných prípadoch s daňovým subjektom priamo alebo aby správca dane vyzval daňový subjekt na vykonanie niektorých úkonov, o čom vyrozumie zástupcu daňového subjektu, kedy je daňový subjekt povinný výzve správcu dane vyhovieť. Je nepochybné, že právna norma ustanovená v § 9 Daňového poriadku upravujúca problematiku zastupovania účastníka v daňovom konaní korešponduje aj s právnou úpravou 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 zastupovanie na základe plnej moci, ako aj forma určenia zástupcu na základe písomného plnomocenstva, ktorým subjekt poverí zástupcu, ktorého si zvolí, aby ho zastupoval v konaní.

1.3 Krajský súd v Košiciach konštatoval, že nedostatok udeleného procesného plnomocenstva je nedostatkom podmienky konania, ktorý možno odstrániť, pričom opatrením konajúceho príslušného orgánu (súdu, správneho orgánu, daňového orgánu) na odstránenie nedostatku preukázania zastúpenia je spravidla výzva tomu, kto vystupuje ako splnomocniteľ účastníkovi konania, aby v určenej lehote predložil plnomocenstvo, alebo aby k udeleniu plnomocenstva došlo ústne do zápisnice. Nevyzvanie účastníka na odstránenie väd plnomocenstva a následné odmietnutie podania treba považovať za odňatie práva na konanie v zmysle čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky.

1.4 V tejto súvislosti Krajský súd v Košiciach poukázal na súdnu judikatúru (pozri napr. R 12/1985, či ZSP 32/2005), z ktorej 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 uvedený nedostatok zhojený a sú schválené aj tie úkony, ktoré boli zástupcom účastníka urobené v konaní pred podpisom plnej moci.

1.5 Uvedené zásady platné pre súdne konanie, ako aj pre všeobecné správne konanie musia podľa názoru Krajského súdu v Košiciach nesporne platiť aj v konaní daňovom, nakoľko zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva, že tomuto tak nie je, pričom zákonodarca priamo v § 9 ods. 8 Daňového poriadku výslovne uvádza, že zastupovanie daňového subjektu zástupcom nevylučuje, aby správca dane vykonával úkony v nevyhnutných prípadoch s daňovým subjektom priamo alebo aby správca dane vyzval daňový subjekt na vykonanie niektorých úkonov, ktorú právnou úpravu je potrebné aplikovať vždy, pokiaľ by hrozila ujma procesných práv daňovému subjektu v dôsledku väd zastúpenia na základe udelenej plnej moci.

1.6 Zo skutkových okolností daného prípadu vyplýva, že žalobca udelil plnomocenstvo svojmu právnenému zástupcovi, JUDr. Jozefovi Vaškovi, dňa 17.02.2016 na jeho zastupovanie pred Daňovým úradom Košice, ktoré bolo doručené Daňovému úradu Košice dňa 19.02.2016. Protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za mesiac máj 2015 č. 103548425/2016 zo dňa 19.07.2016 bol doručený právnenému zástupcovi žalobcu spolu s výzvou na vyjadrenie zo dňa 21.07.2016 k protokolu o vykonaní kontroly v lehote 15 dní. Právny zástupca žalobcu podaním zo dňa 08.08.2016, doručeným Daňovému úradu Košice dňa 08.08.2016, podal vyjadrenie k daňovej kontrole a k protokolu z nej, pričom Daňový úrad Košice následne oznámil prípisom zo dňa 12.08.2016 doručeným žalobcovi, že na toto vyjadrenie prihliadať nebude, pretože bolo podané neoprávnenou osobou, nakoľko podľa názoru správcu dane bolo splnomocnenie právneho zástupcu obmedzené na zastupovanie v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2015, ktorá bola dňa 22.07.2016 doručením protokolu právnenému zástupcovi žalobcu ukončená.

1.7 Po preskúmaní veci v rozsahu žalobných dôvodov dospel Krajský súd v Košiciach k záveru, že daňový orgán prvého stupňa, ako aj žalovaný v danom prípade nepostupovali v intenciách vyššie uvedeného, ako aj citovaných právnych noriem, keď si vo veci nezapočítali dostatok skutkových

podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia a v konaní nepostupovali v súčinnosti s daňovým subjektom. Pokiaľ správny orgán prvého stupňa oznámením zo dňa 12.08.2016, ktoré bolo doručené žalobcovi dňa 15.08.2016, oznámil žalobcovi, že na jeho podanie - vyjadrenie sa k protokolu č. 103548425/2016 zo dňa 08.08.2016, ktoré JUDr. Jozef Vaško osobne doručil do podateľne daňového úradu dňa 08.08.2016 sa neprihliada, nakoľko bolo podané neoprávnenou osobou, pretože JUDr. Jozef Vaško splnomocnením zo dňa 17.02.2016 bol splnomocnený na zastupovanie žalobcu v rámci daňovej kontroly, ktorá bola ukončená dňa 22.07.2016, postupoval žalovaný v rozpore s Daňovým poriadkom, keď právnu normu ustanovenú v § 9 tohto zákona aplikoval formálnym, arbitrárnym spôsobom, čo viedlo k rozporu s § 3 ods. 2 tohto zákona a k nízkej ochrane procesných práv daňového subjektu. V danom prípade mal správny orgán prvého stupňa nedostatok udeleného procesného plnomocenstva odstrániť výzvou splnomocniteľovi - účastníkovi konania, aby v určenej lehote predložil plnomocenstvo JUDr. Jozefovi Vaškovi na jeho zastupovanie vo vyrubovacom konaní, čo však správny orgán prvého stupňa neučinil, pričom len overoval, či nebolo podané zo strany žalobcu nové splnomocnenie pre JUDr. Jozefa Vaška, ktoré by ho oprávňovalo konať za žalobcu vo vyrubovacom konaní.

1.8 V tejto súvislosti považoval Krajský súd v Košiciach 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). 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).

1.9 Z vyššie uvedených dôvodov považoval Krajský súd v Košiciach námietky žalobcu vznesené v podanej žalobe, že správca dane porušil predpisy o daňovom konaní, keď neumožnil žalobcovi konať s ním, za opodstatnené. Vzhľadom na podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré znamenajú, že postupom orgánov verejnej správy došlo k odňatiu možnosti účastníkovi riadne konať pred správnym orgánom, Krajský súd v Košiciach ďalšie žalobné námietky žalobcu uplatnené v podanej žalobe nevyhodnocoval.

2.

2.1 Proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/7/2017-57 zo dňa 29. novembra 2017 zmenil a žalobu žalobcu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 Žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti zdôraznil, že JUDr. Jozef Vaško bol v zmysle doručeného splnomocnenia zo dňa 17.02.2016 splnomocnený na zastupovanie žalobcu len v rámci daňovej kontroly, ktorej predmetom bolo zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015, ktorá bola ukončená dňa 22.07.2016. Keďže medzi prílohami, ktoré tvorili súčasť podania zaevidovaného pod č. 1418434/2016, sa nenachádzalo splnomocnenie pre JUDr. Jozefa Vaška, ktoré by ho oprávňovalo konať za žalobcu aj po ukončení daňovej kontroly, teda aj oprávňovalo podať vyjadrenie k protokolu č. 103548425/2016, správca dane overoval, či nebolo podané zo strany žalobcu splnomocnenie pre JUDr. Jozefa Vaška oprávňujúce ho konať vo vyrubovacom konaní. Správca dane podanie takéhoto splnomocnenia nezistil a listom č. 103713299/2016 zo dňa 12.08.2016

žalobcovi oznámil, že na podanie zaevidované pod č. 1418434/2016 sa neprihliada, pretože bolo podané neoprávnenou osobou.

2.3 Žalovaný k tvrdeniu, že správny orgán prvého stupňa mal nedostatok udeleného procesného plnomocenstva odstrániť výzvou adresovanou splnomocniteľovi - žalobcovi, aby v určenej lehote predložil plnomocenstvo JUDr. Jozefovi Váškovi na jeho zastupovanie vo vyrubovacom konaní uviedol, že vzťahy medzi zastúpeným a zástupcom založené plnomocenstvom sú občianskoprávne vzťahy, ktoré sa riadia príslušnými ustanoveniami Občianskeho zákonníka.

2.4 Žalovaný zároveň poukázal na skutočnosť, že zastupovanie pri správe daní má určité špecifiká. V Daňovom poriadku je zastupovanie na základe plnomocenstva upravené v ustanovení § 9. Podľa ustanovenia § 9 ods. 2 Daňového poriadku, daňový subjekt sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Podľa odseku 3 uvedeného ustanovenia, ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa také plnomocenstvo za všeobecné. Ak má doručené plnomocenstvo iné nedostatky, správca dane vyzve daňový subjekt na doplnenie plnomocenstva, resp. odstránenie nedostatkov splnomocnenia.

2.5 V predmetnom prípade žalobca udelil plnomocenstvo „na zastupovanie daňovníka v rámci daňovej kontroly, predmetom ktorej je zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015 vykonávanej Daňovým úradom Košice“. Z uvedeného vyplýva, že plnomocenstvo nebolo všeobecné, ale bolo udelené v určitom rozsahu, a to vo veci daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015.

2.6 Pri posúdení slovného spojenia „v rámci daňovej kontroly“ správca dane, rovnako ako aj žalovaný, vychádzali zo znenia ustanovenia § 46 ods. 9 Daňového poriadku, podľa ktorého je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu. Žalovaný z uvedeného dôvodu zaujal stanovisko, že predmetné plnomocenstvo platilo len do doručenia protokolu spolu s výzvou, t.j. do ukončenia daňovej kontroly.

2.7 Žalovaný v tejto súvislosti zároveň zdôraznil, že udelené plnomocenstvo nemalo žiadny procesný nedostatok, bolo z neho zrejmé, kto ho udeľuje, komu je udelené a taktiež bol jednoznačne určený rozsah plnomocenstva, ktorý bol vymedzený len na daňovú kontrolu. Plnomocenstvo zaniklo vykonaním úkonu, na ktorý bolo obmedzené a správca dane preto nemal dôvod vyzývať žalobcu na odstránenie procesného nedostatku, pretože takýto nedostatok neexistoval.

2.8 Žalovaný na základe uvedených skutočností konštatoval, že v danom prípade neboli žalobcovi upreté jeho práva na právnu pomoc vyplývajúce z čl. 47 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. 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. Žalovaný sa domnieva, že tak on, ako ani správca dane žalobcovi nijakým spôsobom nebránili, aby v konaní pred nimi využíval právnu pomoc. Žalobca bol v konaní pred správcou dane zastúpený advokátom, ktorý mu bol povinný poskytnúť primeranú právnu pomoc a sám si určil rozsah právnej pomoci, keď ju obmedzil na výkon daňovej kontroly za konkrétne zdaňovacie obdobie.

2.9 V závere kasačnej sťažnosti žalovaný s prihliadnutím na vyššie špecifikované skutočnosti uviedol, že sa nestotožňuje s tvrdením Krajského súdu v Košiciach, že finančný orgán prvého stupňa mal nedostatok udeleného procesného plnomocenstva odstrániť výzvou splnomocniteľovi, pričom trvá na tom, že postup správcu dane bol v súlade so zákonom a práva žalobcu neboli porušené.

3.

3.1 Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním doručeným Krajskému súdu v

Košiciach dňa 09.04.2018, v ktorom označil kasačnú sťažnosť žalovaného za nedôvodnú v celom rozsahu a rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/7/2017-57 zo dňa 29. novembra 2017 za vecne a právne správny.

3.2 Žalobca považoval postoj žalovaného k právnemu posúdeniu sporného plnomocenstva za účelový a príliš formalistický. Žalobca zastáva názor, že pokiaľ bolo daňovému orgánu doručené podanie právneho zástupcu žalobcu - vyjadrenie k protokolu č. 103548425/2016 zo dňa 08.08.2016, pričom súčasťou tohto vyjadrenia nebolo aj nové splnomocnenie udelené zástupcovi žalobcom, žalovaný (resp. prvostupňový správny orgán) mal po správnosti vyzvať žalobcu na predloženie tohto splnomocnenia, nakoľko išlo o nedostatok podania - vyjadrenia a nie takéto vyjadrenie odmietnuť ako podané neoprávnenou osobou (spôsobom, že sa na neho neprihliada). Z podania bolo totiž podľa žalobcu zrejmé, že uvedené bolo podané za daňový subjekt- žalobcu a nie vo vlastnom mene zástupcu.

3.3 Krajský súd v Košiciach správne poukázal na súdnu judikatúru, z ktorej vyplýva, že pokiaľ ten, kto vystupoval ako zástupca účastníka bez predloženia plnej moci dodatočne v lehote stanovenej súdom alebo správnym orgánom predloží plnú moc, je tým uvedený nedostatok zhojený a sú schválené aj tie úkony, ktoré boli zástupcom účastníka urobené v konaní pred podpisom plnej moci.

3.4 Žalobca dospel na základe vyššie uvedených skutočností k záveru, že správca dane nepostupoval správne, keď žalobcu nevyzval na predloženie splnomocnenia, ale rovno na podanie daňového subjektu neprihliadal, čím mu odňal právo na konanie v zmysle čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky. Z uvedeného dôvodu žalobca považoval kasačnú sťažnosť za nedôvodnú a kasačnému súdu navrhol, aby ju v zmysle § 461 SSP zamietol.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

4.2 V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky preskúmal rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 7S/7/2017-57 zo dňa 29. novembra 2017, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104371350/2016 zo dňa 28.11.2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 103788911/2016 zo dňa 24.08.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

4.3 Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

4.4 Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

4.5 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2015, ktorá bola začatá dňa 19.08.2015 (Oznámenie o daňovej kontrole č. 20651374/2015 zo dňa 11.08.2015).

4.6 Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval oprávnenosť nároku žalobcu na odpočítanie dane v celkovej sume 10 576,00 € z dodávateľskej faktúry č. FV-517/2015 vystavenej spoločnosťou

OSLAVAN SLOVAKIA s.r.o., Trenčianska cesta 1149/59, Bánovce nad Bebravou, IČO 36316717 za likvidáciu viníc (vyklčovanie) podľa projektu „Reštrukturalizácia vinogradov Malé Káty, Káty“ - I. etapa v zmysle Kúpnej zmluvy č. 154/2014.

4.7 Žalobca doručil dňa 19.02.2016 do elektronickej podateľne správcu dane podanie, predmetom ktorého bolo splnomocnenie na zastupovanie pri daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015. Prílohou vyššie uvedeného všeobecného podania bolo splnomocnenie zo dňa 17.02.2016 pre JUDr. Jozefa Váška na zastupovanie spoločnosti Tokaj Harmony, s.r.o. v rámci daňovej kontroly, predmetom ktorej bolo zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015.

4.8 O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 103548425/2016 zo dňa 19.07.2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 22.07.2016.

4.9 Dňa 08.08.2016 JUDr. Jozef Váško doručil osobne do podateľne Daňového úradu Košice podanie - „Vyjadrenie zástupcu pre daňové konanie k protokolu č. 10358425/2016“ spolu s prílohami, ktoré bolo zaevidované pod č. 1418434/2016.

4.10 Daňový úrad Košice následne Oznámením č. 103713299/2016 zo dňa 12.08.2016, doručeným žalobcovi dňa 15.08.2016, tomuto oznámil, že na predmetné vyjadrenie zástupcu žalobcu pre daňové konanie nebude prihliadať z dôvodu, že bolo podané neoprávnenou osobou, nakoľko podľa názoru správcu dane bolo splnomocnenie právneho zástupcu obmedzené na zastupovanie v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2015, ktorá bola doručením protokolu právneho zástupcovi žalobcu dňa 22.07.2016 ukončená.

4.11 Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane vyhodnotil, že žalobca sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 10358425/2016 zo dňa 19.07.2016 nevyjadril v lehote 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy č. 103568412/2016 zo dňa 21.07.2016, pričom o tejto skutočnosti správca dane spísal Úradný záznam č. 103729210/2016 zo dňa 15.08.2016.

4.12 Následne dňa 24.08.2016 vydal správca dane rozhodnutie č. 103788911/2016, ktorým žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 10 576, 00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2015. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 104371350/2016 zo dňa 28.11.2016 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5.

5.1 Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

5.2 Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

5.3 Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa §

71.

5.4 Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

5.5 Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

5.6 Podľa § 9 ods. 2 Daňového poriadku daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak má zástupca trvalý pobyt alebo sídlo mimo územia členských štátov Európskej únie a štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len „členský štát“), musí si zvoliť zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky; inak sa budú písomnosti ukladať u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania.

5.7 Podľa § 9 ods. 3 Daňového poriadku, ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, považuje sa také plnomocenstvo za všeobecné. Ak to vyplýva z obsahu plnomocenstva, môže za zástupcu, ktorým je daňový poradca alebo advokát konať aj iná osoba; na také konanie udeliť zástupca inej osobe plnomocenstvo. Konanie inej osoby sa považuje za konanie zástupcu. V tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu. Ak je zástupcom právnická osoba, koná za zástupcu jej štatutárny orgán alebo osoba, ktorú tento orgán poveril.

5.8 Podľa § 9 ods. 4 Daňového poriadku plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane.

5.9 Podľa § 9 ods. 5 Daňového poriadku odvolanie plnomocenstva daňovým subjektom alebo výpoveď plnomocenstva zástupcom sú účinné odo dňa ich doručenia správcovi dane alebo odo dňa uvedenia týchto skutočností do zápisnice u správcu dane.

5.10 Podľa § 9 ods. 8 Daňového poriadku zastupovanie daňového subjektu zástupcom nevylučuje, aby správca dane vykonával úkony v nevyhnutných prípadoch s daňovým subjektom priamo alebo aby správca dane vyzval daňový subjekt na vykonanie niektorých úkonov. Daňový subjekt je povinný výzve správcu dane vyhovieť. Správca dane je povinný o tomto konaní vyrozumieť zástupcu daňového subjektu.

5.11 Podľa § 9 ods. 9 Daňového poriadku, ak v tej istej veci koná daňový subjekt a ním zvolený zástupca a ich konanie si odporuje, rešpektuje správca dane konanie daňového subjektu.

5.12 Podľa § 13 ods. 1 Daňového poriadku podanie možno urobiť písomne alebo ústne do zápisnice.

5.13 Podľa § 13 ods. 3 Daňového poriadku podanie sa posudzuje podľa jeho obsahu. Z podania musí byť zrejmé, kto ho podáva, v akej veci, čo sa navrhuje, a ak to z povahy podania vyplýva, dôvody podania.

5.14 Podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzve príslušný orgán daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

5.15 Podľa § 13 ods. 9 Daňového poriadku, ak daňový subjekt nedostatky podania v požadovanom

rozsahu odstráni v lehote určenej príslušným orgánom, považuje sa takéto podanie za podané bez nedostatkov v deň pôvodného podania. Ak daňový subjekt výzve príslušného orgánu nevyhoví v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto podanie za nepodané a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi daňovému subjektu.

5.16 Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov, protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b/ a c/. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od jej doručenia, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

5.17 Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8,

5.18 Podľa § 68 ods. 2 písm. c/ Daňového poriadku správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak sa daňový subjekt nevyjadri k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

6.

6.1 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že sa stotožňuje s odôvodnením rozsudku Krajského súdu v Košiciach a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia nasledovné dôvody:

6.2 V prejednávanej veci je spornou otázkou, či správca dane konal v súlade so zákonom, keď vo vyrubovacom konaní nasledujúcom po daňovej kontrole realizovanej u žalobcu s cieľom preveriť oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za mesiac máj 2015 neprihliadol na vyjadrenie k protokolu č. 10358425/2016 zo dňa 19.07.2016, ktoré v stanovenej 15-dňovej lehote predložil zástupca žalobcu, JUDr. Jozef Váško, dôvodiac, že tento nedisponoval v čase doručenia predmetného vyjadrenia správcovi dane platným splnomocnením na zastupovanie žalobcu, nakoľko právne účinky plnomocenstva zo dňa 17.02.2016 boli časovo obmedzené na trvanie daňovej kontroly, ktorá bola ukončená dorúčením protokolu spolu s výzvou dňa 22.07.2016.

6.3 Z vyššie citovaných ustanovení Daňového poriadku vyplýva daňovému subjektu oprávnenie dať sa v daňovom konaní zastupovať inou osobou. Vo všeobecnosti sa pri správe daní môžeme stretnúť s tromi druhmi zastúpenia, a to zastúpením na základe zmluvy, zo zákona alebo na základe rozhodnutia správcu dane. Právny základ zmluvného zastúpenia tvorí zmluva účastníkov o tomto zastúpení- dohoda o plnomocenstve. Je právom toho, kto nechce alebo nemôže osobne vykonať právny úkon pri správe daní, aby si zvolil svojho zástupcu a zároveň je právom toho, kto je o zastupovanie požiadaný, aby toto prijal alebo odmietol. Dohoda o plnomocenstve vzniká súhlasným prejavom vôle medzi splnomocniteľom (zastúpeným) a splnomocnencom (zástupcom). Od dohody o plnomocenstve je potrebné odlišovať samotnú plnú moc, resp. plnomocnenstvo, ktoré predstavuje jednostranný prejav vôle, ktorým zastúpený

dáva tretím osobám na vedomie, že zvolený zástupca je oprávnený ho zastupovať a v akom rozsahu. Samotná plná moc iba osvedčuje existenciu dohody o plnomocenstve, z ktorej vyplýva oprávnenie zástupcu zastupovať zastúpeného.

6.4 Daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo opatrovník sa môžu dať zastupovať zástupcom na základe plnomocenstva, ktoré môže byť udelené na všetky úkony súvisiace so správou daní (všeobecné plnomocenstvo) alebo len na určitý úkon (obmedzené). Pokiaľ rozsah plnomocenstva nie je jednoznačne vymedzený, v záujme právnej istoty sa považuje za všeobecné.

6.5 Pokiaľ ide o moment zániku plnomocenstva, tento Daňový poriadok špecificky neupravuje. Vychádzajúc zo zákonnej úpravy zastúpenia na základe plnomocenstva obsiahnutej v zákone č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov možno konštatovať, že plnomocenstvo môže zaniknúť na základe týchto právnych skutočností:

vykonaním úkonu, na ktorý bolo obmedzené,

- ak ho zastúpený odvolal,

- ak ho vypovedal zástupca,

- smrťou zástupcu,

- smrťou zastúpeného,

- uplynutím doby, na ktorú bolo plnomocenstvo udelené,

- na základe dohody zástupcu a zastúpeného o zániku plnomocenstva,

- zánikom právnickej osoby, ktorá je buď zástupcom alebo zastúpeným len vtedy, ak jej práva a záväzky neprechádzajú na inú osobu.

6.6 Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že žalobca udelil dňa 17.02.2016 plnomocenstvo JUDr. Jozefovi Vaškovi na zastupovanie pri daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015. Predmetné splnomocnenie nadobudlo účinky vo vzťahu k správcovi dane dňom jeho doručenia správcovi dane, t.j. dňa 19.02.2016. Pokiaľ ide o rozsah plnomocenstva, nejednalo sa o generálne splnomocnenie, ale tento bol obmedzený na zastupovanie žalobcu pri daňovej kontrole, ktorej predmetom bolo zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie máj 2015, čím bola vymedzená aj časová pôsobnosť daného plnomocenstva, a to do dňa ukončenia daňovej kontroly v zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 Daňového poriadku.

6.7 Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za nespornú taktiež skutočnosť, že dňa 22.07.2016 bol JUDr. Jozefovi Vaškovi, v postavení splnomocneného zástupcu žalobcu, doručený protokol č. 103548425/2016 zo dňa 19.07.2016 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, čím došlo k ukončeniu daňovej kontroly u žalobcu. Následne dňa 08.08.2016 JUDr. Jozef Vaško doručil osobne do podateľne Daňového úradu Košice podanie - „Vyjadrenie zástupcu pre daňové konanie k protokolu č. 10358425/2016“.

6.8 Následný postup správcu dane, ktorým žalobcovi oznámil, že na predmetné vyjadrenie zástupcu žalobcu pre daňové konanie prihliadať nebude z dôvodu, že bolo podané neoprávnenou osobou, pretože podľa názoru správcu dane bolo splnomocnenie právneho zástupcu obmedzené na zastupovanie v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie máj 2015, ktorá bola doručením protokolu právnomu zástupcovi žalobcu dňa 22.07.2016 ukončená, označil Najvyšší súd Slovenskej republiky za nesprávny.

6.9 Vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly môže podať predovšetkým daňový subjekt, pričom ako už bolo spomenuté, subjekt sa môže dať pri správe daní zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí. Skutočnosť, že zástupca je oprávnený konať za daňový subjekt pri správe daní, musí byť preukázaná, a to spravidla predložením písomného plnomocenstva. Daňový poriadok v tejto súvislosti stanovuje, že plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane.

6.10 V prípade, ak podanie v mene daňového subjektu podá jeho zástupca bez toho, aby bolo

preukázané jeho oprávnenie zastupovať účastníka spôsobom uvedeným v § 9 ods. 2 Daňového poriadku, nejedná sa podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky o podanie urobené neoprávnenou osobou, keďže v tomto prípade osoba, ktorá vystupuje ako zástupca daňového subjektu, neuplatňuje pri správe daní procesné práva vo vlastnom mene, ale daný úkon realizuje za zastúpeného. Nedostatok preukázania plnomocenstva na daný úkon je preto potrebné považovať za odstrániteľný nedostatok podmienky konania.

6.11 Na odstránenie uvedeného nedostatku v podobe nepreukázania zastúpenia bude spravidla postačujúcim opatrením výzva daňového orgánu adresovaná daňovému subjektu v pozícii splnomocniteľa, resp. splnomocnencovi aby v určenej lehote predložil plnomocenstvo, alebo aby k udeleniu plnomocenstva došlo ústne do zápisnice. Najvyšší súd Slovenskej republiky sa prikláňa k názoru, že uvedené je možné aplikovať tak v prípadoch, kedy plnomocenstvo nebolo v daňovom konaní predložené vôbec, ako aj vtedy, kedy bolo predložené s nedostatkami, pre ktoré ho nebolo možné považovať za platné.

6.12 Vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole predstavuje špecifickú formu podania, na ktorú je potrebné aplikovať všeobecné ustanovenia o podaní, pokiaľ osobitná úprava neustanovuje inak. Z ustanovenia § 13 ods. 3 Daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že podanie je potrebné posudzovať podľa jeho obsahu. Vzhľadom na skutočnosť, že z obsahu vyjadrenia k protokolu č. 10358425/2016 mal správca dane jednoznačne za preukázané, akej veci sa dané podanie týkalo a že úmyslom JUDr. Vaška nebolo konať vo vlastnom mene, ale v mene žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva stanovisko, že správca dane mal po tom, ako zistil neplatnosť plnomocenstva udeleného žalobcom JUDr. Jozefovi Vaškovi na jeho zastupovanie vo vyrubovacom konaní, a teda aj na podanie predmetného vyjadrenia, v zmysle § 13 ods. 8 v spojení s § 9 ods. 8 Daňového poriadku vyzvať daňový subjekt - žalobcu na odstránenie väd podania, a teda na predloženie platného plnomocenstva, resp. na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole samotným žalobcom.

6.13 Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň uviedol, že dodatočným predložením plnomocenstva správcovi dane by došlo k zhojeniu existujúceho nedostatku a ku konvalidácii úkonov realizovaných zo strany zástupcu žalobcu pred predložením platnej plnej moci. V prípade, ak by žalobca plnomocenstvo nedoplnil v stanovenej lehote, správca dane mohol postupovať spôsobom v zmysle ustanovenia § 68 ods. 2 písm. c/ Daňového poriadku.

6.14 Po vyhodnotení závažnosti kasačných námietok žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatoval, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti žalovaného. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že Krajský súd v Košiciach postupoval vecne správne, keď rozhodnutie žalovaného č. 104371350/2016 zo dňa 28.11.2016, ako aj rozhodnutie správcu dane č. 103788911/2016 zo dňa 24.08.2016 podľa § 191 ods. 1 písm. g/ SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, pričom v ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom súdu.

6.15 Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/7/2017-57 zo dňa 29. novembra 2017, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

7.

7.1 O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, § 175 ods. 2 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, pričom o výške náhrady trov rozhodne po právoplatnosti rozsudku krajský súd samostatným uznesením.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.