

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/13/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016200857
Dátum vydania rozhodnutia: 01.03.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6016200857.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: ADOS plus s.r.o., so sídlom Bakova Jama 17, Zvolen, IČO: 44 237 065, právne zastúpeného: Advokátska kancelária Lion Law Partners s.r.o., so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, za ktorú koná JUDr. Peter Kočička, advokát a konateľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti oznámenia žalovaného č. 103707804/2016 zo dňa 11.08.2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/111/2016-87 zo dňa 7. decembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/111/2016-87 zo dňa 7. decembra 2016 z a m i e t a.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu. O výške trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Banskej Bystrici po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici zrušil oznámenie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 103707804/2016 zo dňa 11.08.2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, t. j. v rozsahu 100%.

1.2 Správy súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žaloba je dôvodná, pretože preskúmané opatrenie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a preto oznámenie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil a podľa § 191 ods. 4 SSP vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

1.3 Poukázal, že v prejednávanej veci je podstatné zodpovedanie otázky týkajúcej sa rozsahu plnomocenstva udeleného žalobcom - daňovým subjektom jeho splnomocnenému zástupcovi v daňovom konaní a to na zastupovanie počas výkonu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania, v kontexte s definíciou vyrubovacieho konania uvedenou v § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“).

1.4 Správny súd poukázal, že v posudzovanom prípade žalobca svoje právo využil a zvolil si zástupcu - advokátsku kanceláriu Lion Law Partners, s.r.o. so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, za ktorú koná konateľ - advokát JUDr. Peter Kočička a účinne ho splnomocnil na zastupovanie počas výkonu daňovej kontroly, plnomocenstvom v písomnej forme zo dňa 10.12.2014, ktoré predložil správcovi dane. Plnomocenstvo sa týkalo zastupovania počas výkonu daňovej kontroly a na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2011, ako aj daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za rok 2011.

1.5 Na ústnom pojednávaní, konanom u správcu dane dňa 09.01.2015, požiadala konateľka žalobcu Emília Sujová o rozšírenie plnomocenstva pre splnomocneného zástupcu „aj na výkon vyrubovacieho konania po kontrole“.

1.6 Podľa § 68 ods. 1 daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

1.7 Žalovaný výkladom uvedeného ustanovenia § 68 ods. 1 daňového poriadku dospel k záveru, že vyrubovacie konanie sa začína v deň nasledujúci po dni doručenia protokolu o daňovej kontrole spolu s príslušnou výzvou a končí sa dňom doručenia rozhodnutia správcu dane, vydaného vo vyrubovacom konaní. V kontexte toho výkladu potom vyhodnotil rozsah plnomocenstva zo dňa 10.12.2014, udeleného žalobcom ako daňovým subjektom jeho splnomocnenému zástupcovi, v znení jeho korekcie uskutočnenej ústne do zápisnice dňa 09.01.2015 tak, že splnomocnený zástupca bol oprávnený zastupovať žalobcu ako daňový subjekt počas daňovej kontroly (od udelenia plnomocenstva) a počas prvostupňového vyrubovacieho konania, teda od momentu začatia vyrubovacieho konania do doručenia rozhodnutia správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní. Na zastupovanie žalobcu ako daňového subjektu počas odvolacieho vyrubovacieho konania už podľa názoru žalovaného splnomocnený zástupca nebol oprávnený, čo bol dôvod zamietnutia podaného odvolania.

1.8 Správny súd považuje vyššie uvedený výklad žalovaného za nesprávny a nesúhlasí ani s jeho vyjadrením k správnej žalobe a to, že závery z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽf/1/2014 zo dňa 11.03.2014, na ktoré odkazoval žalobca v správnej žalobe, nie sú použiteľné v prejednávanej veci, nakoľko uvedené rozhodnutie vychádzalo zo 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 č. 511/1992 Zb.“) a správca dane a žalovaný v tomto prejednávanom prípade postupovali podľa daňového poriadku.

1.9 Aj keď najvyšší súd vo vyššie uvedenom rozhodnutí vychádzal z právnej úpravy zákona č. 511/1992 Zb., ktorý sa podľa jeho názoru mal aplikovať v ním posudzovanom prípade (z rozhodnutia vyplýva, že bolo sporné, či sa mal aplikovať zákon č. 511/1992 Zb. alebo daňový poriadok), závery v ňom uvedené sú použiteľné aj na túto prejednávanú vec. Na rozdiel od zákona č. 511/1992 Zb., daňový poriadok v § 68 ods. 1 vymedzuje vyrubovacie konanie momentom jeho začatia a jeho ukončenia. Okamih začatia vyrubovacieho konania nie je sporný a ani podstatný pre posúdenie tejto veci, preto sa nie je potrebné ním bližšie zaoberať. Podstatným pre posúdenie rozsahu plnomocenstva udeleného žalobcom v tejto

veci, bol okamih ukončenia vyrubovacieho konania, vymedzený „dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu“. Z uvedenej zákonnej formulácie podľa správneho súdu nie je možné dôjsť k záveru, že ide o doručenie prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ktorým bola určená daňová povinnosť, ak bolo proti tomuto rozhodnutiu podané odvolanie, pretože je potrebné vychádzať z jednoty daňového konania a vykladať § 68 ods. 1 daňového poriadku v kontexte so základnými ústavnými právami žalobcu a so základnými zásadami daňového konania.

1.10 Odvolanie má suspenzívny účinok vo vzťahu k prvostupňovému rozhodnutiu, proti ktorému bolo podané (§ 72 ods. 7 daňového poriadku), v dôsledku čoho je ukončenie vyrubovacieho konania viazané na doručenie druhostupňového rozhodnutia, ktorým bolo rozhodnuté o podanom opravnom prostriedku. Až z tohto rozhodnutia je zrejma daňová povinnosť, a až v spojení s týmto rozhodnutím nadobúda prvostupňové rozhodnutie právoplatnosť a vykonateľnosť (prípadne môže byť prvostupňové rozhodnutie zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie). Nie je na mieste použiť tak prísne formálny výklad, aký použil v preskúvanom oznámení žalovaný, nerešpektujúc jednotu daňového konania, rozdeleného na prvostupňové a druhostupňové štádium.

1.11 Navyše, správny súd poukazuje aj na tú časť odôvodnenia vyššie citovaného rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, z ktorej vyplýva, že ak by aj bola pochybnosť o výklade právneho predpisu a o obsahu udeleného plnomocenstva (čo vyplýva aj z rozdielneho postupu žalovaného v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, týkajúcich sa DPH za zdaňovacie obdobia január - december 2011), bolo potrebné prihliadnuť na to, že odvolanie podala nie úplne neznáma osoba, ale osoba, ktorá už v daňovom konaní daňový subjekt zastupovala, preto v rámci aplikácie zásady súčinnosti s daňovým subjektom mal správca dane, prípadne žalovaný, vyzvať daňový subjekt na doplnenie plnomocenstva, prípadne na vyjadrenie, či s právnym úkonom, realizovaným zástupcom, súhlasí. Aj v tejto súvislosti najvyšší súd zdôraznil princíp ústavne konformného výkladu, vyplývajúci pre orgány štátnej moci z článku 152 ods. 4 Ústavy SR, na základe ktorého je na mieste odstraňovanie nedostatkov podaného odvolania, a nie zamietnutie odvolania bez toho, aby sa zisťovala skutočná vôľa žalobcu ako účastníka daňového konania.

1.12 Správny súd uznal žalobné námietky žalobcu ako dôvodné, opatrenie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude úlohou žalovaného zaoberať sa podaným odvolaním žalobcu. Podaním správnej žaloby je zrejme, že žalobca právny úkon realizovaný vo vyrubovacom konaní jeho splnomocneným zástupcom - podané odvolanie schvaľuje, a jeho úmyslom a vôľou pri rozširovaní plnomocenstva ústne do zápisnice dňa 09.01.2015 bolo nechať sa v daňovom konaní zastupovať splnomocneným zástupcom a to od začatia vyrubovacieho konania do jeho právoplatného skončenia (teda v prvostupňovom ako aj v odvolacom vyrubovacom konaní).

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania. Ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol nesprávne právne posúdenie veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

2.2 Nesprávnosť právneho posúdenia krajským súdom podľa sťažovateľa spočíva v nesprávnom výklade ustanovenia § 68 ods. 1 daňového poriadku. Je názoru, že vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 68 ods. 1 a § 69 ods. 1 daňového poriadku a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu. Skutočnosť, že ide o doručenie prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že ide o doručenie rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní, ktoré vykonáva iba správca dane, čo jednoznačne vyplýva z ustanovenia § 68 daňového poriadku. Sťažovateľ daň, resp. rozdiel dane nevyrubuje, ale ako odvolací orgán v rámci odvolacieho konania skúma správnosť a výšku správcu dane vyrubenej dane, resp. rozdielu dane. Daňový poriadok upravuje v § 68 vyrubovacie konanie, pričom toto konanie vykonáva výlučne správca dane a v § 72, § 73 a § 74 odvolacie konanie, v rámci ktorého môže rozhodovať správca dane ako

prvostupňový orgán (§ 73) alebo sťažovateľ ako druhostupňový orgán (§ 74). Pojem uvedený v rozsudku - prvostupňové vyrubovacie konanie a odvolacie vyrubovacie konanie daňový poriadok nepozná.

2.3 Sťažovateľ ďalej nesúhlasí s názorom krajského súdu, že závery z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/1/2014 zo dňa 11.03.2014 sú použiteľné v prejednávanej veci, a to z dôvodu, že citovaný rozsudok sa odvoláva na zákon č. 511/1992 Zb. (§ 30 ods. 9 a 10, § 44 ods. 4, § 44 ods. 6 písm. b/, § 44 ods. 7, § 46 ods. 9). V tomto zákone však nebolo vymedzené trvanie vyrubovacieho konania. V rozhodnutí č. 103026945/2016 zo dňa 28.04.2016 bolo vydané v čase účinnosti daňového poriadku, v ktorom trvaní vyrubovacieho konania je vymedzené v citovanom § 68 ods. 1 v prvej vete. V predmetnom prípade bolo vyrubovacie konanie začaté dňa 16.12.2014 (protokol s výzvou bol žalobcovi doručený dňa 15.12.2014) a ukončené dňa 18.05.2016 (rozhodnutie správcu dane bolo žalobcovi doručené dňa 18.05.2016). Z uvedených dôvodov nie je možné aplikovať závery rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/1/2014 zo dňa 11.03.2014 na prejednanú vec.

2.4 Sťažovateľ nakoniec uviedol, že u neho nevznikla pochybnosť ani o výklade právneho predpisu, ani o správnosti výkladu vôle žalobcu vo veci udelenej plnej moci a preto nepovažoval za potrebné vyzvať žalobcu na odstránenie nedostatkov odvolania. Podotýka, že splnomocnený zástupca žalobcu má právnické vzdelanie, a teda si mal byť vedomý toho, že rozšírenie splnomocnenia pre advokátsku kanceláriu, tak ako bolo formulované v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9614401/5/17482/2015/Či zo dňa 09.01.2015, t. j. „aj na výkon vyrubovacieho konania po kontrole“ sa vzťahovalo len na vyrubovacie konanie a nie aj na odvolacie konanie.

3.

3.1 Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd presvedčivo a zrozumiteľne sa vysporiadal s obsahom doterajšej argumentácie sťažovateľa, a to konkrétne v bodoch 32 až 35 odôvodnenia sťažnosťou napadnutého rozsudku.

3.2 Je názoru, že rozsudok NS SR č. k. 4Sžf/1/2014 zo dňa 11.03.2014 premietnutý do stanoviska R 23/2015 uverejneného v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a súdov Slovenskej republiky č. 3/2015, nerozlišuje medzi právnym stavom definujúcim vyrubovacie konanie za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. a za účinnosti zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok. Argumentácii sťažovateľa v tomto smere potom nie je možné priznať taký zásadný význam, dôsledkom ktorého by mala byť zmena napadnutého rozhodnutia.

3.3 Je názoru, že v citovanom rozhodnutí NS SR sa riešila podobná otázka významovo porovnateľná s tvrdením sťažovateľa (daňový poriadok c/ a zákon č. 511/1992 Zb.) pričom do právnej vety zovšeobecňujúceho stanoviska nebol pojatý rozdiel medzi uvedenými právnymi úpravami, nie je na mieste rozlišovať definíciu vyrubovacieho konania tak reštriktívne, ako sťažovateľ argumentuje v kasačnej sťažnosti.

3.4 Ďalej poukázal, že presvedčivosti použitej argumentácie zo strany sťažovateľa nemôže prospieť nevysvetliteľne rozdielny procesný postup v paralele prebiehajúcej daňovej kontrole na DPH za mesiace január - december 2011, v rámci ktorej totožný obsah splnomocnenia nerobil správcovi dane a žalovanému žiadne výkladové problémy.

4.

4.1 Najvyšší súd slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 písm. a/ SSP) s prihladením na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou) preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 SSP).

4.2 Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuly súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 01.03.2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

4.3 Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov v kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu nedostatkov konania a rozsudku krajského súdu v rozsahu sťažnostných bodov.

4.4 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav z ktorého vyplýva, že správca dane - Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2011. Daňová kontrola bola začatá dňa 13.06.2014.

4.5 O výsledku daňovej kontroly bol spísaný Protokol č. 9614401/5/5145147/2014/Či zo dňa 21.11.2014. Správca dane následne výzvou č. 9614401/5/5165154/2014/Kuzm zo dňa 24.11.2014 vyzval žalobcu na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole z daňovej kontroly. Žalobca sa k Protokolu z daňovej kontroly vyjadril podaním zo dňa 07.01.2015.

4.6 Na ústnom pojednávaní dňa 09.01.2015 konateľka žalobcu D. N. požiadala správcu dane, aby do zápisnice bolo rozšírené splnomocnenie pre JUDr. Petra Kočičku, ktorý ako konateľ a advokát Advokátskej kancelárie Lion Law Partners s.r.o., so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, bol splnomocnený na zastupovanie žalobcu vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby a na dani z pridanej hodnoty za rok 2011, a to aj na výkon vyrubovacieho konania po kontrole.

4.7 Rozhodnutím č. 103026945/2016 zo dňa 28.04.2016 správca dane vo vyrubovacom konaní určil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 (v rozhodnutí nesprávne uvedené podľa § 68 ods. 6) daňového poriadku rozdiel dane za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 71.256,02 € s tým, že tento rozdiel je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. Toto rozhodnutie bolo doručované splnomocnenému zástupcovi žalobcu JUDr. Petrovi Kočičkovi.

4.8 Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie zo dňa 27.05.2016, prostredníctvom splnomocneného zástupcu Advokátskej kancelárie Lion Law Partners s.r.o., so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, za ktorú koná JUDr. Peter Kočička, konateľ a advokát.

4.9 Oznámením č. 103720512/2016 zo dňa 15.08.2016 správca dane oznámil opravu vo výroku vyššie uvedeného rozhodnutia tak, že správca dane určuje daňovému subjektu rozdiel dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, namiesto nesprávne uvedeného § 68 ods. 6 daňového poriadku. Oznámenie bolo doručované splnomocnenému zástupcovi žalobcu JUDr. Petrovi Kočičkovi.

4.10 Oznámením č. 103707804/2016 zo dňa 11.08.2016 žalovaný - Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Banská Bystrica, podľa § 74 ods. 8 písm. a) daňového poriadku žalobcovi oznámil, že jeho odvolanie podané proti rozhodnutiu č. 103026945/2016 zo dňa 28.04.2016 zamietá, pretože toto odvolanie smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je odvolanie neprípustné podľa § 72 ods. 8 písm. b) daňového poriadku. V tomto oznámení žalovaný uviedol, že daňový subjekt - žalobca, za ktorý koná D. N., konateľka, splnomocnil Advokátsku kanceláriu Lion Law Partners s.r.o., so sídlom Komenského 14A, 974 01 Banská Bystrica, za ktorú koná JUDr. Peter Kočička, advokát, konateľ, splnomocnením zo dňa 10.12.2014, na zastupovanie pred správcou dane vo veci týkajúcej sa daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 a dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2011, vrátane elektronickej komunikácie splnomocnenca s daňovým úradom. Dňa 09.01.2015 bolo na základe požiadavky konateľky žalobcu D. N. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9614401/5/17482/2015/Či zo dňa 09.01.2015 rozšírené splnomocnenie pre advokátsku kanceláriu aj na výkon vyrubovacieho konania po kontrole. Na odvolacie konanie daňový subjekt advokátsku kanceláriu nesplnomocnil, preto je odvolanie podané proti rozhodnutiu správcu dane touto

advokátskou kanceláriou neprípustné.

4.11 Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

4.12 Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku. S týmito sa najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu.

4.13 Podľa § 9 ods. 2 veta prvá daňového poriadku, daňový subjekt, jeho zákonný zástupca a 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. Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

4.14 Podľa čl. 46 ods. Ústavy SR, 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.

4.15 Predmetom súdneho prieskumu bolo zistiť, či žalovaný postupoval v súlade so zákonom, keď oznámil žalobcovi, že zamietol jeho odvolanie proti rozhodnutiu Daňového úradu Banská Bystrica č. 103026945/2016 zo dňa 28.04.2016, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie roku 2011.

4.16 Kasačný súd je názoru, že rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/1/2014 napriek tomu, že bola posudzovaná otázka za účinnosti predchádzajúceho zákona o správe daní a poplatkov, je aplikovateľné pre daňový poriadok, teda zákona č. 563/2009 Z. z. Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/1/2014 zo dňa 11.03.2014 je premietnutý do stanoviska R 23/2015 uverejneného v Zbierke stanovísk NS a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky č. 3/2015 a nerozlišuje medzi právnym stavom definujúcim vyrubovacie konanie za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. a za účinnosti zákona č. 563/2009 Z. z. (daňový poriadok). V citovanom rozhodnutí najvyššieho súdu sa riešila podobná otázka významovo porovnateľná s tvrdením sťažovateľa (daňový poriadok c/a zákon č. 511/1992 Zb.), pričom do právnej vety zovšeobecňujúceho stanoviska najvyššieho súdu nebol pojatý rozdiel medzi uvedenými právnymi úpravami, a nie je na mieste rozlišovať definíciu vyrubovacieho konania tak reštriktívne ako, sťažovateľ argumentuje v kasačnej sťažnosti.

4.17 Kasačný súd je názoru, že výklad, ktorý použil sťažovateľ nie je správny, pretože aj v zmysle 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 tiež vyplýva 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 SR garantovaných práv fyzických alebo právnických osôb. Inak povedané, všetky orgány verejnej moci sú povinné v pochybnostiach vykladať právne normy v prospech realizácie Ústavou SR (tiež medzinárodnými zmluvami) garantovaných základných práv a slobôd (nález Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 148/06). Hlavný význam práva na právnu pomoc spočíva v tom, že orgány uvedené v čl. 47 ods. 2 Ústavy SR (súdy, iné štátne orgány, orgány verejnej správy) majú zodpovedajúcu povinnosť nebrániť účastníkovi, aby v konaní pred nimi vyžíval právnu pomoc. Z kontextu vedeného daňového konania v predmetnej veci bolo zjavné, že žalobcu v priebehu daňovej kontroly zastupuje splnomocnený zástupca. Ak tento právny zástupca podal odvolanie v mene žalobcu, mohla teoreticky v daňových orgánoch vzniknúť pochybnosť, či si vykladajú

správne vôľu žalobcu ohľadne rozsahu uvedenej plnej moci, mali povinnosť následne vyzvať žalobcu na schválenie právneho úkonu urobeného v jeho mene formou podaného odvolania, resp. vyzvať právneho zástupcu na predloženie správnej plnej moci na podanie tohto opravného prostriedku. Iba týmto postupom bolo možné naplniť skutočný - materiálny imperatív ochrany práv a právom chránených záujmov žalobcu. Ak by aj žalobcom uvedené splnomocnenie zo dňa 10.12.2014, korigované úkonom zo dňa 09.01.2015, malo žalovaným vytknuté nedostatky, jednalo by sa o vady odstrániteľné uvedeným postupom. Výstup a celkové vyhodnotenie situácie žalovaným vykazuje znaky extrémne formalistického prístupu, kombinované s reštriktívnym výkladom ustanovenia § 3 ods. 2, 6 a § 72 ods. 8 písm. b/ daňového poriadku. Najvyšší súd súhlasí so žalobcom, že jednostrannosť a účelovú reštriktívnosť výkladu pri posudzovaní obsahu právnych úkonov žalobcu (splnomocnenia zo dňa 10.12.2014 a zápisnice o rozšírení splnomocnenia zo dňa 09.01.2015) voči právnomu zástupcovi možno odvodiť aj od gramatického výkladu a sémantického významu oboch posudzovaných úkonov. V zápisnici zo dňa 09.01.2015 sa konštatuje rozšírenie splnomocnenia zo dňa 10.12.2014, nie je preto bez významu pre posúdenie konania žalovaného, že rozšírenie plnomocnenia, ako vyplývalo z textu zápisnice zo dňa 09.01.2015 nebolo iniciatívou žalobcu, ale pracovníkov správca dane, ktorí daný úkon v rámci prebiehajúcej kontroly realizovali, a ktorým pravdepodobne obsah splnomocnenia zo dňa 10.12.2014 formulačne nevyhovoval. V posudzovanom prípade žalobca svoje právo využil a zvolil si zástupcu - advokátsku kanceláriu Lion Law Partners s.r.o. so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, za ktorú koná konateľ - advokát JUDr. Peter Kočíčka a účinne ho splnomocnil na zastupovanie počas výkonu daňovej kontroly, plnomocnenstvom v písomnej forme dňa 10.12.2014, ktoré predložil správcovi dane. Plnomocnenstvo sa týkalo zastupovania počas výkonu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2011, ako aj daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za rok 2011. Na ústnom pojednávaní konanom u správcu dane dňa 09.01.2015 požiadala konateľka žalobcu Emília Sujová o rozšírenie plnomocnenstva pre splnomocneného zástupcu „aj na výkon vyrubovacieho konania po kontrole“.

4.18 Vzťahy medzi zastúpeným a zástupcom založené plnomocnenstvom sú občianskoprávne vzťahy, ktoré sa riadia príslušnými ustanoveniami Občianskeho zákonníka. Zastupovanie pri správe daní má určité špecifiká. V zákone č. 563/2009 Z. z. (daňový poriadok) je zastupovanie na základe plnomocnenstva upravené v ustanovení § 9 ods. 2 až 5 a § 8 až 11. Právne úkony zástupcu sú prejavy jeho vôľe, ale právne následky (práva a povinnosti) vznikajú priamo tej osobe, ktorá je zastupovaná, pokiaľ zástupca koná v rozsahu udeleného plnomocnenstva. Dohoda o plnomocnenstve je dvojstranný právny úkon medzi zástupcom a zastúpeným, ktorým zastúpený udeľuje plnomocnenstvo v určitom rozsahu a zástupca toto plnomocnenstvo v určitom rozsahu prijíma. Plnomocnenstvo je jednostranný právny úkon, ktorým zastúpený dáva tretej osobe na vedomie, v akom rozsahu je osoba, ktorá je uvedená v plnomocnenstve oprávnená ho zastupovať. Plnomocnenstvo osvedčuje, že medzi zastúpeným a zástupcom došlo k uzavretiu dohody o plnomocnenstve. Nie je potrebné, aby v plnomocnenstve bolo uvedené, že zástupca prijíma plnomocnenstvo a podpis zástupcu, nie je však chybou, keď to plnomocnenstvo bude obsahovať. Plnomocnenstvo na zastupovanie sa udeľuje dvomi spôsobmi: a/ písomne, b/ ústne do zápisnice u správcu dane. V tomto prípade daňový úrad spíše o tomto úkone zápisnicu, ktorá musí mať náležitosti uvedené v § 19 daňového poriadku. Ak daňový subjekt udeľuje plnomocnenstvo do zápisnice a odmietne ju zapísať, správca dane nebude takto udelené plnomocnenstvo akceptovať. Zo splnomocnenia musí byť zrejmé, kto ho udeľuje (splnomocniteľ), komu je udelené (splnomocnenec), a rozsah splnomocnenia, prípadne jeho časové ohraničenie.

4.19 Plnomocnenstvo musí obsahovať rozsah zástupcovho oprávnenia. Právna teória a jej prax rozlišuje podľa rozsahu:

- a/ všeobecné (generálne) plnomocnenstvo - oprávňuje zástupcu na všetky právne úkony,
- b/ špeciálne (obmedzené) plnomocnenstvo - oprávňuje zástupcu len na určitý druh právnych úkonov,
- c/ osobitné (individuálne) plnomocnenstvo - oprávňuje zástupcu len na jeden určitý právny úkon.

4.20 Ak nie je rozsah plnomocnenstva presne vymedzený, považuje sa toto plnomocnenstvo za všeobecné (§ 9 ods. 3). Ak má správca dane pochybnosti o rozsahu udeleného plnomocnenstva, je potrebné, aby vyzval daňový subjekt na jeho spresnenie.

4.21 V prípade, ak nie je rozsah plnomocenstva presne vymedzený, podľa ustanovenia § 9 ods. 3 daňového poriadku, je potrebné takéto plnomocenstvo považovať za všeobecné. Ak bude mať doručené plnomocenstvo iné nedostatky, správca dane vyzve daňový subjekt na doplnenie plnomocenstva, resp. odstránenie nedostatkov splnomocnenia. Následkom neodstránenia nedostatkov je skutočnosť, že správca dane bude konať s daňovým subjektom. Ak by v lehote stanovenej na odstránenie nedostatkov konal zástupca, správca dane v závislosti od vyjadrenia daňového subjektu môže konanie zástupcu akceptovať. Najvyšší súd poukazuje, že ak je v plnomocenstve nesprávne uvedené, že konateľ spoločnosti udeľuje plnomocenstvo zástupcovi, aby zastupoval konateľa v celom rozsahu právomoci konateľa, správca dane takéto plnomocenstvo nemôže akceptovať, vzhľadom k tomu, že konateľ nemôže preniesť oprávnenie konať v rozsahu práv konateľa na inú osobu. Správca dane vyzve daňový subjekt na odstránenie nedostatkov splnomocnenia. Následkom neodstránenia nedostatkov je skutočnosť, že správca dane bude konať s daňovým subjektom, kým nebude predložené správne udelené plnomocenstvo.

4.22 Najvyšší súd poukazuje, že z dôvodu, aby sa odstránili pochybnosti o účinnosti plnomocenstva, daňový poriadok ustanovuje, že plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa udelenia plnej moci do zápisnice u správcu dane. Taktiež z dôvodu odstránenia pochybností o účinnosti odvolania plnomocenstva, resp. účinnosti jeho vypovedania, daňový poriadok upravuje, že 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. Udelenie plnej moci zástupcovi nezbavuje daňový subjekt práva, aby v konaní robil úkony sám. Ak urobí daňový subjekt nejaký úkon sám, aj napriek tomu, že udelil všeobecné plnomocenstvo zástupcovi, správca dane konanie daňového subjektu bude akceptovať.

5.

5.1 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle ustanovenia § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred finančnými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil oznámenie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 103707804/2016 zo dňa 11. augusta 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

5.2 O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania, keďže bol v konaní úspešný.

5.3 O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd samostatným uznesením v súlade s § 175 ods. 2 a nasledujúce SSP.

5.4 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednodhlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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