

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/35/2021
Identifikačné číslo spisu: 1017201341
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1017201341.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): FINANCE CONSULT, s.r.o., IČO: 47 227 893, so sídlom Astrová 12, Bratislava, zast.: Advokátska kancelária GMH, s.r.o., so sídlom Malý trh 2/A, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, so sídlom Ševčenkova 32, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101034508/2017 zo dňa 23. mája 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/185/2017-90 zo dňa 09. decembra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/185/2017-90 zo dňa 09. decembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101034508/2017 zo dňa 23. mája 2017 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „žalovaný“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9104408/5/13882/2015/NecZ zo dňa 08. januára 2015. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 102729689/2016/9104408/GahN zo dňa 14. marca 2016, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 43.419,60 eur na DPH a znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2013 zo sumy 49.500,- eur na sumu 6.080,60 eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 103401927/2016 zo dňa 27. júna 2016 tak, že rozhodnutie žalovaného (správca dane) zrušilo a vec mu vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2. Žalovaný po zrušení svojho rozhodnutia vydal nové rozhodnutie č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový

poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 49.498,37 eur tak, že znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 zo sumy 49.500,20 eur na sumu 1,83 eur.

3. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie prostredníctvom svojho splnomocneného zástupcu C.. C. F.. Odvolací orgán postúpil odvolanie späť žalovanému, aby preskúmal, či odvolanie podala oprávnená osoba. Žalovaný zistil, že odvolanie za žalobcu podal C.. C. F. dňa 06. februára 2017 a prílohou odvolania bola všeobecná plná moc udelená žalobcom C.. C. F. dňa 14. októbra 2016. V úvode podaného odvolania je uvedený názov a sídlo žalobcu, zastúpenie: JUDr. Silvia Filipová, advokát a v závere je za žalobcu uvedený v zastúpení C.. C. F. na základe plnej moci.

4. Všeobecná plná moc udelená JUDr. Silvii Filipovej bola žalovanému doručená dňa 16. decembra 2014 a odvolaná bola dňa 10. mája 2017 podaním č. 606250060/2017 s prílohou: odvolanie plnej moci zo dňa 05. februára 2017. Žalovaný pri posudzovaní otázky či odvolanie podala oprávnená osoba, dospel k záveru, že nakoľko plnomocenstvo voči správcovi dane je účinné odo dňa jeho doručenia a v tej istej veci môže mať daňový subjekt len jedného zástupcu, odvolanie podané C.. C. F. dňa 6.2.2017 bolo v čase jeho podania podané neoprávnenou osobou. Následne žalovaný listom č. 101034508/2017 zo dňa 23. mája 2017 s názvom „Oznámenie o zamietnutí odvolania“ žalobcovi oznámil, že jeho odvolanie podané voči rozhodnutiu zo dňa 18. januára 2017 zamietla, nakoľko odvolanie smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je odvolanie neprípustné podľa § 72 ods. 8 písm. b/ daňového poriadku - nebolo podané oprávnenou osobou.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca všeobecnú správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) napadnutým rozsudkom tak, že žalobu žalobcu podľa § 190 SSP zamietol.

6. V odôvodnení poukázal na to, že základnou a medzi účastníkmi spornou bola otázka výkladu ustanovenia § 9 daňového poriadku, pričom od tejto otázky sa ďalej odvíjala polemika účastníkov ohľadom prípustnosti odvolania proti rozhodnutiu správcu dane (žalovaného) č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017, resp. jeho podania osobou k tomu oprávnenou.

7. Vychádzajúc z nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 71/2013-36 správny súd uviedol, že k výkladu právnych predpisov nemožno pristupovať len z hľadiska textu zákona, a to ani v prípade, keď sa text môže javiť ako jednoznačný, ale predovšetkým podľa zmyslu a účelu zákona. Gramatický výklad predstavuje len prvotné priblíženie sa k obsahu právnej normy a na overenie správnosti výkladu, resp. na spresnenie slúžia ostatné interpretačné prístupy, v danom prípade logický výklad obsahu ust. § 9 daňového poriadku, predovšetkým jeho odsekov 2, 3, 4 a 5.

8. Správny súd poukázal na to, že ustanovenie § 9 daňového poriadku je kogentným zákonným ustanovením a nedáva dotknutým subjektom na výber z viacerých možností. Pokiaľ sa v § 9 ods. 3 daňového poriadku uvádza, že v tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu, nemožno z toho nijakým výkladom vydedukovať, že daňový subjekt by mohol mať pre jedno daňové konanie v rovnakom čase viacej zástupcov. Hoci nie je vylúčené, aby sa v priebehu konania daňový subjekt dal zastúpiť aj viacerými zástupcami, avšak dikcia § 9 ods. 3 daňového poriadku neumožňuje zastúpenie viacerými osobami súčasne, teda zastúpenie viacerými zástupcami je umožnené len postupne, pričom sa plnomocenstvá nemôžu prekrývať, resp. nemôže sa prekrývať ich účinnosť voči správcovi dane.

9. Odseky 4 a 5 ustanovenia § 9 daňového poriadku v logickej súvislosti dopĺňajú obmedzenie ustanovené v § 9 ods. 3, kedy zákonodarca tieto formuloval so zámerom predísť situáciám, kedy môže byť udelených daňovým subjektom viacero písomných plnomocenstiev pre daňové konanie a tieto sa časovo môžu prekrývať. Aby bola splnená požiadavka § 9 ods. 3 daňového poriadku, teda že v tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu a zároveň nebolo pochybností, kedy a ktorého zástupcu má v konkrétnom daňovom konaní daňový subjekt, zákonodarca podmienil účinok udelenia písomného plnomocenstva a účinok odvolania písomného plnomocenstva ich doručením správcovi dane, pričom obdobne to platí aj pre plnomocenstvo alebo jeho odvolanie urobené ústne do zápisnice.

10. Správny súd zastával názor, že z § 9 daňového poriadku logicky vyplýva, že pokiaľ má daňový subjekt v určitom čase v daňovom konaní už zvoleného zástupcu, teda doručil jemu písomne udelenú plnú moc správcovi dane alebo plnú moc udelil ústne do zápisnice, potom toto plnomocenstvo môže účinne odvolať len tým spôsobom, že písomnú výpoveď plnomocenstva doručí správcovi dane alebo ústne vypovie plnomocenstvo do zápisnice pred správcom dane.

11. V tomto kontexte správneho súdu logicky vyplývalo, že nové plnomocenstvo udelené v čase už existujúceho právne relevantného zastúpenia v daňovom konaní sa môže stať účinným len po tom, ako bola v súlade s § 9 ods. 5 daňového poriadku doručená správcovi dane výpoveď predchádzajúceho plnomocenstva a bolo mu doručené nové plnomocenstvo udelené inému zástupcovi.

12. Pokiaľ je doručené nové plnomocenstvo udelené inému zástupcovi pre daňové konanie pred tým, ako bola doručená výpoveď pôvodného plnomocenstva, správca dane za účinné voči nemu udelené toto nové plnomocenstvo môže považovať len odo dňa doručenia písomnej výpovede skôr udeleného plnomocenstva.

13. Daňový poriadok oprávňuje na vystupovanie v daňovom konaní daňový subjekt, ktorého sa daňové konanie týka alebo zástupcu, ktorého si lege artis zvolil. Pokiaľ pred správcom dane v daňovom konaní vykoná úkon iná osoba, nie je podľa správneho súdu možné takýto úkon považovať za úkon daňového subjektu, resp. oprávnenej osoby a voči správcovi pre daňové konanie je takýto úkon právne neúčinný. Rovnako to platí aj pre podanie odvolania proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré môže podať len daňový subjekt alebo jeho zástupca, pričom musia byť zachované podmienky § 9 ods. 3 daňového poriadku.

14. Správny súd poukázal na obsah administratívneho spisu, z ktorého vyplýva, že pre predmetné daňové konanie bolo JUDr. Silvii Filipovej udelené písomné plnomocenstvo doručené žalovanému dňa 16. decembra 2014. Odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017 podal za žalobcu C.. C. F. dňa 06. februára 2017. K odvolaniu bolo pripojené písomné plnomocenstvo udelené žalobcom C.. C. F.. Správny súd mal za to, že odvolanie podal C.. C. F. v čase, kedy mal žalobca v konaní pred žalovaným zvoleného zástupcu JUDr. Silviu Filipovú a z vyššie uvedených dôvodov nemohlo byť s odvolaním doručené plnomocenstvo udelené C.. C. F. alovým akceptované. Písomné odvolanie plnomocenstva JUDr. Silvii Filipovej pre predmetné daňové konanie bolo žalovanému doručené až dňa 10. mája 2017. Skutočnosť, že odvolanie plnomocenstva bolo datované dňom 05. februára 2017, je z hľadiska posúdenia jeho účinnosti voči žalovanému právne irelevantné.

15. S ohľadom na žalobcom namietaný postup žalovaného, ktorému v žalobe vytýkal, že ho nevyzval na odstránenie predmetného nedostatku, správny súd poukázal na to, že podanie urobené neoprávnenou osobou nie je odstrániteľná vada a pre tento typ podania nie je možný postup podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku.

16. Správny súd zhrnul, že ak teda proti rozhodnutiu správcu dane č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017 podal odvolanie C.. C. F., išlo o osobu, ktorá nemohla byť vzhľadom na všetky okolnosti prípadu považovaná za zástupcu žalobcu v predmetnom daňovom konaní, a preto toto odvolanie bolo podané neoprávnenou osobou. Odvolanie podané neoprávnenou osobou je v zmysle § 72 ods. 8 Daňového poriadku neprípustné. Pokiaľ je odvolanie neprípustné, daňový orgán ho zamietne (§ 73 ods. 4 písm. a/ daňového poriadku).

17. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepríznačil.

III. Priebeh kasačného konania

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. S poukazom na § 9 ods. 4 a 5 daňového poriadku dôvodil, že doručenie ďalšieho plnomocenstva udeleného daňovým subjektom inému zástupcovi v tej istej právnej veci bez predchádzajúceho odvolania alebo vypovedania plnomocenstva predtým ustanovenému zástupcovi nie je sankcionované neplatnosťou alebo neúčinnosťou neskôr doručeného plnomocenstva. Žalobca mal naopak za to, že v danom prípade správca dane disponoval dvoma platnými a voči nemu účinnými plnomocenstvami na právne zastupovanie daňového subjektu, pričom na to, aby správca dane mohol ďalej pokračovať v konaní, sa musel vysporiadať s otázkou, kto je oprávnený v predmetnej veci za daňový subjekt konať. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/270/2014 zo dňa 01. júna 2016, ktoré bolo potvrdené Najvyšším súdom SR v rozhodnutí sp. zn. 6Sžfk/1/2016 zo dňa 22. augusta 2018 a v ktorom sa najvyšší súd stotožnil s argumentáciou krajského súdu o tom, že s poukazom na § 9 ods. 3 daňového poriadku pri konkurencii dvoch plnomocenstiev daňového subjektu (keďže daňový subjekt môže mať len jedného zástupcu) má prednosť to, ktoré vyjadruje skutočnú vôľu zastúpeného.

20. Poukázal tiež na novelizáciu daňového poriadku vykonanú zákonom č. 369/2019 Z. z. (účinnú od 01.01.2020), ktorou bola na záver § 9 ods. 4 daňového poriadku doplnená časť: "Nové plnomocnenstvo nahrádza v rozsahu v ňom uvedenom predchádzajúce plnomocnenstvo. Ak má správca dane pochybnosti o tomto plnomocnenstve, vyzve daňový subjekt na ich odstránenie. Ak daňový subjekt vyzve správcu dane nevyhovievajúce v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto plnomocnenstvo za neúčinné. Zástupca môže do doby odstránenia pochybností vykonať vo veci len nevyhnutné úkony." Podľa dôvodovej správy k tejto novele si takú úpravu vyžiadala prax, nakoľko nastávali situácie, keď daňový subjekt predložil ďalšiu plnú moc, pričom rozsah plných mocí sa prekrýval. Preto sa do právnej úpravy zaviedlo, aby nová plná moc vždy nahradila predchádzajúcu, a to v rozsahu, v akom dochádza ku kolízii. Podľa žalobcu preto ak by platilo, čo uviedol správny súd, tak by nebola potreba upraviť § 9 ods. 4 daňového poriadku, nakoľko kolízia plnomocnenstiev udelených daňovým subjektom viacerým splnomocnencom na zastupovanie pred správcou dane, by už bola v § 9 daňového poriadku vyriešená. Zdôraznil, že ak aj existovala kolízia plnomocnenstiev na zastupovanie v tomto daňovom konaní, žalobca prejavil jasnú vôľu o tom, kto je jeho zástupca.

21. Ďalej žalobca nesúhlasil s tvrdením správneho súdu, že v kontexte skutkových okolností a neúčinnosti odvolania pôvodného plnomocnenstva v čase podania odvolania proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 14. marca 2016, bolo odvolanie urobené neoprávnenou osobou, a preto išlo o neodstrániteľnú vadu, pri ktorej nie je možný postup podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku. Žalobca zastával názor, že v danom prípade nastala situácia, keď správcovi dane boli predložené dve plnomocnenstvá na zastupovanie v tej istej veci, ktoré sa dorúčením správcovi dane stali voči nemu účinné. Poukázal tiež na to, že išlo o plnomocnenstvá procesné, ktorých prípadný nedostatok mal správca dane odstrániť prostredníctvom výzvy, keďže išlo o nedostatok podmienky konania, a teda nedostatok odstrániteľný. Na tomto mieste dal do pozornosti niekoľko rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, v ktorých bol vyjadrený názor o potrebe odstrániť nedostatok procesného plnomocnenstva ako nedostatok podmienky konania, a to prostredníctvom výzvy správcu dane.

22. Vzhľadom na uvedené žalobca záverom namietal odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu, a to nielen vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu kolízie plnomocnenstiev na zastupovanie v daňovom konaní, ale aj vo vzťahu odstrániteľnosti ich prípadných nedostatkov.

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

IV. Posúdenie kasačného súdu

24. Dňa 01. januára 2021 nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a bola v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

26. Pri svojom rozhodovaní zohľadnil nasledovnú právnu úpravu:

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.

Podľa § 3 ods. 2 veta prvá 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.

Podľa § 9 ods. 2 veta prvá 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.

Podľa § 9 ods. 3 veta štvrtá daňového poriadku v tej istej veci môže mať daňový subjekt, zákonný zástupca alebo opatrovník len jedného zástupcu.

Podľa § 9 ods. 4 daňového poriadku (v znení účinnom do 31. decembra 2019) plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane.

Podľa § 9 ods. 4 daňového poriadku (v znení účinnom od 01. januára 2020) plnomocenstvo je voči správcovi dane účinné odo dňa jeho doručenia správcovi dane alebo odo dňa jeho udelenia do zápisnice u správcu dane. Nové plnomocenstvo nahrádza v rozsahu v ňom uvedenom predchádzajúce plnomocenstvo. Ak má správca dane pochybnosti o tomto plnomocenstve, vyzve daňový subjekt na ich odstránenie. Ak daňový subjekt vyzve správcu dane nevyhoviev v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto plnomocenstvo za neúčinné. Zástupca môže do doby odstránenia pochybností vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.

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.

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.

27. V prejednávanom prípade bol základnou otázkou správnosť výkladu ustanovenia § 9 daňového poriadku a v nadväznosti naň posúdenie prípustnosti odvolania žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane (žalovaného) č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017 vykonaná žalovaným a správnym súdom.

28. Skutkové okolnosti prejednáwanej veci sú jednoznačne preukázané. Žalobca bol v daňovom konaní od počiatku zastúpený JUDr. Silviou Filipovou, ktorej písomne udelené plnomocenstvo bolo doručené žalovanému dňa 16. decembra 2014. Odvolanie plnomocenstva JUDr. Silvii Filipovej datované dňa 05. februára 2017 bolo žalovanému doručené dňa 10. mája 2017. Dňa 06. februára 2017 bolo podané odvolanie žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného (správcu dane) č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017 označeným splnomocneným zástupcom C.. C. F.. Prílohu odvolania tvorila všeobecná plná moc udelená žalobcom C.. C. F. datovaná dňa 14. októbra 2016.

29. Z pohľadu žalovaného mal žalobca v čase podania odvolania dvoch splnomocnencov na zastupovanie v daňovom konaní, a to JUDr. Silviu Filipovú a C.. C. F.. Keďže v tej istej veci môže mať daňový subjekt len jedného zástupcu (§ 9 ods. 3 daňového poriadku), bolo potrebné vysporiadať sa s kolíziou predložených plnomocenstiev na zastupovanie v daňovom konaní.

30. Správny súd túto kolíziu plnomocenstiev uzavrel s poukazom na logický výklad § 9 daňového poriadku tak, že nakoľko v čase podania odvolania proti rozhodnutiu správcu dane nebolo voči správcovi dané účinné odvolanie plnomocenstva JUDr. Silvii Filipovej, nemohol za žalobcu podať odvolanie C.. C. F.. Ním podané odvolanie bolo preto vyhodnotené ako podané neoprávnenou osobou, čo zároveň predstavovalo neodstrániteľnú vadu podania.

31. Kasačný súd takýto výklad zákona nepovažuje za dôvodný a stotožnil sa s názorom žalobcu, že daňový poriadok v znení účinnom v čase podania predmetného odvolania nespájaj absenciu predchádzajúceho doručenia výpovede alebo odvolania pôvodného plnomocenstva s neúčinnosťou ďalšieho plnomocenstva na zastupovanie v daňovom konaní. A to aj napriek tomu, že *expressis verbis* stanovoval obmedzenie zastúpenia len jedným zástupcom. Kasačný súd si je vedomý striktno formálneho charakteru daňového konania, avšak vzhľadom na okolností prejednáwanej veci zastáva názor, že pri výklade ust. § 9 ods. 4 daňového poriadku bolo použiť výklad účelový (teleologický) a bolo potrebné vychádzať z obsahu skutočnej vôle žalobcu. Právnu úpravu bolo treba na vyjadrený prejav vôle aplikovať tak, aby práva účastníka daňového konania neboli neprípustným spôsobom obmedzené. V tejto súvislosti poukazuje na právny názor vyslovený Najvyšším súdom SR v obdobnej veci v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/1/2016 zo dňa 22. augusta 2018, podľa ktorého v prípade konkurencie plnomocenstiev daňového subjektu, vzhľadom na už spomínané zákonné obmedzenie mať v daňovom konaní len jedného zástupcu, má prednosť to, ktoré vyjadruje skutočnú vôľu daňového subjektu.

32. Nemožno prehliadnúť, že práve nedokonalosť právnej úpravy a s ňou spojené aplikačné problémy viedli zákonodarcu k novelizácii § 9 ods. 4 daňového poriadku, kde sa zaviedlo pravidlo, že nové plnomocenstvo nahrádza v rozsahu v ňom uvedenom predchádzajúce plnomocenstvo. Zároveň bola zavedená povinnosť správcu dane, v prípade pochybností o udelenom plnomocenstve, vyzvať daňový subjekt na ich odstránenie. Ak by ustanovenia § 9 daňového poriadku bolo dôvodné vykladať tak, ako to urobil správny súd, nebolo by nutné právnú úpravu precizovať a doplniť. Javí sa teda logickým, že aj pri posudzovaní obdobných situácií ktoré nastali pred 01.01.2020 treba vychádzať zo skutočnej vôle daňového subjektu, ktorú bol správca dane povinný skúmať a v prípade pochybností si vyjasniť.

33. I keď právna úprava § 9 ods. 4 daňového poriadku v čase podania odvolania žalobcu proti rozhodnutiu žalovaného (správcu dane) č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017 neobsahovala povinnosť správcu dane vyzvať daňový subjekt na odstránenie pochybností vyplývajúcich z udelenia ďalšieho plnomocenstva, takáto povinnosť správcovi dane vyplývala nielen z ust. § 13 ods. 8 daňového poriadku, ale aj zo základných zásad daňového konania formulovaných v ust. § 3 daňového poriadku, predovšetkým zo zásady úzkej súčinnosti s daňovým subjektom.

34. Kasačný súd preto nestotožňuje ani s argumentáciou správneho súdu o tom, že odvolanie podané žalobcom prostredníctvom splnomocnenca C.. C. F. je podanie urobené neoprávnenou osobou, čo predstavuje neodstrániteľnú vadu podania. Skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu je potrebné vykladať s ohľadom na ochranu práv žalobcu ako účastníka daňového konania a vychádzať z jeho vôle byť zastúpený v daňovom konaní. Týmto výkladom sa nijakým spôsobom neneguje všeobecná povaha účinkov odvolania plnomocenstva podľa § 9 ods. 5 daňového poriadku. Za situácie, kedy žalobca prejavil jasnú vôľu byť zastúpený v daňovom konaní C.. C. F., čo vyplýva z doručenia plnomocenstva spolu s odvolaním proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 18. januára 2017 a zároveň, i keď oneskorene, doručil odvolanie pôvodného plnomocenstva udeleného JUDr. Silvii Filipovej, nie je možné, aj s ohľadom na zásadu zákonnosti daňového konania vymedzenú v § 3 ods. 1 daňového poriadku, aplikovať ustanovenia o zastúpení neprípustne formalisticky tak, ako to urobil správca dane (žalovaný) a neskôr aj správny súd.

V. Záver

35. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je s ohľadom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP dôvodná a rozsudok správneho súdu je potrebné zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Kasačný súd sa už podrobne nezaoberal namietaným kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, keďže tento obsahovo súvisel s namietaným nesprávnym právnym posúdením.

36. V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného, viazaného vysloveným právnym názorom, po prípadnom odstránení pretrvávajúcich nejasností, opätovne posúdiť účinky odvolania žalobcu podaného proti rozhodnutiu č. 100109524/2017 zo dňa 18. januára 2017.

37. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na náhradu trov konania pred správnym súdom a kasačného konania, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

38. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

