

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/7/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200507  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 03. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4019200507.1

## Uznesenie

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne: RUDION s.r.o., so sídlom Michalská 9, 811 03 Bratislava, IČO: 50 141 961, právne zastúpenej advokátom Mgr. Michalom Ferčákom, so sídlom Bernolákova 1652, 955 01 Topoľčany, IČO: 50 825 739; proti žalovanému: Daňový úrad Nitra, so sídlom Damborského 5, 949 01 Nitra; o preskúmanie rozhodnutia - oznámenia žalovaného č. 100117877/2019 zo dňa 10. januára 2019, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti uzneseniu Krajského súdu v Nitre č. k. 11S 120/2019-103 zo dňa 10. februára 2021, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Nitre č. k. 11S 120/2019-103 zo dňa 10. februára 2021 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### O d ô v o d n e n i e

I.

Administratívne konanie

I.A Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január až jún 2017

1. Žalovaný na základe poverenia č. 102619897/2017 zo dňa 20. decembra 2017 začal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až jún 2017, o čom oboznámil žalobkyňu oznámením o daňovej kontrole zo dňa 20. decembra 2017. Žalobkyňu počas daňovej kontroly zastupoval X.. S. H., na základe udelenej generálnej plnej moci zo dňa 12. apríla 2017 predloženej žalovanému 22. mája 2017. Splnomocnenie zo dňa 12. apríla 2017 bolo podpísané konateľkou žalobkyne Monikou Zeliskovou.

2. Počas daňovej kontroly, v nadväznosti na výzvu žalovaného č. 100982471/2018 zo dňa 17. mája 2018 na písomné vyjadrenie k pochybnostiam žalovaného o správnosti, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov k predmetnej kontrole a údajov v dokladoch uvedených, X.. S. H. listom doručeným žalovanému 24. mája 2018 oznámil žalovanému vypovedanie plnomocenstva na vlastnú žiadosť.

3. Žalobkyňa, elektronickým podaním zo dňa 5. júna 2018 podpísaným „RUDION s.r.o.“, oznámila žalovanému, že dňa 14. mája 2018 na základe rozhodnutia valného zhromaždenia z dôvodu žiadosti jedinej konateľky žalobkyne Moniky Zeliskovej došlo k jej odvolaniu z funkcie konateľky. Do vymenovania nového konateľa mala byť žalobkyňa bez štatutárneho orgánu a X.. S. H. sa vzdal splnomocnenia na vlastnú žiadosť. Keďže žalobkyňa nemá štatutárny orgán, nemohla do vymenovania nového štatutárneho orgánu reagovať na výzvu žalovaného zo dňa 17. mája 2018.

4. Žalovaný pokračoval vo výkone daňovej kontroly, zaslal žalobkyňi „Oboznámenie - vyjadrenie sa ku skutočnostiam zisteným v rámci daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2017 až jún 2017“ zo dňa 12. mája 2018 (doručené priamo na adresu sídla žalobkyne 27. júna

2018 v listinnej podobe) ako aj výzvu na prevzatie dokladov č. 101189460/2018 zo dňa 19. júna 2018 (doručená priamo na adresu sídla žalobkyne dňa 27. júna 2018 v listinnej podobe).

5. Dňa 5. júla 2018 požiadal o autorizáciu na daňový subjekt - žalobkyňu pán N. N. pričom predložil splnomocnenie datované dňa 13. mája 2018 a podpísané v mene žalobkyne Monikou Zeliskovou v rozsahu „na podávanie písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania na základe ZEP.“

6. Žalovanému bolo dňa 15. júla 2018 doručené splnomocnenie podpísané v mene žalobkyne Monikou Zeliskovou a datované zo dňa 13. mája 2018 k prevzatíu účtovných dokumentov pre X.. S. H. s platnosťou do 31. júla 2018. Splnomocnenie bolo určené k č. 101189460/2018 (číslo výzvy podľa bodu 4).

7. Žalovaný listom zo dňa 20. júla 2018 oznámil žalobkyňi, pani Zeliskovej aj X.. S. H., že splnomocnenie na prevzatie dokladov neakceptuje, keďže zo splnomocnenia je zrejmé, že bolo podpísané osobou neoprávnenou konať za žalobkyňu. Je v ňom uvedené totiž číslo výzvy zo dňa 19. júna 2018, kedy už konateľkou žalobkyne nebola pani Zelisková. Súčasne žalobkyňu poučil, že podľa § 9 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) je žalovaný na účely správy daní oprávnený ustanoviť zástupcu aj právnickej osobe, ktorá nemá osobu spôsobilú konať v jej mene.

8. Dňa 16. augusta 2018 bol žalobkyňi na adresu jej sídla v listinnej podobe doručený protokol z daňovej kontroly č. 101521870/2018 zo dňa 7. augusta 2018 (ďalej len „protokol z daňovej kontroly“) a výzva č. 101522964/2018 zo dňa 7. augusta 2018 podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly v lehote 15 pracovných dní od doručenia výzvy.

9. Z administratívneho spisu nie je zistiteľné, kto v mene žalobkyne preberal zásielky zasielané v listinnej podobe z dôvodu absencie označenia splnomocnenia a nečitateľnosti podpisu.

#### I.B Vyrubovacie konanie

10. Žalobkyňa dňa 31. augusta 2018 elektronicky doručila žalovanému vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly bez uvedenia podpisu či mena a priezviska fyzickej osoby, ktorá v mene žalobkyne predmetný úkon vykonala.

11. Výzvou č. 101732544/2018 zo dňa 5. septembra 2018 (doručenou žalobkyňi v listinnej podobe do jej sídla dňa 19. septembra 2018) vyzval žalovaný žalobkyňu, aby v lehote 15 dní od doručenia výzvy spresnila podanie a uviedla, „kto a na základe akého oprávnenia podáva za spoločnosť RUDION s.r.o. predmetné vyjadrenia k protokolu.... keď z výpisu z Obchodného registra... a na základe doručených dokumentov správcovi dane je zrejmé, že spoločnosť RUDION s.r.o. nemá odo dňa 14.05.2018 konateľa a ani splnomocneného zástupcu a teda nemá kto za spoločnosť konať.“ Prípadne aby preukázala, že má konateľa. Žalobkyňa bola poučená, že ak výzve nevyhoví, jej podanie sa bude považovať za nepodané.

12. Žalobkyňa zaslala dňa 3. októbra 2018 žalovanému plnomocnenstvo datované dňa 2. mája 2018 a v mene žalobkyne podpísané Monikou Zeliskovou, podľa ktorého žalobkyňa splnomocnila T. Q. na „vykonanie úkonov... na zastupovanie pred Daňovým úradom Nitra vo veci kontroly na dani z DPH spoločnosti RUDION s.r.o. za mesiace január až jún 2017, ktorá začala dňa 18.1.2018...“

13. Žalovaný listom č. 102022330/2018 zo dňa 5. októbra 2018 (doručeným v listinnej podobe v sídle žalobkyne dňa 19. októbra 2018) oznámil žalobkyňi, že považuje jej vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly z dôvodu neodstránenia jeho väd za nepodané.

14. Následne žalovaný vydal vo veci žalobkyne rozhodnutia č. 102029362/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 9.733,18 € za zdaňovacie obdobie január 2017, č. 102029435/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 3.917,54 € za obdobie február 2017, č. 102029502/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 8.634,80 € obdobie marec 2017, č. 102029745/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 3.786,75 € za

obdobie apríl 2017, č. 102029848/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 590,96 € za obdobie máj 2017 a č. 102029885/2018 zo dňa 11. októbra 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 5.744,51 € za obdobie jún 2017, všetky doručené v listinnej podobe v mieste sídla žalobkyne dňa 19. októbra 2018.

15. Proti vyššie uvedeným rozhodnutiam podala žalobkyňa elektronicky dňa 19. novembra 2018 spoločné odvolanie, v ktorom nebol uvedený podpis osoby, ktorá ho za žalobkyňu robí.

16. Žalovaný výzvami zo dňa 6. decembra 2018, doručenými žalobkyňi v listinnej podobe v mieste jej sídla dňa 19. decembra 2018, vyzval žalobkyňu na odstránenie nedostatkov odvolania, konkrétne aby v lehote 15 dní odo dňa doručenia výzvy upresnila a uviedla, „kto a na základe akého oprávnenia podáva za spoločnosť RUDION s.r.o. predmetné odvolanie, keď z výpisu z Obchodného registra... a na základe doručených dokumentov správcovi dane je zrejmé, že spoločnosť RUDION s.r.o. nemá odo dňa 14.05.2018 konateľa a ani splnomocneného zástupcu a teda nemá kto za spoločnosť konať.“ Prípadne aby preukázala, že má konateľa. Žalobkyňa bola poučená, že ak výzvam nevyhoví, jej podanie sa bude považovať za nepodané.

17. Dňa 1. januára 2019 bolo žalovanému elektronicky doručené podanie žalobkyne podpísané T. Q., v ktorom v nadväznosti na výzvy žalovaného uviedla, že žalobkyňa mala počas celej daňovej kontroly riadne určeného zástupcu pána N.Q. N.. Odvolaním štatutárneho zástupcu nezaniklo oprávnenie pána N. komunikovať so žalovaným v mene žalobkyne. Uviedol tiež, že podaním zo dňa 3. októbra 2018 oznámila žalobkyňa žalovanému, že splnomocneným zástupcom v predmetnej veci je T. Q.. Neobstojí preto tvrdenie žalovaného, že by žalobkyňa nemala splnomocneného zástupcu. Zdôraznila, že všetky plnomocenstvá boli žalovanému riadne predložené, pokiaľ má pochybnosti o ich obsahu, požiadala o ich upresnenie.

18. Podaním zo dňa 2. januára 2019 predložila žalobkyňa žalovanému opätovne plnomocenstvo zo dňa 2. mája 2018 pre T. Q., doplnenie údajov pre splnomocnenú osobu z dňa 11. novembra 2018 a potvrdenia o odoslaní podaní zo dňa 3. októbra 2018 (bod 11) a zo dňa 11. novembra 2018, z ktorých vyplýva, že boli zaslané pánom N. N..

19. Žalovaný oznámeniami č. 100117877/2019, č. 100117971/2019, č. 100118060/2019, č. 100118144/2019, č. 100118215/2019 a č. 100118282/2019, všetky zo dňa 10. januára 2019, zamietol odvolania žalobkyne proti prvostupňovým rozhodnutiam (bod 13) ako neprípustné, keďže neboli podané oprávnenou osobou podľa § 73 ods. 5 a ods. 4 písm. a) v spojení s § 72 ods. 8 písm. b) Daňového poriadku. Svoj postup žalovaný odôvodnil tým, že žalobkyňa podľa údajov uvedených v obchodnom registri nemá od 14. mája 2018 konateľa a splnomocnenie doručené žalovanému dňa 3. októbra 2018 pre T. Q. je nepostačujúce, keďže jeho rozsah je vymedzený len na daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za mesiace január 2017 až jún 2017. Tá bola ukončená dňa 16. augusta 2018 doručením protokolu (teda pred doručením splnomocnenia správcovi dane). Predmetné splnomocnenie sa však nevzťahuje na vyrubovacie konanie, resp. na podanie odvolania vo vyrubovacom konaní. Odvolanie podané proti prvostupňovým rozhodnutiam preto nemohlo byť podané oprávnenou osobou.

20. Z odôvodnenia už uvedených oznámení tiež vyplýva, že dňa 23. októbra 2018 mala byť žalobkyňi zaslaná registrátorom výzva na odstránenie nedostatkov jeho podania zo dňa 3. októbra 2018 vo veci splnomocnenia pre fyzickú osobu pána Q., a to tak, že ju doplní o dátum narodenia alebo rodné číslo. Dňa 11. novembra 2018 boli tieto údaje žalobkyňou doplnené. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že žiadny z týchto úkonov nie je zdokumentovaný v predložennom administratívnom spise, rovnako v administratívnom spise nie sú obsiahnuté dokumenty preukazujúce elektronické podpisy elektronických podaní žalobkyne.

21. Všetky oznámenia o zamietnutí odvolaní žalobkyne žalovaným boli doručované v listinnej podobe na adresu sídla žalobkyne prvýkrát 16. januára 2019, opakovane 17. januára 2019, kedy boli aj uložené na pošte a následne sa ako neprevzaté vrátili žalovanému dňa 2. februára 2019.

22. Dňa 26. júna 2019 bola žalovanému doručená žiadosť žalobkyne v zastúpení T. Q., ktorou žiadala o vysvetlenie, prečo je žalobkyňa evidovaná ako dlžníčka na dani v sume 34.288,04 €, keď jej zástupcovi nebolo doručené žiadne rozhodnutie v tomto smere.

23. Podaniami doručenými žalovanému dňa 1. júla 2019 požiadal právny zástupca žalobkyne Mgr. Michal Ferčák o informácie o postupe žalovaného vo veci doručovania rozhodnutí odvolacieho orgánu (Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky) o podaných odvolaniach proti prvostupňovým rozhodnutiam (bod 13 a 14), keďže tieto žalobkyňi neboli doručené. Predložil tiež splnomocnenie podpísané konateľkou Monikou Zeliskovou a datované dňa 1. mája 2018 na „všetky právne úkony súvisiace so zastupovaním splnomocniteľa“

- pred orgánmi finančnej správy, najmä na podávanie riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov proti rozhodnutiam orgánov finančnej správy, na preberanie všetkých zásielok a iných dokumentov adresovaných splnomocniteľovi, vrátane zásielok adresovaných do vlastných rúk a na doručovanie dokumentov v mene splnomocniteľa orgánom finančnej správy,

- vo všetkých konaniach o správnej žalobe podľa zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov, najmä na podávanie správnych žalôb, ako aj na podávanie riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov proti rozhodnutiam súdov o podaných správnych žalobách.“

24. Listom zo dňa 17. júla 2019 oznámil žalovaný T. Q., že ho považoval za osobu splnomocnenú žalobkyňou len na úkony daňovej kontroly, preto odvolanie proti prvostupňovým rozhodnutiam (bod 13 a 14) nebolo podané oprávnenou osobou, a teda bolo neprípustné. Tento list bol doručený T. Q. dňa 29. júla 2017, žalobkyňi sa ho v mieste jej sídla nepodarilo doručiť (zásielka sa žalovanému vrátila dňa 29. júla 2019 z dôvodu neznámeho adresáta).

25. O svojom postupe listom zo dňa 17. júla 2019, doručeným dňa 23. júla 2019, oboznámil žalovaný žalobkyňu aj prostredníctvom jej právneho zástupcu Mgr. Michala Ferčáka.

26. Žalobkyňa prostredníctvom svojho právneho zástupcu podala dňa 25. augusta 2019 podnet na preskúmanie prvostupňových rozhodnutí žalovaného a jeho oznámení o zamietnutí odvolania (bod 13 a 18) mimo odvolacieho konania. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky oznámením zo dňa 4. júna 2020 podnetu žalobkyne nevyhovelo.

27. Dňa 18. novembra 2019 podala žalobkyňa, prostredníctvom svojho právneho zástupcu, žiadosť o zaslanie kópií oznámení žalovaného o zamietnutí odvolaní žalobkyne (bod 18). Žalovaný listom zo dňa 13. decembra 2019, doručeným právnenému zástupcovi žalobkyne dňa 19. decembra 2019, žiadosti vyhovel a zaslal kópie oznámení žalobkyňi.

## II.

### Konanie pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

28. Dňa 23. septembra 2019 podala žalobkyňa proti oznámeniu žalovaného č. 100117877/2019 zo dňa 10. januára 2019 (ďalej len „oznámenie žalovaného“) o zamietnutí odvolania proti rozhodnutiu žalovaného č. 102029885/2018 zo dňa 11. októbra 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) žalobu. Žalobkyňa sa nestotožnila s pochybnosťami žalovaného o tom, kto skutočne v jej mene podáva podania. Uviedla, že každé jedno elektronické podanie musí obsahovať KEP, prípadne musí existovať dohoda o elektronickom doručovaní, z ktorých žalovaný vie identifikovať osobu podávajúcu elektronické podanie.

29. Žalobkyňa zdôraznila, že v konaní pred žalovaným mala riadne určeného zástupcu pána N. N., ktorého postavenie odvolaním štatutárneho orgánu nezaniklo. Z obsahu plnomocenstva pre pána N. muselo byť, podľa názoru žalobkyne, žalovanému zrejmé, že je oprávnený nielen „robiť poštára“, ale aj robiť podania v mene žalobkyne. Aj v prípade, ak by rozsah plnomocenstva pána N. považoval žalovaný za nejasný, v súlade s § 9 ods. 3 Daňového poriadku mal takéto plnomocnenstvo považovať žalovaný za všeobecné. Preto bol povinný v súlade s § 30 ods. 3 Daňového poriadku doručovať všetky písomnosti tomuto zástupcovi.

30. Obdobne žalobkyňa argumentovala vo vzťahu k plnomocenstvu udelenému T. Q., keď slovné spojenie „vo veci kontroly na dani z DPH“ nemožno podľa jej názoru vykladať, resp. stotožňovať výlučne len s pojmom daňovej kontroly podľa Daňového poriadku. Zdôraznila tiež, že predmetné plnomocenstvo bolo doručené žalovanému až po ukončení daňovej kontroly.

31. Ak by aj mal žalovaný legitímne pochybnosti o osobách komunikujúcich v mene žalobkyne, v záujme zachovania práv daňového subjektu bolo jeho povinnosťou podľa názoru žalobkyne ustanoviť žalobkyni zástupcu podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku. Toto však žalovaný neurobil.

32. Žalobkyňa preto zastávala názor, že listiny a podania (vrátane napádaného oznámenia) boli doručované nesprávne. Považovala sa, vo vyššie uvedenom kontexte nesprávneho doručovania, aj za opomenutú účastníčku. Svojou žalobou žiadala o zrušenie oznámenia žalovaného a o vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

33. Kópiu oznámenia žalovaného doručila žalobkyňa správne mu súdu v dôsledku jeho výzvy až po jej prístupnení žalovaným (bod 26) dňa 25. januára 2020.

34. K správnej žalobe sa podaním 10. augusta 2020 vyjadril aj žalovaný. Ten zotrval na svojich právnych názoroch uvedených v žalobe napádanom oznámení. Zdôraznil, že žalobkyňa nemá od 14. mája 2018 konateľa, čím porušila svoju povinnosť podľa § 66 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník (ďalej len „Obchodný zákonník“).

35. Vo vzťahu k plnomocenstvu udelenému pánovi N. žalovaný akcentoval, že toto sa (jasne vychádzajúc z jeho obsahu) vzťahovalo len na podávanie písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania - teda ide o splnomocnenie na konkrétny úkon. Predmetné splnomocnenie neopravňovalo pána N. na zastupovanie žalobkyne, a preto žalovanému ani nebolo známe, kto dokumenty doručované v menej žalobkyne písoval.

36. Splnomocnenie udelené žalobkyňou T. Q. podľa názoru žalovaného nie je nejasné čo do jeho rozsahu, ale vzťahuje sa len na daňovú kontrolu dani z pridanej hodnoty za mesiac január až jún 2017. Nebolo preto možné aplikovať § 9 ods. 3 Daňového poriadku. Okrem toho žalovaný uviedol, že spätné vystavenie plnomocenstva žalobkyňou na ukončenú daňovú kontrolu v prospech T. Q.O. považuje za účelové, smerujúce k prietahom v daňovom konaní a následným možným procesným chybám. Zdôraznil, že mu počas celého konania nebolo doručené žiadne splnomocnenie na zastupovanie žalobkyne vo vyrubovacom konaní.

37. Vo vzťahu k aplikácii § 9 ods. 7 Daňového poriadku žalovaný uviedol, že ustanovenie zástupcu zo strany žalovaného je v prípade splnenia zákonných podmienok možnosťou, nie však povinnosťou žalovaného.

38. Správny súd uznesením č. k. 11 S 120/2019-103 zo dňa 10. februára 2021 (ďalej len „uznesenie správneho súdu“ alebo „napádané uznesenie“) žalobu žalobkyne odmietol ako oneskorene podanú podľa § 98 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

39. Skonštatoval, že oznámenie žalovaného bolo žalobkyni doručené fikciou doručenia dňa 1. februára 2019 v súlade s § 31 ods. 3 Daňového poriadku. Dvojmesačná lehota na podanie správnej žaloby preto žalobkyni márne uplynula dňa 1. apríla 2019. Žalobkyňa podala správnu žalobu až 23. septembra 2019, teda po lehote.

40. K argumentácii žalobkyne správny súd uviedol, že táto podľa výpisu z obchodného registra nemá od 14. mája 2018 konateľa (od momentu zániku funkcie konateľky pani Moniky Zeliskovej). Žalobkyňa podľa správneho súdu nepreukázala žalovanému, že má ustanoveného nového štatutárneho zástupcu. Dňa 24. mája 2018 pritom prestal žalobkyňu zastupovať X. S. H. a v podaní adresovanom žalovanému zo dňa 5. júna 2018 žalobkyňa neoznačila žiadny subjekt (fyzickú či právnickú osobu), ktorý bol za ňu oprávnený konať. Plnomocenstvo udelené N. N., datované dňa 13. mája 2018, považoval správny

súd, čo do vymedzenia jeho rozsahu, za jasné a zrozumiteľné, týkalo sa výlučne podávaní písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania. Nemožno ho považovať za všeobecné splnomocnenie. Žalovaný preto, podľa právneho názoru správneho súdu, postupoval správne, ak naďalej komunikoval priamo so žalobkyňou a tejto aj priamo doručoval písomnosti. Poukázal tiež na skutočnosť, že meno pána N. sa nenachádzalo na žiadnej písomnosti žalobkyne, sama žalobkyňa ho preto nepovažovala za svojho zástupcu v daňovom konaní.

41. Plnomocnenstvo udelené žalobkyňou T. Q., datované dňa 2. mája 2018 a podpísané Monikou Zeliskovou (predložené po ukončení daňovej kontroly), rovnako správny súd nepovažoval za všeobecné. Jeho rozsah považoval správny súd za jasný, vzťahovalo sa len na vykonávanie úkonov vo veci daňovej kontroly za mesiace január až jún 2017, ktorá však v čase jeho predloženia žalovanému (3. októbra 2018) už bola ukončená. Žalovaný preto podľa správneho súdu postupoval správne, ak naďalej konal priamo so žalobkyňou a písomnosti jej priamo doručoval na adresu jej sídla obsiahnutú v obchodnom registri. Na tejto adrese boli písomnosti aj do určitého času riadne preberané.

42. Správny súd vo vzťahu k ustanovovaniu zástupcu právnickým osobám podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku uviedol, že toto je fakultatívne, a keďže žalobkyňa zásielky preberala a reagovala na ne, ani podľa správneho súdu nebolo potrebné ustanoviť jej zástupcu. Skutočnosť, že žalobkyňa nemala štatutárneho zástupcu, ani splnomocneného zástupcu, v daňovom konaní nevylučuje, že žalobkyňa mala ustanoveného zástupcu na preberanie poštových zásielok, ktorý tieto zásielky aj preberal.

43. Správny súd preto nepovažoval žalobkyňu za opomenutú účastníčku. Zdôraznil tiež, že žalobkyňa ani žalobou nežiadala doručenie oznámenia žalovaného. Správny súd dal do pozornosti, že plnomocnenstvo udelené Mgr. Michalovi Ferčákovi je už v poradí tretie plnomocnenstvo, ktoré bolo doručené po odvolaní štatutárneho zástupcu a je datované pred tohto momentu. Toto ostatné plnomocnenstvo je pritom generálne s dátumom udelenia 1. mája 2018, nie je preto zrejmé, prečo žalobkyňa predkladala správcovi dane neskoršie a svojím rozsahom užšie plnomocnenstvá (zo dňa 13. mája 2018 - pre N. N. a zo dňa 2. mája 2018 pre T. Q.). Vyššie uvedené skutočnosti a fakt, že žalobkyňa svoj postup nevysvetlila ani vo svojej správnej žalobe, vyvolávajú podľa správneho súdu oprávnené pochybnosti o týchto plnomocnenstvách.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

44. Proti uzneseniu správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť. V tejto namieta, že otázku včasnosti podania správnej žaloby je potrebné posudzovať v spojení s argumentáciou žalobkyne týkajúcou sa otázky, či bolo oznámenie žalovaného žalobkyne zákonne doručené.

45. Sťažovateľka podala proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolanie a predložila žalovanému viaceré splnomocnenia. Podľa názoru sťažovateľky je povinnosťou žalovaného s ohľadom na § 13 ods. 8 Daňového poriadku v spojení so zásadou súčinnosti s daňovým subjektom (§ 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku) vyzvať daňový subjekt na odstránenie nedostatkov splnomocnenia, ktoré mu bolo doručené. Žalovaný však takýmto spôsobom v kontexte podaného odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu nepostupoval. Sťažovateľka zdôrazňuje, že nevyzvanie účastníka konania (a ani jeho zástupcu) na odstránenie väd plnomocnenstva a následné odmietnutie odvolania je potrebné považovať za odňatie práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 29/2014 zo dňa 25. mája 2015). Rovnako v prípade, ak neakceptoval splnomocnenie sťažovateľky, nevyzval sťažovateľku na schválenie jednotlivých úkonov.

46. Hoci sťažovateľka akceptuje, že žalovaný ju vyzval podaniami zo dňa 31. augusta 2018 a 6. decembra 2018, obsah týchto výziev smeroval len k tomu, aby sťažovateľka objasnila, kto za ňu koná, keďže nemá ustanovený štatutárny orgán. Zdôraznila však, že žalovaný, vo vzťahu k predloženému splnomocneniu udelenému pánovi Q., vo svojich výzvach nikdy jasne neuviedol, že predložené splnomocnenie považuje za obmedzené (len pre účely daňovej kontroly) či irelevantné. Obdobne neupozornil sťažovateľku ani na nedostatky splnomocnenia udeleného pánovi N.. Rovnako žalovaný nevyzval sťažovateľku ani na predloženie nových plnomocnenstiev, pokiaľ tie predchádzajúce nie sú podľa jeho názoru postačujúce. Žalovaný rovnako v záujme zachovania práv daňového subjektu nepostupoval ani podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku a sťažovateľke neustanovil zástupcu.

47. Keďže žalovaný nekonal v súlade s Daňovým poriadkom, nemožno podľa žalobkyne ani následné doručovanie oznámenia žalovaného žalobkyni na adresu jej sídla (resp. fikciu doručenia) považovať za zákonné doručenie. Fikcia doručenia akcentovaná správnym súdom preto nemohla vyvolať žiadne právne účinky. Keďže o existencii oznámenia žalovaného sa sťažovateľka dozvedela až z odpovede žalovaného zo dňa 17. júla 2019 (bod 23), správnu žalobu podala v lehote 2 mesiacov odo dňa doručenia tejto odpovede. Sťažovateľka sa preto považuje za opomenutú účastníčku, pričom o doručenie oznámenia žalovaného nežiadala z dôvodu, že jeho existencia je jej známa a v nadväznosti na odpoveď žalovaného doručenu dňa 19. decembra 2019 sa s jeho obsahom oboznámila. Žiadala preto preskúmať oznámenie žalovaného po meritórnej stránke (reflektujúc princíp procesnej ekonomie), jej žaloba však spĺňala všetky náležitosti podľa § 57 v spojení s § 182 ods. 1 SSP. Správny súd však nepostupoval podľa § 179 ods. 1 SSP, teda neskúmal predmetnú žalobu ako správnu žalobu opomenutého účastníka.

48. Vo vzťahu k podozreniam o účelovosti prekladania plnomocenstiev sťažovateľkou (osobitne nevysvetlenie postupu ich predkladania) táto zdôrazňuje, že ani tieto pochybnosti nijakým spôsobom nezbavujú žalovaného povinnosti postupovať v súlade s Daňovým poriadkom a aj odstraňovať prípadné nedostatky podaní účastníka konania. Sťažovateľka zdôrazňuje, že podľa § 9 ods. 3 Daňového poriadku mohla mať v daňovom konaní len jedného zástupcu, preto nepovažovala za potrebné predložiť všetky plné moci naraz.

49. S ohľadom na vyššie uvedené sťažovateľka žiadala zrušiť uznesenie správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

50. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril aj žalovaný, ktorý poukázal na správnosť a presvedčivosť odôvodnenia napádaného uznesenia a žiadal kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietnuť.

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

51. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnuté uznesenie správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

#### IV.A

K požiadavke ustálenia predmetu konania a odstránenia vád podania vo veci samej pred rozhodnutím vo veci

52. Kasačný súd sa v medziach sťažnosti sťažovateľky v prvom rade venoval procesnej stránke veci, a teda otázke, či správny súd nesprávnym procesným postupom porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces, ak jej žalobu skúmal v súlade so žalobným návrhom ako všeobecnú správnu žalobu podľa § 177 ods. 1 SSP, a to napriek jej tvrdeniu o postavení opomenutého účastníka konania.

53. Zaoberajúc sa predmetnou otázkou kasačný súd uvádza, že správna žaloba opomenutého účastníka podľa § 179 ods. 1 a nasl. SSP je osobitným žalobným typom, ktorým sa osoba, s ktorou sa malo konať ako s účastníkom konania, a ktorá tvrdí, že jej nebolo doručené rozhodnutie príslušného orgánu, môže za zákonom stanovených podmienok domáhať doručenia rozhodnutia orgánu verejnej správy. Doručením dotknutého rozhodnutia vzniká opomenutému účastníkovi právo využiť opravné prostriedky, ktoré právna úprava pripúšťa a v rámci ktorých môže byť následne aj materiálne zohľadnená vada neúčasti zákonom predpokladaného účastníka konania na správnom konaní (§ 179 ods. 3, 5 a 6 SSP).

54. Uplatniť tento žalobný typ môže nielen osoba, s ktorou príslušný orgán vôbec ako s účastníkom konania nekonal, ale aj osoba, ktorej príslúcha postavenie účastníka konania avšak správny orgán s ním prestal konať (bez vydania formálneho rozhodnutia) alebo s ním nekonal v rozhodnej časti konania. Zákonným znakom opomenutia účastníka konania v administratívnom konaní je teda to, že

mu rozhodnutie orgánu verejnej správy nebolo doručené. (BARICOVÁ, J.; FEČÍK, M.; ŠTEVČEK, M.; FILOVÁ, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, str. 883). Žaloba opomenutého účastníka teda slúži výlučne na ochranu participačných práv účastníka konania.

55.

Až po riadnom doručení rozhodnutia sa s ním opomenutý účastník môže oboznámiť, zvážiť jeho nedostatky, kvalifikovane formulovať svoje výhrady a následne aj využiť opravné prostriedky. Žalobca, tvrdiac, že je opomenutým účastníkom konania, môže formulovať aj eventuálny petit na zrušenie rozhodnutia pre prípad nepreukázania jeho postavenia opomenutého účastníka (pozri tiež postup podľa § 179 ods. 7 SSP).

56. Rozdiel medzi správnu žalobou opomenutého účastníka (§ 179 ods. 1 SSP) a všeobecnou správnu žalobou (§ 177 ods. 1 a nasl. SSP) je pomerne zásadný a prejavuje sa už v samotných podmienkach prístupu k súdu. Ide najmä o rozdielnu lehotu na podanie žaloby (§ 179 ods. 4 a § 181 ods. 1 SSP), ale aj o odlišné náležitosti žaloby (§ 182 ods. 1 písm. d) a ods. 2 písm. c) SSP).

57. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že definičným znakom správnej žaloby opomenutého účastníka je dožadovanie sa doručenia rozhodnutia, nie je možné využívať lehotu na podanie žaloby opomenutého účastníka na podanie žaloby na meritórne preskúmanie rozhodnutia ktoré má žalobca k dispozícii. V tomto smere preto nemožno uznať argumentáciu sťažovateľky obhajujúcu ňou formulovaný petit žaloby podávanej v lehote pre opomenutého účastníka, tvrdiacej postavenie opomenutého účastníka a pritom žiadajúcej zrušenie rozhodnutia (bod 31).

58. Z opísaného skutkového stavu a na základe vyššie uvedených právnych záverov je kasačný súd toho názoru, že medzi formulovanými tvrdeniami sťažovateľky o jej postavení ako opomenutého účastníka a ňou formulovaným petitom a označením žaloby je rozpor.

59. V súlade s ustanovením § 59 ods. 1 až 3 SSP je povinnosťou správneho súdu v prípade nezrozumiteľnosti podania vo veci samej vyzvať toho, kto podanie urobil, aby podanie opravil, uviesť mu v čom je podanie nezrozumiteľné a poučiť ho o prípadných následkoch neodstránenia väd podania. Keďže správny súd je pri svojom rozhodovaní viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), ako prvý krok v rámci svojho procesného postupu si vždy musí ustáliť predmet a rozsah podanej správnej žaloby, aby mohol zvoliť správny procesný postup a posúdiť sporné skutočnosti. Pred odstránením väd správnej žaloby a ustálením rozsahu a predmetu súdneho prieskumu, správny súd nemôže rozhodnúť vo veci samej. Ústavný súd Českej republiky k tejto otázke judikoval: „aby mohol všeobecný súd o návrhu konať, musí návrh obsahovať náležitosti požadované § 42 ods. 4 a § 79 ods. 1 OSŘ, najmä musí obsahovať údaje nutné k tomu, aby bolo jasné, o čom a na akom podklade má súd rozhodnúť“ (rozhodnutie Ústavného súdu Českej republiky sp. zn. IV. ÚS 1162/08 zo dňa 14. mája 2009). Pokiaľ teda žaloba neobsahuje zákonom stanovené náležitosti, správny súd je pristúpiť k odstraňovaniu jej väd podľa § 59 ods. 1 až 3 SSP.

60. V preskúmvanej veci však správny súd takto nepostupoval, neumožnil a neuložil sťažovateľke odstrániť vady podanej žaloby, jednoznačne ustáliť rozsah a predmet súdneho prieskumu. Logickým dôsledkom nesprávnej činnosti správneho súdu potom je vyzývanie sťažovateľky správnym súdom na doloženie kópie napádaného oznámenia žalovaného (bod 32), ktoré sa nevyžaduje pri správnej žalobe opomenutého účastníka (§ 182 ods. 2 písm. c) SSP), ako aj vyčítanie nesprávnej formulácie žalobného petitu, pokiaľ sťažovateľka chcela podať žalobu opomenutého účastníka. V samotnom napádanom uznesení sa táto vada konania prejavila tak, že správny súd vôbec neskúmal právnu otázku, či osoba, ktorá namieta nedostatky v doručovaní rozhodnutia môže byť považovaná za opomenutého účastníka konania a domáhať sa teda súdnej ochrany žalobným typom podľa § 179 ods. 1 SSP a v tejto súvislosti ani nemohol posúdiť možnosť dodržania lehoty na podanie žaloby opomenutého účastníka.

61. Vyššie uvedené skutočnosti vedú kasačný súd k záveru, že procesné pochybenia správneho súdu pri odstraňovaní väd správnej žaloby sťažovateľky a ustáľovaní predmetu a rozsahu súdneho prieskumu dosiahli intenzitu zasahujúcu právo sťažovateľky na spravodlivý proces, pretože ustálenie týchto skutočností malo zásadný vplyv na posúdenie otázky dodržania lehoty na podanie žaloby a

zabezpečenia jej prístupu k súdu. Napádané uznesenie preto trpí vadou podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP ktorá je dôvodom na jeho zrušenie.

#### IV.B

K právnomu posúdeniu vád a účinnosti doručovania oznámenia žalovaného

62. Kasačný súd neopomína, že s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti prípadu bude, po ustálení žalobného návrhu zo strany sťažovateľky, úlohou správneho súdu posúdiť rozhodujúcu otázku nastúpenia účinkov doručenia oznámenia žalovaného sťažovateľke. Keďže správny súd v napádanom uznesení formuloval svoj právny názor na túto otázku, preferujúc materiálny prístup k spravodlivosti a v záujme predchádzania zbytočným prieťahom v súdnom konaní, preskúmal kasačný súd aj tú časť kasačnej sťažnosti sťažovateľky, ktorá smerovala proti právnomu posúdeniu vád doručovania oznámenia žalovaného.

63. Kasačný súd bol v druhej línii argumentácie sťažovateľky vyzvaný zodpovedať otázku, či pán N. a pán Q. na základe splnomocnení predložených sťažovateľkou počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, mali oprávnenie ju zastupovať vo vyrubovacom (a odvolacom) konaní. Ustálenie odpovede na túto otázku má totiž zásadný vplyv na posudzovanie účinkov doručovania zo strany žalovaného a tým aj dodržania lehoty na podanie žaloby zo strany sťažovateľky.

64. Medzi sťažovateľkou a žalovaným je v zásade nesporné, že v priebehu daňovej kontroly, dňa 14. mája 2018, skončila konateľke sťažovateľky funkcia a miesto konateľa/konateľky sťažovateľky zostalo do dnešného dňa neobsadené. Rovnako je nesporné, že zástupca sťažovateľky X.. S. H. s účinnosťou k 24. máju 2018 vypovedal plnomocenstvo na zastupovanie sťažovateľky vo veci daňovej kontroly (§ 9 ods. 5 Daňového poriadku). Od tohto dňa sťažovateľka nebola v daňovej kontrole nikým zastúpená, a súčasne nemala štatutárny orgán, ktorý by za ňu mohol konať.

65. Počas daňovej kontroly, dňa 5. júla 2018, bolo žalovanému predložené splnomocnenie sťažovateľky zo dňa 13. mája 2018 pre pána N. N.. Obsah a rozsah predmetného splnomocnenia (bod 5) je možné považovať za jasný a určitý (§ 9 ods. 2 Daňového poriadku). Kasačný súd sa stotožňuje s pohľadom žalovaného ako aj správneho súdu v tom, že toto splnomocnenie bolo výslovne určené len pre podávanie písomností doručovaných prostredníctvom elektronického doručovania na základe ZEP, o čom nemohli vzniknúť žiadne rozumné pochybnosti. Predmetné splnomocnenie nezakladalo pánovi N. oprávnenie zastupovať sťažovateľku v daňovej kontrole a ani v nadväzujúcom vyrubovacom konaní v celom rozsahu. Vzťahovalo sa výlučne len na doručovanie už vytvorených podaní sťažovateľky prostredníctvom elektronického doručovania. Argumentáciu sťažovateľky je v tejto časti preto potrebné odmietnuť.

66. Druhým sporným splnomocnením bolo splnomocnenie zo dňa 2. mája 2018 pre T. Q., ktoré bolo žalovanému vo vyrubovacom konaní doručené sťažovateľkou dňa 3. októbra 2018 a od tohto dňa bolo aj voči žalovanému účinné (§ 9 ods. 4 Daňového poriadku). Rozsah tohto splnomocnenia bol vymedzený tak, že sa vzťahuje „na vykonanie úkonov... na zastupovanie pred Daňovým úradom Nitra vo veci kontroly na dani z DPH... za mesiace január až jún 2017, ktorá začala dňa 18.1.2018“ (bod 11).

67. Kasačný súd sa nestotožňuje s právnym názorom správneho súdu a žalovaného, že toto splnomocnenie sťažovateľky sa vzťahovalo výlučne len na procesný postup daňovej kontroly, a nevzťahovalo sa na nadväzujúce vyrubovacie konanie. Nie je totiž možné opomínať fakt, že daňová kontrola (§ 44 a nasl. Daňového poriadku) a vyrubovacie konanie (§ 68 a nasl. Daňového poriadku) na seba úzko nadväzujú. Previazanosť týchto procesných inštitútov je zrejmá už zo samotnej právnej úpravy, keďže úkon ukončujúci daňovú kontrolu - doručenie protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku), je ex lege spojený s momentom začatia nadväzujúceho vyrubovacieho konania (§ 68 ods. 1 Daňového poriadku). Daňovú kontrolu a nadväzujúce vyrubovacie konanie pritom vedie spravidla rovnaký orgán (§ 68 ods. 1 Daňového poriadku). Daňový subjekt preto môže byť v legitímnom očakávaní, že splnomocnenie, ktoré udelil splnomocnencovi „vo veci kontroly na dani z DPH... za mesiace január až jún 2017, ktorá začala dňa 18.1.2018“ sa vzťahuje na celé konanie, ktoré začína kontrolou a končí vydaním rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.

68. Pri posudzovaní splnomocnenia v tejto veci je tiež podľa právneho názoru kasačného súdu potrebné prihliadať na konkrétne okolnosti prípadu. Splnomocnenie pre T. Q.O. sťažovateľka predložila v nadväznosti na výzvu žalovaného na upresnenie, kto a na základe akého oprávnenia za sťažovateľku konaná vo vyrubovacom konaní. Z úkonu sťažovateľky možno vyvodzovať, že táto predmetné splnomocnenie považovala za postačujúce pre preukázanie jej zastúpenia pánom Q. vo vyrubovacom konaní. Kasačný súd je preto, jednak z dôvodu prepojenia daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj z dôvodu predloženia splnomocnenia vo vyrubovacom konaní toho názoru, že splnomocnenie pre pána Q. mohlo byť vzhľadom na konkrétne okolnosti prípadu považované za splnomocnenie aj pre vyrubovacie konanie.

69. Žalovaný, aj keď nebol názoru, že splnomocnenie žalobcu platí aj pre vyrubovacie konanie, mal nadobudnúť prinajmenšom pochybnosti o tom, či sa takéto splnomocnenie nevzťahuje aj na vyrubovacie konanie (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 13/2017 zo dňa 1. marca 2018, bod 4.17), a preto bol povinný túto skutočnosť ustáliť.

70. Pokiaľ preto bolo žalovanému vo vyrubovacom konaní predložené splnomocnenie na zastupovanie sťažovateľky, z ktorého bola zrejmá vôľa splnomocnenca ako aj splnomocniteľa, avšak existovali nejasnosti o určítosti vymedzenia konania, na ktoré sa vzťahuje, bolo povinnosťou žalovaného upozorniť sťažovateľku na zistený nedostatok a vyzvať ju, resp. jej splnomocneného zástupcu na odstránenie väd predloženého splnomocnenia (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 62/2013 zo dňa 18. decembra 2013, sp. zn. 6 Sžf 29/2014 zo dňa 25. marca 2015 a iné). Nedostatky splnomocnení na zastupovanie v daňovom konaní totiž majú odstrániteľný charakter (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 45/2015 zo dňa 21. júna 2017).

71. Vychádzajúc z administratívneho spisu možno konštatovať, že žalovaný nevyzval sťažovateľku a ani T. Q. na odstránenie nedostatkov splnomocnenia zo dňa 2. mája 2018 tak, že by oboznámil sťažovateľku s nedostatkami tohto splnomocnenia, ale bez ďalšieho naň neprihliadal a všetky písomnosti v konaní naďalej doručoval na adresu sídla sťažovateľky.

72. Sťažovateľka opätovne predložila splnomocnenie zo dňa 2. mája 2018 pre T. Q. aj v odvolacom konaní v nadväznosti na výzvu žalovaného o upresnenie, kto za sťažovateľku podal odvolanie, keď táto nemá ustanoveného konateľa (bod 15). Urobila tak podaním zo dňa 1. januára 2019, ktoré bolo podpísané T. Q. a v ktorom bolo opätovne deklarované, že tento je aj splnomocneným zástupcom sťažovateľky s účinnosťou od 3. októbra 2018 (bod 16). Ani v nadväznosti na tento úkon žalovaný nevyzval sťažovateľku na odstránenie nedostatkov predloženého splnomocnenia a toto bez ďalšieho neakceptoval. Opätovne doručoval všetky listiny priamo na adresu sídla sťažovateľky.

73. Vyššie uvedené skutočnosti, najmä však fakt, že formulácia splnomocnenia zo dňa 2. mája 2018 udeleného sťažovateľkou T. Q. umožňovala chápať rozsah splnomocnenie ako udelené na vyrubovacie konanie aj na odvolacie konanie (bod 67 a 68) ako aj skutočnosť, že prípadne pochybnosti o tom, na ktoré konanie sa splnomocnenie vzťahuje žalovaný neodstraňoval výzvou na odstránenie zistených nedostatkov (bod 69 a 70), vedú kasačný súd k záveru, že prvostupňové rozhodnutie ako ani oznámenie žalovaného neboli bez riadneho zdôvodnenia doručované zvolenému zástupcovi sťažovateľky.

74. Kasačný súd sa tiež nezhoduje ani s právnym názorom správneho súdu na aplikáciu § 9 ods. 7 Daňového poriadku. Podľa tohto ustanovenia: „Správca dane môže na účely správy daní ustanoviť zástupcu aj právnickej osobe, ktorej nie je možné doručiť písomnosť na adresu sídla uvedeného v obchodnom registri alebo v inom registri a jej iná adresa nie je správcovi dane známa, alebo ktorá nemá osobu spôsobilú konať v jej mene, alebo ak je sporné, kto je oprávnený za právnickú osobu konať. Ustanovenie odseku 6 sa použije primerane.“

75. V právnom poriadku Slovenskej republiky sú obchodné spoločnosti, akou je aj sťažovateľka, samostatnými (od konateľov a spoločníkov oddelenými) subjektami práva, ktoré majú spôsobilosť mať práva a povinnosti ako aj spôsobilosť vykonávať právne úkony (§ 56 ods. 1 Obchodný zákonník v spojení § 18 ods. 1 č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník). Spôsobilosť právnických osôb na práva a na právne úkony vyplýva aj priamo z čl. 14 Ústavy (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 109/05 zo dňa 20. apríla 2005, publikované v ZNaUÚS pod č. 78/2005).

76. Právnické osoby sú tiež adresátmi práva na spravodlivý a zákonný proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „Ústava“). Tomuto právu zodpovedá práve taký procesný postup orgánov verejnej moci, ktorý umožňuje dotknutej osobe (či už fyzickej alebo právnickej) hájiť v konaní, ktoré sa priamo dotýka jej práv a povinností, svoje práva a právom chránené záujmy a procesne sa brániť proti prípadnému excesívnemu výkonu verejnej moci. V daňovom konaní sú pritom vždy v hre majetkové práva účastníka konania, prípadne nepriamo na nich nadväzujúce majetkové záujmy tretích osôb (potenciálnych veriteľov účastníka konania). „Ústavný rozmer daňového konania vidí ústavný súd najmä v ochrane majetkovej sféry daňových subjektov, a preto sú isté princípy daňového konania neoddeliteľne späté i s právom na pokojné užívanie majetku podľa čl. 20 ods. 1 ústavy (k tomu analogický prístup Európskeho súdu pre ľudské práva k čl. 1 dodatkového protokolu; napr. vec Intersplay 10 v. Ukrajina č. 803/02, vec Di Belmonti v. Taliansko č. 72638/01, vec Buffalo Srl v likvidácii v. Taliansko č. 38746/97)“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 398/2018 zo dňa 5. septembra 2018, bod 32).

77. S ohľadom na špecifikované limity výkladu všeobecne záväzných právnych predpisov kasačný súd zastáva názor, že oprávnenie správcu dane ustanoviť zástupcu právnickej osobe podľa § 9 ods. 7 Daňového poriadku nemožno vykladať v rozpore s požiadavkami vyplývajúcimi z práva na spravodlivý a zákonný proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy a ani spôsobom vytvárajúcim nepríjemný priestor pre svojvôľu orgánov verejnej moci. Aj pri zvažovaní uplatnenia predmetného ustanovenia je správca dane povinný zvažovať okrem iného požiadavku prihladania na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov pri správe daní (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku) a zásadu úzkej súčinnosti s daňovými subjektami (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku). Sledujúc vyššie uvedené zásady, ako aj princípy vychádzajúce z práva na spravodlivý proces, je podľa právneho názoru kasačného súdu § 9 ods. 7 Daňového poriadku potrebné vykladať tak, že ak vznikne v dôsledku okolností predvídaných predmetným ustanovením situácia objektívne vyvolávajúca pochybnosti o účinkoch úkonov správcu dane (napr. doručenie jeho úkonov) alebo daňového subjektu (napr. preberanie úkonov, či absencia fyzickej osoby oprávnenej konať v mene právnickej osoby), je povinnosťou správcu dane ustanoviť daňovému subjektu (právnickej osobe) zástupcu. Len takýto postup umožní, aby v daňovom konaní nedošlo k situácii, keď sa rozhoduje o právach a povinnostiach právnickej osoby bez toho, aby bolo s určitosťou zrejmé, že úkony boli tejto právnickej osobe riadne doručené a v mene právnickej osoby aj prebraté a následne podané oprávnenou osobou.

78. Na vyššie uvedenom v zásade nič nemení ani žalovaným zdôrazňované porušenie povinnosti ustanoviť štatutárny orgán právnickej osobe do troch mesiacov od zániku či skončenia funkcie osoby, ktorá je jediným štatutárnym orgánom (§ 66 ods. 1 Obchodného zákonníka). Následkom porušenia tejto povinnosti môže byť totiž začatie konania o zrušenie obchodnej spoločnosti (§ 68b ods. 1 písm. b) Obchodného zákonníka v spojení s § 304 písm. a) a nasl. zákona č. 161/2015 Z. z. Civilný mimosporový poriadok; ďalej len „CMP“). Obchodná spoločnosť pritom môže porušenie predmetnej povinnosti konvalidovať s následkom ukončenia konania o jej zrušení (§ 309c CMP). Samotná právnická osoba - obchodná spoločnosť však zaniká až výmazom z obchodného registra v dôsledku rozhodnutia príslušného súdu o jej zrušení (§ 68 ods. 1, 2 a 4 písm. b) Obchodného zákonníka). Inými slovami, aj právnická osoba, ktorá nemá po dobu dlhšiu ako tri mesiace ustanovený štatutárny orgán, je naďalej až do svojho zániku samostatným subjektom práv (vrátane práva na spravodlivý proces) a na jej práva je správca dane povinný v daňovom konaní dbať (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku).

79. Doteraz uvedené vedie kasačný súd k záveru, v zhode s námietkami sťažovateľky, že napádané uznesenie správneho súdu vychádza vo vzťahu k posudzovaniu väd doručovania oznámenia žalovaného z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

80. Len pre úplnosť kasačný súd dodáva, že jeho pozornosti neunikol rozpor medzi obsahom vyjadrenia sťažovateľky zo dňa 5. júna 2018 (bod 3), podľa ktorého v predmetnom období nemala mať sťažovateľka ustanovený štatutárny orgán a ani nemala určeného splnomocneného zástupcu, a preto nemohla poskytovať žalovanému súčinnosť a skutočnosťou, že dodatočne boli v konaní predkladané splnomocnenia podpísané konateľkou Monikou Zeliskovou datované pred jej odvolaním z funkcie. Aj kasačnému súdu z toho vyvstávajú pochybnosti o účelovosti postupu splnomocnencov sťažovateľky.

V.  
Záver

81. Na základe vyššie uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Napádané uznesenie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a v konaní pred správnym súdom došlo k porušeniu procesných predpisov v miere zasahujúcej do práva sťažovateľky na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP. Kasačný súd preto napádané uznesenie správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu, po tom čo si ustáli, kto je osoba oprávnená konať za žalobkyňu, vyzvať ju na odstránenie nedostatkov správnej žaloby, najmä vo vzťahu k možnosti podania žaloby opomenutého účastníka. Po ustálení obsahu žaloby správny súd prípadne posúdi otázku zákonnosti doručovania napadnutého oznámenia žalovaného a zo svojich záverov v tejto otázke vyvodí zodpovedajúce procesnoprávne a hmotnoprávne dôsledky.

82. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

83. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 v spojení s 147 ods. 2 a § 139 ods. 4 SSP).