

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/26/2020
Identifikačné číslo spisu: 8018200579
Dátum vydania rozhodnutia: 1. marca 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8018200579.1

UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne: HOLZ-PRODUKT, s.r.o., so sídlom Ruská Nová Ves 244, IČO: 36478377; právne zastúpenej: Advokátska kancelária SD LEGAL, s.r.o., so sídlom Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 51717395; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101548539/2018 zo dňa 9. augusta 2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/4/2018 - 177 zo dňa 16. januára 2020, takto

rozhodol:

Senát 3S p o s t u p u j e vec vedenú pod sp. zn. 6Sžfk/26/2020 na prejednanie a rozhodnutie veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

Odôvodnenie

I.

Vymedzenie predkladanej otázky

1. Senát 3S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „predkladajúci senát“) rozhodol podľa § 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) o postúpení predmetnej veci veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „veľký senát“) po tom, čo pri posudzovaní kasačnej sťažnosti žalobkyne došiel k právnemu názoru odlišnému od právneho názoru vyjadreného v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/28/2020 zo dňa 27. januára 2021 a v rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/22/2020 zo dňa 9. decembra 2021.

2. Právnymi otázkami, pri ktorých riešení sa chce predkladajúci senát odchýliť od predchádzajúcich rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sú, (i) či sa na doručovanie zamestnancami správcu dane (ale aj na akékoľvek iné doručovanie) bezpodmienečne vzťahuje § 30 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „Daňový poriadok“) a (ii) či odmietnutie prevzatia zásielky v prípade doručovania zamestnancami správcu dane na iné miesto doručenia než stanovuje § 30 ods. 5 Daňového poriadku, môže mať účinky doručenia.

II.

Opis preskúmvanej veci

3. Daňový úrad Prešov (ďalej ako „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj až november 2014. Daňová kontrola začala dňa 17. októbra 2016.

4. Správca dane vydal dňa 27. septembra 2017 protokol č. 102046117/2017 (ďalej ako „protokol“), ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručoval žalobkyni na adresu trvalého pobytu konateľov žalobkyne zamestnancami správcu dane. O priebehu doručovania uvedených dokumentov bol spísaný úradný záznam č. 102050807/2017 zo dňa 27. septembra 2017, v ktorom zamestnanci správcu dane uviedli, že protokol a výzvu doručovali na adresu trvalého pobytu konateľov žalobkyne; že konatelia dokumenty neprevzali, lebo ide o súkromnú adresu a požiadali o doručenie poštou; že poučili konateľov o skutočnosti, že ak odmietnu písomnosť prevziať, táto sa považuje za doručенú aj napriek tomu, že doručenie neprebehlo v mieste sídla spoločnosti.

5. Dňa 2. októbra 2017 konatelia žalobkyne nahliadli do administratívneho spisu, z ktorého si urobili kópie, okrem iného aj z protokolu, o čom bol vyhotovený úradný záznam č. 102081169/2017.

6. Správca dane považoval protokol za doručенý dňom 27. septembra 2019 z dôvodu, že konatelia odmietli protokol na uvedenej adrese prevziať.

7. Žalobkyňa sa k protokolu vyjadrila podaním zo dňa 3. októbra 2017. Správca dane rozhodnutím č. 101010132/2018 zo dňa 22. mája 2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 8.048,68 Eur.

8. Žalobkyňa podala proti prvostupňovému rozhodnutiu včas odvolanie a namietala jednak nezákonnosť doručenia protokolu ako aj nesprávnosť záverov správcu dane o nezákonnosti odpočítania dane. K odvolaniu priložila kópiu komunikácie so zamestnancom žalovaného zo dňa 4. októbra 2017, ktorý cez portál podpora.financnasprava.sk žalobkyni odpovedal, že v prípade, že písomnosť nie je doručovaná elektronicky alebo do sídla právnickej osoby, považuje sa za nedoručenú.

9. Žalovaný rozhodnutím č. 101548584/2018 zo dňa 9. augusta 2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

10. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

11. Správny súd rozsudkom č. k. 1S/4/2018 - 177 zo dňa 16. januára 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Uvedený rozsudok vydal správny súd podľa § 140 SSP, keď odkázal na rozsudok správneho súdu pod sp. zn. 2S/85/2018 zo dňa 7. novembra 2019.

12. Správny súd sa v rozsudku sp. zn. 2S/85/2018 zo dňa 7. novembra 2019 stotožnil s názorom žalobkyne, že protokol jej nebol účinne doručенý. Uviedol, že zákon stanovuje podmienky, ktoré je potrebné naplniť, aby bolo možné doručenie písomnosti vyhodnotiť ako účinné, teda ako doručenie s právnymi účinkami. Podľa správneho súdu doručovanie nebolo vykonané v súlade s § 30 ods. 5 v spojení s § 31 ods. 3 Daňového poriadku, keďže správcovi dane vyplývala povinnosť doručiť protokol elektronickými prostriedkami, k čomu nedošlo. Aj za predpokladu, že by správca dane považoval doručovanie zamestnancami správcu dane za účelné, teda nedoručoval by elektronickými prostriedkami, nemožno doručovať písomnosti v rozpore s miestom doručenia, ktoré vyžaduje zákonné ustanovenie v § 30 ods. 5 Daňového poriadku. Správca dane bol povinný teda doručiť

protokol na adresu sídla žalobkyne. Správny súd ďalej uviedol, že zákonná lehota na ukončenie daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane dodržaná, keďže do dnešného dňa nedošlo k účinnému doručeniu protokolu.

13. V ostatnej časti rozsudku správny súd posudzoval otázku zákonnosti samotného odpočtu dane zo strany žalobkyne.

14. Na záver správny súd dodal, že v ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov najskôr sa vysporiadať s námietkou žalobkyne týkajúcou sa nedodržania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a iba v prípade, ak správne orgány dospejú k záveru, že v dôsledku neposkytnutia súčinnosti žalobkyne došlo k nedoručeniu protokolu v zákonom stanovenej jednoročnej lehote, bude následne ich úlohou doplniť dokazovanie o žalobkyňou navrhnuté dôkazy.

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Žiadal zrušiť napádaný rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ namietal právny názor správneho súdu o nezákonom doručení protokolu a tým aj záver, že by daňová kontrola nebola ukončená v lehote stanovenej zákonom (podľa neho trvala od 17. októbra 2016 do 27. septembra 2017). Tvrdil, že ustanovenie § 30 ods. 5 v spojení § 31 ods. 3 Daňového poriadku neukladá povinnosť správcovi dane doručovať písomnosti daňovým subjektom elektronickými prostriedkami. Tiež nesúhlasil, že by sa s touto námietkou žalobkyne v napádanom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal, pričom poukázal na samotné rozhodnutie. Podľa jeho názoru Daňový poriadok stanovuje, že písomnosti v rámci správy daní sú doručované rôznymi spôsobmi, pričom sú prednostne doručované elektronickými prostriedkami alebo zamestnancami správcu dane. V posudzovanom prípade zamestnanci správcu dane vzhľadom k povahe písomností - protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou, využili druhý spôsob doručovania v súlade s platnou legislatívou z dôvodu, že to bolo možné, účelné a hospodárne. V tejto súvislosti poukázal na to, že z všeobecného elektronického výkonu moci bola vyňatá agenda Finančnej správy SR, v ktorej elektronická komunikácia prebieha prostredníctvom portálu Finančnej správy (PFS).

17. V kasačnej sťažnosti ďalej sťažovateľ uvádzal, že v danom prípade v súlade s § 31 ods. 3 Daňového poriadku zamestnanci správcu dane doručovali zásielky oprávneným osobám - konateľom žalobkyne, ktorí protokol odmietli prevziať. Podľa sťažovateľa bol výkon doručovania protokolu zrealizovaný slušným a zákonným spôsobom na adrese trvalého bydliska konateľov žalobkyne. Z úradného záznamu číslo 102050807/2017 zo dňa 27. septembra 2017 vyplýva, že zamestnanci správcu dane poučili žalobkyňu o skutočnosti, že ak odmietne písomnosť prevziať, táto sa považuje za doručeníu aj napriek tomu, že doručenie neprebehlo v mieste sídla spoločnosti. Podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku ak konatelia odmietli zásielku prijať, došlo tak podľa jeho názoru k jej doručeniu. Tiež doplnil, že žalobkyňa nahliadla dňa 2. októbra 2017 do spisu a vyhotovila si z neho fotokópiu.

18. Podľa sťažovateľa vzhľadom k tomu, že ustanovenie § 30 ods. 4 Daňového poriadku výslovne neviaže osobnú formu doručenia písomností na miesto doručenia, v prípade, ak adresát odmietne písomnosť prijať, považuje sťažovateľ túto za doručeníu, aj napriek tomu, že pokus o osobné doručenie neprebíhal v mieste doručenia. Nesúhlasil teda so záverom správneho súdu, že písomnosti nemožno doručovať v rozpore s § 30 ods. 5 Daňového poriadku, keďže podľa jeho názoru správca dane doručoval v predmetnom prípade podľa § 30 ods. 1 v nadväznosti na § 30 ods. 4 Daňového poriadku.

19. Poukázal tiež na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010, kde ústavný súd uviedol, že zákaz prekročiť časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimčne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na to, že žalobca svojim obštrukčným konaním nebol súčinný k správcovi dane pri preberaní protokolu a tým konal v rozpore s ustanovením § 3 ods. 8 Daňového poriadku. Tiež doplnil, že predmetný nález riešil inú podstatu

ukončenia daňovej kontroly, ktorá sa podľa sťažovateľa nedá jednoznačne použiť na preskúmaný prípad. Podľa sťažovateľa je tiež záver rozsudku správneho súdu rozporný, keď sám nespochybnil neposkytnutie súčinnosti, ku ktorej došlo zo strany žalobcu v procese doručovania protokolu.

20. V ďalšej časti kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal vyhodnotenie správneho súdu z hľadiska zákonnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu.

III.

Argumentácia predkladajúceho senátu

21. Predkladajúci senát zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), je prípustná (§ 439 SSP), a že kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP).

22. Pri skúmaní dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti predkladajúci senát zistil, že pre jeho rozhodnutie bude rozhodujúce zodpovedanie kľúčovej právnej otázky nastolenej sťažovateľom, či sa na doručovanie zamestnancami správcu dane (ale aj na akékoľvek iné doručovanie) bezpodmienečne vzťahuje § 30 ods. 5 Daňového poriadku. Rovnako, vzhľadom na prejednávanú vec, je dôležité ustáliť, či odmietnutie prevzatia zásielky v prípade doručovania zamestnancami správcu dane na iné miesto doručenia než stanovuje § 30 ods. 5 Daňového poriadku, môže mať účinky doručenia.

23. V rámci rozhodovacej činnosti kasačného súdu predkladajúci senát identifikoval rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/28/2020 zo dňa 27. januára 2021, v ktorom senát formuloval v obdobnej veci sťažovateľky, s rovnakým rozsudkom správneho súdu, nasledujúci právny názor:

16. (...) Zo žiadneho ustanovenia zákona (rozumej daňového poriadku a zákona o egovernmente) nevyplýva záver, že by právny úkon správcu dane, t.j. doručovanie protokolu prostredníctvom správcu dane, mal za následok jeho neplatnosť a to aj v prípade, že sa nedoručovalo v sídle daňovníka, u ktorého bola vykonaná daňová kontrola, ale v mieste kde sa oprávnené osoby zdržiavali. Kasačný súd musel preto námietke sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci v časti týkajúcej sa povinnosti doručovať protokol výlučne elektronickým spôsobom vyhovieť, nakoľko správca dane môže doručovať písomnosti buď elektronicky, alebo aj prostredníctvom svojich zamestnancov, nakoľko mu to umožňuje ust. § 30 ods. 1 daňového poriadku, pričom oba spôsoby doručenia sú rovnocenné. Pokiaľ ide o samotné meritum veci kasačný súd odkazuje na svoju doterajšiu širokú a dostatočnú judikatúru.

24. Tiež Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozhodnutí 5Sžfk/22/2020 zo dňa 9. decembra 2021 v obdobnej veci sťažovateľky, s rovnakým rozsudkom správneho súdu, uviedol nasledujúci právny názor:

„34. Kasačný súd konštatuje, že primárnou, predbežnou otázkou pre posúdenie predmetnej veci je preukázanie doručenia protokolu o vykonaní daňovej kontroly. Len prípadný záver správneho súdu o tom, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote jedného roka, dáva opodstatnenie na následný meritórny prieskum rozhodnutia správneho orgánu. V predmetnej veci platí, že až po jednoznačnom závere, že bol Protokol dňa 27.09.2017 žalobcovi za vyššie opísaného skutkového záveru doručený, je možné zaoberať sa následnou otázkou o naplnení podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a unesením dôkazného bremena zo strany žalobcu. V prípade záveru o neúčinnosti doručenia protokolu o vykonaní daňovej kontroly, v dôsledku čoho by bola prekročená zákonná lehota jedného roka, sa ďalšie skúmanie rozhodnutia správneho orgánu javí ako nadbytočné.

35. Hoci krajský súd v bodoch 67-74 napadnutého rozsudku dospel k záveru, že bol Protokol doručený nezákonne, a teda neúčinne, v záverečnom usmernení pre správny orgán v bode 89 napadnutého rozsudku uviedol: „V ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov najskôr sa vysporiadať s námietkou žalobcu týkajúcou sa nedodržania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a iba v prípade, ak správne orgány dospejú k záveru, že v dôsledku neposkytnutia súčinnosti žalobcu došlo k nedoručeniu Protokolu v zákonom stanovenej jednoročnej lehote, bude následne ich úlohou doplniť dokazovanie o žalobcom navrhnuté dôkazy a to doplniť dokazovanie o výsluch osôb

označených ako zamestnanci spoločnosti RM MART, s.r.o. a vysporiadať sa s návrhom žalobcu na výsluch svedka..., resp. tieto dôkazy vykonať.“ Z uvedeného vyplýva, že krajský súd si v napadnutom rozsudku sám odporuje, ak najprv považoval daňovú kontrolu za neukončenú a Protokol riadne nedoručený a následne uložil správny orgán úlohu vysporiadať sa s námietkou týkajúcou sa nedodržania zákonnej lehoty. V zmysle ust. § 191 ods. 6 je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku. Kasačný súd zdôrazňuje, krajský súd sa mal sám jednoznačne vysporiadať s námietkou týkajúcou sa nedodržania zákonnej lehoty a toho, či došlo k nedoručeniu Protokolu v zákonom stanovenej jednoročnej lehote v dôsledku neposkytnutia súčinnosti žalobcu.

36. Krajský súd v napadnutom rozsudku najprv uviedol, že Protokol nemožno považovať za doručený a následne uviedol, že orgán verejnej správy má vo veci ďalej postupovať tak, že sa vysporiada s námietkou o doručenie tohto Protokolu. Krajský súd rovnako nepresvedčivo vysvetlil dôvody, prečo nemožno považovať Protokol za doručený podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku, keď najprv konštatoval, že správca dane bol povinný Protokol doručovať elektronicky a následne uviedol, že správca dane mal Protokol doručovať v sídle daňovníka, u ktorého bola vykonaná daňová kontrola.

37. Kasačný súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nepreskúmateľný, nepresvedčivý, zmätočný a vnútorne si vzájomne odporujúci.“

25. Predkladajúci senát dospel k záveru, že od právnych názorov vyjadrených v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/28/2020 zo dňa 27. januára 2021 je potrebné sa odchýliť.

III.A K doručovaniu zamestnancami správcu dane

26. Podľa § 30 Daňového poriadku

(1) Správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane.

(2) Ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1, správca dane doručuje písomnosť prostredníctvom

a) poskytovateľa poštových služieb,

b) iného orgánu, ak to ustanovuje osobitný predpis,

c) verejnej vyhlášky.

(3) Ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne pri správe daní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu aj jeho zástupcovi. Týmto nie je dotknuté doručenie písomnosti uložením podľa § 9 ods. 2 a 11.

(4) Ak adresát bezdôvodne odmietne prijať písomnosť, je táto doručená dňom, keď bolo prijatie odmietnuté; o tom musí doručovateľ adresáta poučiť.

(5) Ak nejde o doručovanie elektronickými prostriedkami, doručuje sa písomnosť na adresu na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane; inak sa doručuje písomnosť fyzickej osobe na adresu trvalého pobytu a právnickej osobe na adresu sídla (ďalej len "miesto doručenia"); ustanovenie § 9 ods. 11 tým nie je dotknuté.

27. Predkladajúci senát nespochybňuje, že ustanovenie § 30 ods. 1 Daňového poriadku umožňuje doručovanie písomností, ak je to účelné a možné, zamestnancami správcu dane. Teda je na správcovi dane, aby sa v prípade odôvodnenej účelnosti a možnosti rozhodol, že nebude písomnosti doručovať elektronicky (primárny spôsob doručovania), ale prostredníctvom svojich zamestnancov. V súvislosti s touto problematikou odkazuje predkladajúci senát napr. na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/45/2019 zo dňa 27. októbra 2021.

28. Na rozdiel od senátu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 8S však predkladajúci senát považuje všetky spôsoby doručenia za rovnocenné (§ 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku) v tom, že na nich vzťahujú nasledujúce ustanovenia § 30 ods. 3 až 5 Daňového poriadku upravujúce podmienky doručenia (okrem výnimiek, bližšie pozri bod 31).

29. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. V súlade s týmto základným princípom

fungovania právneho štátu, ktorý jednak vytvára právnu istotu pre subjekty súkromného práva, že orgány nebudú voči nim konať v rozpore so svojou právomocou, tiež nastoľuje právnu istotu medzi orgánmi verejnej moci ohľadne právomoci, ktorú majú priznanú a zakladá prezumpciu ústavnosti správania orgánov verejnej moci, pristúpil prekladajúci senát k výkladu ustanovenia § 30 Daňového poriadku. Navyše jasne vymedzené oprávnenia a tomu korešpondujúce povinnosti sú obzvlášť dôležité v oblasti správy daní, kde sa realizujú finančné záujmy štátu a rozhodovanie môže mať výrazný zásah do majetkovej sféry daňových subjektov.

30. Z ustanovenia § 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku podľa predkladajúceho senátu jasne vyplýva, aké spôsoby doručenia môže správca dane použiť pre doručovanie písomností. Ide o taxatívny výpočet, pričom spôsoby doručenia podľa odseku 2 môže použiť správca dane iba v prípade, že písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1. Doručovať písomnosti iným spôsobom zákon správcovi dane neumožňuje.

31. Následne v rovnakom ustanovení § 30 Daňového poriadku zákonodarca v odsekoch 3 až 5 upravuje podmienky doručenia, ktoré sa použitím systematického výkladu podľa predkladajúceho senátu jednoznačne týkajú všetkých spôsobov doručovania podľa čl. 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, pokiaľ zákonodarca výslovne pre určitý spôsob doručovania neupravuje odlišné podmienky. Ak totiž zákonodarca mienil niektorý zo spôsobov doručovania upravených v čl. 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku vyňať z nasledujúcich ustanovení o podmienkach doručenia, tak takto aj učinil - v ustanovení § 30 ods. 5 Daňového poriadku vyňal z povinnosti doručovania na miesto doručenia doručovanie elektronickými prostriedkami, rovnako osobitne upravil podmienky doručovania v prípade doručovania verejnou vyhláškou v § 35 ods. 2 a 3 Daňového poriadku. Vzhľadom na to, že zákonodarca pre doručovanie písomností zamestnancami správcu dane (osobne) neustanovil výnimky, prekladajúci senát je toho názoru, že ustanovenia § 30 ods. 3 až 5 Daňového poriadku sa vzťahujú aj na doručovanie zamestnancami správcu dane podľa § 30 ods. 1 Daňového poriadku.

32. Ak by predkladajúci senát pristúpil na výklad poskytnutý vo veci sp. zn. 8Sžfk/28/2020 zo dňa 27. januára 2021, vystavil by daňové subjekty právnej neistote, keď by správcovi dane ako štátnemu orgánu priznal výnimočné postavenie pristupovať k spôsobom doručenia a ich podmienkam podľa vlastného uváženia a výkladu, pričom daňový subjekt (prípadne jeho štatutárny orgán) by si nemohol byť istý ani na dovolenke či v nemocnici, či v prípade doručovania písomnosti na tomto mieste ide o doručenie s právnymi účinkami.

33. Zákonodarcom zvolená limitácia miesta a podmienok doručovania podľa § 30 ods. 3 až 5 Daňového poriadku rešpektuje skutočnosť, že právnická osoba a jej konateľ nie sú z právneho hľadiska totožnou osobou, ale dvoma samostatnými subjektmi s limitovanými vzájomnými vzťahmi. Rovnako má podľa predkladajúceho senátu význam v tom, že upravuje primeranú rovnováhu medzi právom na súkromie zástupcov právnických osôb a verejným záujmom na plynulom priebehu daňového konania na strane druhej. Za postačujúce inštitúty pre zabezpečenie plynulého priebehu daňového konania, aj v prípade pasivity daňového subjektu, považuje predkladajúci senát zákonodarcom upravené inštitúty fikcie doručenia (§ 31 ods. 3 Daňového poriadku) a doručenia odmietnutím prevzatia zásielky (§ 30 ods. 4 Daňového poriadku). Zákonnou a základnou úlohou správcu dane využívať zákonné inštitúty doručovania a organizovať daňového konanie tak, aby bolo ukončené v zákonnej lehote. Zanedbanie plnenia zákonných úloh správcom dane nemožno ospravedlňovať a ani riešiť akceptovaním porušovania zákonných noriem obsiahnutých v Daňovom poriadku a zákonných pravidiel doručovania písomností v neprospech účastníka konania.

34. Predkladajúci senát je preto toho názoru, že ustanovenie § 30 ods. 5 Daňového poriadku, upravujúce miesto doručenia, sa týka všetkých spôsobov doručenia, ak zákonodarca výslovne neupravuje inak (ako je tomu v prípade elektronického doručovania či doručovania verejnou vyhláškou). Ustanovenie § 30 ods. 5 Daňového poriadku sa preto vzťahuje aj na doručovanie zamestnancami správcu dane. Ak teda správca dane doručuje písomnosť v rozpore s § 30 ods. 5 Daňového poriadku mimo zákonom predpokladaného miesta doručenia - právnickej osobe mimo adresy sídla alebo adresy na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane - ide

o doručenie v rozpore so zákonom a s takýmto doručením nemožno bez ďalšieho spájať právne účinky doručenia (s výnimkou, ak daňový subjekt s doručením mimo miesta doručenia súhlasí, k tomu vid' bližšie bod 40 tohto uznesenia).

35. Nevyhnutnosť postupovať striktnie podľa zákona, teda povinnosť doručovať všetky písomnosti na miesto doručenia upravené v § 30 ods. 5 Daňového poriadku má podľa predkladajúceho senátu významný dopad na účinky doručovanej písomnosti. Navyše, ak v prejednávanej veci ide o doručenie protokolu z daňovej kontroly, s ktorého doručením Daňový poriadok spája okamih ukončenia daňovej kontroly (§ 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku), ktorú nie je možné ako dôkaz podľa ustálenej judikatúry kasačného súdu použiť vo vyrubovacom konaní, ak trvala dlhšie ako jeden rok (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/40/2019 zo dňa 10. decembra 2019, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky ako R 43/2021).

36. Predkladajúci senát má za to, že doručenie môže mať zákonom stanovené právne účinky len vtedy, ak písomnosť bola doručená (i) spôsobom predpokladaným Daňovým poriadkom, (ii) na mieste doručenia stanovenom Daňovým poriadkom a (iii) adresátovi alebo osobe ním splnomocnenej podľa Daňového poriadku. V opačnom prípade sa doručovanie považuje za neúčinné a je potrebné doručovanie zopakovať (nemožno hovoriť o doručení). Uvedené jasne vyplýva aj z Daňového poriadku, keď podľa § 31 ods. 3 písomnosti, ktoré sú určené do vlastných rúk právnickej osobe, je oprávnená prijímať osoba, ktorá je oprávnená konať v mene právnickej osoby, alebo osoba, ktorá je ňou poverená na prijímanie takýchto písomností. Ak nebola v mieste doručenia osoba oprávnená prijímať písomnosti zastihnutá, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu (...). Doručovanie do vlastných rúk (protokol z daňovej kontroly je doručovaný do vlastných rúk) môže byť teda účinné len v mieste doručenia a osobe na to oprávnenej, pričom akýkoľvek iný postup je potrebné považovať za rozporný s Daňovým poriadkom s potenciálnym následkom neúčinnosti doručovania z dôvodu nedodržania zákonných podmienok pre nadobudnutie právnych účinkov doručenia. Keďže s doručovaním písomností v daňovom konaní sú spájané významné účinky na samotnú daňovú kontrolu alebo následné vyrubovacie konanie, je nevyhnutné, aby okamih doručenia vyplýval priamo zo zákona, a teda bol daňovým subjektom predvídateľný a nemohol byť podľa potreby správcom dane ovplyvňovaný.

37. Vyššie uvedené má vplyv aj na posudzovanie prípadného odmietnutia prevzatia písomnosti mimo miesta doručenia podľa § 30 ods. 5 Daňového poriadku. Podľa predkladajúceho senátu fikciu doručenia podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku je možné aplikovať iba v prípade zákonného postupu doručovania, teda doručovania, ktoré je spôsobilé mať účinky doručenia (ak by nedošlo k odmietnutiu).

38. K obdobnej situácii sa už vyjadroval Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 1MCdo/2/2010 zo dňa 29. februára 2012, kde uviedol, že právna fikcia doručenia - použitá aj v ustanovení § 48 ods. 2 O.s.p. - ako nástroj odmietnutia reality právom je nástrojom výnimočným. Aby fikcia doručenia mohla naplniť svoj účel (dosiahnutie právnej istoty), musí rešpektovať všetky náležitosti, ktoré s ňou zákon spája. Ak nie sú všetky právne náležitosti splnené, nie je súd oprávnený naplnenie fikcie doručenia konštatovať (porovnaj čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 2 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd, ktorá je uvedená ústavným zákonom č. 23/1991 Zb.).

39. V zmysle uvedeného, ak daňový subjekt odmietne prevziať písomnosť, ktorej doručovanie nie je v súlade so zákonom (v posudzovanej veci nebola písomnosť doručená do miesta doručenia), odmietnutie prevzatia v takejto situácii nemá za následok vznik fikcie doručenia. Rovnako aj ustanovenie § 30 ods. 4 Daňového poriadku, upravujúce možnosť odmietnutia písomnosti, je nevyhnutné vykladať v súlade s ostatnými ustanoveniami Daňového poriadku o doručovaní a z toho dôvodu môže fikcia doručenia vzniknúť len v prípade zákonného doručenia tak ako je to uvedené v bode 35 tohto rozhodnutia.

40. Predkladajúci senát však považuje za dôležité doplniť (hoci to nebola situácia posudzovanej veci), že vyššie opísaný prístup k doručovaniu písomností, ktorý je považovaný za tzv. formálny, musí niekedy pri posúdení konkrétnych okolností ustúpiť tzv. materiálnemu prístupu vnímania právneho inštitútu doručovania, ktorým je v súlade s jeho zmyslom a účelom predovšetkým oboznámenie sa účastníkov konania s doručovanou písomnosťou. Akokoľvek je totiž tento inštitút v právnom poriadku významný a sú s ním spojené významné následky (ako napr. fikcia doručenia) a právne účinky, nie je možné prehliadať fakt, že svojou podstatou ide o komunikačný prostriedok, ktorý ma slúžiť na oznámenie účastníkom konania o úkonoch správnych orgánov, v tomto prípade daňových.

41. V tomto zmysle je preto dôležité nachádzania rovnováhy medzi prirodzenou a logickou ochranou procesných práv účastníkov a medzi snahou štátu o efektívne doručovanie tak, aby sa účastníci dozvedeli o úkonoch príslušných orgánov. Pre materiálny prístup k doručovaniu písomnosti je preto podstatné to, či sa adresát mohol s doručovanou písomnosťou zoznámiť a tak bolo zachované jeho právo na podanie efektívnych opravných prostriedkov alebo na súdnu ochranu. V takom prípade už posudzovanie zákonnosti doručovania nie je potrebné skúmať a nemôže mať vplyv na závery o účinkoch doručenia, keďže požiadavka materiálneho doručenia bola dodržaná. V zmysle uvedeného preto, hoci aj doručovanie písomnosti vykazuje znaky nezákonnosti, ale účastník konania sa preukázateľne s obsahom doručovanej písomnosti oboznámil (o oboznámení sa nesmú byť pochybnosti), a spôsob doručenia mu nezabránil včas a účinne realizovať jeho procesné práva, je potrebné túto považovať za riadne doručenie. To platí napr. vtedy, ak účastník včas podá opravný prostriedok, z ktorého jasne vyplýva, že obsah doručovanej písomnosti je mu známy, a teda nedošlo k reálnemu zásahu do jeho procesných práv. Uvedené však nie je možné aplikovať na posudzovanú vec, keďže protokol bol doručovaný v rozpore so zákonom mimo miesta doručenia a štatutárny orgán sa z dôvodu odmietnutia prevzatia tejto písomnosti s jej obsahom neoboznámil.

42. Aplikujúc vyššie uvedené východiská na prejednávajúcu vec, predkladajúci senát je toho názoru, že ustanovenie § 30 ods. 3 až 5 Daňového poriadku sa vzťahujú na všetky spôsoby doručovania podľa § 30 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, pokiaľ zákonodarca výslovne neupravuje inak. Ustanovenie § 30 ods. 5 Daňového poriadku sa teda vzťahuje aj na doručovanie zamestnancami správcu dane. Z toho dôvodu aj zamestnanci správcu dane sú pri osobnom doručovaní viazaní § 30 ods. 5 Daňového poriadku a sú povinní písomnosti doručovať na miesto doručenia, u právnickej osoby na adresu na území členského štátu, ktorú daňový subjekt oznámil správcovi dane alebo na adresu sídla. V prípade doručenia na iné miesto, hoci aj štatutárnemu orgánu právnickej osoby, nemožno takému doručeniu bez ďalšieho pripísať právne účinky doručenia a takéto doručovanie je preto v zásade neúčinné, pokiaľ napriek zisteným vadám doručovania nedošlo k preukázateľnému oboznámeniu sa účastníka konania s obsahom doručovanej listiny spôsobom umožňujúcim mu uplatniť ďalšie procesné oprávnenia a opravné prostriedky. V takom prípade sa moment materiálneho oboznámenia účastníka konania s obsahom doručovanej listiny stáva momentom jej doručenia. K aplikácii fikcie podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku (doručenie listiny bez možnosti oboznámenia sa s jej obsahom) pritom môže dôjsť len vtedy, ak došlo k bezdôvodnému odmietnutiu prijatia písomnosti za predpokladu, že samotné doručovanie písomnosti bolo zákonné. Pokiaľ účastník konania odmietne prijať písomnosť doručovanú v rozpore so zákonom, nie je možné považovať za preukázané splnenie predpokladov na uplatnenie fikcie podľa § 30 ods. 4 Daňového poriadku.

III.B K nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu

43. Z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/28/2020 zo dňa 27. januára 2021 a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí 5Sžfk/22/2020 zo dňa 9. decembra 2021 vyplýva, že rozhodnutie správneho súdu, ktoré je identické s rozhodnutím v posudzovanej veci, má byť rozporné a nepreskúmateľné. Uvádzajú, že hoci správny súd dospel k záveru, že bol Protokol doručený nezákonne, a teda neúčinne, v záverečnom usmernení pre správny orgán uviedol: „V ďalšom konaní bude úlohou správnych orgánov najskôr sa vysporiadať s námietkou žalobcu týkajúcou sa nedodržania zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a iba v prípade, ak správne orgány dospejú k záveru, že v dôsledku neposkytnutia súčinnosti žalobcu došlo k nedoručeniu Protokolu v zákonom stanovenej jednoročnej lehote, bude následne ich úlohou doplniť dokazovanie o žalobcom navrhnuté dôkazy a to doplniť dokazovanie o vylúch osôb označených ako

zamestnanci spoločnosti RM MART, s.r.o. a vysporiadať sa s návrhom žalobcu na výsluch svedka..., resp. tieto dôkazy vykonať.“ Uvedený záver správneho súdu však predkladajúci senát nepovažuje za rozporný, ale naopak, v súlade s judikatúrou ústavného súdu.

44. Ústavný súd v rozhodnutiach sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016 totiž k lehote na vykonanie daňovej kontroly uviedol, že ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý. Podmienka vyjadrená v citovanej právnej vete, podľa ktorej trvať na rešpektovaní zákonného limitu dĺžky daňovej kontroly je potrebné vtedy, ak „kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy“ sa podľa názoru predkladajúceho senátu správne pretavila do rozhodnutia správneho orgánu. Ak ten totiž dospel k záveru, že bola prekročená lehota na vykonanie daňovej kontroly (z dôvodu nezákonného doručovania protokolu), správne inštruoval správny orgán aby posúdil, či k nedodržaniu lehoty nedošlo z dôvodu nesúčinnosti na strane daňového subjektu, ktorá by v súlade s citovanou judikatúrou ústavného súdu bola spôsobilá požiadať na striktné trvanie daňovej kontroly ospravedlniť.

IV.

Záver

45. S ohľadom na vyššie uvedené predkladajúci senát rozhodol o predložení veci veľkému senátu na rozhodnutie, ktorý z prezentovaných právnych názorov, či ten vychádzajúci z rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/28/2020 zo dňa 27. januára 2021 (bod 23 tohto uznesenia), alebo konkurujúci právny názor prezentovaný prekladajúcim senátom (bod 41 tohto uznesenia), bude aplikovaný v ďalšej rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

46. Rozhodnutie bolo prijaté senátom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

P o u č e n i e :

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.