

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/100/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200716
Dátum vydania rozhodnutia: 16.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200716.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: ST OMEGA s.r.o. v reštrukturalizácii, so sídlom Nám. gen. Štefánika č. 3, 064 01 Stará Ľubovňa, IČO: 31 702 791, zast.: JUDr. Bohumilom Novákom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Horná č. 27, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Daňový úrad Prešov, so sídlom Hviezdoslavova č. 7, 080 01 Prešov, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia, na odvolanie žalovaného proti uzneseniu Krajského súdu v Prešove zo dňa 22. decembra 2015 č.k. 4S/26/2015-46, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Prešove zo dňa 22. decembra 2015 č.k. 4S/26/2015-46 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Účastníkom právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Prešove v záhlaví uvedeným uznesením podľa § 250d ods. 3 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“) zastavil konanie (súdny prieskum) z dôvodu, že žalobou napadnuté rozhodnutie - oznámenie Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad, č. 264381/2015 z 13.04.2015 (ďalej len „napadnuté oznámenie“ - č.l. 21), voči ktorému bolo prípustné daňové odvolanie, ako nulitné rozhodnutie nie je v zmysle § 64 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) spôsobilým predmetom súdneho prieskumu.

Podľa § 64 ods. 2 písm. a) Daňového poriadku v znení relevantnom pre preskúmanú vec pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré

a) vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný.

Podľa § 64 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení nulitu rozhodnutia posudzuje z vlastného podnetu alebo iného podnetu druhostupňový orgán, a to kedykoľvek; ak ide o rozhodnutie ministerstva, posudzuje také rozhodnutie minister na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie.

2. Krajský súd následne vyslovil právny názor, že nepatrí do kompetencií pobočiek daňových úradov posudzovať odvolania, pretože s prihliadnutím na § 2 ods. 3 zákona č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zák. č. 479/2009 Z.z.“) rozhodovanie v daňovom konaní patrí výlučne do právomoci daňových úradov ako správcov dane. Krajský súd teda vyslovil predpoklad, že aj v zmysle § 5 ods. 3 písm. b) zák. č. 479/2009 Z.z. napadnuté oznámenie nebolo vydané kompetentným orgánom.

Podľa § 2 ods. 3 zák. č. 479/2009 Z.z. v citovanom znení nulitu na zabezpečenie výkonu činnosti daňových úradov môže prezident finančnej správy na návrh riaditeľa daňového úradu zriadiť pobočky daňového úradu a kontaktné miesta daňového úradu; pobočky daňového úradu zriaďuje a zrušuje prezident finančnej správy so súhlasom ministra financií Slovenskej republiky. Pobočka daňového úradu a kontaktné miesto daňového úradu sú organizačnou zložkou daňového úradu.

Podľa § 5 ods. 3 zák. č. 479/2009 Z.z. v citovanom znení daňový úrad

- a) vykonáva správu daní podľa osobitného predpisu,
- b) rozhoduje v správnom konaní,
- c) kontroluje vyberanie a platenie správnych poplatkov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, vracia správne poplatky zaplatené kolkovými známikami, ukladá pokuty a vymáha správne poplatky, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu, odvádza celkovú sumu správnych poplatkov poukázanú inými správnymi orgánmi do štátneho rozpočtu,
- d) vracia súdne poplatky na základe rozhodnutia súdu alebo orgánu štátnej správy súdov, odvádza celkovú sumu súdnych poplatkov poukázanú súdmi do štátneho rozpočtu,
- e) informuje daňové subjekty o ich právach a povinnostiach vo veciach daní a o osobitných predpisoch,
- f) oznamuje orgánom činným v trestnom konaní podozrenia zo spáchania trestných činov v súvislosti s porušovaním osobitných predpisov; o týchto podozreniach informuje finančné riaditeľstvo,
- g) vykonáva vzájomnú medzinárodnú pomoc a spoluprácu pri správe daní a pri vymáhaní niektorých finančných pohľadávok podľa medzinárodných zmlúv, právne záväzných aktov Európskych spoločenstiev a Európskej únie a podľa osobitných predpisov,
- h) aktualizuje databázu údajov daňového informačného systému a poskytuje informácie podľa osobitného predpisu,
- i) zabezpečuje spracovanie individuálnych a konsolidovaných účtovných a ostatných finančných výkazov predkladaných obcami,
- j) vykonáva dozor podľa osobitného predpisu a plní úlohy podľa osobitného predpisu,
- k) prijíma úhrady pohľadávok štátu vzniknutých podľa osobitného predpisu,
- l) vykonáva správu osobitného odvodu z podnikania v regulovaných odvetviach podľa osobitného predpisu,
- m) plní ďalšie úlohy ustanovené osobitnými predpismi.

3. S prihliadnutím na to, že nespadá do kompetencie správnych súdov rozhodovať o nulite rozhodnutí vydaných v daňovom konaní, ale podľa § 64 ods. 3 Daňového poriadku nulitu rozhodnutia posudzuje druhostupňový orgán, krajský súd konanie postupom podľa § 104 ods. 1 v spojení s ustanovením § 246c ods. 1 O.s.p. zastavil.

Zároveň z dôvodu, že vec nespadá do právomoci správnych súdov, prípadne mu má predchádzať iné konanie, vyslovil vo výroku, že po právoplatnosti uznesenia o zastavení konania bude vec postúpená Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky.

4. Proti uzneseniu krajského súdu podal žalovaný včas odvolanie zo 16.02.2016 (č. I. 49), v ktorom namietal

- nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom (§ 205 ods. 1 písm. f/ O.s.p.) a
- konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci (§ 205 ods. 2 písm. b/ O.s.p.).

5. Následne odvolací súd sumarizuje odvolacie námietky žalovaného:

- hoci krajský súd zastavil konanie vo veci z dôvodu jeho vecnej nepríslušnosti, tak sa v odôvodnení uznesenia s vecou zaoberal,

- napadnuté oznámenie

o nebolo vydané pobočkou Poprad Daňového úradu Prešov tak, ako je to uvedené v uznesení krajského súdu,

o bolo vydané orgánom, ktorý je nositeľom spôsobilosti na právne úkony a tým je Daňový úrad Prešov, o obdobný záver bol prijatý Krajským súdom v Prešove v rozhodnutí sp.zn. 3S/83/2012 zo dňa 19. apríla 2013 či rozsudku č.k. 2S/25/2013-30 vo veci konštatovania nulity rozhodnutia vydaného pracoviskom Finančného riaditeľstva SR potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/25/2014 zo dňa 25. marca 2015,

- napadnuté oznámenie nie je rozhodnutím,

o krajský súd žiadnym spôsobom nezodôvodnil a ani neuviedol o aký právny predpis sa pri svojej úvahe opieral, keď napadnuté oznámenie označil za nulitné rozhodnutie,

o v napadnutom oznámení je podľa žalovaného jasne uvedené „Daňový úrad Prešov Vám oznamuje, že Vaše podanie sa považuje za nepodané.“.

6. Na základe týchto skutočností žalovaný navrhol, aby odvolací súd uznesenie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Podľa § 212 ods. 4 O.s.p. v citovanom znení odvolací súd môže rozhodnutie súdu prvého stupňa zrušiť, aj keď sa navrhuje zmena, a naopak.

II.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal uznesenie krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov) dospel k záveru, že uznesenie krajského súdu je potrebné zmeniť a žalobu zamietnuť na základe nižšie uvedených dôvodov. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 O.s.p. a § 214 ods. 2 O.s.p.

Podľa § 250ja ods. 2 O.s.p. v citovanom znení odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednanie, ak to považuje za potrebné, alebo ak vykonáva dokazovanie. Ustanovenia § 214 ods. 1, 4 a 5 sa v konaní podľa tejto časti nepoužijú.

Podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v citovanom znení platí, že ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona.

Podľa § 220 O.s.p. v citovanom znení odvolací súd rozhodnutie súdu prvého stupňa zmení, ak nie sú splnené podmienky na jeho potvrdenie (§ 219), ani na jeho zrušenie (§ 221 ods. 1).

8. V prvom rade považuje Najvyšší súd za dôležité opätovne zdôrazniť, že napadnuté oznámenie má v zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napríklad nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. PL. ÚS 21/08, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo 17. mája 2016 sp.zn. III. ÚS 91/2016 alebo rozsudok Najvyššieho súdu z 11. marca 2014 sp.zn. 4Sžf/1/2014) charakter rozhodnutia, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu.

9. V tejto súvislosti je nutné zdôrazniť, že z vyššie uvedeného rozsudku Najvyššieho súdu z 11. marca 2014, sp.zn. 4Sžf/1/2014 (publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. 3/2015) je zrejmé, že pre preskúmateľnosť v správnom súdnictve nie je nutné, aby malo oznámenie formálne náležitosti rozhodnutia:

„Aj keď oznámenie o zamietnutí odvolania nemá formálne náležitosti rozhodnutia vydaného v administratívnom konaní, svojimi procesnými dôsledkami významne zasahuje do ústavne chráneného

práva účastníka konania na prejednanie veci, preto je takéto oznámenie i bez formálnych znakov rozhodnutia spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v správnom súdnictve."

10. Preto Najvyšší súd akceptuje postup krajského súdu, že pristúpil k preskúmaniu napadnutého oznámenia.

Na druhej strane však musí Najvyšší súd zdôrazniť, že predmetom súdneho prieskumu v prípade napadnutého oznámenia môže byť len preukázanie splnenia zákonných podmienok pre vydanie napadnutého uznesenia, t.j. oprávnenosti vydania výzvy, jej riadneho doručenia a márne uplynutie lehoty.

1) K oprávnenosti vydať výzvu:

11. V uvedenej súvislosti je pre Najvyšší súd nepochybné, že žalobca sa prostredníctvom podanej žaloby domáhal zrušenia napadnutého oznámenia o tom, že žalovaný v zmysle § 13 ods. 9 Daňového poriadku podanie (doplnené odvolanie proti daňovému rozhodnutiu) žalobcu doručené elektronicky žalovanému ako správcovi dane dňa 07.04.2015 považuje za nepodané.

Podľa § 13 ods. 9 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak daňový subjekt nedostatky podania v požadovanom rozsahu odstráni v lehote určenej príslušným orgánom, považuje sa takéto podanie za podané bez nedostatkov v deň pôvodného podania. Ak daňový subjekt výzve príslušného orgánu nevyhoví v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto podanie za nepodané a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi daňovému subjektu.

12. Predovšetkým v žalobe namietal, že napadnuté oznámenie je nulité, nakoľko bolo vydané niekým neexistujúcim. Uvedený záver žalobcu vychádzal z jeho argumentácie, že organizačná zložka nemá právnu subjektivitu ani rozhodovaciu kompetenciu, a taktiež nemá kompetenciu vystupovať navonok ako verejný orgán.

Na podporu svojej argumentácie v žalobe (bod 3 žaloby) citoval ustanovenia § 4 ods. 1 a § 7 ods. 1 Daňového poriadku spolu s § 5 ods. 1 a § 2 ods. 3 zák. č. 479/2009 Z.z. bez bližšieho odôvodnenia.

13. Najvyšší súd musí konštatovať, že uvedené ustanovenia nespochybňujú oprávnenie konajúceho daňového orgánu vydať napadnuté oznámenie. Hoci je v hlavičke napadnutého oznámenia popri označení daňového úradu uvedený aj dodatok „pobočka Poprad" s adresou Štefánikova 3651/13, 058 01 Poprad, uvedené nespochybňuje, že k aplikácii ustanovenia § 13 ods. 9 Daňového poriadku pristúpil Daňový úrad Prešov ako oprávnený orgán, čo, ako aj správne uviedol vo svojom vyjadrení z 28.10.2015 k žalobe (návrhu).

Úvodný text napadnutého oznámenia „Daňový úrad Prešov Vám v zmysle ..." tento záver len potvrdzuje. Zákonodarca nepochybne nerozčleňoval daňový úrad pridaním jeho pobočiek navonok ale smerom dovnútra. Preto aj pracovníci pobočky daňového úradu, hoci vykonávajú svoju činnosť na adrese odlišnej od adresy sídla daňového úradu, tak konajú ako oprávnené úradné osoby daňového úradu.

14. V ustanovení § 5 ods. 1 zák. č. 479/2009 Z.z. je vymedzený priestor, v ktorom daňový úrad vrátane pobočiek daňového úradu a kontaktných miest daňového úradu vykonáva svoju zákonom vymedzenú pôsobnosť. Žalobca, ak chce spochybníť niektoré z oprávnení pobočky ako organizačnej zložky (t.j. kompetenčne neoddeliteľnej súčasť) daňového úradu, potom musí konkrétne predložiť listinný dôkaz, ktorý by toto tvrdenie žalobcu potvrdzoval.

Nakoľko žalobca takýto dôkazný prostriedok nepredložil, Najvyšší súd nezistil žiadne porušenie oprávnení pri vydávaní napadnutého oznámenia.

15. Okrem uvedeného pozornosti Najvyššieho súdu neuniklo ani to, že samotný žalobca mal problémy označiť žalovaný orgán, a toto ponechal na konajúcom krajskom súde.

2) K oprávnenosti vydania výzvy:

16. Ďalej v súvislosti s uvedeným žalovaný v napadnutom oznámení uviedol, že dňa 23.02.2015 mu bolo doručené (podané elektronickými prostriedkami) odvolanie žalobcu z rovnakého dňa proti rozhodnutiu zo dňa 02.02.2015 o znížení požadovaného odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011 v sume takmer 140.000 €,-- (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie").

Výzvou z 25.02.2015 (ďalej len „výzva“) žalovaný vyzval žalobcu na doplnenie odvolania v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy s poučením v akom smere musí byť odvolanie doplnené ako aj o následkoch spojených s neodstránením nedostatkov podania.

17. Čo sa týka veľmi stručného obsahu odvolania žalobcu z 23.02.2015, musí Najvyšší súd súhlasiť so záverom žalovaného, že okrem jedinej nasledujúcej vety „Proti uvedenému rozhodnutiu podávame odvolanie v celom rozsahu.“, nespĺňa obsahové náležitosti odvolania najmä v zmysle § 72 ods. 4 Daňového poriadku.

Preto aj Najvyšší súd musí postup žalovaného, keď prostredníctvom výzvy požadoval od žalobcu, aby doplnil dôvody podania odvolania, dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania ako aj navrhované zmeny alebo zrušenie odvolaním napadnutého rozhodnutia, ako postup majúci oporu v zákone.

3) K riadnosti vzniku fikcie:

18. Ďalej z procesu doručovania v zmysle § 31 ods. 3 Daňového poriadku, t.j.

- zásielka bola uložená dňa 03.03.2015,

- v zmysle zákona výzva bola doručená dňa 18.3.2015,

- žalobca potvrdil prevzatie výzvy dňa 23.3.2015.

má nielen žalovaný ale aj Najvyšší súd preukázané, že žalobca v zmysle výzvy mohol doručiť doplnenie svojho odvolania do 02.04.2015, čo však nevykonal. Zo spisu vyplýva, že podanie označené ako „Doplnenie dôvodov odvolania“ s dátumom 07.04.2015 bolo žalovanému doručené v rovnaký deň.

Nakoľko výzve žalobca nevyhovel, t.j. odvolanie nedoplnil v určenej lehote, potom podanie považoval žalovaný správne v zmysle zákonného poučenia za nepodané.

Podľa § 31 ods. 3 Daňového poriadku v citovanom znení 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. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a právnickú osobu o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne právnická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa právnická osoba o uložení nedozvedela.

19. Námietku žalobcu, že pri vyhodnotení účinkov doručovania, t.j. aj pri závere o fikcii doručenia, žalovaný aplikoval nesprávne ustanovenie Daňového poriadku, nakoľko v prípade daňového zástupcu ide o fyzickú osobu, ktorá nespadá pod ustanovenie § 31 ods. 3 Daňového poriadku, Najvyšší súd na základe nižšie uvedených záverov odmietol.

20. V súlade so svojou ustálenou rozhodovacou praxou (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 4SŽ 98-102/2002 zo dňa 17. decembra 2002) Najvyšší súd viackrát zdôraznil, že zrušovacia právomoc správneho súdnictva vo vzťahu k vadnej vrchnostenskej činnosti orgánov výkonnej moci sa môže uplatniť v súdnom prieskume iba pri prísnom splnení zákonom stanovených podmienok v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p. Rozhodnutie správneho orgánu sa preto nezrušuje, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.

Podľa § 30 ods. 3 veta prvá Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi.

21. Porovnaním zákonných textov uvedených tak v odseku 2 (doručovanie do vlastných rúk pre fyzickú osobu) ako aj v odseku 3 (doručovanie do vlastných rúk pre právnickú osobu) § 31 Daňového poriadku dospel Najvyšší súd k záveru, že obidva texty nevykazujú podstatné rozdiely v mechanizme doručovania (t.j. nezastihnutie adresáta a náhradné doručenie uložením a stanovenie rovnakej zákonnej lehoty, pričom dôsledkom jej márneho uplynutia vzniká fikcia doručenia) a preto k nej neprihliadol.

Na druhej strane však musí Najvyšší súd vytknúť žalovanému, že takýto záver Najvyššieho súdu ho nezbavuje povinnosti postupovať pri doručovaní v zmysle zákona.

Podľa § 31 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení platí, že ak nebola fyzická osoba, ktorej má byť písomnosť doručená do vlastných rúk, zastihnutá v mieste doručenia, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o

doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a fyzickú osobu o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne fyzická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, aj keď sa fyzická osoba o uložení nedozvedela.

4) K dodržaniu lehoty:

22. V uvedenej súvislosti ale žalobca prezentoval prostredníctvom žaloby (bod č. 5 žaloby) názor, že odvolanie proti prvostupňovému rozhodnutiu podal riadne a včas, v stanovenej lehote podľa § 31 Daňového poriadku, nakoľko podmienky na vznik fikcie neboli v preskúmvanej veci splnené.

Žalobca namietal, že základná objektívna podmienka doručenia, teda možnosť doručenia adresátovi, splnená nebola, nakoľko právny zástupca v čase oznamovania doručenia zásielky (02.03.2015) a jej následného uloženia na pošte (03.03.2015) objektívne nebol prítomný, keď v čase od 28.02.2015 do 06.03.2015 bol na zahraničnej pracovnej ceste a od 07.03.2015 do 22.03.2015 (t.j. tvrdená neprítomnosť v rozsahu 23 dní) bol v Žiline z dôvodu naliehavej starostlivosti o zdravotne ťažko postihnutého rodinného príslušníka.

23. Najvyšší súd už v svojej rozhodovacej praxi zdôraznil, že správca dane musí pri výklade ustanovení Daňového poriadku zohľadňovať aj vplyv jednotlivých zásad daňového konania obsiahnutých najmä v § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku.

Napríklad prostredníctvom svojho rozsudku sp.zn. 1 Sžf 99/2015 zo 14.02.2017 Najvyšší súd k aplikácii uvedených zásad pri sporoch súvisiacich s podaním odvolania zdôraznil, že:

„30. Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej praxi dlhodobo poukazuje na výkladový význam zásad správneho konania pri aplikácii nejasných právnych pojmov, resp. medzier v texte právnych ustanovení správneho práva.

31. Vo vzťahu k účelu a použiteľnosti jednotlivých procesných zásad (resp. zásad konania) vo všeobecnosti s odkazom na súčasné poznatky právnej vedy (prof. Ronald Myles Dworkin alebo prof. Robert Alexy) Najvyšší súd konštatuje, že správne konanie vrátane daňového konania je ovládané viacerými procesnými zásadami. Uvedené zásady majú svoje osobitné postavenie, lebo zakotvené v zákone, poprípade v medzinárodnom právnom predpise (najmä právne záväzné akty orgánov Európskej únie) alebo iba „objavené“ judikatúrou, tak z tejto pozície prenikajú vďaka svojej nezameniteľnej podstate (idea maxima) do celého odvetvia daňového práva, lebo sú jeho východiskom, ako aj hraničným kritériom. Hoci je tiež nepochybné, že procesné zásady sú formulované veľmi abstraktne (tzn. aj všeobecne bez toho, aby vymedzovali konkrétne pravidlo správania), tak v tomto prípade neplatí starorímska zásada „*ius specialis derogat ius generalis*“, ale naopak sa dopĺňujú, poprípade v medzných situáciách jedna zásada ustúpi pred druhou (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu z 24. októbra 2016 sp.zn. 1 Sžf 70/2015).

Preto zásady zakotvené pre oblasť daňového práva, slúžia ako hraničná pomôcka pre výklad (*reductio ad absurdum*) konkrétnej daňovo-právnej úpravy (v preskúmvanej veci rozporu medzi podaným odvolaním a tvrdou absenciou plnomocenstva), lebo sa nepripúšťa, aby výklad právnej normy smeroval mimo sféru pôsobenia procesnej zásady.

33. Je nepochybné, že jedným zo základných práv žalobcu ako daňového subjektu je právo požadovať zmenu prvostupňového rozhodnutia prostredníctvom podania odvolania. Aj toto právo mal zákonodarca na mysli, ak ukladal prostredníctvom zásady zakotvenej v § 3 Daňového poriadku správcovi dane popri striktnnej požiadavke chrániť záujmy štátu a obcí aj povinnosť (dbať) zachovať možnosť uplatniť procesné práva pre daňové subjekty.

Tento záver je o to dôležitejší, že správca dane nesmie dobrom výkone verejnej správy uprednostniť záujem štátu na hocakom výbere daní, ale iba na správnom výbere daní, k čomu mu má dopomáhať oprávnenie za týmto sledovaným účelom použiť najvhodnejšie prostriedky.

36. Navyše z obidvoch vyššie uvedených základných zásad správy daní v spojení so skutočnosťami vyplývajúcimi z daňového spisu potom pre preskúmvanú vec nepochybne vyplýva, že správca dane pri vyššie opísanom dobrom výkone daňovej správy (Odporúčanie Výboru ministrov Rady Európy Rec (2007)7 o dobrej verejnej správe v spojení s čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) musí dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov (t.j. aj žalobcu)."

24. Vo vyššie citovanom textu rozhodnutia Najvyššieho súdu však nie je možné zdôrazňovať iba

povinnosť žalovaného ako správcu dane pri výkone svojich právomocí zohľadňovať neustále zachovávanie hmotnoprávnych a procesných práv a právom chránených záujmov žalobcu.

K uvedenému totiž prislúcha aj povinnosť žalobcu ako daňového subjektu v zmysle § 3 ods. 2 Daňového poriadku naplniť zásady úzkej súčinnosti so správcom dane, čo sa týka aj doručovania daňovému zástupcovi.

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

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení 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.

25. Preto vedomosť advokáta ako daňového zástupcu o jeho budúcej, resp. akútnej neprítomnosti (viacdnová zahraničná pracovná cesta, resp. starostlivosť o rodinného príslušníka mimo adresu advokátskej kancelárie v hore tvrdenom rozsahu) na doručovacej adrese sa mala v zmysle uvedenej zásady daňového konania a s poukazom na povinnosť advokáta v zmysle § 1 ods. 1 a § 17 ods. 1 v spojení s § 18 ods. 2 zákona č. 586/2003 Z.z. o advokácii a o zmene a doplnení zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov prejavovať efektívnymi úkonmi, medzi ktoré napríklad patrí postup podľa § 33 ods. 1 písm. a) zákona č. 24/2011 Z.z. o poštových službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Podľa § 18 ods. 1 zákona č. 568/2003 Z.z. v citovanom znení advokát je povinný pri výkone advokácie postupovať s odbornou starostlivosťou, ktorou sa rozumie, že koná čestne, svedomito, primeraným spôsobom a dôsledne využíva všetky právne prostriedky a uplatňuje v záujme klienta všetko, čo podľa svojho presvedčenia považuje za prospešné. Pritom dbá na účelnosť a hospodárnosť poskytovaných právnych služieb.

26. Navyše, ak chcel advokát ako daňový zástupca (§ 4 ods. 2 písm. d/ Daňového poriadku) preukázať v daňovom konaní svoje tvrdenie o objektívnej neprítomnosti na doručovacej adrese, je aj jeho procesnou povinnosťou v zmysle § 3 ods. 3 a 8 Daňového poriadku uniesť dôkazné bremeno i v tomto prípade.

Nakoľko daňový zástupca uvedené dôkazné prostriedky nepredložil a ani nezvolil vzhľadom na hore uvedené tvrdenia o neprítomnosti postup podľa § 29 Daňového poriadku, Najvyšší súd si osvojil záver žalovaného dane, že dňa 18.03.2015 nastala fikcia doručenia.

Podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku v citovanom znení právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

27. Na základe vyššie uvedeného Najvyšší súd dospel k záveru, že v preskúmvanej veci sa krajský súd dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal s argumentmi a odôvodnením napadnutého oznámenia, v odôvodnení svojho uznesenia na ne nereagoval, a preto má Najvyšší súd za to, že odvolacie námietky žalovaného sú spôsobilé prívodiť zmenu uznesenia krajského súdu, nakoľko vo svojom výroku vo vzťahu k podanej žalobe nie je vecne správne.

28. O práve na náhradu trov konania rozhodol Najvyšší súd postupom podľa § 250k ods. 1 a v súlade so zásadou úspešnosti nepriznal účastníkom náhradu trov tohto konania, keďže žalobca v tomto konaní nebol úspešný a žalovanému právo na náhradu trov v konaní pred správnymi súdmi zásadne neprináleží.

29. S poukazom na ustanovenie § 492 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok postupoval odvolací súd v konaní podľa predpisov účinných do 30.06.2016 (zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok).

Poučenie:

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