

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/22/2012
Identifikačné číslo spisu:	8011200478
Dátum vydania rozhodnutia:	26.06.2012
Meno a priezvisko:	JUDr. Ida Hanzelová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2012:8011200478.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD., a JUDr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: Ing. E. V., bytom M., zastúpený: Mgr. Karol Ševce, advokát, so sídlom Hlavná 29, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/9666-4870/2011/991545-r zo dňa 27. apríla 2011, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/91/2011-33, zo dňa 31. januára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/91/2011-33 zo dňa 31. januára 2012 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/9666-4870/2011/991545-r zo dňa 27. apríla 2011, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správca dane - daňová exekučná výzva Daňového úradu Prešov II č. 924/340/5135/2011/Ern zo dňa 1. februára 2011, ktorou správca dane vyzval žalobcu na zaplatenie daňového nedoplatku vo výške 177,71 Eur. Krajský súd vo výroku rozsudku zrušil rozhodnutie podľa § 250j ods. 2 písm. c), d) zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“), vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie a uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania.

Žalovaný uvedený v záhlaví tohto rozsudku a rozsudku krajského súdu, t. j. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, sa stal od 1. januára 2012 právnym nástupcom žalovaného správneho orgánu označeného v žalobe, Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (§ 10 ods. 1 a 2 zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva). V ďalšom texte rozsudku bude používané jednotné označenie „žalovaný“.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobca sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že daňová exekučná výzva je procesným rozhodnutím a že preskúmaniu nepodlieha, avšak za predpokladu, že žalobca nenamieta nezákonnosť postupu správnych orgánov pred vydaním daňovej exekučnej výzvy, teda pri vydávaní rozhodnutí, ktoré sú exekučným titulom, pričom z obsahu žaloby nepochybne vyplýva, že žalobca tvrdí, že v čase doručovania exekučných titulov sa v mieste svojho trvalého bydliska nezdržiaval.

Zo spisu krajskému súdu vyplynulo, že Daňový úrad Prešov II dňa 1. februára 2011 vydal pod č. 924/340/5135/2011/Ern daňovú exekučnú výzvu podľa ustanovenia § 76 ods. 1, 2 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) na základe vykonateľných exekučných titulov: 1. právoplatného a vykonateľného rozhodnutia č. 924/230/59063/05/Stk zo dňa 11. novembra 2005 o uložení pokuty za podanie daňového priznania po lehote ustanovenej zákonom, 2. právoplatného a vykonateľného rozhodnutia č. 924/230/59034/05/Stk zo dňa 11. novembra 2005, podľa ktorých bol žalobca povinný zaplatiť správcovi dane daňový nedoplatok vo výške 177,71 Eur.

Krajský súd ďalej ustálil, že daňovú exekučnú výzvu napadol žalobca včas podaným odvolaním, v ktorom okrem iného namieta: „V prvom rade, aby som mohol pokuty zaplatiť, musel by som o nich vedieť. Také rozhodnutie mi musí byť doručené, pretože bez ich doručenia nie je možné splniť. Ak boli rozhodnutia právoplatné a vykonateľné v roku 2005...“

Podľa krajského súdu jednou z primárnych podmienok splnenia podmienok na začatie daňového exekučného konania je, aby boli právoplatné a vykonateľné exekučné tituly. Krajský súd považoval za nesporné, že rozhodnutia, ktoré mali v zmysle daňovej exekučnej výzvy predstavovať exekučné tituly, sa žalobcovi doručovali do vlastných rúk (neúspešne) a boli vrátené späť s tým, že adresát ich neprevzal v odbernej lehote. Krajský súd poukázal na ustanovenie § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a uviedol, že fikcia doručenia podľa tohto ustanovenia platí iba vtedy, ak sa adresát písomnosti v mieste doručenia zdržiava. Exekúcia všeobecne je zásahom do práv občana, preto bolo povinnosťou správcu dane zisťovať, či v čase doručovania rozhodnutí zo dňa 11. novembra 2005 sa žalobca zdržiaval alebo nezdržiaval v mieste doručovania, a k fikcii doručenia mal správca dane pristúpiť až po zistení podmienok pre takýto záver. V rozpore s tým však postupoval správca dane, ak pred začatím daňového exekučného konania formálne vyznačil právoplatnosť na ním vydaných rozhodnutiach o uložení pokút a neskúmal, či v predmetnej veci možno aplikovať fikciu doručenia.

V nedodržaní procesnoprávneho postupu upraveného zákonom č. 511/1992 Zb. krajský súd videl odňatie práva žalobcu napadnúť rozhodnutia zo dňa 11. novembra 2005 riadnym opravným prostriedkom. Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný pri rozhodovaní o odvolaní žalobcu proti daňovej exekučnej výzve rozhodoval na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu a napadnuté rozhodnutie je preto nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. c), d) O.s.p.).

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech, priznal ich náhradu.

Proti tomuto rozsudku podal odvolanie žalovaný, napádajúc ho v celom rozsahu z dôvodu nedostatočného zistenia skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci a žiadajúc, aby odvolací súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že žalobu zamietne.

Žalovaný v odvolaní uviedol, že zásadným dôvodom, pre ktorý krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného, bolo konštatovanie, že žalovaný nedostatočne skúmal splnenie podmienok riadneho doručenia exekučných titulov, s čím žalovaný nesúhlasí. Správca dane doručoval obe rozhodnutia o uložení pokút na adresu, ktorú žalobca nahlásil správcovi dane pri plnení svojej registračnej a oznamovacej povinnosti. Adresát pri doručovaní písomností nebol zastihnutý, preto boli zásielky doručené postupom podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Obe zásielky boli uložené na pošte dňa 25.11.2005. Po uplynutí odbernej lehoty boli zásielky vrátené správcovi dane s poznámkou - zásielku neprevzal v odbernej lehote. Po márnom uplynutí lehoty na podanie odvolania obe rozhodnutia nadobudli právoplatnosť dňa 27.12.2005 a vykonateľnosť dňa 12.1.2006.

Žalovaný ďalej v odvolaní citoval námietku uvedenú v odvolaní žalobcu proti daňovej exekučnej výzve

(„V prvom rade, aby som mohol pokuty zaplatiť, musel by som o nich vedieť, také rozhodnutie mi musí byť doručené, pretože bez ich doručenia, nie je ich možné plniť“), ktorú žalovaný považuje za jedinou odvolaciu námietku žalobcu týkajúcu sa doručenia rozhodnutí. Žalobca v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve podľa žalovaného nikde neuviedol, že sa v čase doručovania rozhodnutí v mieste svojho trvalého pobytu nezdržiaval. Vzhľadom na všeobecnú formuláciu odvolacej námietky sa s ňou žalovaný vysporiadal tak, že poukázal na ustanovenie § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a uviedol, že písomnosti boli doručené zákonným spôsobom. Žalovaný dôvodil, že len v prípade, keby v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve bol žalobca namieta, že sa v čase doručovania zásielok v mieste doručenia nezdržiaval, bolo by povinnosťou žalovaného alebo správcu dane tieto okolnosti zisťovať.

Skutočnosť, že adresát písomnosti, ktorá sa mala doručiť do vlastných rúk, sa v mieste doručenia nezdržiaval, musí podľa žalovaného adresát písomnosti namietat' a aj preukázať. Žalovaný nepochybil, keď sa so všeobecne formulovanou námietkou „rozhodnutie mi musí byť doručené“ vysporiadal poukazom na ustanovenie § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.

V ďalšej časti odvolania žalovaný citoval niektoré časti žaloby, v ktorých žalobca tvrdil svoju prítomnosť v zahraničí a neoznámene rozhodnutí o uložení pokút. Žalovaný argumentoval, že takto formulované žalobné dôvody nijako nepreukazujú, že sa žalobca nezdržiaval v mieste doručenia v rozhodnom čase, t. j. v čase, keď boli zásielky doručované, 24. alebo 25. novembra 2005. Daňový subjekt, ktorý chce spochybniť splnenie podmienok pre náhradné doručenie písomností, musí preukázať, že v čase doručovania sa v mieste doručenia nezdržiaval, nie že sa v mieste doručenia nezdržiaval niekedy v priebehu roka. Žalobca svoje tvrdenia o zdržiavaní sa mimo miesta trvalého bydliska podľa žalovaného bližšie nekonkretizoval a nepodložil nijakými dôkazmi. Okrem toho tieto námietky boli uplatnené až v žalobe, a nie v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve.

Žalovaný nevyklučuje, že sa žalobca mohol zdržiavať v zahraničí, ale nijakým spôsobom nepreukázal, že sa zdržiaval a zahraničí práve v čase doručovania rozhodnutí, ktoré sú exekučným titulom. K tvrdeniu žalobcu prednesenému na pojednávaní pred krajským súdom, že bol v Amerike od júna 2005 do januára 2006, žalobca nepredložil žiaden dôkaz. Žalovaný v súčinnosti so správcou dane overoval pravdivosť tohto tvrdenia a zistil, že žalobca dňa 18.11.2005 osobne prevzal výzvu správcu dane adresovanú do vlastných rúk a dňa 8.12.2005 osobne podal do podateľne správcu dane daňové priznanie datované 4.12.2005. Tieto zistenia podľa názoru žalovaného jednoznačne preukazujú, že v čase, keď boli žalobcovi doručované exekučné tituly, sa v mieste doručenia zdržiaval.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného písomne nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj len „odvolací súd“ alebo „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu na základe odvolania, ktoré bolo podané subjektom na to oprávneným (§ 201 v spojení s § 250 ods. 1 O.s.p.) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.), ktoré spĺňa náležitosti vyžadované zákonom (§ 205 ods. 1 O.s.p.) a ktoré smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je takýto opravný prostriedok prípustný (§ 250ja ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta druhá O.s.p.). Na prejednanie odvolania najvyšší súd nenariadil pojednávanie, pretože v tom nevidel rozpor s verejným záujmom, nepovažoval to za potrebné a dokazovanie nevykonával (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), a po preskúmaní napadnutého rozsudku v rozsahu a z dôvodov odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p.) dospel jednomyseľne k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Najvyšší súd preto potvrdil rozsudok krajského súdu ako vecne správny (§ 219 ods. 1 O.s.p.) rozsudkom (§ 223 O.s.p.), ktorý verejne vyhlásil na mieste a v čase oznámenom na úradnej tabuli najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke www.supcourt.gov.sk najmenej päť dní vopred (§ 156 ods. 3 O.s.p.).

Nad rámec odvolacích námietok žalovaného najvyšší súd uvádza, že sa stotožňuje s právnym názorom krajského súdu, ktorý o žalobe meritorne rozhodol a nevidel v tomto konkrétnom prípade dôvod na zastavenie konania daný už len tým, že žaloba smeruje proti rozhodnutiu, ktorým bola potvrdená daňová exekučná výzva. V zmysle ustálenej judikatúry najvyššieho súdu sa daňová exekučná výzva resp. rozhodnutie o jej potvrdení v odvolacom konaní považujú za procesné rozhodnutia, vyňaté v zmysle § 248 písm. a) O.s.p. zo súdneho preskúmania (porovnaj napríklad rozhodnutia sp. zn. 5Sžf/86/2011, 2Sžf/17/2011, 3Sžf/80/2007, 5Sžf/87/2007, 5Sžf/17/2008, 2Sžf/5/2009). Zaujatie takéhoto stanoviska však implicitne predpokladá, že žalobca nespochybňuje existenciu právoplatného a vykonateľného

rozhodnutia daňového orgánu alebo vykonateľného výkazu daňových nedoplatkov (exekučného titulu), ktorá je nutnou podmienkou začatia daňového exekučného konania vôbec (§ 74 ods. 1, § 75 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Vychádza sa z toho, že samotné exekučné konanie je iba dôsledkom nesplnenia povinnosti daňovým subjektom dobrovoľným spôsobom, čo sú však právne následky, ktorých si daňový subjekt musí byť vedomý v zmysle skôr vydaných právoplatných a vykonateľných daňových rozhodnutí (5Sžf/17/2008, 5Sžf/87/2007, 5Sžf/86/2011). Ak neboli splnené zákonné podmienky na to, aby rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť a vykonateľnosť, nie je zároveň daný podklad daňového exekučného konania a takéto prípadné konanie je od samého začiatku nezákonné. Nemožno pochybovať o tom, že daňové exekučné konanie zasahuje do základných práv a slobôd daňových subjektov (čl. 46 ods. 2 veta druhá Ústavy Slovenskej republiky) priamo a bezprostredne, ak sa realizuje bez zákonného exekučného titulu. Daňový subjekt má pritom možnosť namietat' nezákonnosť daňového exekučného konania v zásade až v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve. Napokon tunajší súd už vyhovel žalobe o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia potvrdzujúceho daňovú exekučnú výzvu, v ktorej žalobca namietal, že rozhodnutie označené ako exekučný titul nenadobudlo právoplatnosť, čo aj bolo v súdnom konaní preukázané (rozsudok najvyššieho súdu, sp. zn. 5Sžf/79/2009, z 18. mája 2010).

Žalobca v žalobe namietal, že rozhodnutia žalovaného, ktoré boli v daňovej exekučnej výzve uvedené ako exekučný titul, mu neboli riadne oznámené, pričom žalobca videl priamu súvislosť tohto nedostatku s otázkami záväznosti, právoplatnosti a vykonateľnosti týchto rozhodnutí („...o udelení pokút (som) nebol riadne oboznámený... som o pokutách ani o nezákonných postupoch... nebol oboznámený, a tak som ani nemohol na nich reagovať. Reagoval som naň, až keď som sa o ňom dozvedel. Z právnych výkladov o platnosti právoplatnosti a vykonateľnosti rozhodnutia cítujem: „Rozhodnutie vydané v správnom konaní môže mať právne účinky voči adresátom len vtedy, ak sa o ňom dozvedeli“...). Preto správne postupoval krajský súd, keď sa zaoberal doručovaním rozhodnutí o uložení pokút, ktoré mali byť v daňovom exekučnom konaní vykonané.

Podľa § 30 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní možno ukladať daňovú povinnosť alebo priznávať práva len rozhodnutím. Rozhodnutie je pre adresáta platné, len ak je riadnym spôsobom doručené alebo oznámené, ak tento alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 30 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb. doručené rozhodnutie, proti ktorému nemožno uplatniť riadny opravný prostriedok, je právoplatné.

Podľa § 30 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie je vykonateľné, ak proti nemu nemožno podať riadne opravné prostriedky alebo ak ich podanie nemá odkladný účinok a ak uplynula zároveň lehota plnenia.

Podľa § 74 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. exekučným titulom je

- a) právoplatné a vykonateľné rozhodnutie, ktorým bolo uložené peňažné plnenie,
- b) vykonateľný výkaz daňových nedoplatkov.

Z citovaných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že rozhodnutie v daňovom konaní sa nemôže stať právoplatným (a teda ani exekučným titulom), ak nebolo zákonným spôsobom oznámené adresátovi - daňovému subjektu. Jednotlivé spôsoby doručovania písomností v daňovom konaní sú predmetom úpravy § 17 až 19 zákona č. 511/1992 Zb. V prejednávanej veci žalovaný opakovane (v napadnutom rozhodnutí, vo vyjadrení k žalobe, ako aj v odvolaní proti rozsudku) uvádzal, že správca dane doručoval rozhodnutia o uložení pokút postupom podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Podradenie realizovaného doručovania pod režim § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. nebolo medzi účastníkmi sporné a ani odvolací súd nevidí dôvod spochybňovať ho.

Podľa § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. ak nebol adresát písomnosti, ktorá má byť doručená do vlastných rúk, zastihnutý, hoci sa v mieste doručenia zdržuje, upovedomí ho doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určitý deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie

bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte alebo na obecnom úrade a adresáta o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne adresát písomnosť do pätnástich dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, i keď sa adresát o uložení nedozvedel.

Ustanovenie § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. zakotvuje fikciu doručenia, podľa ktorej účinky doručenia písomností nastanú ex lege po uplynutí ustanovenej doby aj voči tomu, kto písomnosť fakticky neprevzal.

Právna fikcia je právno-technický postup, pomocou ktorého sa považuje za existujúcu situácia, ktorá je zjavne v rozpore s realitou a ktorá dovoľuje, aby z nej boli vyvedené odlišné právne dôsledky než tie, ktoré by plynuli iba z konštatovania faktu. Účelom fikcie v práve je posilniť právnu istotu. Právna fikcia, ako nástroj odmietnutia reality právom, je nástrojom výnimočným, striktno určeným pre naplnenie tohto jedného z hlavných ústavných postulátov právneho poriadku v podmienkach právneho štátu. Aby mohla právna fikcia svoj účel naplniť (dosiahnutie právnej istoty), musí rešpektovať všetky náležitosti, ktoré s ňou zákon spája. (I. ÚS 119/07, II. ÚS 65/2010)

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že rozhodnutia správcu dane, ktoré mali predstavovať v daňovom exekučnom konaní exekučné tituly, a to rozhodnutie č. 924/230/59063/05/Stk zo dňa 11.11.2005 a rozhodnutie č. 924/230/59034/05/Stk zo dňa 11.11.2005, adresované žalobcovi, boli obe odoslané (odovzdané na poštovú prepravu) dňa 24.11.2005 (pozri odtlačok pečiatky správcu dane na oboch rozhodnutiach). Z vrátených zásielok spolu s doručenkami, ktoré sú priložené k rovnopisom rozhodnutí založeným v spise, sa dajú prečítať údaje zhodné pre obe zásielky: adresátovi bol zanechaný oznam dňa 25.11.2005, zásielka bola uložená na pošte dňa 25.11.2005, odberná lehota na prevzatie zásielky adresátom skončila dňa 13.12.2005, zásielka bola vrátená odosielateľovi dňa 19.12.2005 z dôvodu, že adresát ju neprevzal v odbernej lehote, a napokon bola doručená odosielateľovi (správcovi dane) dňa 20.12.2005.

Zodpovedajúcu chronológiu doručovania popísal žalovaný v napadnutom rozhodnutí, vo vyjadrení k žalobe i v odvolaní proti rozsudku; žalovaný v napadnutom rozhodnutí výslovne uviedol, že obe rozhodnutia správcu dane boli podané na poštovú prepravu dňa 24.11.2005, obe zásielky boli uložené na pošte dňa 25.11.2005 a po uplynutí odbernej lehoty boli zásielky vrátené správcovi dane s poznámkou, že adresát zásielku neprevzal v odbernej lehote. Pretože tieto skutočnosti žalobca v priebehu konania pred súdom prvého stupňa nespochybňoval a popis doručovania udávaný žalovaným súhlasí s údajmi zaznačenými na obálkach vrátených zásielok v administratívnom spise, odvolací súd ani nemusel v tomto smere vykonávať dokazovanie, ale rozhodol na základe skutočností, ktoré neboli medzi účastníkmi sporné a o ktorých vrátane ich pravdivosti nemal odvolací súd dôvodné a závažné pochybnosti (§ 153 ods. 1 O.s.p.).

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol a v priebehu konania tvrdil, že doručovateľ vykonal neúspešný pokus o doručenie; žalovaný netvrdil a z vrátených zásielok založených v administratívnom spise ani iných častí spisu nevyplýva, že by doručovateľ v súlade s § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. po prvom neúspešnom pokuse o doručenie upovedomil žalobcu, že písomnosť príde doručiť znovu v určitý deň a hodinu, následne vykonal nový pokus o doručenie, ktorý keď zostal bezvýsledný, uložil písomnosť na pošte, o čom žalobcu vhodným spôsobom vyrozumel. Už na základe toho, že rozhodnutia správcu dane odovzdané na poštovú prepravu len 24.11.2005 a na druhý deň, t. j. 25.11.2005, boli obe zásielky uložené na pošte, je z povahy veci celkom vylúčená možnosť, že doručovateľ sa pokúšal zákonným spôsobom o opätovné doručenie tak, ako to vyžaduje § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Ak zákon vyžaduje vykonanie dvoch pokusov o doručenie, je vylúčené, aby oba doručovacie úkony boli vykonané v ten istý deň (pozri uznesenie najvyššieho súdu, sp. zn. 6 Cdo 219/2010, z 11. novembra 2010).

Ak poštový doručovateľ po prvom neúspešnom doručovaní zásielky určenej do vlastných rúk zásielku hneď uložil na pošte bez toho, aby sa pokúsil doručovať ju opakovane potom, ako o tom adresáta vhodným spôsobom upovedomil, nemôže dôjsť k naplneniu zákonných podmienok na uplatnenie fikcie doručenia (pozri nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. II. ÚS 65/2010, z 27. októbra 2010, m. m. uznesenie najvyššieho súdu, sp. zn. 9Sžso/6/2011, z 30. marca 2011).

Váda, ku ktorej došlo pri doručovaní zásielok obsahujúcich rozhodnutia správcu dane, spočívajúca v absencii opakovaného pokusu poštového doručovateľa o doručenie pred uložením zásielky na pošte, má za následok, že rozhodnutia správcu dane označené v daňovej exekučnej výzve ako exekučné tituly neboli doručené žalobcovi v súlade so zákonom (pre nenaplnenie zákonom ustanovených podmienok fikcie doručenia vzťahujúcich sa na samotnú realizáciu doručovania), a teda ani nenadobudli právoplatnosť (§ 30 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb. a contrario). Hoci súd prvého stupňa sa nezaoberal doručovaním rozhodnutí správcu dane slúžiacich ako exekučný titul z hľadiska realizačného, ale len z hľadiska splnenia predpokladov pre výber daného spôsobu doručovania, nemá to vplyv na vecnú správnosť výroku napadnutého rozsudku. Odvolací súd môže rozhodnutie prvostupňového súdu potvrdiť aj z ďalšieho dôvodu (§ 219 ods. 2 O.s.p.), ba dokonca - ako vyplýva z dikcie odseku 1 v porovnaní s odsekom 2 ustanovenia § 219 O.s.p. - prvostupňový rozsudok môže odvolací súd potvrdiť aj z celkom iných dôvodov, než z ktorých vychádzal pri svojom rozhodnutí súd prvého stupňa (avšak vždy tak, aby bolo učinené zadosť požiadavke predvídateľnosti rozhodovania súdov, vyplývajúcej z princípu právneho štátu).

Pretože nebol dodržaný postup pri doručovaní, ktorý je vyžadovaný, keď sa nezastihnutý adresát písomnosti v mieste doručenia zdržuje, doručované rozhodnutia správcu dane o uložení pokút by sa nestali právoplatnými ani vtedy, keby sa žalobca v mieste doručenia počas doručovania a uloženia zásielok na pošte naozaj zdržoval. Odvolacie argumenty žalovaného, ktorými sa snaží presvedčiť, že žalobca sa počas doručovania v mieste doručenia zdržoval, resp. že opak žalobca nenamietal alebo nepreukázal dostatočným spôsobom, teda v konečnom dôsledku nie sú spôsobilé privodiť v prospech žalovaného priaznivejšie rozhodnutie súdu v tejto veci. Inými slovami, ani keby najvyšší súd uznal dôvodnosť námietok žalovaného a ustálil, že žalobca sa v rozhodnom čase na mieste doručovania zdržoval, nemalo by to vplyv na tú skutočnosť, že rozhodnutia správcu dane označené ako exekučné tituly neboli žalobcovi riadne doručené.

Odvolací súd však beztak nepovažuje postup správcu dane a pri rozhodovaní o odvolaní žalobcu proti daňovej exekučnej výzve a ani postup žalovaného za správny, ani pokiaľ ide o samotný predpoklad, že žalobca sa v čase doručovania v mieste doručenia zdržoval.

V daňovom konaní podľa zákona č. 511/1992 Zb. sa neuplatňuje pri zisťovaní rozhodného skutkového stavu vyhľadávacia zásada v podobe vlastnej všeobecnej správnej konaniu podľa zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (Správny poriadok) v znení neskorších predpisov, ktorý v § 32 ods. 1 kladie zodpovednosť za zistenie skutkových podkladov pre rozhodnutie len na správny orgán. V daňovom konaní má dôkaznú povinnosť i daňový subjekt, ktorý v zodpovedajúcom rozsahu znáša aj dôkazné bremeno (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb. však správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu.

Nepochybne možno akceptovať, že v prejednávanej veci správca dane doručoval svoje rozhodnutia na adresu, ktorú uviedol žalobca pri plnení svojej registračnej a oznamovacej povinnosti. Žalobca v odvolaní proti daňovej exekučnej výzve namietol správnosť doručovania rozhodnutí slúžiacich ako exekučný titul a odvolací súd uznáva, že táto námietka bola skutočne formulovaná všeobecne. Napriek tomu nemožno prisvedčiť žalovanému, keď v odvolaní tvrdí, že s uvedenou námietkou žalobcu sa „vysporiadať“ tak, že poukázal na ustanovenie § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a uviedol, že písomnosti boli doručené zákonným spôsobom.

Vzhľadom na dôkaznú povinnosť uloženú (výlučne) správcovi dane preukazovať doručenie vlastných písomností daňovému subjektu, ako aj vzhľadom na zásadu úzkej súčinnosti postupu správcu dane s daňovými subjektmi v daňovom konaní (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.), mali daňové orgány postupovať pri rozhodovaní o odvolaní žalobcu proti daňovej exekučnej výzve tak, že by žalobcu vyzvali, aby preukázal skutočnosť, na základe ktorých spochybňuje správnosť doručenia. Napokon zákon č. 511/1992 Zb. vymedzuje v ustanovení § 29 ods. 8 dôkaznú povinnosť daňového subjektu v daňovom konaní v rozsahu preukazovania skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol

vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Nestačilo preto, že žalovaný bez snahy o ďalšiu súčinnosť s daňovým subjektom pri preukazovaní správnosti doručovania odcitoval v napadnutom rozhodnutí § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a popísal priebeh doručovania (z ktorého popisu navyše bez ďalšieho vyplýva, že doručenie sa realizovalo nesprávne, ako uviedol odvolací súd vyššie). Táto vada postupu daňových orgánov mala za následok zistenie skutkového stavu v rozsahu nedostačujúcom pre rozhodnutie o odvolaní žalobcu proti daňovej exekučnej výzve, čo je dôvodom na zrušenie rozhodnutia podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p., použitého krajským súdom. Pre úplnosť najvyšší súd podotýka, že v konaní o žalobe podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. sa preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy (§ 244 ods. 1, § 247 ods. 1 O.s.p.) a prípadné dôkazy, ktoré si správny orgán mohol či mal zaobstarat' v správnom konaní, predložené až v konaní pred súdom o žalobe proti jeho rozhodnutiu (dokonca až pri odvolaní proti prvostupňovému rozsudku), nemôžu zákonnosť či nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu nijako ovplyvniť.

Vychádzajúc z dôvodov zrušenia rozhodnutia žalovaného doplnených odvolacím súdom v tomto rozsudku, najvyšší súd tiež dopĺňa, že v ďalšom konaní po vrátení veci bude úlohou žalovaného rozhodnúť o odvolaní žalobcu proti daňovej exekučnej výzve so zreteľom na to, že rozhodnutia správcu dane, ktoré v nej boli označené ako exekučný titul, nenadobudli právoplatnosť a vykonateľnosť.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1, § 142 ods. 1 a § 151 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko ich náhradu nežiadal priznať a v odvolacom konaní žalobcovi napokon ani žiadne trovy nevznikli.

Poučenie:

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