

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/45/2019
Identifikačné číslo spisu: 6018200215
Dátum vydania rozhodnutia: 27. októbra 2021
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2021:6018200215.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a sudcov JUDr. Anity Filovej (spravodajkyňa) a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): Apartment ski, s.r.o., so sídlom Bakossova 36, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 36 715 743, právne zastúpený: Advokátska kancelária Timoranská & Štofková s.r.o., so sídlom Pribinova 9, 940 02 Nové Zámky, IČO: 36 813 401, proti žalovanému: 1/ Daňový úrad Banská Bystrica, so sídlom Nová 13, Banská Bystrica, 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe opomenutého účastníka a o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného 1/ č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017 a opatrenia č. 100700032/2018 z 10. apríla 2018 a rozhodnutia žalovaného 2/ č. 100912023/2018 z 9. mája 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/57/2018-56 z 5. decembra 2018, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie na správnom súde

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 23S/57/2018-56 z 5. decembra 2018 prvým výrokom odmietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017. Druhým výrokom zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia (opatrenia - poznámka kasačného súdu) č. 100700032/2018 z 10. apríla 2018. Tretím výrokom zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia č. 100912023/2018 z 9. mája 2018. O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd uznesením č.k. 23S/57/2018-34 z 25. septembra 2018 postupom podľa § 65 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo

„Správny súdny poriadok“) spojil veci žalobcu, ktoré sa u neho začali na základe samostatne podaných žalôb a ktoré skutkovo súvisia do spoločného konania, ďalej vedeného pod sp.zn. 23S/57/2018.

3. Konkrétne išlo o správnu žalobu opomenutého účastníka (konanie vedené pod sp.zn. 23S/57/2018), ktorou sa žalobca domáhal voči žalovanému 1/ uloženia povinnosti, aby mu do 7 dní od právoplatnosti rozhodnutia doručil rozhodnutie č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017 tvrdiac, že mu toto rozhodnutie nebolo doručené a súčasne sa touto žalobou domáhal aj zrušenia predmetného rozhodnutia žalovaného 1/ a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Rozhodnutím č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017 bola žalobcovi, ako žiadateľovi o registráciu pre daň z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“), určená zábezpeka na DPH vo výške 70 000,- €.

4. Prostredníctvom správnej žaloby zapísanej na správnom súde pod sp.zn. 23S/81/2018 sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia (opatrenia - poznámka kasačného súdu) žalovaného 1/ č. 100700032/2018 z 10. apríla 2018 a vrátenia mu veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Uvedeným rozhodnutím žalovaný 1/ oznámil žalobcovi a to s poukazom na ustanovenie § 73 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“), že podľa § 73 ods. 4 písm. a/ daňového poriadku odvolanie podané proti rozhodnutiu č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017 zamietajú, nakoľko smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je odvolanie neprípustné podľa § 72 ods. 8 písm. a/ daňového poriadku, keďže bolo podané po určenej lehote.

5. A správnu žalobou zapísanou na správnom súde pod sp.zn. 23S/85/2018 sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného 2/ č. 100912023/2018 z 9. mája 2018 a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Uvedeným rozhodnutím žalovaný 2/ potvrdil daňovú exekučnú výzvu Daňového úradu Banská Bystrica č. 100261140/2018 z 31. januára 2018, ktorou podľa § 91 daňového poriadku oznámil žalobcovi, že na základe exekučného titulu, ktorým je právoplatné a vykonateľné rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102349589/2018 z 9. novembra 2017 o určení daňovej zábezpeky, začal daňové exekučné konanie na vymoženie iného peňažného plnenia vo výške 70 000,- €.

6. Zo žalobných bodov vyššie uvedených správnych žalôb vyplýva, že žalobca vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam namietal identickú skutočnosť, ktorej zodpovedanie malo vplyv na ich zákonnosť. Konkrétne mal žalobca za to, že správca dane sa nepokúsil doručiť rozhodnutie č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017 (ďalej aj ako „rozhodnutie o určení zábezpeky“), ktorým mu podľa § 4c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2018 bola určená zábezpeka vo výške 70 000,- €, spôsobom upraveným ustanovením § 30 ods. 1 daňového poriadku, čo malo za následok jeho nedoručenie, a preto predmetné rozhodnutie nemohlo nadobudnúť dňa 11.12.2017 právoplatnosť a dňa 22.12.2017 vykonateľnosť a nemohlo by byť pochopiteľne exekučným titulom.

7. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku (bod 26) vyplýva, že správny súd sa nestotožnil s tvrdením opomenutého účastníka (žalobcu) a preto vo veci ďalej konal v zmysle § 179 ods. 7 SSP. Následne skúmal podmienky konania (§ 97 SSP) a dospel k záveru, že žaloba, ktorou bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného 1/ č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017, ako žaloba smerujúca proti prvostupňovému rozhodnutiu je neprípustná v zmysle § 7 písm. a/ SSP (ako nespôsobilý predmet súdneho prieskumu) a preto ju podľa § 98 ods. 1 písm. h/ SSP odmietol. Ďalej správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté opatrenie žalovaného 1/ č. 100700032/2018 z 10. apríla 2018 a rozhodnutie žalovaného 2/ č. 100912023/2018 z 9. mája 2018, vrátane postupu, ktorý im predchádzal, v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnych žalobách dospel k záveru o ich nedôvodnosti a preto ich podľa § 190 SSP zamietol.

8. Za najdôležitejšiu žalobnú námietku v predmetných spojených veciach považoval správny súd skutočnosť, či rozhodnutie žalovaného 1/ č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017, ktorým bola

žalobcovi určená zábezpeka na daň z pridanej hodnoty vo výške 70 000,- €, bolo doručované riadne v zmysle daňového poriadku, resp. či boli porušené jeho práva ako účastníka konania tým, že žalovaný 1/ ako správca dane nekonal so žalobcom ako účastníkom konania riadne v zmysle platnej právnej úpravy.

9. Za nedôvodnú vyhodnotil správny súd argumentáciu žalobcu, že správca dane nevyužil doručovanie písomností elektronickými prostriedkami, resp. nevyužil doručovanie písomností prostredníctvom svojich zamestnancov. Dôvodil, že žalobca ako žiadateľ o registráciu platiteľa dane z pridanej hodnoty podal svoju žiadosť písomne, pričom neuviedol v samotnej žiadosti skutočnosť, že by žiadal o elektronické doručovanie, resp. všetky úkony, ktoré vykonal správca dane voči žalobcovi boli vykonávané na základe telefonického resp. písomného predvolania, tzn. že samotný žalobca, ako sám uvádza, sa na adrese Bakossova 36, Banská Bystrica, zdržiaval, zásielky bežne preberal a ani vo vzťahu k daňovému úradu sa mu v minulosti nestalo, že by zásielku neprevzal dodajúc, že žalobca sám uvádzal, že predmetnú zásielku očakával, a teda v rozhodnom období bol aj z tohto dôvodu obozretnejší ohľadom doručovaných zásielok. Tiež správny súd poukázal na to, že z úradného záznamu zo spisového materiálu vyplýva, že ešte pred nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia, t.j. 08.12.2017 daňový subjekt (žalobca) prostredníctvom svojho konateľa s daňovým úradom komunikoval, pričom bol upozornený, že od 08.12.2017, t.j. 3 dni pred nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia o určení daňovej zábezpeky, sa v zmysle zákona o DPH stáva mesačným platiteľom.

10. Rovnako správny súd uzavrel, že ani tvrdenie žalobcu o využívaní riadnej elektronickej schránky nebolo zo spisového materiálu preukázané, nakoľko všetky úkony, ktoré vykonával voči žalovanému 1/ boli vykonávané v písomnej podobe a aj podanie - odvolanie proti napadnutému rozhodnutiu z 9. novembra 2017 bolo podané v písomnej forme. S poukazom na uvedené správny súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

11. Správny súd ďalej uviedol, že nakoľko žalovaný 1/ nedoručoval písomnosť elektronickými prostriedkami, pristúpil k postupu podľa § 30 ods. 2 daňového poriadku, pričom písomnosť doručil prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb na adresu sídla žalobcu, na ktorej žalobca všetky ďalšie rozhodnutia týkajúce sa predmetnej veci preberal vrátane doručenia daňovej exekučnej výzvy z 31. januára 2018 č. 100261140/2018 s tým, že námietku doručovania elektronickými prostriedkami neuviedol ani v podanom odvolaní voči predmetnému rozhodnutiu.

12. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného 2/, že finančná správa pri elektronickej výkone verejnej moci uplatňuje postup podľa ustanovenia § 60b ods. 2 zákona č. 305/2013 Z. z. o elektronickej podobe výkonu pôsobnosti orgánov verejnej moci a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o e-Governmente), podľa ktorého orgán verejnej správy je oprávnený postupovať podľa osobitných predpisov, ak ustanovujú odlišnú úpravu postupu a odlišné náležitosti jej výkonu ako zákon o e-Governmente dodajúc, že v zmysle § 13 ods. 5 daňového poriadku až v znení platnom od 01.01.2018 sa uvádza povinná elektronická komunikácia na všetky právnické osoby zapísané v obchodnom registri s tým, že do 01.01.2018 mali túto povinnosť len subjekty uvedené v § 14 ods. 1 daňového poriadku. Vzhľadom k tejto skutočnosti mal správny súd za to, že v danom prípade mohol žalovaný 1/ doručovať svoje rozhodnutie prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb, a teda nemožno žalobcu považovať za opomenutého účastníka, resp. za účastníka, ktorému nebolo prvostupňové rozhodnutie žalovaného 1/ riadne doručené.

13. Z vyššie uvedených dôvodov mal správny súd za to, že daňové exekučné konanie bolo začaté zákonným spôsobom na podklade exekučného titulu, a to vykonateľného rozhodnutia, ktorým bolo uložené peňažné plnenie, t.j. rozhodnutia žalovaného 1/ o určení zábezpeky č. 10234589/2017 z 9. novembra 2017 dodajúc, že dôvody, ktoré uviedol žalobca v žalobe nie sú v zmysle § 91 ods. 5 daňového poriadku okolnosťou, ktorá by spôsobila zánik vymáhaného daňového nedoplatku ani skutočnosťou, ktorá by preukazovala nezákonný postup žalovaného 1/, resp. žalovaného 2/ pri vydaní daňovej exekučnej výzvy.

14. Súčasne mal správny súd za to, že podľa právnej úpravy vzťahov v § 60b ods. 2 zákona o e-Governmente v prípade, ak si žalovaný 1/ zvolil spôsob doručovania písomností v zmysle § 31 ods. 1 písm. c/ daňového poriadku, aj v prípade, ak by takýmto postupom porušil procesnú normu na základe neúplného resp. nejasného výkladu právnej normy, nedošlo by k takému zásahu do práv žalobcu, ktorý by sám o sebe spôsobil nezákonnosť rozhodnutia vo veci samej, nakoľko doručovanie písomností do vlastných rúk v písomnom vyhotovení poskytuje rovnaký rozsah oprávnení ako doručovanie v zmysle § 32 ods. 7 daňového poriadku. Z uvedených dôvodov správny súd uzavrel, že postupom žalovaného 1/ nemohlo dôjsť k takému zásadnému zásahu do procesných práv žalobcu, ktoré by naplnilo niektorý z dôvodov v zmysle § 191 SSP.

15. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario, keď žalobcovi, ktorý v konaní nemal úspech, právo na náhradu trov konania nepriznal.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného 1/ a 2/

16. Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/57/2018-56 z 5. decembra 2018 podal žalobca z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP] kasačnú sťažnosť navrhujúc kasačnému súdu jeho zrušenie a vrátenie veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov kasačného konania.

17. Sťažovateľ nesprávne právne posúdenie veci namietal vo vzťahu k vyhodnoteniu správnosti postupu pri doručovaní rozhodnutia žalovaného 1/ č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017, ktorým mu bola určená zábezpeka na daň z pridanej hodnoty, keď od počiatku namietal vady doručovania tohto rozhodnutia, a to s poukazom na ustanovenie § 30 v spojitosti s § 32 ods. 3 a § 14 daňového poriadku, v zmysle ktorého má správca dane povinnosť doručovať písomnosti elektronickými prostriedkami v prípade osôb, ktoré sú právnickými osobami zapísanými v obchodnom registri, s tým, že sa jedná o primárny spôsob doručovania písomností pre právnické osoby dodajúc, že mal v rozhodnom období riadne zriadenú elektronickú schránku, avšak správca dane, t.j. žalovaný 1/ mu napadnuté rozhodnutie elektronicky nedoručoval.

18. Ďalej s poukazom na ustanovenie § 30 daňového poriadku argumentoval, že pokiaľ správca dane nedoručí písomnosť elektronicky, môže tak urobiť prostredníctvom svojich zamestnancov, avšak ani takýto spôsob doručenia správca dane nedodrжал, keď zásielku doručoval prostredníctvom poštového doručovateľa, a nie svojím zamestnancom. Nestotožnil sa s postupom správcu dane, ktorý dané rozhodnutie doručoval prostredníctvom poštového doručovateľa (§ 30 ods. 2 daňového poriadku) majú za to, že takéto doručovanie prichádzalo do úvahy len v prípade, ak písomnosť nie je možné doručiť podľa odseku 1 § 30 daňového poriadku, predovšetkým do elektronickej schránky, ktorú mal riadne zriadenú a do ktorej doručenie aj očakával, nakoľko mal vedomosť o tom, že sa bude rozhodovať o registrácii na daň z pridanej hodnoty.

19. K záveru správneho súdu o nedôvodnosti argumentácie ohľadom spôsobu doručovania, keďže sám podal žiadosť o registráciu platiteľa dane z pridanej hodnoty písomne, pričom v samotnej žiadosti neuviedol, že by žiadal o elektronické doručovanie namietal, že mu zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva povinnosť oznamovať žalovanému, že žiada o elektronické doručovanie písomností a preto takéto oznámenie ani nevykonal. Naopak legitímne očakával, že žalovaný bude pri doručovaní písomností postupovať v súlade so zákonom.

20. K záveru správneho súdu, že povinnosť doručovania písomností elektronicky podľa ustanovení § 13 a § 14 daňového poriadku platí až od 01.01.2018 sťažovateľ uviedol, že predmetné ustanovenia sa týkajú povinností daňových subjektov, t.j. podaní adresovaných finančnej správe, nie podaní, ktoré správca dane adresuje daňovému subjektu.

21. S poukazom na uvedené sťažovateľ trval na tom, že žalovaný 1/ porušil jeho práva, keď pri doručovaní rozhodnutia nepostupoval v súlade so zákonom, následkom čoho sa rozhodnutie nedostalo

do jeho dispozície a napriek tomu rozhodnutie považoval za doručené a na jeho podklade začal daňové exekučné konanie.

22. Žalovaný 1/ vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s dôvodmi uvádzanými v napadnutom rozsudku a mal za to, že napadnuté rozhodnutia boli vydané na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu a doručené v súlade s právnymi predpismi. Zotrvával na svojich stanoviskách k podaným správnym žalobám a pre úplnosť poukázal na ustanovenie § 165b ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého sa podľa § 32, § 33 ods. 1 a 3 a § 56 postupuje najskôr od 1. januára 2016 vo vzťahu k jednotlivým druhom daní podľa oznámenia Finančného riaditeľstva SR uverejneného na jeho webovom sídle, pričom Finančné riaditeľstvo SR zverejnilo dňa 28.12.2015 na svojom webovom sídle informáciu, že od 11. januára 2016 začne obojsmerne elektronicky komunikovať na spotrebných daniach dodajúc, že informácia o začatí obojstrannej komunikácii vo vzťahu k iným druhom daní zverejnená na webovom sídle Finančného riaditeľstva SR nebola. Rovnako poukázal na to, že došlo k zmene právneho stavu týkajúceho sa určenej zábezpeky na dani z pridanej hodnoty, keď inštitút zábezpeky bol zrušený s účinnosťou od 01.01.2019 a to zákonom č. 369/2018 Z.z., pričom v zmysle prechodného ustanovenia zákona sa všetky rozhodnutia o zložení zábezpeky na DPH vydané pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, pri ktorých nedošlo k uplynutiu 12 mesačnej lehoty odo dňa zloženia zábezpeky na DPH zrušujú ex lege. Z uvedeného dôvodu bolo rozhodnutie č. 102349589/2017 zo dňa 09.11.2017 zrušené zo zákona. Taktiež poukázal na to, že daňové exekučné konanie vedené voči žalobcovi bolo ukončené rozhodnutím č. 100001743/2019 zo dňa 02.01.2019, ktorým bolo daňové exekučné konanie v zmysle § 96 ods. 1 písm. a) daňového poriadku zastavené z dôvodu, že exekučný titul bol zo zákona zrušený.

23. Obsahovo totožné vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti doručil aj žalovaný 2/.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

24. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky 28. mája 2019 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 10 Sžfk/45/2019. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Na úvod Najvyšší správny súd poukazuje na samotný účel správneho súdnictva, ktorým je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy vrátane preskúmania zákonnosti postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu v medziach a rozsahu vymedzenom žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP) resp. v niektorých zákonom ustanovených prípadoch aj mimo nich (napríklad § 134 ods. 2 SSP, § 195 SSP). Konkrétne správny súd zisťuje, či konajúce orgány verejnej správy postupovali v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi a procesnoprávnymi predpismi, teda či riadne zistený skutkový stav subsumovali pod ustanovenie zákona vzťahujúce sa na danú vec a následne toto správne aplikovali respektíve, či orgán verejnej správy dodržal predpísaný procesný postup, v danom prípade postup v zmysle ustanovenia § 30 daňového poriadku pri doručovaní

rozhodnutia Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj ako len „správca dane“) č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017.

27. Spornou právnou otázkou, vyriešenie ktorej malo následný dopad na zákonnosť v poradí ďalších napadnutých rozhodnutí resp. opatrenia a rozhodnutia bolo, či správca dane pri doručovaní rozhodnutia č. 102349589/2017 z 9. novembra 2017 postupoval zákonne, keď toto sťažovateľovi (žalobcovi) doručoval podľa ustanovenia § 30 ods. 2 daňového poriadku nevyužívajúc predtým postup podľa odseku 1, respektíve inak povedané, či bol správca dane povinný doručovať predmetné rozhodnutie žalobcovi v poradí po prvé do elektronickej schránky žalobcu; po druhé zamestnancom správcu dane a až následne prostredníctvom poštového doručovateľa, ktorý spôsob doručenia správca dane aj využil.

28. V danom prípade nebolo sporné, že predmetné rozhodnutie správca dane sťažovateľovi doručoval na adresu jeho sídla postupom podľa § 30 ods. 2 písm. a/ daňového poriadku, t.j. prostredníctvom poštového doručovateľa, pričom z dôvodu, že si sťažovateľ zásielku neprevzal v lehote 15 dní od jej uloženia, považoval sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, aj keď sa o tejto skutočnosti sťažovateľ nedozvedel (§ 31 ods. 3 daňového poriadku).

29. Obsahom administratívneho spisu mal kasačný súd preukázané, že správca dane na základe žiadosti sťažovateľa o registráciu na daň z pridanej hodnoty vydal dňa 09.11.2017 rozhodnutie č. 102349589/2017, ktorým podľa § 4c ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. určil sťažovateľovi ako žiadateľovi o registráciu pre daň z pridanej hodnoty zábezpeku na DPH vo výške 70 000,- € na obdobie 12 mesiacov. Zo žiadosti o registráciu vyplýva, že sťažovateľ nepožiadaval o elektronické doručovanie. Predmetné rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručované postupom podľa § 30 ods. 2 písm. a/ daňového poriadku prostredníctvom poskytovateľa poštových služieb. Zásielka sa vrátila správcovi dane dňa 06.12.2017 ako neprevzatá v odbornej lehote, pričom z doručky vyplýva, že zásielka bola po opakovanom doručení dňa 16. novembra 2017 uložená. Sťažovateľ sa stal platcom DPH dňom 8. decembra 2017. Z uvedeného vyplýva, že predmetné rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručované v mesiaci november 2017 a preto kasačný súd zákonnosť doručovania posudzoval v zmysle právnej úpravy platnej práve v čase doručovania.

30. Doručovanie elektronickými prostriedkami upravuje ustanovenie § 32 daňového poriadku, pričom v zmysle jeho odseku 1 platí, že na písomnosti správca dane doručované elektronickými prostriedkami (ďalej len „elektronický dokument“) sa vzťahujú ustanovenia daňového poriadku a osobitného predpisu (zákon č. 215/2002 Z.z.). Vo vzťahu k elektronickému doručovaniu je relevantné aj prechodné ustanovenie § 165b ods. 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého sa podľa § 32 (doručovanie elektronickými prostriedkami) a § 33 ods. 1 a 3 (elektronické služby) a § 56 (osobný účet daňového subjektu) postupuje najskôr od 1. januára 2016 a vo vzťahu k jednotlivým druhom daní, podľa oznámenia finančného riaditeľstva uverejneného na jeho webovom sídle. Kasačný súd mal informáciami zverejnenými na webovom sídle finančnej správy potvrdené, že finančné riaditeľstvo zverejnilo dňa 28.12.2015 na svojom webovom sídle informáciu, že od 11. januára 2016 začne obojsmerne elektronicky komunikovať na spotrebných daniach s tým, že táto informácia bola naposledy aktualizovaná dňa 05.07.2018 (bližšie na <<https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/elektronicka-komunikacia/elektronicka-komunikacia-dane/praca-elektronickym-dokumentom>>). Vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty v rozhodnom období takéto oznámenie zverejnené nebolo.

31. Okrem vyššie uvedeného nosného argumentu je ďalším argumentom potvrdzujúcim záver o tom, že Daňový úrad Banská Bystrica nebol povinný sťažovateľovi doručovať rozhodnutie o určení zábezpeky elektronickými prostriedkami do jeho elektronickej schránky skutočnosť, že sťažovateľ v čase vydania rozhodnutia o určení zábezpeky a ani v čase jeho doručovania (15.11.2017 do 06.12.2017, kedy sa zásielka vrátila ako nedoručená - poznámka kasačného súdu) nebol platcom DPH (týmto sa stal až dňa 8. decembra 2017) a súčasne nepožiadaval správcu dane o doručovanie písomností elektronickými prostriedkami. Podľa ustanovenia § 32 ods. 3 správca dane doručuje elektronický dokument osobe podľa § 14 a daňovému subjektu, ktorý o to požiada. Týmto osobami v rozhodnom

čase, t.j. do 31.12.2017 boli daňový subjekt, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty; daňový poradca za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní; advokát za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní a zástupca, ktorým nie je daňový poradca a ani advokát, ktorý zastupuje daňový subjekt - platiteľa dane z pridanej hodnoty pri správe daní a až od 1. januára 2018, na ktorú skutočnosť správne poukázal krajský súd, sa touto osobou stala právnická osoba zapísaná v obchodnom registri. Preto ani s odkazom na ustanovenie § 32 ods. 3 v spojení s § 14 ods. 1 účinného v rozhodnom čase, na ktoré sa odvolával sťažovateľ, neprichádzalo doručovanie elektronickými prostriedkami (doručovanie do elektronickej osobnej schránky) do úvahy.

32. Vzhľadom na argumentáciu sťažovateľa, že ustanovenia § 13 a § 14 daňového poriadku sa týkajú povinností daňových subjektov, t.j. podaní adresovaných finančnej správe a nie podaní, ktoré správca dane adresuje daňovému subjektu kasačný súd upriamuje pozornosť sťažovateľa, že ustanovenie § 14 je priamo naviazané na § 32 ods. 3, ktorý explicitne vymedzuje subjekty, ktorým správca dane doručuje elektronickými prostriedkami a preto jeho argumentácia nemôže obstať.

33. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že mu zo žiadneho predpisu nevyplývala povinnosť oznamovať žalovanému, že žiada o elektronické doručovanie písomností. K uvedenému kasačný súd opakuje, že práve ustanovenie § 32 ods. 3 daňového poriadku dáva priestor inej osobe ako osobe uvedenej v § 14 na to, aby požiadala o doručovanie elektronickými prostriedkami s tým, že pokiaľ tak neurobí a nejedná sa o osobu uvedenú v § 14 daňového poriadku, tak správca dane nepostupuje podľa § 32 daňového poriadku. Toto konštatovanie je však vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty bez právneho významu a to práve s poukazom na ustanovenie § 165b ods. 3 daňového poriadku. Kasačný súd však považoval za potrebné sťažovateľa upozorniť aj na túto skutočnosť, nakoľko ňou argumentoval.

34. Vychádzajúc z vyššie uvedených záverov, kasačný súd s odkazom na ustanovenie § 165b ods. 3 a § 32 ods. 3 v spojení s § 14 ods. 1 daňového poriadku v znení účinnom v rozhodnom čase uzavrel, že Daňový úrad Banská Bystrica nebol povinný sťažovateľovi doručovať rozhodnutie o určení zábezpeky elektronickými prostriedkami do jeho elektronickej schránky.

35. Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľa, že predtým, ako Daňový úrad Banská Bystrica pristúpil k doručovaniu podľa § 30 ods. 2 písm. a/ daňového poriadku mal využiť v poradí druhú formu doručovania, ktorú ustanovenie § 30 ods. 1 daňového poriadku správcovi dane poskytuje a teda mal mu písomnosť doručiť prostredníctvom jeho zamestnanca kasačný súd uvádza, že daňový poriadok využitie tejto formy doručovania ponecháva výlučne na úvahe správcu dane, čomu svedčí aj zákonná formulácia „Ak je to účelné a možné ...“. Preto pokiaľ správca dane túto formu doručovania nevyužije, nevyvoláva to žiadne právne následky vo vzťahu k inej forme doručovania. Kasačnému súdu nedá v tejto súvislosti nedodať, že ako účelné a možné sa mu javí doručovanie písomnosti zamestnancom správcu dane práve pri konkrétnom úkone správcu dane, napríklad pri miestnom zisťovaní alebo na ústnom pojednávaní, na ktorom je daňový subjekt osobne prítomný. Avšak nie je ani vylúčené, že správca dane bude doručovať prostredníctvom svojho zamestnanca aj v iných prípadoch, vždy to však bude závisieť od jeho úvahy.

36. S poukazom na uvedené je preto namieste prijatie záveru, že správca dane využitím ustanovenia § 30 ods. 2 písm. a/ daňového poriadku pri doručovaní rozhodnutia o určení zábezpeky sťažovateľovi postupoval procesne korektne. Tento záver súčasne znamená, že predmetné rozhodnutie za použitia tzv. fikcie doručenia podľa § 31 ods. 3 daňového poriadku bolo sťažovateľovi doručené dňa 30. novembra 2017 a dňa 11. decembra 2017, bez vyčerpania riadneho opravného prostriedku, nadobudlo právoplatnosť. Z uvedeného dôvodu je dané rozhodnutie podľa § 7 písm. a/ SSP vylúčené zo súdneho prieskumu, čo má za následok odmietnutie správnej žaloby z dôvodu jej neprípustnosti podľa § 98 ods. 1 písm. g/ SSP.

37. Keďže sa kasačný súd, rovnako ako správny súd, nestotožnil s argumentáciou sťažovateľa ohľadom doručovania rozhodnutia o určení zábezpeky, nemôžu obstať ani na toto rozhodnutie nadväzujúce správne žaloby a to vo vzťahu k opatreniu č. 100700032/2018 z 10. apríla 2018, ktorým správca dane sťažovateľovi a to s poukazom na ustanovenie § 73 ods. 5 daňového poriadku oznámil,

že podľa § 73 ods. 4 písm. a/ daňového poriadku odvolanie podané proti rozhodnutiu o určení zábezpeky zamietajú, keďže bolo podané po určenej lehote [§ 72 ods. 8 písm. a/ daňového poriadku] a rovnako tiež vo vzťahu k rozhodnutiu žalovaného 2/ č. 100912023/2018 z 9. mája 2018, podkladom ktorého bolo práve právoplatné a vykonateľné rozhodnutie o určení zábezpeky.

38. Záverom kasačný súd vo vzťahu k skutočnosti, že od 01.01.2019 bol inštitút zábezpeky zrušený, čo malo za následok zrušenie rozhodnutia o určení zábezpeky ex lege a následne zastavenie daňového exekučného konania v zmysle § 96 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku z dôvodu, že exekučný titul bol zo zákona zrušený dodáva, že správny súd v danej veci rozhodol dňa 5. decembra 2018 vychádzajúc zo skutkového a právneho stavu existujúceho v čase právoplatnosti napadnutých rozhodnutí, resp. vydania opatrenia (§ 135 ods. 1 SSP), čo znamená, že následná zmena právnej úpravy bola pre rozhodnutie vo veci bezpredmetná.

39. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, Najvyšší správny súd kasačné námietky sťažovateľa vyhodnotil ako nespôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a, § 168 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov kasačného konania nepriznal. Dôvodom daného rozhodnutia bolo, že sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní, a žalovanému nárok na náhradu trov konania možno priznať iba výnimočne, pričom kasačný súd v danom konaní výnimočnosť nevzhliadol.

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.