

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/75/2020
Identifikačné číslo spisu: 4019200312
Dátum vydania rozhodnutia: 22.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4019200312.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu : AG - AUTO - Group, s.r.o., Pod Kalváriou 2103, Topoľčany, IČO: 36 559 440, zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Edít Balážiková, s.r.o., Jesenského 231/5, Partizánske, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/48/2019-83 zo dňa 1. apríla 2020, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100912460/2019 zo dňa 16. apríla 2019, jednomyselne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/48/2019-83 zo dňa 1. apríla 2020 a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Dňa 03.10.2012 začal Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2011 - december 2011 a január 2012 - august 2012, ktorá bola zameraná najmä na preskúmanie splnenia podmienok žalobcom uplatnenej osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru - ojazdených motorových vozidiel, ktoré podľa predložených účtovných dokladov nadobudol od subjektov činných v inom členskom štáte EÚ. Daňová kontrola bola správcom dane dvakrát prerušená na obdobie od 15.01.2013 do 05.08.2016 a od 22.11.2016 do 02.01.2018, v oboch prípadoch za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií adresovaných orgánom daňovej správy iných členských štátov EÚ. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol zo dňa 27.02.2018, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie doručený 02.03.2018, kedy došlo k ukončeniu daňovej kontroly.

2. Prvým rozhodnutím č. 100826890/2018 zo dňa 25.04.2018 správca dane podľa § 68 odsek 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 „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 3.316,67 Eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101546982/2018 zo dňa 08.08.2018 uvedené rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, z dôvodu nedostatočných skutkových zistení vo vzťahu k dodávkam ojazdených motorových vozidiel nadobudnutých žalobcom od talianskeho dodávateľa CIRPACI IOSIF, ktoré sa však týkali iných zdaňovacích období ako posudzovaného zdaňovacieho obdobia august 2012.

3. Po doplnení dokazovania v naznačenom smere správca dane rozhodnutím č. 102611227/2019 zo dňa 17.12.2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), podľa rovnakých ustanovení ako pri prvom rozhodnutí, znova vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie august 2012 v sume 3.316,67 Eur s tým, že daň vyčíslenú v daňovom priznaní zo dňa 19.09.2012 v sume 1.033,42 Eur zvýšil na daň zistenú správcou dane v sume 4.348,09 Eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100912460/2019 zo dňa 16.04.2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

4. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný poukázal na skutkové zistenia správcu dane, podľa ktorých žalobca nadobudol použité motorové vozidlá z Maďarska od dodávateľov Tournier Car Kft. a TRUCK-BOSS TRADE Kft., pričom pri predaji týchto vozidiel v posudzovanom zdaňovacom období august 2012 uplatnil osobitnú úpravu dane pri použití tovaru v zmysle § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), teda odvedol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný podľa § 66 ods. 3 zákona o DPH ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň. Na účely preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie tejto osobitnej úpravy zdaňovania použitého tovaru správca dane zaslal orgánom maďarskej daňovej správy žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií k deklarovanej dodávateľskej spoločnosti Tournier Car Kft., pričom z odpovede zistil, že táto spoločnosť v obchodnom registri nie je zapísaná, na faktúrach sa uvádza neexistujúce obchodné registračné číslo a IČ DPH HU23973733 je neplatné. K spoločnosti TRUCK - BOSS TRADE Kft. správca dane zistil, že IČ DPH HU22720995 bolo dňom 07.02.2012 zrušené, spoločnosť je v procese zániku, daňové priznanie DPH naposledy podala za obdobie 2. štvrtroka 2010 bez uvedenia akýchkoľvek transakcií. Žiadna z uvedených dodávateľských spoločností sa na adrese uvádzaného sídla nenachádza.

5. Na základe návrhu žalobcu na vypočítanie konateľov spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE Kft., získanie jej účtovnej evidencie a listinných dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru týmto dodávateľom zaslal správca dane orgánom maďarskej daňovej správy ďalšiu žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, na základe ktorej bol vykonaný výsluch štatutárneho zástupcu spoločnosti D.Q. W.. Ten vo výpovedi pred maďarským správcou dane uviedol, že za spoločnosť nevykonal žiadnu činnosť, dodávateľské faktúry žalobcovi nevystavil a nevedel o dodávkach ojazdených motorových vozidiel žalobcovi ako kupujúcemu v zmysle predložených dodávateľských faktúr.

6. S ohľadom na uvedené žalovaný v zhode so správcou dane konštatoval, že žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu dodala tovar a ktorá spĺňa podmienky ustanovené v § 66 ods. 2 písm. a/, b/, c/ zákona o DPH a preto je povinný pri predaji tovaru odvieť daň zo základu dane zisteného v zmysle § 22 ods. 1 tohto zákona, nakoľko podľa § 19 ods. 1 v nadväznosti na § 8 odsek 1, písm. a/ zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru a týmto dňom je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobcom namietaná skutočnosť, že sa nepreukázalo dodanie použitého tovaru v režime oslobodenia od dane, je podľa názoru žalovaného irelevantná.

II. Konanie na správnom súde

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) a navrhol rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov zrušiť a vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie.

8. V správnej žalobe žalobca namietal nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly a prekročenie maximálnej zákonom stanovenej dĺžky jej trvania (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku), pričom poukázal na to, že prvé prerušenie trvalo tri a pol roka, čo je v hrubom rozpore s povinnosťou správcu dane vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov. Zaujal názor, že pokiaľ správca dane neobdrží požadované informácie v lehote troch mesiacov ustanovenej v článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07.10.2010 o administratívnej spolupráci v boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, je povinný pokračovať v konaní aj bez týchto informácií a daňovú kontrolu ukončiť na základe skutkového stavu, ktorý má k dispozícii. Poukázal na to, že nečinnosť dožiadaných orgánov z iných členských štátov EÚ v žiadnom prípade nemôže ísť na ťarchu kontrolovaného daňového subjektu.

9. Žalobca tvrdil, že trvanie daňovej kontroly bolo neprimeraným zásahom do jeho práv a právom chránených záujmov. Poukázal na to, že odpoveď na ostatnú z piatich podaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, ktorú správca dane obdržal dňa 05.08.2016 (k subjektu AUTODEMOLIZIONI GIUSTO DI GIUSTO SANTE & C. s.n.c.), sa netýkala zdaňovacieho obdobia august 2012. Vo vzťahu k tomuto zdaňovaciemu obdobiu podľa žalobcu pominul dôvod prvého prerušenia daňovej kontroly najneskôr dňa 20.06.2013, kedy správca dane dostal odpoveď na žiadosť týkajúcu sa subjektu TRUCK-BOSS-TRADE Kft., keďže v zdaňovacom období august 2012 predal vozidlá dodané touto spoločnosťou a spoločnosťou Tournier Kft.

10. Žalobca tiež namietal, že v rozhodnutí o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013, ktoré trvalo tri a pol roka, nebol v rozpore s § 61 ods. 3 Daňového poriadku uvedený v deň, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená. Preto považoval za sporné a otázne, či k prerušeniu daňovej kontroly vôbec došlo.

11. Podľa názoru žalobcu žalovaný nesprávne právne posúdil vec vo vzťahu k uplatneniu osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH. Mal za to, že túto osobitnú úpravu zdaňovania je povinný použiť obchodník s ojazdenými vozidlami, ak ojazdené vozidlo kúpil v daňovom režime, kedy nemal nárok na odpočet DPH. Uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly nepreukázal nadobudnutie vozidiel žalobcom v režime oslobodenia od dane a zároveň potvrdil existenciu materiálneho plnenia. Preto podľa žalobcu nie je možné akceptovať názor, že žalobca nesplnil podmienky pre uplatnenie osobitného režimu zdaňovania podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH. Tvrdil, že režim zdanenia podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH pri predaji použitého tovaru by bol povinný použiť len v tom prípade, že by nadobudol dotknutý tovar v režime oslobodenia od dane, teda z iného členského štátu od subjektu, ktorý je platiteľom DPH v tomto inom členskom štáte a ktorý by predal použitý tovar v režime oslobodenia dane od DPH. To však v rámci daňovej kontroly preukázané nebolo. Naopak daňová kontrola zistila, že dodávatelia neboli identifikovaní pre daň v inom členskom štáte ani v tuzemsku a preto bol žalobca v konečnom dôsledku povinný uplatniť osobitný spôsob zdaňovania podľa § 66 ods. 2. písm. a/ zákona o DPH, keďže nadobudol použitý tovar od osoby neidentifikovanej pre DPH.

12. Žalovaný v písomnom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť, pričom zotrval na názore, že zákonná lehota jeden rok na vykonanie daňovej kontroly nebola prekročená. Trval aj na tom, že žalobca nesplnil zákonné podmienky osobitnej úpravy zdaňovania pri predaji použitého tovaru v tuzemsku a to z dôvodu nepreukázania osoby, ktorá dodala predmetný použitý tovar. Za irelevantnú označil skutočnosť, že sa nepreukázalo dodanie tovaru v režime oslobodenia od dane.

13. Dňa 01.04.2020 správny súd verejne vyhlásil rozsudok, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

14. V odôvodnení rozsudku správny súd konštatoval, že správca dane postupoval správne, keď vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, pochybil však v tom, že neuviedol deň jej prerušenia, čo je podľa súdu obligatórna náležitosť takéhoto rozhodnutia. Bez uvedenia konkrétneho dňa prerušenia

priamo v rozhodnutí nie je možné určiť, kedy prestala plynúť lehota na vykonanie daňovej kontroly. Podľa mienky správneho súdu za deň prerušenia nemožno považovať deň doručenia rozhodnutia žalobcovi, príp. deň jeho právoplatnosti (15.1.2013), nakoľko v § 61 ods. 3 Daňového poriadku sa výslovne uvádza, že konanie (v tomto prípade daňová kontrola) je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí. Rozhodnutie o prerušení bolo podľa súdu neúčinné, v dôsledku čoho lehota na vykonanie daňovej kontroly ďalej plynula a uplynula dňom 03.10.2013.

15. Podľa názoru správneho súdu v zmysle § 74 ods. 2 Daňového poriadku bolo povinnosťou žalovaného prihladiť na pochybenie správcu dane pri vydaní rozhodnutia zo dňa 07.01.2013 o prerušení daňovej kontroly, bez ohľadu na to, že nebolo žalobcom namietané v odvolacom konaní. Pokiaľ to žalovaný neurobil, zaťažil svoje konanie a rozhodnutie vadou, na ktorú správny súd musel prihladiť, nakoľko túto vadu namietal žalobca v podanej žalobe.

16. K námietke žalovaného, že žalobca nevyužil v súvislosti s rozhodnutím zo dňa 07.01.2013 o prerušení daňovej kontroly všetky dostupné prostriedky účinnej obrany, ktoré mu umožňoval zákon, správny súd konštatoval, že proti rozhodnutiu o prerušení daňovej kontroly, resp. daňového konania nemožno podať odvolanie. Podanie mimoriadneho opravného prostriedku proti tomuto rozhodnutiu nebolo podľa jeho mienky povinnosťou žalobcu a preto skutočnosť, že tak neurobil, nemôže byť posudzovaná v jeho neprospech.

17. Správny súd konštatoval, že daňové orgány budú v ďalšom konaní v zmysle § 191 ods. 6 S.s.p. viazané jeho právnym názorom na otázku zákonnosti, resp. nezákonnosti predmetnej daňovej kontroly, pričom bude potrebné mať na zreteli, že nerešpektovaním maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly (v dôsledku jej neúčinného prerušenia rozhodnutím správcu dane zo dňa 07.01.2013) správca dane porušil nielen ustanovenie zákona (§ 46 ods. 10 Daňového poriadku), ale aj zásadu primeranosti a zákonnosti pri správe daní. Daňová kontrola v takom prípade nie je podľa názoru správneho súdu vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobúda povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť.

18. Na uvedenom názore podľa názoru správneho súdu nič nemení skutočnosť, že informácie týkajúce sa dodávateľov žalobcu so sídlom v Maďarsku a zdaňovacieho obdobia august 2012 správca dane získal už dňa 09.04.2013, resp. 20.06.2013 (teda v priebehu zákonom stanovenej jednoročnej lehoty), pretože s takto získanými informáciami oboznámil žalobcu až v podaní zo dňa 06.09.2016, teda po márnom uplynutí uvedenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Úkony, resp. dôkazy správcu dane, ktoré sa týkali žalobcu a kontrolovaných zdaňovacích období a ktoré správca dane vykonal po uplynutí zákonom stanovenej jednoročnej lehoty, nemožno podľa správneho súdu považovať za súladné so zákonom a využiť ich ako dôkazný prostriedok.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

19. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), namietajúc nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a navrhol jeho rozsudok zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

20. Za nesprávne považoval posúdenie veci ohľadom aplikácie § 61 - § 63 a § 74 Daňového poriadku v súvislosti so záverom správneho súdu o neúčinnom prerušení daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane zo dňa 07.01.2013, na čo mal žalovaný podľa súdu prihladiť aj bez námietky žalobcu. Sťažovateľ v tejto súvislosti zdôraznil, že preskúmané rozhodnutie neobsahuje jeho stanovisko k uvedeným skutočnostiam iba z dôvodu, že žalobca námietky týkajúce sa predmetnej náležitosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013, vo väzbe na dodržanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly, v odvolacom daňovom konaní neuplatnil.

21. Sťažovateľ tvrdil, že v odvolacom konaní postupoval v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku,

avšak neuvedenie dňa prerušenia kontroly v rozhodnutí zo dňa 07.01.2013 posúdil v intenciách § 3 ods. 1, 2 a § 63 Daňového poriadku v nadväznosti na čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky tak, že za deň prerušenia považoval deň, kedy bolo toto rozhodnutie zo dňa 07.01.2013 doručené žalobcovi. Z toho podľa názoru sťažovateľa plynie, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a namietané pochybenie správcu dane nespôsobilo, že by daňová kontrola nebola účinne prerušená. V tejto súvislosti citoval z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky III. ÚS 726/2016-20 zo dňa 25.10.2016.

22. Sťažovateľ ďalej poukázal na skutočnosť, že kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok spôsobil závažný stav zakladajúci právnu neistotu, nakoľko vo veci toho istého žalobcu a totožného premetu konania vydal krajský súd dňa 05.09.2019 rozsudok č. k. 26S/39/2018-108, ktorým zamietol správnu žalobu toho istého žalobcu proti rozhodnutiam daňových orgánov vo veci vyrubenia dane za zdaňovacie obdobie marec 2012, ktoré boli založené na skutkovo a právne rovnakých skutočnostiach. Sťažovateľ poukázal na závery krajského súdu v bodoch 25 - 28 uvedeného rozsudku, podľa ktorých protokol z daňovej kontroly nenadobudol v dôsledku jej prerušenia povahu nezákonne zisteného dôkazu. Napriek pochybeniu pri vyhotovovaní rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 spočívajúcim v neuvedení dátumu prerušenia nebol podľa predmetného rozsudku žalobca dotknutý na svojich právach alebo právom chránených záujmoch. Z obsahu ustanovení o prerušení daňovej kontroly totiž podľa správneho súdu vyplýva, že úmyslom zákonodarcu bolo zabrániť, aby k prerušeniu konania došlo skôr, ako mal daňový subjekt možnosť sa o tom dozvedieť. V uvedenej veci správcu dane za deň prerušenia konania považoval deň, kedy sa daňový subjekt o prerušení dozvedel, čím bol úmysel zákonodarcu podľa krajského súdu zachovaný. Z uvedených dôvodov sťažovateľ tvrdil, že v súdnej veci sa správny súd zásadne odklonil od záverov iného senátu uvedených v rozsudku č. k. 26S/39/2018-109 z 05.09.2019, pričom neuviedol dôvody tohto odklonu.

23. Žalobca navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť a v celom rozsahu sa stotožnil s právnym názorom správneho súdu. Trval na tom, že v zmysle § 61 ods. 3 veta prvá Daňového poriadku je uvedenie dňa prerušenia konania povinnou náležitosťou rozhodnutia o prerušení, bez ktorého nemôžu nastať účinky prerušenia, pričom akýkoľvek iný výklad tohto ustanovenia ospravedlňujúci pochybenie správcu dane nemôže byť na ťarchu daňového subjektu a je preto podľa jeho názoru neprípustný. Žalobca tiež poukázal na to, že rozsudok č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019 predchádzal rozsudku správneho súdu, na ktorý odkazuje sťažovateľ. Žalobca uviedol, že v zhode s rozsudkom č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17.07.2019 rozhodol správny súd v obdobných veciach i rozsudkami č. k. 26S/40/2018-100 zo dňa 09.01.2020, č. k. 11S/217/2018-104 zo dňa 04.12.2019 a č. k. 11S/216/2018-102 zo dňa 04.12.2020. Za odklon od relatívne ustálenej rozhodovacej praxe krajského súdu preto podľa žalobcu došlo práve rozsudkom č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05.09.2019, ktorý žalobca napadol kasačnou sťažnosťou.

IV.

Právne názory kasačného súdu

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozsudok verejne vyhlásil po predchádzajúcom predpísanom oznámení termínu tohto vyhlásenia.

25. S ohľadom na odôvodnenie rozsudku správneho súdu a vymedzenie sťažnostných bodov bolo úlohou kasačného súdu posúdiť predovšetkým správnosť právneho záveru krajského súdu, že

neuvedenie dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane zo dňa 07.01.2013 spôsobilo, že daňová kontrola nebola týmto rozhodnutím prerušená a v dôsledku toho jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula dňa 03.10.2013. Z toho potom vyplynul záver správneho súdu, že ďalšie vykonávanie daňovej kontroly po tomto dni nebolo v súlade so zákonom a protokol z daňovej kontroly je preto nezákonne získaným dôkazom.

26. Kasačný súd sa s takouto interpretáciou zákona, podľa ktorej rozhodnutie správcu dane o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 nespôsobilo zamýšľané právne následky a nevedlo k prerušeniu zákonnej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nemohol stotožniť.

Podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

27. Z prvej vety citovaného ustanovenia Daňového poriadku plynie, že okamih prerušenia konania tento zákon spája s dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení. Hneď v nasledujúcej vete však zákonodarca limituje stanovené pravidlo tým, že prerušenie nemôže nastať skôr, ako správca dane rozhodnutie o tom odošle resp. doručí adresátovi. Ak by teda správca dane za deň prerušenia konania v rozhodnutí určil dátum predchádzajúci dňu odoslania, resp. doručenia tohto rozhodnutia, nešlo by o rozhodnutie nulité, nespôsobujúce právne následky spočívajúce v prerušení konania. Stalo by sa len to, že za deň prerušenia konania by sa nepovažoval deň určený v rozhodnutí, ale deň odovzdania rozhodnutia na poštovú prepravu alebo jeho odoslania elektronickými prostriedkami; v prípade jeho doručovania zamestnancami správcu dane by týmto dňom bol deň doručenia rozhodnutia.

28. Správca dane samozrejme môže v rozhodnutí určiť za deň prerušenia konania i neskorší dátum ako deň odoslania alebo doručenia rozhodnutia; potom je konanie prerušené dňom stanoveným v rozhodnutí.

29. Uvedený výklad je v súlade i s účelom predmetnej právnej úpravy, ktorým je okrem zabezpečenia právnej istoty účastníkov konania predovšetkým zamedziť, aby účinky prerušenia konania mohli nastať skôr, ako o tom správca dane vydá rozhodnutia a odošle ho, resp. doručí adresátovi.

30. Cez prizmu tohto logického a teleologického výkladu je nutné hľadiť i na situáciu, keď správca dane v rozhodnutí vôbec neurčí deň prerušenia konania, ako tomu bolo v prípade rozhodnutia o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013. Kasačný súd je toho názoru, že ide nepochybne o procesný nedostatok na strane správcu dane, pretože zákon s týmto údajom v rozhodnutí počíta a viaže naň právne následky. Ak tak ale neurobí, potom platia spomenuté všeobecné pravidlá pre nadobudnutie účinkov prerušenia konania, ktoré sú spojené s odoslaním, resp. doručením rozhodnutia. V dôsledku neuvedenia dňa prerušenia konania preto rozhodnutie zo dňa 07.01.2013 nemožno rozumne považovať zmätočné a hľadiť naň, ako keby nebolo vydané.

31. Nejde totiž prehliadnuť, že výrok predmetného rozhodnutia je inak jednoznačný a určitý pokiaľ ide o označenie konania, ktorého sa týka, jeho účastníkov, právneho dôvodu a použitých zákonných ustanovení, a najmä zamýšľaného procesného následku, ktorý týmto rozhodnutím správca dane mienil dosiahnuť. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť a tým i právnu záväznosť pre všetkých, ktorých sa týka. Jeho obsah i dôvody teda boli nepochybné, rozhodnutie bolo žalobcovi riadne doručené a ten proti nemu neuplatnil žiadne formálne ani neformálne námietky. Správca dane od vydania rozhodnutia až do pominutia dôvodov prerušenia ďalej v daňovej kontrole nepokračoval, to znamená nepožadoval od žalobcu splnenie povinností spojených s priebehom kontroly, ani nijako inak nezasahoval do jeho právnej sféry. Pokračovanie v daňovej kontrole po pominutí dôvodov prerušenia správca dane žalobcovi oznámil.

32. Možno konštatovať, že aj žalobca bol s prerušením daňovej kontroly po doručení predmetného

rozhodnutia uzročený, o čom svedčí aj skutočnosť, že neuvedenie dňa prerušenia v tomto rozhodnutí namietať až v správnej žalobe, aj to len popri tvrdeniach o neprimeranej dĺžke trvania daňovej kontroly. Kasačný súd poznamenáva, že ak by mal žalobca v priebehu daňovej kontroly pochybnosti o zákonnosti či účinnosti jej prerušenia a cítil sa ukrátený na svojich právach, dá sa predpokladať, že by sa po uplynutí jednoročnej lehoty zodpovedajúcim spôsobom domáhal jej ukončenia ako nezákonného zásahu do jeho právnej sféry.

33. Z uvedených dôvodov kasačný súd konštatuje, že právoplatné rozhodnutie správcu dane o prerušení daňovej kontroly bolo aj bez uvedenia dňa prerušenia jednoznačné čo do obsahu a právne záväzné čo do formy, pričom jeho účinky i podľa sťažovateľa nenastali skôr, ako bolo doručené žalobcovi, ktorému bolo určené. V rovine subjektívnych práv žalobcu kasačný súd nevidel žiadne rozumné dôvody pre pochybnosti o tom, že chýbajúci údaj o začiatku prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane zo 07.01.2013 vecne nezasiahol do práv alebo právom chránených záujmov žalobcu. Z hľadiska zákonnosti preskúmaného rozhodnutia zastáva kasačný súd názor, postup správcu dane nespôsobil právne následky, ktoré konštatoval správny súd, a teda účinky prerušenia daňovej kontroly nastali dňom 15.01.2013, kedy bolo rozhodnutie o tom doručené žalobcovi, čím možno považovať za naplnený aj účel relevantnej právnej úpravy.

34. Kasačný súd preto dospel k záveru, že z hľadiska vymedzených sťažnostných bodov smerujúcich proti vyhodnoteniu právnych následkov neuvedenia dňa prerušenia daňovej kontroly v uznesení správcu dane zo dňa 07.01.2013, vychádzal rozsudok krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci. Táto chyba v procesnom postupe správcu dane nemohla mať v okolnostiach prípadu za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

35. Kasačný súd považuje za zrozumiteľnú argumentáciu sťažovateľa, že nakoľko žalobca v odvolacom daňovom konaní nenastolil otázku následkov neuvedenia dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane zo dňa 07.01.2013, sťažovateľ ako odvolací orgán sa touto otázkou v preskúmanom rozhodnutí osobitne nezaoberal, keďže považoval daňovú kontrolu za prerušenú doručením rozhodnutia správcu dane zo dňa 07.01.2013 žalobcovi. Podľa názoru kasačného súdu uvedený postup sťažovateľa bol v medziach zákona a odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia z tohto hľadiska netrpelo nedostatkom niektorej zo zákonom vyžadovaných náležitostí (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku).

36. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietané narušenie právnej istoty a spravodlivého procesu, ktoré podľa jeho názoru spôsobili rôzne rozhodnutia senátov správneho súdu v obdobných veciach toho istého žalobcu, môže kasačný súd len súhlasiť, že takýto stav je nežiadúci, najmä v situácii, keď sa jeden senát toho istého súdu odkloní od skoršieho rozhodnutia iného senátu bez toho, aby sa explicitne vysporiadal s argumentáciou uvedenou v skoršom rozhodnutí. Na druhej strane však takéto prípady nemožno v rozhodovacej praxi správnych súdov vylúčiť. Je potom na kasačnom súde, aby v konaní o kasačných sťažnostiach účastníkov nejednotnosť v rozhodovaní správneho súdu odstránil. Tak tomu nepochybne bude aj v prípadoch kasačných sťažností podaných účastníkmi tohto konania proti viacerým rozsudkom správneho súdu, týkajúcim sa preskúmania rozhodnutí daňových orgánov o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia január 2011 - december 2011, január 2012 - august 2012. V tomto duchu senát 1S zaujal rovnaký postoj vo všetkých jemu napadnutých veciach týchto účastníkov, teda k sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti žalovaného v tomto konaní, ako aj k obsahovo v podstate identickým sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti žalobcu smerujúcej proti opačnému rozsudku správneho súdu vo veci sp. zn. 26S/39/2018.

37. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne, keď neuvedenie dňa prerušenia v rozhodnutí o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 považoval za právny dôvod nezákonnosti protokolu z daňovej kontroly ako podkladu pre rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov vo veci vyrubenia rozdielu dane žalobcovi. Preto kasačný súd postupoval podľa § 462 ods. 1 S. s. p. a rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude jeho úlohou vysporiadať sa s ostatnými otázkami, ktoré nastolil žalobca v správnej žalobe, teda s námietkami proti neprimeranej dĺžke trvania daňovej kontroly ako celku i vo

vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam, ako aj s hmotnoprávnymi námietkami k osobitnému spôsobu zdaňovania použitého tovaru nadobudnutého z iných členských štátov EÚ deklarovanými dodávateľmi.

38. Nárok na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu (§ 467 ods. 3 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).