

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/19/2020
Identifikačné číslo spisu: 4018200690
Dátum vydania rozhodnutia: 22.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200690.1

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. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. septembra 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101540052/2018 zo dňa 08.08.2018, jednomyselne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

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 maďarskej daňovej správy. 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. Správca dane rozhodnutím č. 100826321/2018 zo dňa 25.04.2018 (ďalej aj „rozhodnutie správcu

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 marec 2012 v sume 7.650,-Eur s tým, že daň vyrubenú v daňovom priznaní zo dňa 11.04.2012 v sume 1.541,56 Eur zvýšil na sumu 9.191,56 Eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101540052/2018 zo dňa 08.08.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. 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 marec 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 odviezol 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 sa v obchodnom registri nenachádza, 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.

4. 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 F. C.. Ten vo výpovedi pred maďarským správcom 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.

5. S ohľadom na uvedené žalovaný v zhode so správcom dane konštatoval, že žalobca nepreukázal osobu, ktorá mu dodala tovar a ktorá spĺňa podmienky ustanovené v § 66 odsek 2 písm. a/, b/, c/ zákona o DPH a preto je povinný pri predaji tovaru odvieť daň zo základu dane zisteného v zmysle § 22 odsek 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.

II. Konanie na správnom súde

6. 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.

7. V správnej žalobe žalobca namietal nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly, 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.

8. Žalobca tiež zdôraznil, že spomedzi dvadsiatich kontrolovaných mesiacov (január až december 2011 a január až august 2012) sa odpoveď na ostatnú z piatich podaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií pri prvom porušení daňovej kontroly, teda odpoveď, ktorú správca dane obdržal až dňa 05.08.2016, týkala len dvoch kontrolovaných mesiacov. Vo vzťahu k zvyšným kontrolovaným mesačným zdaňovacím obdobiam podľa názoru žalobcu pominul dôvod prvého prerušenia daňovej kontroly najneskôr dňa 20.06.2013, kedy správca dane obdržal odpoveď na štvrtú z piatich podaných žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. Z uvedených dôvodov bolo podľa žalobcu trvanie daňovej kontroly neprímeraným zásahom do jeho práv a právom chránených záujmov.

9. Žalobca poukázal aj na to, 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 otázné, či k prerušeniu daňovej kontroly vôbec došlo.

10. Žalobca v správnej žalobe namietal i nesprávne právne posúdenie veci 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 nespĺnil 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 dodávateľ Tournier Car Kft. nebol identifikovaný pre daň iným 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.

11. 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 nespĺnil 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.

12. Správny súd dňa 05.09.2019 verejne vyhlásil rozsudok, ktorým správnu žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

13. K tvrdeniam žalobcu o podstatnom porušení ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy v odôvodnení rozsudku uviedol, že daňová kontrola začala dňa 03.10.2012 a mala byť ukončená dňom 03.10.2013. Dňa 15.01.2013 došlo k prerušeniu daňovej kontroly, ktoré trvalo do 05.08.2016. K druhému prerušeniu daňovej kontroly došlo dňa 22.11.2016 a trvalo do 02.01.2018. Daňová kontrola bola ukončená dňom 02.03.2018, kedy boli žalobcovi doručené protokoly daňovej kontroly. Z toho podľa správneho súdu vyplýva, že okrem dní prerušenia trvala samotná daňová kontrola celkom 273 dní, čo je v súlade s ustanovením § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

14. S poukazom na nálezy Ústavného súdu SR III.ÚS/726/2016 a III. ÚS /24/2010 správny súd konštatoval, že je potrebné rozlišovať intenzitu materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvoreného jeho základnými právami a slobodami. Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno podľa názoru súdu uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú a tým ho v jeho právach a slobodách obmedzujú. Preto uzavrel, že zákonná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a protokol nenadobudol v dôsledku prerušenia kontroly povahu nezákonne získaného dôkazu.

15. K námietke o neuvedení dátumu prerušenia v uznesení o prvom prerušení daňovej kontroly správny súd konštatoval, že napriek určitému pochybeniu pri vyhotovovaní tohto rozhodnutia zo dňa 07.01.2013 nebol žalobca týmto nedostatkom dotknutý na svojich právach a právom chránených záujmoch. Poukázal na ustanovenie § 61 ods. 3 Daňového poriadku, z ktorého podľa názoru správneho súdu vyplýva úmysel zákonodarcu zabrániť, aby k prerušeniu konania došlo skôr, ako má daňový subjekt možnosť sa o tom dozvedieť, resp. zabezpečiť, aby časový sklz medzi začiatkom lehoty, odkedy bolo konanie prerušené, a kedy sa o tom daňový subjekt reálne dozvie, bol čo najkratší. Správny súd ďalej dôvodil, že hoci správca dane neuviedol deň, od ktorého bolo konanie prerušené, o prerušení rozhodol dňa 07.01.2013, pričom za deň prerušenia považoval deň, kedy sa žalobca o prerušení dozvedel, v dôsledku čoho bol zmysel právnej úpravy a úmysel zákonodarcu zachovaný.

16. K žalobným bodom o nesplnení podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy zdaňovania podľa § 66 ods. 2 zákona o DPH správny súd uviedol, že pomocou medzinárodnej výmeny informácií bolo nesporne preukázané, že v prípade žalobcovho dodávateľa Tournier Car Kft. ide o neexistujúcu osobu a u spoločnosti TRUCK-BOSS-TRADE Kft. sa jedná o subjekt, ktorý odmietol, že by dodával žalobcovi predmetný tovar. Nastala tak podľa správneho súdu situácia, že hoci žalobca preukázal materiálne plnenie (existenciu motorových vozidiel), čo nespochybňoval ani správca dane, a zároveň mal aj dodávateľské faktúry, ktorými deklaroval dodanie tovaru, nebolo preukázané, kto žalobcovi v skutočnosti tovar dodal. Správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že ani uvedené zistenia nepreukazujú, že dodávateľské faktúry boli vystavené na základe reálneho obchodu. V zhode so žalovaným dospel k záveru, že nakoľko nebol preukázaný dodávateľ tovaru, ktorý by zároveň spĺňal podmienky ustanovené v § 66 ods. 2 písm. a/, b/ , c/ zákona o DPH, bol žalobca povinný pri predaji tovaru odvieť daň zo základu zisteného v zmysle § 22 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1, písm. a/ zákona o DPH. Postup správcu dane, ktorý vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 7650,-Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2012, bol preto podľa názoru krajského súdu správny a v súlade so zákonom bolo aj rozhodnutie žalovaného, ktorým rozhodnutie správcu dane potvrdil.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

17. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1, písm. f/, g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol rozsudok zmeniť tak, že sa zruší rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane a vec sa mu vráti na ďalšie konanie.

18. Za nesprávne právne posúdenie veci považoval žalobca výklad § 61 ods. 3 Daňového poriadku zo strany správneho súdu, podľa ktorého neuvedenie dátumu, od ktorého mala byť daňová kontrola prerušená, v rozhodnutí zo dňa 07.01.2013 o prvom prerušení, je len pochybením pri vyhotovovaní rozhodnutia, ktorým však sťažovateľ nebol dotknutý na svojich právach, pričom za deň prerušenia daňovej kontroly možno považovať deň, kedy sa sťažovateľ o prerušení dozvedel (bod 30 rozsudku správneho súdu). Žalobca s takýmto výkladom práva zásadne nesúhlasil a uviedol, že dikcia zákona je v tomto prípade jednoznačná a nevyvoláva akékoľvek pochybnosti, keďže v § 61 ods. 3 veta prvá Daňového poriadku je výslovne zakotvené, že konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí. Ide tak o náležitosť rozhodnutia o prerušení, bez ktorého nemôžu nastať účinky prerušenia daňovej kontroly. V dôsledku toho zákonom stanovená jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly uplynula podľa názoru sťažovateľa už dňa 03.10.2013, avšak správca dane ju ukončil až dňom 02.03.2018, teda po uplynutí zákonom stanovenej lehoty na jej vykonanie. Protokol z daňovej kontroly je preto podľa sťažovateľa nezákonne získaným dôkazom, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť. Sťažovateľ zaujal názor, že nesplnenie uvedenej dôležitej povinnosti správcu dane nemôže súd suplovať výkladom zákona, ktorý takéto závažné pochybenie správcu dane ospravedľuje a bagatelizuje a to v neprospech sťažovateľa ako daňového subjektu.

19. Sťažovateľ poukázal na rozhodnutie iného senátu správneho súdu a to na právoplatný rozsudok č.k. 11S/215/2018 - 89 zo dňa 17.07.2019, ktorým správny súd v skutkovo v totožnej veci medzi tými istými účastníkmi konania rozhodol tak, že rozhodnutie žalovaného týkajúce sa iného zdaňovacieho

obdobia v rámci tej istej daňovej kontroly zrušil, práve v dôsledku odlišného výkladu § 61 ods. 3 Daňového poriadku. Z uvedeného rozsudku krajského súdu sťažovateľ citoval a v celom rozsahu sa s ním stotožnil.

20. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na článok 2 ods. 2 zákona č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok, ktorý zakotvuje princíp právnej istoty, pričom uviedol, že nakoľko správny súd nezohľadnil skoršie rozhodnutie iného senátu a rozhodol o rovnakej otázke inak, bez toho, aby v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol dôvody tohto odchýlenia sa od skoršieho rozhodnutia, dopustil sa podľa sťažovateľa jurisdikčnej svojvôle a arbitrárnosti s priamym dopadom na jeho základné práva a slobody. Tým je podľa sťažovateľa naplnený sťažnostný dôvod podľa § 440 ods. 1, písm. f/ S.s.p. spočívajúci v porušení práva na spravodlivý proces.

21. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že správca dane i sťažovateľ napriek neuvedeniu dňa, ktorým bola daňová kontrola prerušená, považovali za deň prerušenia daňovej kontroly deň, kedy bolo uznesenie zo dňa 07.01.2013 doručené sťažovateľovi. Trval na tom, že lehota na vykonanie kontroly bola dodržaná. Mal za to, že uvedené skutočnosti nebolo jeho povinnosťou uvádzať v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, nakoľko sťažovateľ ich v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane nenamietal.

22. Žalovaný tiež poukázal na to, že v bodoch 25 až 30 odôvodnenia rozsudku správny súd uviedol dôvody odchýlenia sa od skoršieho rozhodnutia iného senátu.

IV. Právne závery kasačného súdu

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 ods. 1, 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

24. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť predovšetkým správnosť výkladu § 61 ods. 3 Daňového poriadku zo strany správneho súdu, ktorý zaujal názor, že neuvedenie dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí zo dňa 07.01.2013 je len formálnym pochybením, ktorým sťažovateľ nebol dotknutý na svojich právach, a že za deň prerušenia daňovej kontroly žalovaný správne považoval deň, kedy sa sťažovateľ o prerušení dozvedel. Tento výklad predmetného ustanovenia považuje sťažovateľ za nesprávny a s poukázaním na jeho doslovné znenie namieta, že údaj o dni prerušenia konania je povinnou náležitosťou rozhodnutia. Tvrdí, že bez neho rozhodnutie správcu dane zo dňa 7.1.2013 nespôsobilo prerušenie daňovej kontroly a v dôsledku toho jednoročná lehota uplynula dňa 3.10.2013. Ďalšie vykonávanie daňovej kontroly po tomto dni nebolo podľa sťažovateľa v súlade so zákonom a protokol z daňovej kontroly je preto nezákonne získaným dôkazom, ktorý nebolo možné v daňovom konaní použiť.

25. Kasačný súd sa nemohol stotožniť s uvedenou interpretáciou zákona a tvrdením sťažovateľa, že 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.

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.

26. 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 doručovania zamestnancami správcu dane by týmto dňom bol deň doručenia rozhodnutia.

27. 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.

28. 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.

29. 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 za zmätočné a hľadiť naň, ako keby nebolo vydané.

30. 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 sťažovateľovi 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 sťažovateľa splnenie povinností spojených s priebehom kontroly, ani nijako inak nezasahoval do jeho právnej sféry. Pokračovanie v daňovej kontrole po pominutí dôvodov prerušenia správcu dane sťažovateľovi oznámil.

31. Možno konštatovať, že aj sťažovateľ bol s prerušením daňovej kontroly po doručení predmetného rozhodnutia uzrozumený, 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 sťažovateľ 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.

32. 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 žalovaného nenastali skôr, ako bolo doručené žalobcovi, ktorému bolo určené. V rovine subjektívnych práv sťažovateľa 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 sťažovateľa. Z hľadiska zákonnosti preskúmaného rozhodnutia zastáva kasačný súd názor, že postup správcu dane nespôsobil právne následky, ktorých sa sťažovateľ dovoľával, a teda účinky prerušenia daňovej kontroly nastali dňom 15.01.2013, kedy bolo rozhodnutie o tom sťažovateľovi doručené, čím možno považovať za naplnený aj účel relevantnej právnej úpravy.

33. Kasačný súd preto dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu vychádzal zo správneho právneho posúdenia veci z hľadiska vymedzených sťažnostných bodov smerujúcich proti vyhodnoteniu právnych následkov neuvedenia dňa prerušenia daňovej kontroly v uznesení správcu dane zo dňa 07.01.2013.

34. Kasačný súd považuje za zrozumiteľnú argumentáciu žalovaného, že nakoľko sťažovateľ v odvolacom daňovom konaní nenastolil otázku následkov neuvedenia dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane zo dňa 07.01.2013, žalovaný 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 sťažovateľovi. Podľa názoru kasačného súdu uvedený postup žalovaného bol v medziach zákona a odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia z tohto hľadiska netrpelo nedostatkom niektorej zo zákonom vyžadovaných náležitostí (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku).

35. 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 správnych súdov 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 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 žalobcu v tomto konaní, ako aj k obsahovo v podstate identickým sťažnostným bodom kasačných sťažností žalovaného smerujúcich proti opačným rozsudkom správneho súdu č. k. 11S/216/2018-102, 26S/40/2018-100, 11S/46/2019-85, 11S/48/2019-83.

36. Kasačný súd podotýka, že s ohľadom na viazanosť sťažnostnými bodmi kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1, 2 S.s.p.) sa nevenoval ostatným otázkam, ktoré uviedol žalobca v správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného, a to ani pokiaľ ide o námietky proti neprimeranej dĺžke trvania daňovej kontroly ako celku i vo vzťahu k jednotlivým zdaňovacím obdobiam, ani k hmotnoprávnym námietkam týkajúcim sa osobitného spôsobu zdaňovania použitého tovaru nadobudnutého z iných členských štátov EÚ deklarovanými dodávateľmi.

37. Vzhľadom na uvedené dospel kasačný súd k záveru o nedôvodnosti kasačnej sťažnosti a preto ju postupom podľa § 461 S. s. p. zamietol.

38. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

39. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.