

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/30/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4018200691
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 09. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4018200691.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. (sudca spravodajca), JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: AG-AUTO-GROUP s.r.o., so sídlom: Pod Kalváriou 2103, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 559 440, Advokátska kancelária JUDr. Edit Balážiková s. r. o., so sídlom: Jesenského 231/5, Partizánske, IČO: 47 239 948, voči žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101539409/2018 zo dňa 8. augusta 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/214/2018-98, zo dňa 4. decembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **z r u š u j e** rozsudok Krajského súdu v Nitre, č. k. 11S/214/2018-98, zo dňa 4. decembra 2019 a vec **v r a c i a** Krajskému súdu v Nitre na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 100826062/2018 zo dňa 25. apríla 2018 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“). Týmto rozhodnutím vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.633,33 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2012 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“). Tento svoj záver oprel o zistenia z daňovej kontroly uvedené v protokole č. 100452274/2018 zo dňa 27. februára 2018.

2. Žalobca podal voči rozhodnutiu správcu dane odvolanie. Žalovaný rozhodol o odvolaní rozhodnutím č. 101539409/2018 zo dňa 8. augusta 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“). V žalobe navrhol rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. c), e), g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Rozhodnutie žalovaného považuje za nezákonné z dôvodov, že vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostatočné na riadne posúdenie veci, a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

4. Správny súd rozsudkom č. k. 11S/214/2018-98, zo dňa 4. decembra 2019 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie podľa § 191 SSP. Vo svojom odôvodnení poukázal na skutočnosť, že v obdobnej veci už vydal rozsudok č. k. 11S/215/2018-89 zo dňa 17. júla 2019, pričom na tento rozsudok

poukázal v celom rozsahu. K tomuto rozsudku doplnil, že v dôsledku nezákonne prerušenej daňovej kontroly správca dane ju ukončil po zákonom stanovenej lehote na vykonanie daňovej kontroly. Z tohto dôvodu je potrebné protokol o daňovej kontrole považovať za nezákonný dôkaz. Správny súd tiež uviedol, že predmetnú vadu žalobca v odvolacom konaní nenamietal, avšak žalovaný mal na ňu aj tak prihliadať. K námietke, že žalobca sa mohol voči rozhodnutiu o prerušení daňového konania brániť v konaní o preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania správny súd uviedol, že podanie takéhoto opravného prostriedku nebolo povinnosťou žalobcu. Z tohto dôvodu nepodanie takéhoto opravného prostriedku nemôže byť pričítané na jeho ťarchu.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanoviská účastníkov

5. Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť. Odôvodnil ju tým, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP). Poukázal na to, že správca dane považoval za začiatok prerušenia daňovej kontroly deň, kedy bolo rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly doručené žalobcovi. Túto skutočnosť nemal žalovaný povinnosť uviesť vo svojom rozhodnutí podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku, nakoľko žalobca ju v odvolaní nenamietal. Nesúhlasil s názorom správneho súdu, že protokol z daňovej kontroly v dôsledku neuvedenia prvého dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí o prerušení sa stal nezákonným dôkazom. Poukázal na rozsudok správneho súdu č. k. 26S/39/2018-108 v totožnej veci. V tomto rozsudku správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Žalovaný tiež namietal skutočnosť, že preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania je mimoriadny opravný prostriedok.

6. Žalobca sa vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s rozhodnutím správneho súdu. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú podľa § 461 SSP. Poukázal na to, že podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku bolo povinnosťou žalobcu prihliadnúť aj na okolnosti, ktoré neboli účastníkom konania uplatnené, pokiaľ by mali podstatný vplyv na výrok rozhodnutia. Dodal, že podľa § 61 ods. 3 prvej vety daňového poriadku je konanie prerušenie dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení. Žalobca tiež uviedol, že správny súd postupoval a rozhodoval jednotne v súlade so svojou predchádzajúcou rozhodovacou praxou aj v iných rozsudkoch, rozsudok č. k. 11S/216/2018-102 zo dňa 4. decembra 2019, rozsudok č. k. 11S/217/2018-176 zo dňa 4. decembra 2019 a rozsudok č. k. 26S/40/2018-100 zo dňa 9. januára 2020. K odklonu od tejto relatívne ustálenej rozhodovacej praxe došlo práve naopak rozsudkom správneho súdu uvádzaným žalovaným v kasačnej sťažnosti č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05. septembra 2019.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

7. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

8. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

9. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Žalovaný je oslobodený z pod poplatkovej povinnosti za podanú kasačnú sťažnosť podľa § 4 ods. 2 písm. a) zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch v účinnom znení.

10. Kasačný súd následne preskúmal rozsudok správneho súdu, kasačnú sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného. Uvedené posúdil a prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.I. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

IV.II. Posúdenie kasačných námietok

11. Kasačný súd viazaný svojou doterajšou judikatúrou konštatuje, že vo veciach iných zdaňovacích období týkajúcich sa tých istých účastníkov konania a totožnej daňovej kontroly už právne posúdil

skutočnosti tvoriace predmet kasačnej sťažnosti. Z tohto dôvodu kasačný súd nadväzuje na svoju doterajšiu judikatúru.

12. V zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/42/2020 zo dňa 22. júna 2020, ktorým tento súd zrušil rozsudok správneho súdu č. k. 11S/216/2018-102 zo dňa 4. decembra 2019. V tomto rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol:

23. 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.

24. Kasačný súd sa s takouto interpretáciou zákona, podľa ktorej rozhodnutie správcu dane o prvom prerušení daňovej kontroly zo dňa 7.1.2013 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. 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 správcu dane žalobcovi oznámil.

30. 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 namietal 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.

31. 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 ... vecne nezasiahol do práv alebo právom chránených záujmov žalobcu. Z hľadiska zákonnosti preskúmaného rozhodnutia zastáva kasačný súd názor, že postup správcu dane nespôsobil právne následky, ktoré konštatoval správny súd, a teda účinky prerušenia daňovej kontroly nastali dňom ..., kedy bolo rozhodnutie o tom doručené žalobcovi, čím možno považovať za naplnený aj účel relevantnej právnej úpravy.

32. 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 ..., 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.

33. 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 ..., sťažovateľ ako odvolací orgán sa touto otázkou v preskúmanom rozhodnutí osobitne nezaoberal, keďže považoval daňovú kontrolu za prerušenú doručením rozhodnutia správcu dane zo dňa ... 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).

13. Rovnaký právny názor zaujal kasačný súd aj v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/61/2020 zo dňa 22. júna 2021 (zrušil ním rozsudok správneho súdu č. k. 26S/40/2018 zo dňa 9. januára 2020), rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/75/2020 zo dňa 22. júna 2020 (zrušil ním rozsudok správneho súdu č. k. 11S/48/2019-83 zo dňa 1. apríla 2020), rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/76/2020 zo dňa 22. júna 2020 (zrušil ním rozsudok správneho súdu č. k. 11S/46/2019-85 zo dňa 1. apríla 2020), rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/27/2020 zo dňa 27. októbra 2021 (zrušil ním rozsudok správneho súdu č. k. 11S/217/2018-104 zo dňa 4. decembra 2019), a rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/73/2020 zo dňa 16. februára 2022 (zrušil ním rozsudok správneho súdu č. k. 11S/47/2019-83 zo dňa 1. apríla 2020).

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22. júna 2021 zamietol kasačnú sťažnosť voči rozsudku správneho súdu č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 5. septembra 2019. Jednalo sa o vec, kde správny súd rozhodol v prospech žalovaného v rozpore so svojou ostatnou judikatúrou.

15. So zreteľom na predmetné zdôvodnenie a doterajšiu rozhodovaciu činnosť kasačný súd považuje za dôvodné vznesené námietky žalovaného v kasačnej sťažnosti.

IV.III. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

16. Kasačný súd s ohľadom na všetky skutočnosti považuje kasačnú sťažnosť za dôvodnú, a preto rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku podľa § 462 ods. 1 SSP.

17. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok *n i e* je prípustný.