

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/73/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200311  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 02. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:4019200311.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: AG-AUTO-GROUP s.r.o., Pod Kalváriou 2103, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 559 440, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Edita Balážiková s.r.o., Jesenského 231/5, 958 01 Partizánske, IČO: 47 239 948; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100912293/2019 zo dňa 16.04.2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/47/2019-83 zo dňa 01.04.2020, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/47/2019-83 zo dňa 01.04.2020 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

I.  
Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, Banská Bystrica č.k. 100912293/2019 zo dňa 16.04.2018, (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“) ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 102610917/2018 zo dňa 17.12.2018 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) a vec vrátil Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov správneho súdneho konania.

2. Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca v podanej žalobe namietal predovšetkým trvanie daňovej kontroly tvrdiac, že bola prekročená zákonom stanovená lehota na jej vykonanie, v dôsledku čoho je protokol z takejto daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazom a že v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 nie je uvedený deň jej prerušenia. Za sporné a otázne považoval, či vôbec došlo k prerušeniu daňovej kontroly v predmetnej veci, v dôsledku neuvedenia dňa jej prerušenia. S poukazom na tieto námietky žalobcu správny súd, skôr ako pristúpil k meritórnemu preskúmaniu rozhodnutia žalovaného zo dňa 16.04.2019 skúmal, či daňové orgány (žalovaný a správca dane) venovali dostatočnú pozornosť správnej aplikácii príslušných vyššie citovaných ustanovení 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“).

3. Krajský súd uviedol, že z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplynulo, že v preskúmanej veci bola daňová kontrola u žalobcu začatá dňa 03.10.2012, týkala sa zdaňovacieho obdobia január až december 2011 a január až august 2012, pričom v uvedený deň bola s konateľom žalobcu spísaná zápisnica o daňovej kontrole, a to v zmysle ust. § 46 ods. 3 Daňového poriadku. Daňová kontrola mala byť v súlade s ust. § 46 ods. 10 vyššie citovaného zákona ukončená do 03.10.2013 vrátane. Správca dane vydal dňa 07.01.2013 rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly podľa ust. § 61 ods. 1 písm. b/ Daňového poriadku, teda z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. Konkrétnym dôvodom prerušenia daňovej kontroly bola skutočnosť, že správca dane potreboval získať informácie z finančnej správy iných členských štátov Európskej únie, nakoľko žalobca ako odberateľ v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach obchodoval s daňovými subjektmi (dodávateľmi) so sídlom v iných členských štátoch (Maďarsko, Taliansko). Za tým účelom správca dane zaslal žalovanému žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, čo je s poukazom na vyššie uvedené zákonné ustanovenie a ustálenú súdnu prax dôvodom na prerušenie daňovej kontroly, nakoľko i ust. § 46 ods. 10 vyššie citovaného zákona priamo odkazuje na použitie ust. § 61 (prerušenie daňového konania) tohto zákona.

4. Podľa názoru krajského súdu správca dane postupoval správne, keď v predmetnej veci vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly, jednoznačne však pochybil v tom, že neuviedol deň jej prerušenia, pričom uvedenie tohto dňa treba podľa názoru súdu, vzhľadom na dikciu zákona, považovať za obligatórnu náležitosť rozhodnutia. Bez uvedenia konkrétneho dňa prerušenia daňovej kontroly priamo v rozhodnutí o jej prerušení, nie je možné určiť deň, kedy bola daňová kontrola prerušená, teda kedy prestala plynúť lehota na jej vykonanie. Za deň prerušenia daňovej kontroly nemožno považovať deň, kedy bolo rozhodnutie o jej prerušení doručené daňovému subjektu (t.j. 15.01.2013), ani deň nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia (t.j. 15.01.2013), nakoľko v ust. § 61 ods. 3 Daňového poriadku je výslovne uvedené, že konanie (v tomto prípade daňová kontrola) je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí.

5. Krajský súd konštatoval, že správca dane pri prerušení daňovej kontroly vo svojom rozhodnutí zo dňa 07.01.2013 neuviedol dátum, resp. deň, ktorým je konanie prerušené, v dôsledku čoho lehota na jej vykonanie ďalej plynula a uplynula dňom 03.10.2013.

V tejto lehote správca dane preukázateľne neukončil daňovú kontrolu, ale pokračoval v jej výkone, pričom protokol z daňovej kontroly spísal dňa 27.02.2018 a tento bol doručený splnomocnenému zástupcovi žalobcu dňa 02.03.2018. Deň doručenia protokolu o daňovej kontrole treba považovať za deň ukončenia daňovej kontroly v zmysle ust. § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola u žalobcu trvala od 03.10.2012 do 02.03.2018, čo je neprípustné a v rozpore so zákonom. Na tomto nič nemení

ani tá skutočnosť, že správca dane vydal dve rozhodnutia o prerušení konania. Rozhodnutím zo dňa 07.01.2013 nebola daňová kontrola účinne prerušená, v dôsledku čoho nedošlo k spočívaniu lehoty na jej vykonanie, ale táto lehota ďalej plynula a uplynula dňa 03.10.2013. Ďalšie rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 16.11.2016 (v ktorom správca dane už uviedol, že daňová kontrola sa prerušuje od 22.11.2016) správca dane teda vydal

už po uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly, nakoľko v dôsledku neúčinného prerušenia daňovej kontroly rozhodnutím zo dňa 07.01.2013 nedošlo k jej prerušeniu a k spočívaniu lehoty na jej vykonanie, ale jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly ďalej plynula (od 03.10.2012) a uplynula dňa 03.10.2013.

6. Správny súd ďalej uviedol, že prekročenie zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly treba považovať za podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať, resp. aj malo za následok vydanie nezákonného rozhodnutia. Správny súd sa preto zaoberal otázkou, či postup správcu dane v prejednávanej veci zodpovedal zásadám zákonnosti a primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu. Túto otázku posudzoval z pohľadu účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií, ako aj primeranosti samotnej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. V tomto smere poukazuje správny súd na zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, ktorý implementuje smernicu Rady č. 2011/16/EÚ z 15.02.2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a o zrušení smernice č. 77/799/EHS. Tieto právne predpisy boli prijaté s cieľom zefektívniť a zrýchliť spoluprácu pri výmene informácií medzi členskými štátmi Európskej únie v daňových záležitostiach. Z tohto dôvodu

sú v smernici stanovené konkrétne lehoty na poskytnutie informácie na základe žiadosti cudzieho štátu. Podľa čl. 7 smernice a § 6 ods. 5 uvedeného zákona je príslušný orgán daného štátu povinný poskytnúť požadovanú informáciu čo najrýchlejšie, najneskoršie však do šiestich mesiacov odo dňa prijatia žiadosti. Ak však dožiadaný orgán tieto informácie má, je potrebné ich zaslať do dvoch mesiacov od uvedeného dňa.

7. Na uvedenom podľa názoru správneho súdu nič nemení ani tá skutočnosť, že informácie týkajúce sa dodávateľov žalobcu so sídlom v Maďarsku (t.j. Tournier Car Kft. a TRUCK-BOSS TRADE KFT.) a zdaňovacieho obdobia júl 2012 správca dane získal už dňa 09.04.2013, resp. 20.06.2013 (teda v priebehu zákonom stanovenej jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly), pretože s takto získanými informáciami oboznámil žalobcu až v podaní zo dňa 06.09.2016, teda nepochybne po márnom uplynutí lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Správca dane tak konal zrejme v domnienke, že rozhodnutím zo dňa 07.01.2013 došlo k účinnému a riadnemu prerušeniu daňovej kontroly, ktoré prerušenie bolo podľa názoru správcu dane ukončené dňa 05.08.2016. Vo vyššie uvedených bodoch tohto rozsudku správny súd podrobne vysvetlil, že rozhodnutím zo dňa 07.01.2013 nebola daňová kontrola účinne prerušená a lehota na jej vykonanie neprestala plynúť, pričom márne uplynula dňa 03.10.2013. Úkony, resp. dôkazy správcu dane, ktoré sa týkali žalobcu a kontrolovaných zdaňovacích období a ktoré správca dane vykonal po uplynutí zákonom stanovenej jednoročnej lehoty na vykonanie predmetnej daňovej kontroly, nemožno považovať za súladné so zákonom a využiť ich ako dôkazný prostriedok.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

8. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný - v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že tento podľa jeho názoru vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP].

9. Nesprávne právne posúdenie sťažovateľ videl najmä v právnych názoroch správneho súdu týkajúcich sa § 61, § 63 a § 74 Daňového poriadku vo vzťahu k neuvedeniu dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly. Sťažovateľ nespochybnil existenciu nedostatku v rozhodnutí správcu dane o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013, ale zastáva názor, že aj s ohľadom na § 3 ods. 1 a 2 a § 61 Daňového poriadku tento nedostatok nespôsobuje neúčinnosť prerušenia daňovej kontroly. Podľa názoru žalovaného sa stalo dotknuté rozhodnutie právoplatným a vykonateľným, pričom následkom neuvedenia dňa, ktorým bola daňová kontrola prerušená je, že táto sa považuje za prerušenú dňom doručenia predmetného rozhodnutia. Takto postupoval sťažovateľ a správca dane aj v predmetnej veci. Súčasne tiež sťažovateľ zdôraznil, že žalobca súvisiacu námietku vzniesol až v podanej žalobe, preto sa k nej nemohol vyjadriť v odôvodnení svojho rozhodnutia.

10. Sťažovateľ poukázal aj na rozsudok správneho súdu vo veci č. k. 26S/39/2018-108 zo dňa 05.09.2019, kde správny súd v obdobnej veci žalobcu týkajúcej sa tej istej daňovej kontroly, identického protokolu a aj rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly, pri preskúmaní rozhodnutia sťažovateľa o vyrubení DPH za iné zdaňovacie obdobie (marec 2012) argumentáciu žalobcu zamietol. Správny súd pritom poukázal na to, že z „obsahu ustanovení o prerušení daňovej kontroly hl. z ods. 3 § 61 zákona č. 563/2009 Z.z. vyplýva, že úmyslom zákonodarcu bolo zabrániť, aby k prerušeniu konania mohlo dôjsť skôr ako má daňový subjekt možnosť sa o tom dozvedieť, resp. aby časový sklz medzi začiatkom lehoty od kedy je konanie prerušené a kedy sa o tom daňový subjekt aj reálne dozvie, bol čo najkratší. V prejednávanej veci hoci správca dane deň od kedy je konanie prerušené neuviedol, avšak o prerušení rozhodol dňa 07.01.2013, pričom ale za deň prerušenia považoval deň, kedy sa daňový subjekt o prerušení dozvedel, čím bol zmysel právnej úpravy ako aj úmysel zákonodarcu zachovaný.“

11. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa sa vyjadril žalobca podaním zo dňa 03.07.2020 a navrhol ju ako nedôvodnú zamietnuť. Vo svojom podaní žalobca najmä zdôraznil význam § 61 ods. 3 Daňového poriadku, ktorý podľa jej názoru upravuje povinnú náležitosť rozhodnutia o prerušení konania, resp. daňovej kontroly - deň, od ktorého dochádza k prerušeniu. Bez tejto náležitosti podľa žalobcu nemôže rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly vyvolať právne účinky spojené s prerušením plynutia lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

12. V nadväznosti na argumentáciu sťažovateľa rozsudkom správneho súdu č.k. 26 S 39/2018-108 zo dňa 5. septembra 2019 poukázal žalobca na ďalšie rozsudky správneho súdu vo veciach č. k. 11 S 215/2018-89 zo dňa 17. júla 2019, č.k. 11S 214/2018-98 zo dňa 4. decembra 2019, č.k. 11S 216/2018-102 zo dňa 4. decembra 2019 a č.k. 26S 40/2018-100 zo dňa 9. januára 2020, ktoré obsahujú v zásade rovnakú argumentáciu ako napádaný rozsudok. Podľa názoru žalobcu je práve rozsudok správneho súdu č.k. 26S 39/2018-108 zo dňa 5. septembra 2019 neodôvodneným odklonom od relatívne ustálenej rozhodovacej činnosti správneho súdu.

III.

Konanie na kasačnom súde

13. Prejednávaná vec bola dňa 20.08.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 8S pod sp. zn.: 8Sžfk/73/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

15. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu, platiteľa dane z pridanej hodnoty, v zmysle § 46 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobia január až december 2011 a január až august 2012 (ďalej aj „daňová kontrola“), ktorá podľa zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9400401/5/2795906/2012 zo dňa 03.10.2012 začala dňa 03.10.2012 a skončila dňa 02.03.2018, kedy došlo k doručeniu protokolu č. 100452273/2018 zo dňa 27.02.2018 a protokolu č. 100452274/2018 zo dňa 27.02.2018 (ďalej aj ako „protokol“) spolu s výzvou č. 100458771/2018 zo dňa 28.02.2018 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole (ďalej aj ako „výzva“). Daňová kontrola bola prerušená rozhodnutiami č. 9400401/5/56311/2013 a č. 104313677/2016 zo dňa 16.11.2016.

Daňovou kontrolou predložených dokladov bolo okrem iného zistené, že daňový subjekt nadobudol „ojazdené“ motorové vozidlá z iného členského štátu od dodávateľov:

- Tournier Car Kft, 1157 Budapest, Nyírpalota út. 1, IČ DPH HU23973733
- TRUCK-BOSS TRADE KFT., Béke Tér 7, Fsz. 2, 1039 Budapest
- CIRPACI IOSIF, Via IV Novembre 27

Pri predaji vyššie uvedených ojazdených motorových vozidiel daňový subjekt uplatnil osobitnú úpravu uplatňovania dane pri použití tovaru v zmysle § 66 zákona č. 222/2004 Z.z. a odviezol daň len zo základu dane, ktorý bol vypočítaný v zmysle § 66 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. ako kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou zníženou o daň. V kontrolovanom zdaňovacom období júl 2012 odviezol na základe uvedeného:

Z dôvodu preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane pri použití tovaru, správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej „MVI“) č. 9400401/5/36602/2013 zo dňa 04.01.2013. Z odpovede zahraničnej daňovej správy vyplýva, že spoločnosť Tournier Car Kft sa v obchodnom registri nenachádza, číslo 01-09-188977 uvedené na faktúrach je neexistujúce obchodné registračné číslo

a IČ DPH HU23973733 je neplatné číslo DPH. Adresa 1157 Budapes, Nyírpalota út. 1 je adresa spoločnosti poskytujúcej sídlo a na tejto adrese je registrovaných veľa spoločností. Na základe uvedeného správca dane konštatoval, že nebolo preukázané skutočné dodanie tovaru - ojazdených motorových vozidiel dodávateľom Tournier Car Kft deklarovanom na faktúrach vystavených uvedeným dodávateľom pre daňový subjekt.

Z dôvodu preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane pri použití tovaru, správca dane zaslal žiadosť o MVI č. 9400401/5/37589/2013 zo dňa 04.01.2013. V odpovedi zahraničnej daňovej správy sa uvádza, že spoločnosti TRUCK-BOSS TRADE KFT. bolo zrušené IČ DPH HU22720995 dňom 07.02.2012 a práve prebieha zrušenie spoločnosti. Spoločnosť sa na adrese sídla nenachádza. Spoločnosť TRUCK-BOSS TRADE KFT. podala daňové priznanie k DPH len za obdobie 2. štvrťrok 2010 bez uvedenia akýchkoľvek transakcií.

Z dôvodu preverenia splnenia podmienok pre uplatnenie osobitnej úpravy uplatňovania dane pri použití tovaru, správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“) č. 9400401/5/39408/2013 zo dňa 04.01.2013. Z odpovede na predmetnú žiadosť o MVI doručenej správcovi dane dňa 27.05.2013 vyplýva, že L. P. skutočne predal ojazdené autá daňovému subjektu AG-AUTO-GROUP s.r.o. v apríli 2012 v celkovej sume 69 600,00 EUR, pričom pri predaji použitého tovaru nepoužil osobitnú úpravu uplatňovania dane pri vozidlách dodaných na základe faktúr č. 31 (DF12 141), 32 (DF12 142) a 34 (DF12 155), resp. pri predaji uplatnil oslobodenie od dane a uvedené dodania aj uviedol v súhrnnom výkaze. Z uvedeného vyplýva, že nadobudnutie týchto vozidiel daňovým subjektom nepodlieha osobitnej úprave uplatňovania dane pri použití tovaru, ale jedná sa o nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z.z.

Na základe takto zisteného stavu správca dane v súlade s ustanovením § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozhodnutím č. 100826775/2018 zo dňa 25.04.2018

(ďalej aj „rozhodnutie DÚ č. 1“) rozdiel dane v sume 4 9783,34 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012, proti ktorému v zákonom stanovenej lehote daňový subjekt podal odvolanie. Odvolací orgán rozhodnutím č. 101547354/2018 zo dňa 08.08.2018 (ďalej aj „rozhodnutie FRSSR č. 1“) rozhodnutie DÚ č. 1 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Správca dane preverovaním nadobudnutia vyššie uvedených použitých motorových vozidiel, na základe odpovedí na žiadosti o MVI, v ktorých zahraničný správca dane poprel existenciu deklarovaneho dodávateľa Tournier Car Kft, resp. dodávateľ TRUCK-BOSS TRADE KFT.

sa nepriznal k dodávkam pre daňový subjekt, nadobudol pochybnosti o osobách deklarovaneých dodávateľov, spoločnosti Tournier Car Kft a TRUCK-BOSS TRADE KFT. Odvolací orgán súhlasí s tvrdením daňového subjektu, že nebolo zistené nadobudnutie predmetného tovaru od dodávateľov Tournier Car Kft a TRUCK-BOSS TRADE KFT. v režime oslobodenia od DPH. Vzhľadom k tomu, že deklarovateľom je neexistujúca osoba, resp. dodávateľ sa nehlási k dodávkam, nie je možné súhlasiť s tvrdením daňového subjektu, že nadobudol predmetný tovar od osôb, ktoré nie sú identifikované pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte. Daňový subjekt síce predložil dodávateľské faktúry, ktorými deklaruje ako správca dane vykonaným preverovaním zistil, že zdaniteľné obchody, tak ako boli deklarované sa neuskutočnili. Napriek tomu, že sa preukázala existencia materiálneho plnenia (t.j. existencia „ojazdených motorových vozidiel“).

Odvolací orgán po posúdení postupu správcu dane pri hodnotení predložených dokladov, dôkazov a vyjadrení daňového subjektu v zaslanom spisovom materiály potvrdzuje skutočnosť, že správca dane sa vysporiadal so svojím tvrdením a daňový subjekt uplatnením osobitnej úpravy uplatňovania dane pri predaji použitého tovaru, motorových vozidiel, dodaného dodávateľmi Tournier Car Kft a TRUCK-BOSS TRADE KFT., porušil zákon č. 222/2004 Z.z. Práva daňového subjektu boli zachované. Správca dane postupoval v súlade so základnými zásadami daňového konania tak, ako sú upravené v § 3 zákona č. 563/2009 Z.z. Vykonaný záver správcu dane je správny a dôkazmi dostatočne preukázaný.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

16. V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde (§ 2 ods. 1, ods. 2 SSP).

17. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

18. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotno-právnymi, ako aj procesno-právnymi predpismi.

19. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnuté rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

20. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z tohto pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

21. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedenie.

22. Spornou právnou otázkou medzi účastníkmi konania bolo, či neuvedenie dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane o prerušení daňovej kontroly spôsobuje neúčinnosť tohto rozhodnutia vo vzťahu k pozastaveniu plynutia jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Ak by tomu tak bolo, v prejednávanej veci by to spôsobilo prekročenie tejto lehoty, a súčasne aj nezákonnosť a nepoužiteľnosť protokolu z daňovej kontroly, ako podstatného podkladu pre vydanie namietaného rozhodnutia sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správcu dane.

23. V súvislosti s otázkou prípustnosti resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri svojom rozhodovaní kasačný súd zdôrazňuje, že ustálenú prax judikovanú Najvyšším súdom Slovenskej republiky možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať aj za rozhodovacia činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti je rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „CSP“)] je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Vyššie uvedené platí aj na účely aplikácie § 464 ods. 1 SSP.

24. Kasačný súd zistil, že s rovnakou otázkou ako je tu v prejednávanej veci sa vo veciach žalobcu a sťažovateľa zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsudkoch sp.zn. 1Sžfk/42/2020 zo dňa 22. júna 2021, sp.zn. 1Sžfk/61/2020 zo dňa 22. júna 2021, sp.zn. 1Sžfk/75/2020 zo dňa 22. júna 2021, sp.zn. 1Sžfk/76/2020 zo dňa 22. júna 2021 a sp.zn. 1Sžfk/19/2020 zo dňa 22. júna 2021. Dospel pritom k nasledujúcim záverom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/61/2020 zo dňa 22. júna 2021, obdobne tiež ďalšie vyššie spomínané rozsudky):

25. Kasačný súd sa s uvedenými právnymi názormi v plnom rozsahu stotožňuje a na tieto aj v plnom rozsahu odkazuje.

26. 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.

21. 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, nespôsobiace 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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. dorúčením rozhodnutia. V dôsledku neuvedenia dňa prerušenia konania preto rozhodnutie zo dňa 07.01.2013 nemožno rozumne považovať za zmačké a hľadiť naň, ako keby nebolo vydané.

25. 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 taktiež oznámil.

27. 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...

29. 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 dorúčením 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).“

27. Pokiaľ ide o sťažovateľom namietané porušenie právnej istoty a spravodlivého procesu, ktoré mali spôsobiť nejednotnosť rozhodovacej činnosti správneho súdu v skutkovo a právne obdobných veciach tej istej žalobcu, aj tejto námietke musí dať kasačný súd za pravdu. Správny súd je povinný poznať vlastnú rozhodovaciu činnosť (teda aj rozhodovaciu činnosť iných senátov) a túto vo svojej ďalšej činnosti zohľadňovať (mutatis mutandis náleží Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 289/2017 zo dňa 21. novembra 2017, publikovaný v Zbierke nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky pod č. 43/2017). Neznamená to, že správny súd musí predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť bezvýhradne nasledovať, ale pokiaľ je pre riešenie prípadu relevantná, musí sa s ňou v odôvodnení svojho rozhodnutia riadne vysporiadať a odklon podrobne odôvodniť (čl. 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 3 CSP). Správny súd v predmetnej veci takto nepostupoval a zapríčinil neodôvodnenú nejednotnosť svojej rozhodovacej činnosti pri posudzovaní obdobných otázok, dokonca vo veciach tých istých účastníkov konania. Túto nejednotnosť odstránil až kasačný súd v prerokovaných prípadoch zjednotením prístupu k riešeniu nastolenej právnej otázky.

28. Po zistení dôvodnosti kasačnej sťažnosti kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keďže vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia následkov neuvedenia dňa prerušenia daňovej kontroly v rozhodnutí správcu dane o prerušení daňovej kontroly zo dňa 07.01.2013 vo vzťahu k maximálnej dĺžke daňovej kontroly [§ 462 ods. 1 v spojení s § 440 ods. 1 písm. g/ SSP].

29. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu vysporiadať sa s ostatnými námietkami žalobcu, ktoré uplatnil v správnej žalobe. Vo vzťahu k námietke vplyvu lehôt obsiahnutých v čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty na prerušenie daňovej kontroly dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 30. septembra 2021, HYDINA SK s.r.o. proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, C-186/20 podľa ktorého:

„Článok 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty v spojení s jeho odôvodnením 25. sa má vykladať v tom zmysle, že nestanovuje lehoty, ktorých prekročenie môže ovplyvniť zákonnosť prerušenia daňovej kontroly stanoveného právom žiadajúceho členského štátu dovedy, kým žiadaný členský štát neposkytne informácie požadované v rámci mechanizmu administratívnej spolupráce stanoveného týmto nariadením.“

30. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 463 SSP).

#### **Poučenie:**

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