

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 1S/24/2016
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1016200190
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 09. 2018
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Renáta Janáková
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2018:1016200190.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Renáty Janákovvej a členiek senátu JUDr. Anny Peťovskej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej v právnej veci žalobkyne: R. M., XXX V. Y. N., XXX XX, FL, F. X. R., zastúpenej: Mgr. Mariánom Szeteiom, advokátom, Križna 6, 811 07 Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1732428/2015 zo dňa 03.12.2015, takto

rozhodol:

Krajský súd v Bratislave žalobu z a m i e t a .

Žalovanému súd právo voči žalobkyni na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Spišská Nová Ves vykonal u daňového subjektu, t.j. u žalobkyne kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 732/320/12562/2010/Mrtk zo dňa 19.03.2010, ktorý bol podľa ust. § 15 ods. 12 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej len zák. o správe daní) so zástupcom daňového subjektu prerokovaný a doručený spolu s dodatkom dňa 31.03.2010.

2. Na základe uvedeného protokolu správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 732/230/15622/10/Hme zo dňa 09.04.2010, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní vyrubil žalobkyni rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2008 v sume XXX.XXX,XX eura. Daňové riaditeľstvo SR na základe odvolania žalobkyne rozhodnutím č. 1/223/11988-76596/2010/999541-r zo dňa 02.07.2010 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Dňa 22.07.2010 Daňové riaditeľstvo SR vydalo podnet na opakovanú daňovú kontrolu, ktorá bola začatá dňa 25.08.2010. Na základe výsledkov opakovanej daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 9812401/5/3612877/2014/Mrtk zo dňa 24.04.2014 a vydal dodatočný platobný výmer č. 9812401/5/5174518/2014 zo dňa 25.11.2014, proti ktorému podal zástupca daňového subjektu, odvolanie. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100303/1/135942/2015/5307 zo dňa 30.03.2015 zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Spišská Nová Ves, č. 9812401/5/5174518/2014 zo dňa 25.11.2014 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

4. Na základe rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č. 1100303/1/135942/2015/5307 zo dňa 30.03.2015 vykonal miestne príslušný správca dane, Daňový úrad Bratislava, v nadväznosti na § 165b

ods. 1 zákona 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok) vyrubovacie konanie.

5. Z protokolu č. 732/320/12562/2010/Mrtk zo dňa 19.03.2010 vyplýva, že žalobkyňa v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 priznala daň v sume X,- Sk, čo je o X XXX XXX,- Sk menej, ako zistil správca dane daňovou kontrolou; t.j. v prepočte menej o sumu XXX XXX,XX eura. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2008 daňový subjekt priznal ostatné príjmy podľa § 8 ods. 1 písm. e) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ďalej len zákon o dani z príjmov) - príjmy z prevodu cenných papierov vo výške X XXX XXX,- Sk z predaja vlastného podniku (F., a.s., C. XX XXX XXX), v ktorom mal 5% - ný podiel (ďalej len F., a.s.), v ktorej boli manželia U. M. a R. M. jedinými akcionármi. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie roka 2008 si žalobkyňa uplatnila výdavky vo výške X XXX XXX,- Sk. Spoločnosť F., a.s. bola právnym nástupcom zanikajúcej spoločnosti E.-SK, a.s. Akcie spoločnosti boli odpredané spoločnosti G. R. existujúca podľa práva Švédskeho kráľovstva, zapísaná na Švédskom úrade pre registráciu spoločností pod registračným číslom XXXXXX-XXXX so sídlom V., X.. Akcie boli odpredané za dohodnutú trhovú cenu XX XXX XXX,- €, počet predaných akcií - X XXX, cena jednej akcie - X XXX,- € na základe Zmluvy o kúpe akcií zo dňa 6. mája 2008 v znení Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008 (ďalej len ako „Zmluva“).

6. Podľa výpisu zo Strediska cenných papierov SR manželia R. M. a U. M. nadobudli cenné papiere spoločnosti F., a.s. podľa jednotlivých emisií:

- 100 akcií vydaných dňa 25.09.2000
- 280 akcií vydaných dňa 14.02.2002, tieto dve emisie boli obstarané za vlastné prostriedky
- 7 620 akcií vydaných dňa 05.11.2007, ktoré boli obstarané z nevyplateného zisku a bolo ním navýšené základné imanie spoločnosti F., a.s..

7. P. výpisu z Obchodného registra spoločnosť F., a.s. mala výšku základného imania XX XXX XXX Sk, počet akcií X XXX, menovitá hodnota jednej akcie: XX XXX Sk.

8. Dňa 14.03.2000 vznikla spoločnosť P., a.s., C.: XX XXX XXX, s počtom zaknihovaných akcií 100, menovitá hodnota jednej akcie bola XX XXX,- Sk. Od 02.12.2001 sa zmenilo obchodné meno spoločnosti na P., a.s. s počtom zaknihovaných akcií 380 a menovitou hodnotou jednej akcie XX XXX,- Sk. Táto spoločnosť zmenila obchodné meno od 24.04.2007 na F., a.s. s počtom zaknihovaných kmeňových akcií 8 000 a menovitou hodnotou jednej akcie: XX XXX,- Sk.

9. Dňa 6. mája 2008 bola uzavretá Zmluva o kúpe akcií medzi U. M. a R. M. ako „Predávajúcim“ na jednej strane a G. R., súkromnou akciovou spoločnosťou existujúcou podľa práva X. ako „Kupujúcim“ na strane druhej.

10. V tejto zmluve sa v bode 3.2.1 zmluvné strany dohodli, že celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške XX XXX XXX.XX Eur a základná kúpna cena jednej akcie, podľa bodu 3.2.2 uvedenej zmluvy, bude vo výške X XXX,XX Eur za každú predávanú akciu.

11. V Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008 zmluvné strany upravili kúpnu cenu. V bode 1.1 sa dohodli, že základná kúpna cena bude XX XXX XXX,- Eur a bude pozostávať z:

a) kúpna cena vo výške XX.XXX.XXX Eur (ďalej len „Realizačná kúpna cena“), ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim pri Realizácii prostredníctvom tzv. prevodového účtu Prevodného agenta, pričom Realizačná kúpna cena je prerozdelená na Predávané akcie tak, ako je uvedené v Prílohe č. 1 Dodatku,

b) dodatočná kúpna cena vo výške X.XXX.XX Eur, ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim po uplynutí doby, ktorá začne Dňom realizácie a uplynie dňom prvého výročia Dňa podpisu za podmienky, že nebude vykonaná Porealizačná úprava podľa pododseku 3.3.1 (a) Zmluvy o kúpe akcií, pričom Prvá dodatočná kúpna cena je prerozdelená na Predávané akcie tak, ako je uvedené v tabuľke 2A v prílohe č. 2 tohto Dodatku, a

c) dodatočná kúpna cena vo výške X.XXX.XXX. Eur (ďalej len „Druhá dodatočná

kúpna cena" a spoločne s Prvou dodatočnou kúpnu cenou „Dodatočné kúpne ceny"), ktorú kupujúci zaplatí predávajúcim po uplynutí doby, ktorá začne Dňom realizácie a uplynie dňom druhého výročia Dňa realizácie, a to za podmienky, že nebude vykonaná žiadna Porealizačná úprava, pričom Druhá dodatočná kúpna cena je prerozdelená na Predávané akcie tak, ako je uvedené v tabuľke 2B v prílohe č. 2 tohto Dodatku.

12. Základná kúpna cena jednej akcie v Dodatku upravená nie je, upravená je v tabuľke, ktorá je prílohou č. 2 k Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008.

13. Prerozdelenie realizačnej kúpnej ceny daňovým subjektom podľa Prílohy č. 1 k Dodatku č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií je nasledovné:

predávajúci (R. M.)

ISIN počet akcií Celková cena za daný balík akcií v EUR Cena za jednu akciu v EUR

S K XXXXXXXXXXX (rok XXXX) X XXX,XXX XX.XXX.XXX

SK XXXXXXXXXXX (rok XXXX) XX XXX,XXX XX.XXX,XXX

F (rok XXXX) XXX XXX.XXX XXX.XXX

14. Daňový subjekt stanovil rozdielnu predajnú cenu za jednotlivé akcie. Cena za jednu akciu z prvej emisie rok 2000 bola u R. M. stanovená v sume XX XXX,- Eur, cena za jednu akciu z druhej emisie rok 2003 bola stanovená v sume XX XXX,XXX Eur a cena jednej akcie z tretej emisie rok 2007 bola stanovená v sume XXX.XXX Eur.

15. R. M. do daňového priznania za rok 2008 uviedla príjmy vo výške X.XXXI.XXX Sk, čo predstavuje XXX XXX,- Eur a príjmy za akcie vo výške XXX XXX,- Eur (XXX XXX + XXX XXX) oslobodila v zmysle § 4 ods. 1 písm. d) zákona č. 366/1999 Z.z.

16. Príjmy z predaja cenných papierov z prvej a druhej emisie, ktoré boli obstarané do 31.12.2003, podliehali oslobodeniu od dane z príjmov podľa § 4 ods. 1 písm. d) zákona č. 366/1999 Z.z. Príjmy z predaja cenných papierov obstaraných po 01.01.2004 nepodliehajú oslobodeniu.

17. Z dokladov vyplýva, že všetky akcie boli spolu predané v ten istý deň 12. 9. 2008.

18. Na základe takto zisteného skutkového stavu správca dane rozhodnutím č. 1459999/2015 zo dňa 24.9.2015 podľa § 98 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume XXX XXX,XX € na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z.z. za zdaňovacie obdobie roka 2008. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1732428/2015 zo dňa 03.12.2015, ktorým potvrdil rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa. Keďže s týmto rozhodnutím daňovník nesúhlasil, podal v zákonnej lehote na tunajšom súde žalobu.

II.

Žalobné dôvody

19. Včas podanou žalobou na tunajšom súde dňa 12.02.2016 sa žalobkyňa domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1732428/2015 zo dňa 03.12.2015, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj DÚ BA alebo správca dane) č. 1459999/2015 zo dňa 24.09.2015, ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume XXX XXX,XX € za zdaňovacie obdobie roka 2008. Žalobkyňa bola rozhodnutím a postupom žalovaného, ako aj rozhodnutím DÚ BA a postupom DÚ ukrátená na svojich právach a právom chránených záujmoch, a preto sa žalobou domáha, aby súd preskúmal zákonnosť týchto rozhodnutí a postupov.

20. Nezákonosť rozhodnutia žalovaného a ich postupu spočíva najmä v porušení:

- princíp právneho štátu (čl. 1 ods. 1 Ústavy)
- princíp legality (čl. 2 ods. 2 Ústavy)
- princíp rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy)
- čl. 46 ods. 1 Ústavy
- zásada zákonnosti (§ 2 ods. 1 Zákona o správe daní).
- zásada objektívnej pravdy (§ 2 ods. 3 Zákona o správe daní).

- zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 Zákona o správe daní).
- zásada súčinnosti (§ 2 ods. 7 Zákona o správe daní) (ďalej aj ZSD)
- daňové konanie začalo bez prvej inštancie, prakticky odvolacím konaním;
- počas daňovej kontroly ako aj daňového konania postupom DÚ bola žalobkyni odopretá možnosť oboznámiť sa s tým, v čom DÚ vidí obchádzanie zákona a vyjadriť sa k obchádzaniu zákona.
- DÚ v Protokole len konštatoval, že ide o účelovú dohodu, a to bez ďalšieho právneho zdôvodnenia a bez uvedenia čísla konkrétnych zákonných ustanovení.
- konaním DÚ mu bola odopretá možnosť konať pred orgánom Slovenskej republiky;
- DÚ prvýkrát až v Rozhodnutí DÚ BA uviedol podrobnejšiu ekonomickú teóriu, ku ktorej mala žalobkyňa prvú možnosť vyjadriť sa až v odvolacom konaní.
- nevysporiadanie sa so všetkými skutočnosťami, námietkami, pripomienkami a navrhovanými dôkazmi, čo za následok nedostatočné zistenie skutkového a právneho stavu, a taktiež nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia DÚ BA.
- bezdôvodné, t.j. nezákonné predlžovanie zákonných lehôt
- DÚ BA sa vo vyrubovacom konaní nevysporiadal s písomnými pripomienkami žalobkyne, ktorými sa nezaoberal ani v rozhodnutí DÚ BA (porušenie § 63 ods. 5 DP).
- vo veci konal a rozhodnutie DÚ BA vydal nepríslušný správca dane (porušenie § 68 ods. 1 DP)
- nevykonanie riadneho a úplného dokazovania (porušenie § 24 ods. 2 DP)
- nezistenie úplného skutkového stavu (porušenie § 24 ods. 2 DP)
- neriadenia sa záväzným stanoviskom DR SR (porušenie § 74 ods. 4 DP)
- nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia (porušenie § 30a, § 44 ods. 6 ZSD, § 65 ods. 1,2 a § 68 ods. 3 DP)
- DÚ sa v konaní odvolával na nezákonný protokol z opakovanej kontroly (porušenie § 74 ods. 4 DP)
- nezákonné upovedomenie o predĺžení lehoty (porušenie § 65 ods. 3 DP)
- arbitrárne ocenenie akcií (porušenie čl. 2 ods. 2 Ústavy)
- zmätočné odôvodnenie (porušenie § 63 ods. 5 DP)
- v odôvodnení absentujú ustanovenia zákona, podľa ktorých sa rozhodovalo (porušenie § 63 ods. 5 DP), ako aj absencia zákonného ustanovenia, ktoré mala žalobkyňa v zmysle § 39 OZ svojím konaním porušiť a obísť
- v odôvodnení absentujú skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia (porušenie § 63 ods. 5 DP)
- odôvodnenie je na mnohých miestach nezrozumiteľné (porušenie § 63 DP)
- vyzývanie na predloženie dokladov, ktoré preukázateľne mal k dispozícii, nezákonné a nenáležité zdôvodnenie výzvy, neuvedenie dôvodu, prečo žiada doklady, ktoré už sú v spise a ktoré ako dôkaz boli vykonané
- DÚ sa nevysporiadal s navýšením kúpnej ceny o XX.XXX,- €
- žalovaný dospel k piatim rozličným cenám za jeden kus tej istej akcie
- a mnohé ďalšie.

21. Žalobkyňa dôvody podania žaloby rozčlenila na procesnoprávne a hmotnoprávne.

22. K procesnoprávnym dôvodom žalobkyňa uviedla, že ustanovenie § 68 ods. 1 DP upravuje cit: „Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu.“ Daňovú kontrolu začal Daňový úrad Košice, pobočka Spišská Nová Ves, ktorý bol jediný príslušný na vykonanie a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní. Právny názor žalovaného na str. 10 vychádzajúci v ust. § 7 ods. 1 a 3 DP je nesprávny. § 68 ods. 1 alinea druhá DP je jasný a zrozumiteľný. Je špeciálnym určením príslušnosti daňového úradu oprávneného vykonať vyrubovacie konanie. Z tohto dôvodu sa ustanovenie § 7 ods. 1 a 3, ktoré je všeobecným ustanovením o miestnej príslušnosti, nepoužije. V odseku 1 § 7 je navyše uvedené: ak tento zákon neustanovuje inak. Účelom § 68 ods. 1 alinea druhá DP je, že iný orgán ako ten, ktorý vykonal daňovú kontrolu, nemôže byť kompetentný na rozhodnutie vo veci, pretože nevykonal daňovú kontrolu. Nemá bezprostredné znalosti o celej veci, ktoré vyplynuli práve z daňovej kontroly a ktoré sú potrebné pre správne posúdenie celej veci vo vyrubovacom konaní a spravodlivé rozhodnutie. Iný správca dane by sa musel vlastne oboznámiť s celým spisom, s celým dokazovaním. Na to, aby iný správca dane dosiahol fundovanú úroveň správcu dane, ktorý vykonal daňovú kontrolu, musel by ju vlastne celú opätovne vykonať. To všetko by bolo v rozpore so zásadou vybavenia veci bez zbytočných prieťahov (okrem § 3 ods. 2 DP, ide aj o ústavnú zásadu, ktorá sa vzťahuje aj na celú správu daní). Jediné Daňový úrad Košice, pobočka Spišská Nová Ves bol skutočne kompetentný na rozhodnutie -

mal viacej Informácií o danej veci, komunikoval so žalobkyňou, komunikoval s jej daňovým poradcom, s jej právnymi zástupcami.

23. Poukázala, že rozhodnutie vychádza z nezákonného rozhodnutia FR SR. Žalovaný vydal dňa 30.03.2015 zrušujúce rozhodnutie č. 2, ktorým zrušil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9812401/5/5174518/2014 zo dňa 25.11.2014 a vec vrátil na ďalšie konanie. Ako jediný dôvod žalovaný uviedol, že tým, že pôvodný dodatočný výmer bol zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie, nemohla byť vykonaná opakovaná kontrola (bez uvedenia zákonného ustanovenia), ale správca mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, ktoré nie je doteraz ukončené. Ďalej uviedol, že podnet na vykonanie opakovanej kontroly nebol vydaný v súlade so zákonom č. 511/1992 Zb. Takéto konštatovanie bez uvedenia konkrétnych ustanovení zák. č. 511/1992 Zb., ktoré mali byť porušené a následného riadneho zdôvodnenia, je nepostačujúce a má za následok nepreskúmateľnosť a nezákonnosť zrušujúceho rozhodnutia č. 2. To má za následok nezákonnosť aj vyrubovacieho konania, keďže vychádza zo zrušujúceho rozhodnutia č. 2 a taktiež rozhodnutia DU BA a následne aj samotného rozhodnutia. S tým, že zrušujúce rozhodnutie č. 2 je nezákonné, súvisí aj porušenie § 65 ods. 1 DP, pretože žalovaný nerozhodol o odvolaní zo dňa 29.12.2015 v zákonnej lehote. Týmto bol naplnený zákonný dôvod na zrušenie oboch rozhodnutí v zmysle § 250j ods. 2 písm. e) OSP.

24. Žalobkyňa namieta i nezákonnosť protokolu. O výsledku daňovej kontroly v skutočnosti žiadny protokol neexistuje. Žalovaný na str. 9 a 10 rozhodnutia uvádza, že právny zástupca žalobkyne odmietol podpísať Protokol. Ide o zavádzanie zo strany žalovaného. Prvýkrát s tým prichádza žalovaný vo svojom rozhodnutí. Ak by to bolo pravdou, tak by to bolo uvedené v Zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 31.03.2010 alebo v Dodatočnom platobnom výmere. Protokol nie je podpísaný ani zástupcami DÚ. Na ústnom pojednávaní dňa 31.03.2010 právnomu zástupcovi DÚ nebol na prerokovanie predložený Protokol, ale DÚ namiesto Protokolu predložil na prejednanie nový protokol vo forme nejakého dodatku, čo dokazuje znenie Zápisnice z ústneho pojednávania z 31.03.2010. Nový protokol právny zástupca odmietol podpísať. Týmto zavineným konaním zo strany DÚ došlo k tomu, že Protokol nebol prerokovaný. Pôvodný Protokol žalobkyňi na pojednávaní predložený ani nebol. Právny zástupca sa riadne v zákonnej lehote písomne vyjadril k Protokolu a dostavil sa v deň určený na jeho prejednanie. V zmysle § 15 ods. 12 ZSD je zamestnanec DÚ povinný odmietnutie protokolu zaznamenať v protokole. Ani toto sa nestalo. Tvrdenie žalovaného vyvracia fakt, že dodatok k Protokolu zo strany žalobkyne podpísaný bol. Žalovaný ďalej tvrdí, že žalobkyňa bola na predmetnom ústnom pojednávaní oboznámená o výsledku a priebehu daňovej kontroly. Toto sa taktiež nezakladá na pravde, pretože táto skutočnosť vôbec nevyplýva zo Zápisnice z ústneho pojednávania.

25. Poukázala, že v zmysle § 15 ods. 11 písm. i), k), l) ZSD je obligatórnou náležitosťou každého protokolu: dátum prerokovania protokolu a vlastnoručné podpisy zamestnanca správcu dane a daňového subjektu. Protokol nespĺňa tieto náležitosti a z tohto dôvodu je nezákonný a neplatný. Keďže Rozhodnutie DÚ BA vychádza z nezákonného Protokolu, má to za následok nezákonnosť Rozhodnutia DÚ BA.

26. Tým, že z daňovej kontroly neexistuje zákonný Protokol, resp. Protokol nebol prejednaný, daňová kontrola neskončila v zákonnej 6-mesačnej lehote, čím došlo k porušeniu § 15 ods. 17 ZSD. Žalovaný sa týmto v rozhodnutí vôbec nezaoberal, preto ide o nepreskúmateľné rozhodnutie pre nedostatok dôvodov. Nezákonným predĺžením lehoty na vykonanie daňovej kontroly (porušenie § 15 ods. 17 ZSD) došlo k tomu, že daňová kontrola neskončila v zákonnej 6-mesačnej lehote a „Protokol“ a aj dodatok k nemu sú z tohto dôvodu nezákonné.

27. Žalobkyňa ďalej uviedla, že v Protokole je použitý na prepočet iný výmenný kurz, ako v rozhodnutí DÚ BA bez toho, aby DÚ riadne zdôvodnil, prečo oproti Protokolu použil iný výmenný kurz.

28. Poukázala, že v samotnom Protokole sú na prepočet použité dva rozdielne kurzy, keď na str. 7 a v poslednej tabuľke na str. 7 Protokolu použil DU na prepočet 30,126 Sk/€ a na str. 4 použil kurz 30,280 Sk/€, čo spôsobuje nezákonnosť celého Protokolu pre jeho zmatečnosť. Žalovaný ani DÚ neuviedli právny predpis, podľa ktorého použili výmenný kurz vo výške 30,280 Sk/€ a podľa ktorého použili 30,126 Sk/€.

29. DÚ jej doručil výzvu spolu s Protokolom dňa 19.03.2010 a deň prerokovania určil na 31.03.2010. Týmto porušil ustanovenie § 15 ods. 10 alínea prvá ZSD, lebo nebola zachovaná lehota 8 pracovných dní, keď deň 31.03.2010 pripadol na posledný deň 8-dňovej lehoty.

30. Žalobkyňa ďalej v žalobe uviedla, že medzi závermi Protokolu a Rozhodnutím DÚ BA je nesúladiť, t.j. skutočnosti a závery sú v predmetných dokumentoch rozdielne. Taktiež výsledky Protokolu nezodpovedajú záverom, ktoré sú v Rozhodnutí DÚ BA. Ide o vážny procesný nedostatok, pretože DÚ žiadne ďalšie skutkové zisťovanie ani dokazovanie v priebehu vyrubovacieho konania nerealizoval. Je teda zrejmé, že vychádzal z Protokolu a z jemu predchádzajúcej daňovej kontroly, t.j. vychádzal z rovnakých skutkových zistení a dôkazov vykonaných počas daňovej kontroly. Avšak závery sú oproti Protokolu rozličné. DÚ sa však s touto skutočnosťou náležite v odôvodnení Rozhodnutia DÚ BA vôbec nevyjadriť.

31. Ďalej žalobkyňa napáda, že daňové konanie začalo pre ňu bez prvej inštancie, prakticky odvolacím konaním. Postupom DÚ bol porušený princíp dvojinstančnosti daňového konania. S metódou ohodnotenia akcií; s teóriami ohodnocovania akcií; s tým, že list z MF SR mal byť akýmsi impulzom na uzavretie Dodatku; s § 39 OZ; s tým, ako si DÚ vysvetľuje bod 3.1 Dodatku, sa po prvýkrát oboznámila až v Rozhodnutí DÚ BA. Nemala možnosť sa k nim počas daňového konania na prvom stupni vôbec vyjadriť.

32. Žalobkyňa ďalej uviedla, že DÚ žiadne dokazovanie vo vyrubovacom konaní nerealizoval a riadne dokazovanie neprebehlo ani počas daňovej kontroly. Správca dane je v zmysle zákona povinný zabezpečiť, aby skutočnosti nevyhnutné na správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Počas vyrubovacieho konania nepreskúmal žalobkynine pripomienky k Protokolu. Najmä dokazovanie za účelom preukázania účelovosti dohody o cene, rozporu žalobkyninho konania so zákonom alebo obchádzania zákona.

33. Daňový úrad nezistil úplný skutkový stav a ani nedoplnil dokazovanie napriek tomu, že mu to prikázalo DR SR v zrušujúcom rozhodnutí č. 1 ako aj FR SR v rozhodnutí o predĺžení lehoty zo dňa 25.08.2015.

34. V konaní žalobkyňa navrhovala vypočutie svedkov. Výsluchy uvedených svedkov mali preukázať najmä to, ako bola uzavretá Zmluva, ako došlo k uzavretiu dodatku, že tieto dohody nie sú účelové; že neobchádzajú ani neporušujú žiadny zákon; aký bol dôvod uzavretia Dodatku; že dohodnutie cien akcií podľa Zmluvy v znení Dodatku má logické aj ekonomické a morálne opodstatnenie; a že toto dohodnutie bolo dobromyseľné. DÚ bez akéhokoľvek zdôvodnenia v rozhodnutí, prečo nevykonal predmetné dôkazy vo veci, rozhodol. Ide o závažné porušenie ústavného princípu zakotveného v čl. 46 ods. 1 Ústavy, pretože konaním DÚ jej bola odoprená možnosť konať a domáhať sa svojich práv pred štátnym orgánom.

35. Ďalej žalobkyňa napáda zmeškanie zákonných lehôt na rozhodnutie. Daňový úrad nevydal rozhodnutie v 15- dňovej lehote od 01.04.2010. Je protiústavné, aby druhostupňový orgán vrátil vec a daňový úrad by jednoducho pokračoval v konaní v domnení, že plynie nová 15- dňová lehota. Zrušujúcim rozhodnutím č. 2 nemožno konvalidovať porušenie zákona, t.j. zmeškanie zákonných lehôt. Žalovaný v zrušujúcom rozhodnutí č. 2 síce skonštatoval, že opakovaná daňová kontrola je nezákonná a že daňový úrad mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, ale mal aj uviesť, že daňový úrad už nemôže vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, lebo už uplynula zákonná lehota v zmysle § 44 ods. 6 ZSD.

36. Ak sa neberie do úvahy § 44 ods. 6 ZSD, tak daňový úrad vydal rozhodnutie aj v rozpore s ustanovením § 30a ZSD. Daňový úrad mal vydať rozhodnutie v lehote podľa § 30a ZSD, ktorá začala plynúť 01.04.2010. Rozhodnutie DÚ BA bolo vydané až 24.09.2015. Je protiústavné, aby druhostupňový orgán vrátil vec a DÚ by jednoducho pokračoval v konaní v domnení, že plynú nové lehoty podľa § 30a. Zrušujúcim rozhodnutím č. 2 nemožno konvalidovať porušenie zákona, t.j. zmeškanie zákonných lehôt. FR SR síce skonštatovalo, že opakovaná daňová kontrola je nezákonná a že DÚ mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, ale malo aj uviesť, že DÚ už nemôže vydať rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, lebo už uplynuli zákonné lehoty v zmysle § 30a ZSD.

37. Žalobkyňa napáda, že žalovaný nevydal zrušujúce rozhodnutie č. 2 v 8, resp. 30- dňovej lehote v zmysle § 65 ods. 1 DP. Dôvod: Ako vyplýva zo samotného zrušujúceho rozhodnutia č. 2, žalovaný

sa vôbec nezaoberal meritom veci. To znamená, že žalovaný nepotreboval na rozhodnutie 60- dňovú lehotu, keďže stanovenie zo strany žalovaného, že „opakovaná kontrola nemohla byť vykonaná a malo sa pokračovať vo vyrubovacom konaní“ nie je osobitne zložitým prípadom. Daňový úrad vydal rozhodnutie po lehote uvedenej v predmetnom ustanovení, t.j. najneskôr, kedy malo byť rozhodnutie DÚ BA vydané, bolo do 15 dní odo dňa doučenia zrušovacieho rozhodnutia č. 2. Z tohto dôvodu je celé rozhodnutie DÚ BA nezákonné a neplatné. Zdôraznil, že po doručení zrušujúceho rozhodnutia č. 2 nezačali odznova plynúť lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní.

38. Žalobkyňa napáda aj nezákonnosť predĺženia lehoty, jednak v rámci daňovej kontroly a jednak v rámci vyrubovacieho konania. DÚ odôvodňoval žiadosť o predĺženie lehoty na ukončenie daňovej kontroly tým, že ide o „vysoký objem peňazí, značnú výšku dodatočne vyrubenej dane“, resp. že ide o komplikovaný prepočet“. V rozhodnutí DÚ BA a ani v Protokole nie je ani zmienka, že DÚ by počas daňovej kontroly vykonával zložité a časovo náročné analýzy, rozboru a pod. § 15 ods. 17 ZSD ustanovuje, že musí existovať skutočný dôvod na predĺženie lehoty, čo DÚ úrad nemal a ani riadne nezdôvodnil opodstatnenosť predĺženia lehoty. Žiadosť o predĺženie lehoty bola preto účelová, absentoval skutočný a najmä zákonný dôvod na jej predĺženie a z tohto dôvodu aj predĺženie nadriadeným orgánom zo dňa 01.02.2010 je nezákonné. Účelovosť predĺženia lehoty vyplýva aj z dátumu, kedy bola daná žiadosť o predĺženie vyhotovená, tesne pred koncom lehoty. Čiže DÚ skoro 6 mesiacov nerobil v podstate nič a potom rýchlo pred koncom lehoty požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty. Z tohto dôvodu je nezákonné aj upovedomenie o predĺžení lehoty zo dňa 04.02.2010. § 15 ods. 18 ZSD uvádza, že správca dane je v upovedomení povinný uviesť dôvody, prečo nemohol daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. DÚ si túto povinnosť nespĺnil. Upovedomenie zo dňa 04.02.2010 je len upovedomením o predĺžení lehoty, ale neobsahuje žiadne riadne odôvodnenie, prečo. Ide o nezákonný postup DÚ, pretože DÚ nerobil v podstate žiadne hodnotenie dôkazov. Rovnako neexistoval ani dôvod na predĺženie lehoty vo vyrubovacom konaní, čo vyplýva z písomnej komunikácie DÚ a žalovaného, ako aj z vedenia konania, vykonaného, resp. nevykonaného dokazovania. DÚ odôvodňoval žiadosť tým, že požiadal žalobcu o doklady, avšak predmetné doklady sa dlhé roky nachádzajú v spise a DÚ ich ako dôkaz obdržal od žalobkyne a ako dôkaz vykonal už počas daňovej kontroly v roku 2009. DÚ odôvodňoval žiadosť ďalej tým, že: „ide o mimoriadnu zložitost', a dokazovanie zo strany správcu dane, aby bolo zabezpečené úplné zistenie stavu pre vydanie rozhodnutia v súlade so zákonom“, s čím žalobkyňa nesúhlasila.

39. Podľa žalobkyne ani upovedomenie o predĺžení lehoty zo dňa 20.07.2015 nemožno považovať za splnenie povinnosti v zmysle ust. § 65 ods. 3 DP, pretože neobsahuje zmienku o nemožnosti rozhodnúť do 60 dní a ani žiadne odôvodnenie. Žalovaný sa týmto žalobkyňiným odvolacím dôvodom ani vôbec nezaoberal.

40. DÚ počas vyrubovacieho konania vyzýval žalobkyňu na predloženie dokladov výzvou zo dňa 16.06.2015. Doklady sa však dávno nachádzali v spise a ako dôkaz už boli počas daňovej kontroly vykonané. Na túto výzvu dňa 29.06.2015 odpovedala, že ju považuje za nezákonnú a taktiež, že dôkazy predloží po tom, ako DÚ uvedie dôvod pre opätovné dokazovanie toho, čo už raz dokazované bolo. Ide o pochybenie DÚ, ktorý vo svojom rozhodnutí len holo konštatuje, že žalobkyňa nepredložila predmetné doklady a počas konania a ani v rozhodnutí DÚ BA sa nevysporiadal s jej dôvodmi nepredloženia a námietkami, čím došlo k porušeniu ustanovení § 3 ods. 2 a ods. 3 DP.

41. Účelovosť žiadosti o predloženie dokladov preukazuje fakt, že správca dane mal predmetné doklady v spise, keďže sa na ne odvoláva v rozhodnutí DÚ BA a na základe nich vydal rozhodnutie DÚ BA. Inak, ak by ich v spise nemal, tak by nemohol ani rozhodnúť. To, že sa v spise nenachádzajú originály, je predsa irelevantné, pretože originály boli DÚ predložené počas daňovej kontroly, ten ich ako dôkaz listinou vykonal a vyhotovil si z nich kópie. Ak by DÚ skutočne potreboval originály predmetných dokladov, tak by nemal problém žalobkyňi uviesť dôvod, prečo opätovne potreboval originály týchto listín, keď kópie mal predsa v spise.

42. Žalovaný sa nevysporiadal s námietkou, že listiny sa nachádzali v spise; s tým, prečo DÚ opätovne žiadal listiny, ktoré ako dôkaz boli vykonané; s tým, že DÚ sa odvolal nezákonný protokol z opakovanej kontroly; s tým, že DÚ bol povinný uviesť vo výzve dôvody, pre ktoré žiada listiny.

43. Žalobkyňa ďalej namietala, že rozhodnutie a celé konanie ohľadne daňovej kontroly sú v rozpore s tým, čo DR SR uviedlo vo svojom zrušovacom rozhodnutí č. 1, ktorým zrušilo pôvodný dodatočný platobný výmer a vec vrátilo na ďalšie konanie.

44. Žalobkyňa ďalej poukazuje, že DÚ sa v rozhodnutí DÚ BA vôbec nevysporiadal s jej pripomienkami voči Protokolu, čím porušil ustanovenie § 63 ods. 5 DP. Rozhodnutie DÚ BA nemá náležitosti predpísané zákonom, čo má za následok jeho nezákonnosť. Žalovaný v rozhodnutí na str. 9 uviedol, že nezistil porušenie § 63 ods. 5 DP a že rozhodnutie DÚ BA obsahuje vyčerpávajúce odôvodnenie výroku daného rozhodnutia. Toto sa nezakladá na pravde, pretože to vôbec nevyplýva z rozhodnutia DÚ BA.

45. Žalobkyňa v žalobe uviedla aj špecifikáciu hmotnoprávných dôvodov podania žaloby. Poukázala, že DÚ vo svojom rozhodnutí kvalifikoval konanie žalobkyne ako účelovú dohodu o cene, alebo, že v zmysle § 39 OZ ide o obchádzanie zákona alebo rozpor so zákonom. Namietá skutočnosť, že ide o zmätočné, resp. rozporné rozhodnutie DÚ BA. Tvrdenie žalovaného o tzv. „účelovosti“ Dodatku sa nezakladá na pravde z nasledovných dôvodov:

- Nejde o účelovosť, pretože otázka cien akcií a ich zdaňovania sa riešila dávno pred uzavretím Zmluvy. To, že sa to riešilo až Dodatkom, bolo výsledkom vážnych skutočností, ktoré mali preukázať výpovede žalobkyňou navrhovaných svedkov.
- Žalovaný ako aj DÚ boli povinní riadne zdôvodniť, v čom vidia účelovosť dohody o cene, prečo a uviesť presné ustanovenia zákona, ktoré upravuje tvrdenú účelovosť.
- Ceny akcií uvedené v Prílohe č. 1 k Dodatku navrhol kupujúci, nie žalobkyňa. Túto podstatnú skutočnosť žalovaný, ani DÚ nezistili.
- Nejde o žiadnu účelovú dohodu, ale o opodstatnené konanie a dobromyseľné konanie, pretože na takéto konanie mala od začiatku uzatvárania obchodu veľmi vážny a hlavne ekonomický dôvod.
- Uzavretím Dodatku sa zvýšila celková cena za predávané akcie o sumu XX.XXX,- €, čo je podstatný dôvod na uzavretie dodatku a s čím sa DÚ v rozhodnutí vôbec nevysporiadal.
- Tvrdenie o účelovosti vyvracia fakt, že sama žalobkyňa požiadala o daňovú kontrolu.

46. Predaj jej akcií prebiehal s dobrým úmyslom. Iné ocenenie akcií by ju poškodilo a o taký obchod nemala záujem. Dohodnutie ľubovoľnej ceny za predaj akcií jej zaručuje čl. 2 ods. 3 Ústavy, na ktorý nadväzujú ustanovenia ObZ a ZCP, ktoré v zmysle princípu zmluvnej voľnosti dovoľujú, resp. nezakazujú kupujúcemu a predávajúcemu dohodnúť akúkoľvek kúpnu cenu predávaných akcií, ak sa jedná o predaj tomu istému kupujúcemu a predaj sa realizuje v ten istý deň. Zmluvné strany sa dohodli na predaji akcií za nimi stanovených podmienok. Rozhodnutím v spojení s rozhodnutím DÚ BA je neodôvodnené a hlavne protiústavné zasiahnuté do zmluvnej voľnosti účastníkov Zmluvy. Dôkazom, že zákonodarca mal v úmysle pri tvorbe kúpnych cien prevádzaných akcií nechať tzv. „voľnú ruku“ samotnému trhu, je aj znenie Zákona o cenách, ktorý výslovne uvádza, že zák. č. 18/1996 Z.z. o cenách sa nevzťahuje na cenné papiere.

47. Keby žalovaný a DÚ vykonali dokazovanie vypočutím svedkov, ktorých navrhovala žalobkyňa a správny výklad všetkých písomných dôkazov k tejto otázke, tak by zistili, že odpoveď z MF SR nebola žiadnym impulzom, ktorý mal ovplyvniť jej následné konanie.

48. V tvrdeniach žalovaného je vážny rozpor ohľadne tvrdenia o účelovosti Dodatku, keď v rozhodnutí na str. 5, 6, 18 a 21 žalovaný Dodatok neakceptuje a na str. 16, 18, 20 a 22 žalovaný Dodatok akceptuje. Ide o rozpor v tvrdeniach v zásadnej právnej otázke, čo má za následok zmätočnosť a nezákonnosť celého rozhodnutia. Žalovaný na str. 18 uvádza, že DÚ nerozporoval výsledok zmien obojstranného súhlasu, teda prerozdelenie cien akcií v zmysle Dodatku. Na druhej strane DÚ na str. 6 tretí odsek rozhodnutia DÚ BA uvádza, že určenie rozdielných cien jednotlivých akcií považuje za úkon, ktorý svojím obsahom alebo účelom odporuje osobitnému predpisu (§ 39 OZ).

49. Žalovaný aj DÚ tvrdia, že prerozdelenie cien akcií jednotlivých emisií bolo neopodstatnené, a preto to malo negatívny dopad na dane. Ide o nesprávny záver, ktorý nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, pretože žalovaný ani DÚ k tejto otázke ani žiadne dokazovanie nevykonali. Ide o vážny nedostatok oboch rozhodnutí, čo spôsobuje jeho nezákonnosť. Jej konanie bolo opodstatnené a dobromyseľné konanie, pretože na takéto konanie mala od začiatku uzatvárania obchodu veľmi vážny a hlavne ekonomický dôvod: k navýšeniu základného imania došlo zo zisku, z ktorého už raz odvieďa daň. A týmto navýšením základného imania boli práve vydané akcie, ktorých príjem podlieha zdaneniu. Ak

by sa akcie ocenili modelom, ktorý uvádza DÚ, došlo by k dvojitému zdaneniu, čo by bolo voči nej nespravodlivé a poškodzujúce. Nemala na takomto obchode záujem a nechcela predat' svoje akcie za takých podmienok.

50. Pri tvorbe znenia Zmluvy manžel žalobkyne U. M. vzniesol námietku, že stanovenie kúpnej ceny jednej akcie spôsobom, že celková kúpna cena sa vydolí počtom akcií, je voči predávajúcim nespravodlivé, pretože takýto spôsob stanovenia ceny by predávajúcich poškodil. Kupujúci však chcel z dôvodov na jeho strane čím skôr uzavrieť Zmluvu. Preto sa strany dohodli, že budú pokračovať v tvorbe znenia Zmluvy a otázka ocenenia akcií a prerozdelenia kúpnej ceny bude otvorená. U. poveril otázkou spravodlivého stanovenia cien akcií svoju audítorku. Ďalšou podstatnou skutočnosťou, ktorá ma oprávňovala uzavrieť takú zmluvu, je princíp zmluvnej voľnosti, ktorý platí pri predaji cenných papierov. Uzavretím Dodatku sa dokonca zvýšila celková cena za predávané akcie o sumu XX.XXX,- €, s čím sa DÚ ani žalovaný vôbec nevysporiadali. To, že konanie žalobkyne bolo dobromyseľné, dokazuje fakt, že sama podala na seba podnet a žiadosť o daňovú kontrolu.

51. Žalovaný aj DÚ opierajú svoje rozhodnutia o porušenie § 2 písm. c) a h) a § 8 ods. 1 písm. e) ZDP. Uvádzajú, že tieto ustanovenia žalobkyňa porušila tým, že v daňovom priznaní za rok 2008 nepriznala príjem z predaja akcií podniku v sume XX XXX XXX,- Sk. Tieto ustanovenia zákona neupravujú žiadne povinnosti daňových subjektov, preto ani nemohlo z jej strany dôjsť k ich porušeniu. A už vôbec nie tým, že v daňovom priznaní neuviedla príjem z predaja akcií, ktorý v zmysle § 52 ods. 20 ZDP nepodlieha dani z príjmu.

52. Obe rozhodnutia sú postihnuté aj vadou týkajúcou sa určenia ceny za jednu akciu. Daňové orgány určili cenu za jednu akciu u jej manžela rozdielne, pritom akcie jej manžela boli predané na základe tej istej Zmluvy. Daňové orgány pri určení priemernej ceny jednej akcie nebrali do úvahy celkovú kúpnu cenu za všetky akcie, ale len prvú časť kúpnej ceny. Žalovaný v rozhodnutí určil cenu jednej a tej istej akcie až v troch rozličných hodnotách.

53. Ďalej žalobkyňa v žalobe napádala princíp zmluvnej voľnosti. Nie je pravdou, čo uvádza žalovaný na str. 13 posledný odsek rozhodnutia ohľadne rozporovania princípu zmluvnej voľnosti. Dohodnutie ľubovoľnej ceny za predaj akcií jej zaručuje v čl. 2 ods. 3 Ústavy. Na tento článok Ústavy nadväzujú ustanovenia ObZ a ZCP, ktoré v zmysle princípu zmluvnej voľnosti dovoľujú, resp. nezakazujú kupujúcemu a predávajúcemu dohodnúť akúkoľvek kúpnu cenu predávaných akcií, a to aj rozdielne v rámci jednotlivých emisií akcií tej istej spoločnosti, ak sa jedná o predaj tomu istému kupujúcemu a predaj sa realizuje v ten istý deň. Rozhodnutím v spojení s rozhodnutím DÚ BA je neodôvodnene a hlavne protiústavne zasiahnuté do zmluvnej voľnosti účastníkov.

54. Žalobkyňa napáda, že DÚ pri výpočte ceny jednej akcie ako s celkovou cenou za jej predané akcie uvažuje so sumou XXX XXX,- €, čo je kúpna cena v zmysle Dodatku, ktorý DÚ považuje za neplatný v zmysle § 39 OZ. DÚ pristupuje k Dodatku, ako mu to vyhovuje. Toto však z právneho hľadiska nie je možné. Keďže DÚ považuje Dodatok za neplatný, tak nemôže z neho vychádzať. Ide o rozpor v právnom prístupe DÚ. Žalovaný sa k tomu nevyjadril, čo zakladá nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.

55. DÚ na začiatku str. 10 rozhodnutia DÚ BA uvádza, že cena jednej akcie je XXXX,- €, avšak žiadnym spôsobom nešpecifikuje postup, akým vypočítal hodnotu jednej akcie, čo zakladá nepreskúmateľnosť rozhodnutia DÚ BA. Žalovaný k tomu na str. 21 uvádza konkrétny výpočet tejto sumy. Žalovaný týmto zachraňuje situáciu, lebo DÚ to vôbec v odôvodnení neuviedol, čo dokazuje zaujatosť žalovaného. Tento výpočet DÚ je v rozpore i so závermi Protokolu.

56. DÚ u žalobkyninho manžela U. M., ktorý predával svoje akcie na základe tej istej zmluvy, v rovnaký deň a tomu istému kupujúcemu, stanovil hodnotu jednej akcie vyššie oproti žalobkyninej. Ak by platila teória DÚ, tak cenu akcií určí rovnako u žalobkyni aj u jej manžela.

57. Žalobkyňa tvrdí, že výpočet je postihnutý ďalšou vážnou vadou. Ako to vyplýva zo strany 9 rozhodnutia DÚ BA, tak DÚ pri určení hodnoty jednej akcie bral do úvahy len Realizačnú kúpnu cenu, t.j. len XX XXX XXX,- €. Avšak to je len časť z celkovej kúpnej ceny. DÚ urobil pri výpočte chybu, lebo bral do úvahy len časť kúpnej ceny, ktorá bola príjmom za zdaňovacie obdobie 2008. Ak by už chcel DÚ

stanoviť priemernú cenu jednej akcie, nemohol brať do úvahy len túto časť ceny, ale musel by brať do úvahy aj zvyšné dodatočné kúpne ceny v zmysle Zmluvy a Dodatku. To znamená celkovú kúpnu cenu.

58. Rozhodnutie je postihnuté aj ďalšou vadou týkajúcou sa určenia ceny za jednu akciu. Žalovaný v Protokole a v rozhodnutí na str. 22 druhý zdola určil, že cena jednej akcie je XXXX,XXX €, čo je v rozpore so závermi na str. 16 druhý odsek, kde učil, že cena jednej akcie je XXXX,XXXX- €. Na str. 6 dokonca určil, že cena jednej akcie je XXXX,XX- €. Takže v jednom prípade orgány určili cenu jednej a tej istej akcie v troch rozličných hodnotách.

59. Žalobkyňa sa ďalej vyjadruje, že z pohľadu časovej chronológie bol Dodatok podpísaný až po doručení odpovede z MF SR. Žalovaný odpoveď MF SR považuje za významný dôkaz, ktorý ovplyvnil konanie daňového subjektu. To, že Dodatok bol podpísaný až po doručení odpovede z MF SR, ešte nepreukazuje skutočnosť, že list z MF SR ovplyvnil konanie žalobkyne. Ust. § 52 ods. 20 ZDP bolo žalobkyninej audítorky známe ešte pred uzavretím Zmluvy a otázku zdaňovania akcií riešila s kupujúcim pred uzavretím Zmluvy. Ide o vážny nedostatok na strane daňových orgánov, pretože takýto záver nemá žiadny podklad vo vykonanom dokazovaní.

60. Žalobkyni nie sú známe pojmy použité žalovaným: „pre výpočet priemeru bol použitý výpočet váženého aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predaných akcií v príslušnej predajnej cene.“ Nevie, čo presne znamená „vážený aritmetický priemer“, „hladina“ a čo sa myslí pod pojmom „frekvencia“.

61. Na základe uvedených skutočností žalobkyňa žiada, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného a aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

III.

Vyjadrenie žalovaného

62. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 30.03.2016 žiadal žalobu zamietnuť. Uviedol, že námietky uvedené v žalobe sú vo veľkej miere totožné s námietkami, ktoré žalobkyňa uviedla v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane a s ktorými sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia na str. 5, 7, 9, 10, 13, 16, 19 a 22. Žalovaný dodal, že princíp dvojínštančnosti daňového konania bol zachovaný, keďže vyrubovacie konanie prebehlo na úrovni daňového úradu a odvolacie konanie na Finančnom riaditeľstve SR a preto je táto námietka irelevantná. K námietke právnej zmätočnosti vedenia konania žalovaný uviedol, že správca dane ako aj žalovaný postupoval v zmysle základných zásad správy daní, keď sa zaoberal každou vecou, ktorá bola predmetom daňovej kontroly a hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti.

IV.

Replika žalobcu k vyjadreniu žalovaného

63. Žalobkyňa v reakcii na vyjadrenie žalovaného zaslala súdu repliku zo dňa 27.10.2016, v ktorej uviedla, že žalovaný si v zmysle § 250j ods. 3 OSP a ani v zmysle § 102 ods. 1 SSP nesplnil svoju povinnosť predložiť súdu riadne vedený administratívny spis. Žalovaný predložil prílohy v zmysle zoznamu príloh k vyjadreniu, čo však neznamená, že poskytol riadne vedený, žurnalizovaný administratívny spis. Pod pojmom „spisy žalovaného správneho orgánu“ sa rozumie úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí (R 66/1998). V prípade, ak si žalovaný správny orgán nesplní túto povinnosť predložiť úplný a žurnalizovaný spis, súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade alebo v rozpore so zákonom. Tento názor potvrdzuje aj rozhodnutie NS SR sp. zn. 4Sž/40/1997, 2Sžo/259/2008; 3Spž/12/2011; 8Sžo/18/2011.

64. Na základe uvedeného navrhla, aby súd v zmysle § 250j ods. 3 OSP napadnuté rozhodnutie a jemu predchádzajúce rozhodnutie DÚ BA zrušil ako nepreskúmateľné z dôvodu nepredloženia, resp. neexistencie riadne žurnalizovaného administratívneho spisu. Ust. § 191 ods. 1 SSP s takýmto dôvodom zrušenia rozhodnutia výslovne nepočíta (ako to bolo v prípade § 250j ods. 3 OSP), preto v zmysle § 491 ods. 2 SSP sa § 191 ods. 1 SSP nepoužije, pretože je pre účastníka v neprospech. Tento právny záver podporuje aj fakt, že ak by súd rozhodoval pred účinnosťou SSP, tak by postupoval v

zmysle §250j ods. 3 OSP a napadnuté rozhodnutia by ex offa zrušil. Tým, že došlo k účinnosti nového kódexu, sa jej postavenie ako účastníka konania zhoršilo. Administratívny spis bol súdu predložený 04.04.2016. Z dôvodu právnej istoty alternatívne navrhla, aby súd v zmysle §191 ods. 1 písm. f) SSP napadnuté rozhodnutie a jemu predchádzajúce rozhodnutie DÚ BA zrušil ako nepreskúmateľné, a to z dôvodu nepredloženia, resp. neexistencie riadne žurnalizovaného administratívneho spisu. Žalobkyňa v replike ďalej uviedla, že žalovaný vo vyjadrení neuviedol žiadne nové skutočnosti, ani nové argumenty v porovnaní s napadnutým rozhodnutím.

65. Žalobkyňa aj vo vyjadrení z 12.9.2018 zopakovala svoj návrh, aby súd rozhodol podľa § 250j ods. 3 OSP v spojení s ust. § 491 ods. 2 SSP alternatívne podľa §191 ods. 1 písm. d) a f) SSP.

V.

Právne posúdenie veci

66. Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP).

67. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

68. Podľa § 2 ods. 1 SSP 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.

69. Podľa § 5 ods. 12 SSP správny súd výnimočne neposkytne ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby, ak nimi podaný návrh sleduje zjavné zneužitie práva.

70. Podľa § 6 ods. 1 SSP 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.

71. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

72. Podľa § 181 ods. 1 SSP fyzická osoba alebo právnická osoba musí správnu žalobu podať v lehote dvoch mesiacov od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy, proti ktorému smeruje, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

73. Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

74. Podľa § 190 ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

75. Podľa § 168 SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

76. Podľa § 3 ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

77. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne

a bez zbytočných prietrahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určení a vyrubeniu dane (ods. 2).

78. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (ods. 3).

79. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

80. Podľa § 7 ods. 1, 2 a 3 Daňového poriadku, miestna príslušnosť správca dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u fyzickej osoby miestom jej trvalého pobytu a u právnickej osoby jej sídlom. Ak nemožno určiť miestnu príslušnosť podľa odseku 1, riadi sa miestom umiestnenia organizačnej zložky daňového subjektu podľa Obchodného zákonníka, inak miestom, v ktorom daňový subjekt vykonáva prevažnú časť svojej činnosti (ods. 2). Ak nemožno určiť miestnu príslušnosť podľa odsekov 1 a 2, je príslušný Daňový úrad Bratislava, ak ide o daň, na ktorej správu sú príslušné daňové úrady alebo Colný úrad Bratislava, ak ide o daň, na ktorej správu sú príslušné colné úrady (ods. 3).

81. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určení dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

82. Podľa § 46 ods. 8 veta prvá a druhá Daňového poriadku, zamestnanec správca dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane spolu s protokolom kontrolovanému daňovému subjektu aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak.

83. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

84. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

85. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, Správca dane daňové konanie:

- a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,
- b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

86. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku, správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

87. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa

§ 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

88. Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

89. Podľa § 2 písm. c), h) a j) zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, na účely tohto zákona sa rozumie príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak; za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11, sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou:

h) zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy,

j) základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak,

90. Podľa § 8 ods. 1 písm. e) zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, ostatnými príjmami, ak nejde o príjmy podľa § 5 až 7, sú najmä príjmy z prevodu cenných papierov,

91. Podľa § 8 ods. 5 zák. č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, pri príjmoch podľa odseku 1 písm. b) až e) je výdavkom :

a) kúpna cena preukázateľne zaplatená za vec, cenný papier alebo opciu,

b) cena veci, cenného papiera alebo opcie zistená v čase nadobudnutia, ak nejde o výdavok podľa písmena a), pričom pri nehnuteľnostiach získaných dedením alebo darovaním sa vychádza z ceny podľa § 25,

c) zostatková cena podľa § 25 ods. 3, ak ide o majetok, ktorý bol zahrnutý v obchodnom majetku,

d) finančné prostriedky preukázateľne vynaložené na technické zhodnotenie, opravu a údržbu vecí vrátane ďalších výdavkov súvisiacich s predajom vecí okrem výdavkov na osobné účely,

e) výdavky súvisiace s nadobudnutím a predajom cenných papierov a opcií; pri predaji zamestnaneckých akcií aj suma nepeňažného príjmu uvedeného v § 5 ods. 3 písm. b) zdanená podľa § 35,

f) výdavky preukázateľne vynaložené na obstaranie majetku alebo jeho výrobu vo vlastnej réžii.

92. Úlohou súdu v prejednávanej veci bolo preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1732428/2015 zo dňa 3.12.2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1459999/2015 zo dňa 24.9.2015, ktorým podľa § 98 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume XXX XXX,XX € na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. za zdaňovacie obdobie roka 2008.

93. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi. V intenciách § 6 ods. 1 SSP súd preskúmava aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) SSP rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov.

94. Kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu

však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR).

95. Krajský súd v Bratislave, ako súd vecne príslušný na konanie vo veci podľa ust. § 10 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu žalobných dôvodov na pojednávaní dňa 27.09.2018 a dospel k záveru, že žalobu je potrebné zamietnuť s poukazom na ust. § 190 SSP.

96. Z obsahu súdneho a administratívneho spisu mal súd nesporne preukázané, že preskúmané rozhodnutie a aj celá daňová kontrola vychádza z podkladov zachytených v administratívnom spise a je možné konštatovať, že základnou skutočnosťou, od ktorej sa odvíja celá daňová kontrola a aj preskúmané rozhodnutie, je predaj akcií žalobkyňou na základe Zmluvy o kúpe akcií zo dňa 6. mája 2008 uzatvorenej medzi U. M. a R. M. ako predávajúcimi na jednej strane a G. R., súkromnou akciovou spoločnosťou existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva zo sídlom vo X., ako kupujúcim na strane druhej. V tejto zmluve sa v bode 3.2 zmluvné strany dohodli na základnej kúpnej cene. Podľa bodu 3.2.1 celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške XX XXX XXX eur a základná kúpna cena jednej akcie podľa bodu 3.2.2 v uvedenej zmluve bude vo výške XXXX € za každú predávanú akciu. Súčasne v bode 3.2.3 tejto zmluvy bola stanovená podmienka, že pokiaľ nebude vykonaná žiadna porealizačná úprava, konečná cena sa bude rovnať základnej kúpnej cene a konečná cena jednej akcie sa bude rovnať základnej cene jednej akcie.

97. Podľa bodu 6.1 odsek (v) a pododsek (v.d) holdingová spoločnosť vydala celkovo 8XXX kmeňových akcií na meno v zaknihovanej podobe s menovitou hodnotou každej akcie XX XXX Sk, ktoré sú zapísané v evidencii Centrálného depozitára cenných papierov pod ISIN SK XXXXXXXXXXXX, SK XXXXXXXXXXXX, F

98. Z uvedeného vyplýva, že už v samotnej Zmluve o kúpe akcií zo dňa 6.5.2008 bolo uvedené, o aký počet akcií s konkrétnou menovitou hodnotou každej jednej akcie sa v predmetnej kúpnej zmluve počíta.

99. Následne dňa 23. júla 2008 bol Ministerstvu financií Slovenskej republiky doručený list C.. R. X. P., ktorá bola podľa predávajúceho - U. M., ako vyplýva z jeho vyjadrenia k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 19.1.2011, zastupovala predávajúcich pri predaji cenných papierov za ekonomickú stránku veci. V uvedenom liste žiadala ministerstvo financií o stanovisko k odpredaju cenných papierov. Ministerstvo financií listom zo dňa 11.8.2008 na predmetnú žiadosť odpovedalo v tom zmysle, že predmetom jej žiadosti o stanovisko sú cenné papiere - akcie, ktorými bolo v roku 2007 zvyšované základné imanie akciovej spoločnosti a ktoré následne v roku 2008 chcú akcionári odpredať. Súčasťou odpovede bol výklad sekcie daňovej a colnej - odboru priamych daní k problematike zdanenia príjmu z predaja cenných papierov:

„Ak v akciovej spoločnosti, ktorá bola založená v roku 2000, zvýšili v roku 2007 základné imanie a boli vydané cenné papiere na zvýšenú čiastku (§ 209 ods. 1 zák. č. 513/1991 Zb. - Obchodného zákonníka), t.j. zvýšenie sa vykonalo vydaním nových akcií a v roku 2008 dôjde k predaju týchto akcií, príjem z predaja týchto akcií nie je oslobodený od dane z príjmov. Ide o vydanie nových akcií, ktoré boli nadobudnuté v roku 2007. Na príjem z predaja týchto akcií (cenných papierov) sa teda nevzťahuje ust. § 52 ods. 20 zák. č. 595/2003 Z.z. o Dani z príjmov. Pri zisťovaní základu dane z príjmov z predaja týchto akcií sa použijú ustanovenia zákona o Dani z príjmov, konkrétne § 8 ods. 2 a 5 s použitím § 19 ods. 5 a § 52 ods. 24 zákona o Dani z príjmov.

100. Následne na to bol dňa 11.9.2008 uzatvorený Dodatok č. 1 k Zmluve o kúpe akcií týkajúci sa úpravy kúpnej ceny. V bode 1.1 sa zmluvné strany dohodli, že základná kúpna cena bude XX XX XXX € a bude pozostávať z položiek:

- a) realizačná kúpna cena - XX XXX XXX euro
- b) prvá dodatočná kúpna cena vo výške X XXX XXX eura
- c) druhá dodatočná kúpna cena vo výške X XXX XXX euro.

Súčasťou dodatku č. 1 ku zmluve o kúpe akcií je príloha č. 1, ktorá obsahuje prerozdelenie realizačnej kúpnej ceny a prílohy č. 2, ktorá obsahuje prerozdelenie dodatočných kúpnych cien. Príloha č. 2 sa netýka zdaňovacieho obdobia 2008.

101. Základná kúpna cena jednej akcie v Dodatku upravená nie je, upravená je v tabuľke, ktorá je prílohou č. 1 a č. 2, Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008. Prerozdelenie realizačnej kúpnej ceny daňovým subjektom podľa prílohy 1 k Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií je nasledovné: predávajúci R. M., rok 2XXX, počet akcií 5, celková cena za všetky akcie XXX XXX €, cena za jednu akciu XX XXX €, rok 2003 počet akcií 14, celková cena za všetky akcie XXX 000 €, cena za jednu akciu XXXXX,XXX € a rok 2007 počet akcií 381, celková cena za všetky akcie XXX XXX €, cena za jednu akciu XXX,XXX €.

102. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 732/320/2394/2011/Mrtk zo dňa 19.1.2011, ktorá je súčasťou administratívneho spisu, založenej ako príloha číslo 23 vyplýva, že žalobkyňa požiadala správcu dane, aby vyjadrenie vo veci podal jej manžel U. M., ktorý bol vlastníkom 95 % akcií a jednaní sa zúčastňoval hlavne on, s čím správca dane súhlasil. U. M. vo svojej výpovedi poukázal na dôvody, na tvorbu kúpnej ceny jednotlivých akcií. Uviedol, že po dohodnutí celkovej ceny, t.j. XX XXX XXX euro pokračovali jednania vo všeobecnom prerozdelení akcií, pretože takto by došlo k nespravodlivosti ohľadom spôsobu určenia, ako jednotlivé akcie vytvárali hodnotu. C.. X. dostala úlohu zistiť obvyklý postup výpočtu kúpnej ceny jednotlivých akcií a vypočítať hodnotu jednotlivých emisií vydaných akcií. Spoločnosť G. zobrala do úvahy, že táto časť zmluvy sa bude meniť a keďže kupujúci bol v časovej tiesni, zmluva už bola podpísaná, avšak v ten istý deň C.. X. predložila konečný výpočet kúpnej ceny podľa jednotlivých emisií cenných papierov. Keďže zmluva už bola zo strany kupujúceho podpísaná, bola zmluva doplnená Dodatkom č. 1.

103. Ďalej súd poukazuje aj na výpis z OR spoločnosti F., a.s., v zmysle ktorého základné imanie spoločnosti F. a.s. je XX XXX XXX Sk (od 28.4.2008 do 16.11.2009), počet akcií: XXXX Sk (od 24.4.2007 do 16.11.2009), druh: kmeňové, podoba: zaknihované, forma: akcie na meno, menovitá hodnota: XX XXX Sk.

104. Správny súd v kontexte uvedeného poukazuje aj na ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane neprihliada na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti.

105. K ekonomickej podstate daňovej transakcie zaujal stanovisko i Ústavný súd SR v náleze I ÚS 241/07- 44. I Najvyšší súd SR rozsudku sp. zn. 3Sžf/56/2016 zo dňa 24.01.2018 poukázal na skutočnosť, že ekonomickú podstatu daňovej transakcie zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní a v priebehu konania.

106. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a jednak i na ust. § 2 písm. h) a j) zák. o dani z príjmu, kde je presne definované, čo sa rozumie zdaniteľným príjmom a základom dane, § 8 ods. 1 písm. e) cit. zák., podľa ktorého ostatnými príjmami sú aj príjmy z prevodu cenných papierov, sa správny súd plne stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane i žalovaným, keď vyhodnotil, že Dodatkom č. 1 došlo k účelovej dohode o cene, kedy tak ako je uvedené v prílohe č. 1 Dodatku k Zmluve vo vzťahu k žalobkyňi došlo k prerozdeleniu realizačnej kúpnej ceny tak, že cena za jednu akciu emitovanú v roku 2000 bola zvýšená zo sumy X XXX € na sumu XX XXX €, cena za jednu akciu emitovanú v roku 2003 bola zvýšená zo sumy X XXX € na sumu XX XXX,XXX € a cena za jednu akciu emitovanú v roku 2007 bola znížená zo sumy X XXX € na sumu XXX,XX €. Dôsledkom uzavretia tohto Dodatku k Zmluve i podľa názoru súdu došlo k zníženiu základu dane z príjmu žalobkyne. Uvedenému nasvedčuje i skutočnosť, že k uzavretiu Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií došlo až potom, čo auditorka C.. X. P. obdržala odpoveď z ministerstva financií zo dňa 11.8.2000, v ktorom bolo jednoznačne konštatované, že v akciovej spoločnosti, ktorá bola založená v roku 2000, bolo zvýšené v roku 2007 základné imanie

a boli vydané cenné papiere za zvýšenú čiastku - § 209 ods. 1 Obchodného zákonníka, t.j. zvýšenie sa vykonalo vydaním nových akcií a v roku 2008 dôjde k predaju týchto akcií, príjem z predaja týchto akcií nie je oslobodený od dane z príjmov. Ide o vydanie nových akcií, ktoré boli nadobudnuté v roku 2007. Na príjem z týchto akcií - cenných papierov sa nevzťahuje ustanovenie § 52 ods. 20 zákona o dani z príjmov.

107. Zákon o dani z príjmu v § 8 ods. 1 písm. e) stanovuje, že príjmom pre posúdenie základu dane je aj príjem z prevodu cenných papierov a to bez ohľadu na skutočnosť, že k navýšeniu základného imania došlo vydaním, resp. emitovaním nových akcií zo zisku spoločnosti.

108. Sám právny zástupca žalobkyne v podanej žalobe na čl. 26 uviedol dôvod, prečo došlo k uzavretiu Dodatku k Zmluve, dôsledkom ktorého bolo prerozdelenie cien akcií jednotlivých emisií. Týmto dôvodom bola podľa žalobkyne skutočnosť, že „na takéto konanie som mala od začiatku uzatvárania obchodu veľmi vážny a hlavne ekonomický dôvod: k navýšeniu základného imania došlo zo zisku, z ktorého som už raz odvieďla daň. Týmto navýšením základného imania boli práve vydané akcie, ktorých príjem podlieha zdaneniu. Ak by sa akcie ocenili modelom, ktorý uvádza daňový úrad, došlo by k dvojitému zdaneniu, čo by bolo voči mne nespravodlivé a poškodzujúce. Nemala som na takomto obchode záujem a nechcela som predať svoje akcie za takých podmienok“.

109. Dôvodnosť správneho právneho posúdenia veci správcom dane je z tohto dôvodu zrejmá. I podľa názoru súdu išlo o účelovú dohodu o cene a výpočet základu dane so zvýhodneným stanovením predajnej ceny tak, aby maximálna suma bola od dane oslobodená a len minimum podliehalo zdaneniu. Správny súd k uvedenému ešte dodáva, že ak žalovaný, ako aj správca dane uznal Dodatok číslo 1 k Zmluve o kúpe akcií za platný a účinný, toto ešte neznamená, že je naň povinný prihliadať i pri správe daní a to vo vzťahu k správne vyrubeniu dane s odkazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, kedy správca dane správne skúmal ekonomické opodstatnenie Dodatku č. 1 a vyhodnotil ho síce za platný, ale účelový, keď jeho účelom bolo obchádzanie daňovej povinnosti, resp. zníženie daňovej povinnosti.

110. Správny súd poukazuje na § 5 ods. 12 SSP, v zmysle ktorého správny súd výnimočne neposkytne ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby, ak nimi podaný návrh sleduje zjavné zneužitie práva.

111. Podľa ustálenej judikatúry najvyššieho súdu, zákaz zneužitia práva vyplýva z teórie práva ako všeobecného právneho princípu, ktorá definuje zneužitie práva ako situáciu, kedy niekto vykonáva svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného a takéto správanie, ktorým sa sleduje výsledok nedovoleného, je iba zdanlivo dovolené. O správanie iba zdanlivo dovolené ide z toho dôvodu, že objektívne právo nepozná správanie zároveň dovolené a zároveň nedovolené.

112. Pri zneužití práva ide zväčša o správanie, ktoré sa izolovane javí dovoleným, to znamená, že právny poriadok takému správaniu nebráni. Komplexne sa však takýmto správaním, pri zohľadnení jeho vzťahu k inému správaniu alebo jeho vzťahu aj len k samotným okolnostiam prípadu, dosahuje výsledok nedovolený alebo odôvodňujúci nespravodlivosť s rozmanitými dôsledkami (napr. v podobe spôsobenia ujmy inému). Ak zneužitie práva nebolo zavinené, v netrestnej rovine nebude konaniu zneužívajúcemu právo môcť byť poskytnutá právna ochrana, ktorá je bežne právnym poriadkom zaručená správaniu čestnému.

113. S poukazom na uvedené sa správny súd plne stotožnil s právnym posúdením ekonomického opodstatnenia právneho úkonu, teda uzavretia Dodatku k Zmluve zmluvnými stranami.

114. K výpočtu vyrubenej dane správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že pri rozhodovaní sa riadil ustanoveniami § 3 ods. 1, 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní. Daňový subjekt prijal na účet v Y. banke F. a.s. sumu vo výške XX XXX XXX €, z čoho žalobkyni prináležala suma XXX XXX €, na základe prílohy č. 1 k Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008. Daňový úrad pre určenie matematickej resp. štatistickej priemernej predajnej ceny jednej akcie vychádzal a vyčíslil priemer, t.j. bola určená stredná hodnota ako číselná charakteristika slúžiaca na meranie úrovne štatistického rozdelenia hodnôt, pomocou ktorej možno nahradiť a zovšeobecniť hodnoty štatistického súboru. Keďže ide o výpočet priemeru v rámci končeneho súboru bolo uvažované s celkovým počtom predaných akcií. Nakoľko predaj všetkých akcií bol uskutočnený, napriek rovnakým menovitým hodnotám v rôznych

predajných cenách a to podľa roku nadobudnutia akcií pre výpočet priemeru bol použitý výpočet vážneho aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predajných akcií v príslušnej predajnej cene. Na základe uvedených skutočností cena jednej akcie predstavuje X XXX,- €.

115. Daňový úrad Bratislava akceptoval realizačnú kúpnu cenu uvedenú v prílohe č. 1 k Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií vo výške XX XXX XXX €. Daňový úrad uviedol, že vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade z rozhodnutím Okresného súdu v Košiciach, ako aj Krajského súdu v Košiciach, ktorý zamietol žalobu o určenie absolútnej neplatnosti Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008.

116. Daňový subjekt do daňového priznania za zdaňovacie obdobie 2008 uviedol príjmy na základe prepočtu, ktorý vykonala audítorka na základe uzatvoreného Dodatku č. 1 k Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008. K daňovej kontrole bol predložený Znalecký posudok číslo 1/2007 zo dňa 16.04.2007, v ktorom znalec - audítor (číslo licencie 307) potvrdil hodnoty emisného kurzu upísaných akcií zo zisku spoločnosti P., a.s., k 16.04.2007. Pri prepočte emisného kurzu upísaných akcií vychádzal z vlastného imania celkom vo výške XXX XXX XXX,XX Sk, počtu akcií celkom vo výške 8 000, menovitej hodnoty jednej akcie XX XXX,- Sk. Skutočná hodnota jednej akcie zo súvahy ku dňu 16.04.2007 tak predstavovala XX XXX,XX Sk (t.j. XXX,XXX eur pri prepočte priemerným kurzom NBS za prvý štvrtrok 2007 XX,XXX SK/Eur). Tento znalecký posudok bol vypracovaný za účelom navýšenia základného imania spoločnosti.

117. Podľa názoru súdu žalovaný postupoval správne, keď zohľadnil cenu akcií v zmysle Zmluvy o kúpe akcií zo dňa 6. mája 2008 doplnenej Dodatkom č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008, kde cena jednej akcie je stanovená na sumu X . XXX,XXX eura.

118. Žalobkyňa v podanej žalobe namietala nezákonnosť rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane z dôvodu procesnoprávných pochybení. Súd konštatuje, že ani tieto ostatné jej námietky nezakladajú dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia z nasledovných dôvodov:

119. Právny zástupca žalobkyne apeloval na skutočnosť, že administratívny spis predložený súdu žalovaným nie je riadne zažurnalizovaný, čím vznikla pochybnosť o jeho úplnosti, a preto nie je možné preskúmať napadnuté rozhodnutie. Z uvedeného dôvodu žiadala rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušiť podľa §250j ods. 3 OSP odvolávajúc sa na ust. § 491 ods. 2 SSP, alternatívne ho zrušiť podľa §191 ods. 1 písm. d) a f) SSP. Odvolával sa v tejto súvislosti na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/66/2017 zo dňa 28.6.2018, týkajúci sa manžela žalobkyne U. M., ktorému správca dane rovnako ako žalobkyňi rozhodnutím zo dňa 9.11.2015 vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie v roku 2008 z dôvodu predaja akcií na základe Zmluvy o kúpe akcií zo dňa 6.5.2008, ktorá bola uzatvorená medzi U. M. a R. M. ako predávajúcimi a G. R. existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva so sídlom vo Švédsku ako kupujúcim. Na uvedené rozhodnutie najvyššieho súdu právny zástupca žalobkyne poukazyval z toho dôvodu, že najvyšší súd zrušil rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S 22/2016-169 zo dňa 23.5.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že v ďalšom konaní bude úlohou krajského súdu dôsledne sa vysporiadať s otázkou správnosti žurnalizácie a úplnosti spisového materiálu, keď prvostupňový súd „nevenoval žiadnu pozornosť skutočnosti, že v administratívnom spise sa nenachádza písomné podanie žalobkyne zo dňa 02.11.2015“, t.j. U. M. zo dňa X.XX.XXXX, ktoré podanie mala žalobkyňa doručiť elektronicky Daňovému úradu Bratislava.

120. Námietku, týkajúcu sa neúplnosti administratívneho spisu vzniesla žalobkyňa v replike doručenej tunajšiemu súdu osobne dňa 27.10.2016. Žaloba bola podaná na tunajší súd dňa 12.2.2016. V správnom súdnictve platí koncentračná zásada, to znamená, že žalobné dôvody môžu byť doplnené v lehote 2 mesiacov od oznámenia rozhodnutia (§ 181 ods. 1 v spojení s § 183 SSP). Tento dôvod týkajúci sa neúplnosti administratívneho spisu bol vznesený až v októbri 2016 a lehota na rozšírenie žalobných dôvodov uplynula dňa 22.2.2015. Žalobkyňa túto námietku vzniesla teda až po uplynutí dvojmesačnej lehoty od oznámenia rozhodnutia žalovaného žalobkyňi. Napriek tomu sa súd týmto dôvodom zaoberal. Právny zástupca žalobkyne poukázal v tejto súvislosti i na rozsudok NS SR, ktorým bolo zrušené rozhodnutie tunajšieho súdu týkajúceho sa manžela žalobkyne 5S 22/2016-169 zo dňa 23.5.2017 z toho dôvodu, že súd sa dostatočne nezaoberal otázkou úplnosti administratívneho spisu s poukazom na tú

skutočnosť, že v spise by mala chýbať listina, na ktorú poukazoval právny zástupca žalobkyne, ktorá mala byť správcovi dane doručená elektronicky a že správny súd sa touto skutočnosťou nezaoberal.

121. Súd konštatuje, že v preskúmvanej veci nemožno prihliadnuť na právny názor vyslovený v rozsudku najvyššieho súdu, pretože chýbajúca listina v administratívnom spise, na ktorú najvyšší súd a U. M. vo veci sp.zn. 5S 22/2016 poukazoval, mala byť v administratívnom spise týkajúceho sa manžela žalobkyne a nie v administratívnom spise žalobkyne. Žalobkyňa apelovala na neúplnosť a nesprávnu žurnalizáciu administratívneho spisu a z tohto dôvodu poukazovala na ust. § 491 ods. 2 SSP, v zmysle ktorého ustanovenia správneho súdneho poriadku nemožno uplatňovať, ak by boli v neprospech žalobkyne, preto by mal súd v súvislosti s neúplným administratívnym spisom použiť ust. § 250j ods. 3 OSP, podľa ktorého toto je dôvod na zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia. Súd však musí konštatovať, že rozhodnutie DÚ i žalovaného nachádza oporu v administratívnom spise, ktorý je žurnalizovaný pod číselným označením jednotlivých príloh, ktoré sú zoradené v administratívnom spise od č. 1 po č. 69 a sú zoradené chronologicky za sebou podľa časovej postupnosti tak, ako správca dane vykonával jednotlivé úkony. Z predloženého administratívneho spisu je možné zistiť aj ako správca dane postupoval pri zisťovaní jednotlivých skutočností v daňovom konaní. Tiež je z neho zrejmé aj správna úvaha žalovaného, prečo vyhodnotil jednotlivé úkony a právne skutočnosti tak, ako sú uvedené jednak v prvostupňovom i druhostupňovom rozhodnutí. Skutočnosti uvedené v napadnutom rozhodnutí sú odrazom skutočností vyplývajúcich z administratívneho spisu zachytených v písomnej podobe. Súd nenašiel žiadnu listinu, ktorá by mohla absentovať v administratívnom spise, a z ktorej by rozhodnutie malo vychádzať, resp. podklady tohto rozhodnutia sú zrejme z administratívneho spisu.

122. Pokiaľ právny zástupca žalobkyne na pojednávaní apeloval na výsluch žalovaného, že mu chce položiť 42 otázok, ktoré má ku dňu pojednávania pripravené za účelom preukázania nepravdivosti tvrdení správcu dane i žalovaného, k tomuto súd uvádza, že správny súd nie je súd skutkový, ale právny, pretože vychádza zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy ku dňu vydania rozhodnutia v zmysle ust. § 119 SSP. V nadväznosti na § 119 SSP je potrebné poukázať na ust. § 120 SSP, podľa ktorého súd môže vykonať dokazovanie, ak to bude nevyhnutné na rozhodnutie vo veci, to znamená že táto povinnosť správneho súdu nie je daná. A keďže správny súd má možnosť a nie povinnosť a považoval za dostačujúce vykonané dokazovanie jednak správcom dane a aj žalovaným, ktoré vyplýva z administratívneho spisu, súd nepovažoval za potrebné vykonať ďalšie dokazovanie na základe otázok PZ žalobkyne.

123. Vo vzťahu k ostatným procesným námietkam žalobkyne, ktoré žalobkyňa vytyka žalovanému a orgánu verejnej správy počas daňovej kontroly správny súd uvádza, že tieto boli počas správneho konania odstránené a súd ich považuje za neopodstatnené. Žalovaný, ako aj orgán verejnej správy prvého stupňa sa vo svojich rozhodnutiach s týmito námietkami žalobkyne riadne a dostatočným spôsobom vysporiadali.

124. Žalovaný sa podrobne vysporiadal i s námietkou žalobkyne, že prvostupňové rozhodnutie vydal nepríslušný daňový úrad, ako aj s námietkou, že rozhodnutie vychádzalo z nezákonného zrušujúceho rozhodnutia č. 2, a že vychádzal z nezákonnej opakovanej kontroly. Súd sa plne stotožňuje s právnym názorom orgánu verejnej správy. Žalovaný správne poukázal na ustanovenie § 7 ods. 1 a 3 Daňového poriadku, ktorý hovorí o miestnej príslušnosti správcu dane. Keďže daňový subjekt - žalobkyňa počas daňovej kontroly zmenila trvalý pobyt, príslušným sa stal Daňový úrad Bratislava, nakoľko sa žalobkyňa trvale presťahovala do F. štátov amerických. Od XX.XX.XXXX zmenila žalobkyňa trvalý pobyt z adresy: XXX XX D. XX, na adresu: XXX V. Y., N. XXX XX, I., F. X. americké. Z uvedeného dôvodu nastala zmena miestnej príslušnosti aj správcu dane, ktorý bol poverený vykonať vyrubovacie konanie, a to v zmysle ustanovenia § 7 ods. 1 a 3 daňového poriadku. Daňový úrad Bratislava vykonal u daňového subjektu R. M., XXX V. Y., N. XXX XX, I., F. X. (do 16.12.2014 XXX XX D.) vyrubovacie konanie v nadväznosti na § 165b ods. 1 Daňového poriadku.

125. Daňový úrad Bratislava akceptoval a riadil sa právnym názorom žalovaného v druhom zrušujúcom rozhodnutí a pokračoval po prvej daňovej kontrole vyrubovacím konaním a nebral do úvahy protokol z opakovanej kontroly, ale vychádzal z protokolu č. 732/320/12562/2010/Mrtk zo dňa 19.03.2010, ktorý podľa žalobkyne má byť nezákonný, s ktorou námietkou sa správny súd nestotožnil. Správca dane vo veci prerokovania protokolu postupoval v zmysle ust. § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Dňa 19.03.2010 bola splnomocnená zástupkyňa žalobkyne spolu s protokolom doručená výzva na

vyjadrenie sa k protokolu do 31.03.2010. Daňový subjekt predložil dňa 29.03.2010 písomné vyjadrenie k protokolu. Správca dane vypracoval Dodatok k protokolu, v ktorom uviedol, že trvá na svojich zisteniach. Samotné prerokovanie protokolu za účasti splnomocneného zástupcu daňového subjektu prebehlo dňa 31.03.2010, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk. Zápisnica o prerokovaní výsledkov z daňovej kontroly bola riadne podpísaná zúčastnenými stranami, t.j. aj zástupkyňou žalobkyne. K obsahu zápisnice daňový subjekt nevzniesol žiadne námietky ani návrhy. Na predmetnom ústnom pojednávaní správca dane daňový subjekt oboznámil o priebehu a výsledku daňovej kontroly. Prerokovaním protokolu spolu s prítomným zástupcom daňového subjektu dňa 31.03.2010 bola daňová kontrola ukončená, i keď zástupca žalobkyne protokol nepodpísal. Podľa poslednej vety § 15 ods. 12 zákona o správe daní, ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať, alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu.

126. Ani námietka porušenia princípu dvojinštančnosti daňového konania nie je opodstatnená, pretože vyrubovacie konanie prebehlo na úrovni daňového úradu a odvolacie konanie na Finančnom riaditeľstve SR.

127. Súd neuznal za dôvodnú ani námietku žalobkyne týkajúcu sa nerešpektovania záväznosti názoru nadriadeného orgánu, pretože vyrubovacie konanie vykonal správca dane na základe rozhodnutia č. 1100303/1/135942/2015/5307 zo dňa 30.03.2015, ktorým Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9812401/5/5174518/2014 zo dňa 25.11.2014 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Daňový úrad Bratislava dokazovanie vykonal a doplnil tým, že akceptoval Dodatok č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008 (rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 4Cob/24/2014-388 zo dňa 28.05.2014). Správca dane odstránil procesné nedostatky, preveril a opätovne posúdil správnosť výšky zdanených príjmov, využil dôkazy zabezpečené v rámci doposiaľ vykonaného dokazovania.

128. Súd má zato, že neobstojí ani námietka žalobkyne, že orgány verejnej správy nezistili úplne skutkový stav veci. Orgány verejnej správy vychádzali z dokladov, ktoré predložila žalobkyňa, ako aj z dokladov, ktoré si sami zabezpečili. Orgány verejnej správy informovali a zasielali žalobkyni podklady, aby sa k nim mohol vyjadriť (bližšie popísané v prvom bode rozhodnutia). Súd sa nestotožnil so žalobkyňou, že jej bolo odňaté právo vyjadrovať sa k podkladom, veď napokon žalobkyňa sa zúčastnila ústneho pojednávania pred Daňovým úradom Spišská Nová Ves dňa 31.3.2010 (príloha č 12 administratívneho spisu) i dňa 19.1.2011, kde prostredníctvom svojho manžela U. M. sa vyjadrila k predmetu daňového konania (príloha č. 23 administratívneho spisu).

129. Správny súd sa stotožnil aj s právnym názorom žalovaného týkajúcim sa princípu zmluvnej voľnosti, podľa ktorého princíp zmluvnej voľnosti nezabavuje zmluvné strany správnej aplikácie súvisiacich daňových predpisov. Aj v prípade existencie zmluvy ako slobodného a nezávislého vyjadrenia vôle zmluvných strán, môže byť v konečnom dôsledku jej samotné plnenie takého charakteru, že indikuje účelové obchádzanie, znižovanie daňovej povinnosti alebo konanie, pri ktorom dochádza k nevhodnej účelovej aplikácii daňového práva spôsobom, ktorý predstavuje jeho zneužitie.

130. Taktiež rozhodnutie o predĺžení lehoty na vykonanie kontroly bolo v súlade s ustanovením § 65 daňového poriadku. Žalobkyňa bola upovedomená o predĺžení lehoty a potvrdila ho svojim podpisom.

131. Záverom správny súd uvádza, že odvolacie konanie tvorí jeden celok s konaním na prvom stupni. Odvolací orgán považoval prvostupňové rozhodnutie za vecne správne, a preto ho potvrdil, pričom v odôvodnení rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými námietkami vznesenými žalobkyňou v jej odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a v tomto smere rozšíril, respektíve doplnil odôvodnenie rozhodnutia, v ktorom dôslednejšie ozrejmil zistený skutkový stav i správnu úvahu, na základe ktorej dospel k správne právnemu záveru. Zároveň správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4SŽ 98-102/02, podľa ktorého dôvodom k zrušeniu rozhodnutia správneho orgánu môže byť len taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.

132. Krajský súd v Bratislave vzhľadom na vyššie uvedené dôvody dospel k záveru, že námietky žalobkyne neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie a v ňom prijaté závery boli súladné so zákonom, s námietkami žalobkyne sa orgány verejnej správy vysporiadali dostačujúcim spôsobom ako v prvostupňovom, tak aj v druhostupňovom rozhodnutí a z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí je zrejmé, na základe akej správnej úvahy orgán verejnej správy zistený skutkový stav posúdil. S poukazom na uvedené správny súd postupom podľa § 190 SSP žalobu zamietol.

133. O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 168 SSP a v konaní úspešnému žalovanému orgánu štátnej správy súd právo na náhradu trov konania nepriznal.

134. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia, na Krajský súd v Bratislave.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.