

Súd: Krajský súd Banská Bystrica
Spisová značka: 24S/177/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6019200476
Dátum vydania rozhodnutia: 09. 07. 2020
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2020:6019200476.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu Mgr. Ivany Datlovej a JUDr. Petra Molčana, v právnej veci žalobcu: INVESTEX GROUP, s.r.o., Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 36 034 665, zast. Advokátskou kanceláriou BAKO JANČIAR LEVRINC - advokáti, J. Kozáčka 13, 960 01 Zvolen, IČO: 36 859 842 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101129517/2019 zo dňa 14. mája 2019, takto

rozhodol:

Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101129517/2019 zo dňa 14. mája 2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100296738/2019 zo dňa 25. januára 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie. Žalovaný je povinný v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote 20 dní od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bude určená ich výška. Výška trov konania bude určená samostatným rozhodnutím, ktoré po právoplatnosti tohto rozsudku vydá súdny úradník. Návrh žalobcu na uloženie pokuty žalovanému zamietá.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Zvolen (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok, od 01.04.2006 do 31.03.2007. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 685/330/29041/09/G. zo dňa 29.05.2009 (ďalej len „Protokol“), ktorý bol žalobcovi doručený dňa 19.06.2009. K predmetnému Protokolu sa žalobca písomne vyjadril podaním zo dňa 01.07.2009. Správca dane následne vyhotovil Dodatok k Protokolu zo dňa 29.05.2009, datovaný 03.07.2009. Protokol zo dňa 29.05.2009 spolu s Dodatkom zo dňa 03.07.2009 bol so žalobcom prerokovaný dňa 06.07.2009, o čom bola vyhotovená Zápisnica č. 685/330/43076/09/G..

2. Správca dane následne vydal Dodatočný platobný výmer č. 685/230/45247/09/I. zo dňa 17.07.2009 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane zo 17.07.2009“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007 v sume 1 507 058,75 Eur. Proti predmetnému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. I/221/17185-129609/2009/990423-r zo dňa 09.12.2009 tak, že rozhodnutie správcu dane zo 17.07.2009 potvrdil. Žalobca sa následne žalobou podanou na Krajskom súde v Banskej Bystrici domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, pričom Krajský súd v Banskej Bystrici Rozsudkom č.k. 24S/2/2010 zo dňa 04.03.2011 predmetnú žalobu zamietol. Proti predmetnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol Najvyšší súd SR Uznesením č.k. 2Sžf/30/2011 z 21.03.2012 tak, že rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Následne Krajský súd v Banskej Bystrici Rozsudkom č.k. 24S/2/2010 zo dňa 22.02.2013 rozhodnutie správcu dane zo 17.07.2009 a

rozhodnutie žalovaného z 09.12.2009 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I. oddiel Sro, vložka č. 96936/B vyplýva, že žalobca INVESTEX GROUP, s.r.o. zmenil adresu sídla od 28.09.2013 na Mostová 2, 811 02 Bratislava. Daňový úrad Bratislava listom zo 06.11.2013 oznámil žalobcovi termín ústneho pojednávania vo veci oboznámenia žalobcu s výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní za zdaňovacie obdobie od 01.04.2006 do 31.03.2007 na dani z príjmov právnickej osoby v zmysle rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/2/2010-293 a dňa 22.11.2013 vyhotovil úradný záznam o tom, že ústneho pojednávania sa žalobca nezúčastnil. Následne Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) vydal Rozhodnutie č. 9103402/5/5322205/2013 zo dňa 28.11.2013 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane z 28.11.2013“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 1 493 665,77 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007. Proti predmetnému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. 1100302/1/224007/2014/5248 zo dňa 27.05.2014 tak, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 28.11.2013 potvrdil. Žalobca následne podal žalobu na Krajský súd v Bratislave, v ktorej sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 27.05.2014 a rozhodnutia správcu dane z 28.11.2013. Krajský súd v Bratislave Rozsudkom č. k. 6S/165/2014 zo dňa 07.12.2016 rozhodol tak, že rozhodnutie správcu dane z 28.11.2013 a rozhodnutie žalovaného z 27.05.2014 zrušil s odôvodnením, že Daňový úrad Bratislava nebol tým správcom dane, ktorý u žalobcu vykonával daňovú kontrolu a ktorý žalobcovi doručil Protokol s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku a konal v rozpore s § 68 ods. 1 ako nepríslušný daňový orgán. O podanej kasačnej sťažnosti žalovaného proti predmetnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave rozhodol Najvyšší súd SR rozsudkom č.k. 1Sžfk/26/2017 zo dňa 11.09.2018 tak, že kasačnú sťažnosť zamietol so záverom, že za príslušný orgán verejnej správy na vykonanie vyrubovacieho konania, vrátane vydania rozhodnutia, je potrebné považovať toho správcu dane, ktorý vykonal daňovú kontrolu, t.j. Daňový úrad v Banskej Bystrici.

3. Následne Daňový úrad Banská Bystrica ako príslušný správca dane vydal Rozhodnutie č. 100296738/2019 zo dňa 25.01.2019 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane z 25.01.2019“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 1 493 665,77 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia poukázal na priebeh administratívneho konania, na predchádzajúce vydané rozhodnutia správcu dane i žalovaného, odcitoval časť odôvodnenia Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/2/2010, Rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k. 1Sžfk/26/2017 z 11.09.2018 a Rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/165/2014 zo dňa 07.12.2016 a konštatoval, že rozhodnutie vydáva ako príslušný správca dane s tým, že využil všetky dôkazy tak, ako boli použité v Rozhodnutí Daňového úradu Bratislava č. 9103402/5/5322205/2013 zo dňa 28.11.2013. Správca dane poukázal v rozhodnutí na to, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období 01.04.2006 až 31.03.2007 (ďalej aj „kontrolované zdaňovacie obdobie“) nesprávne do daňových výdavkov zahrnul odmenu za sprostredkovanie paliva vo výške 16 412,16 Sk (544,78 Eur) z faktúry od dodávateľa T.D., Albrechtice zaplatenú 21.05.2007 a nájomné vo výške 5 425,- Sk (180,08 Eur) z faktúry od dodávateľa PKM K. H., Hriňová zaplatené 18.04.2007, ktoré mali byť zahrnuté do daňových výdavkov v období, v ktorom boli zaplatené. (Neuznanie týchto výdavkov žalobca v žalobe nenamietal). Správca dane v odôvodnení rozhodnutia ďalej uviedol, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil, resp. zaúčtoval daňové výdavky vo výške 36 810 666,40 Sk na základe účtovných dokladov o úhrade dodávateľských faktúr od spoločnosti JESSICA, s.r.o., Sabinov vo výške 118 405 333,20 Sk a WANDERBILD, s.r.o., Kráľovský Chlmec vo výške 118 405 333,20 Sk. Správca dane konštatoval, že v procese daňovej kontroly správca dane preukázal, že uvedené služby neboli žalobcovi poskytnuté a tento ich nepoužil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Ďalej konštatoval, že žalobca porušil § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom pre toto konanie (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“ alebo „Zákon o dani z príjmov“) tým, že do daňových výdavkov zahrnul náklady, ktoré nesúviseli so zdaniteľným príjmom daňovníka (žalobcu), aj keď o týchto nákladoch účtoval a ktorých vynaloženie na daňové účely dostatočne nepreukázal. Z odôvodnenia vyplýva, že správca dane z predložených dokladov zistil, že spoločnosti JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. v zmysle Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a č. 14962 (ďalej aj „Zmluvy o zabezpečení zákazky“) mali poskytnúť na území Slovenskej republiky služby týkajúce sa výroby krytov KILS v Českej republike. Fakturované služby mali byť podľa vyjadrenia žalobcu využité na zákazku - dodávku 261 sád posuvných krytov na vagóny KILS pre spoločnosť OOS Ostrava, s.r.o., na základe Kúpnej zmluvy č. 111/06 zo dňa 28.11.2006, ktorú žalobca podpísal ako platiteľ dane registrovaný v Českej republike. Na základe uvedenej zmluvy žalobca fakturoval OOS Ostrava, s.r.o. posuvné kryty KILS, cena za jednu sadu posuvného krytu na

vagóny KILS bola stanovená na 29 010,- Eur. Dodávky posuvných krytov fakturoval žalobca pre OOS Ostrava, s.r.o. ako platiteľ registrovaný pre daň z pridanej hodnoty v Českej republike a faktúry boli zaťažené českou DPH. Predmetné faktúry boli vystavené na základe preberacích protokolov, ktoré za českého odberateľa podpisoval pán S. a za žalobcu F. G.. Pracovníkov na práce pri výrobe krytov na vagóny KILS mal zabezpečiť slovenský daňový subjekt SEVEN SK, s.r.o. Košice, ktorý vystavil faktúry ako slovenský platiteľ DPH za zámočnicke práce v OOS Ostrava, s.r.o., oslobodené od DPH pre žalobcu. Správca dane ďalej uviedol, že žalobca ako nákladové položky k naplneniu predmetu kúpnej zmluvy s OOS Ostrava, s.r.o. k výrobe krytov KILS, ktorá mala prebiehať v období od 01.01.2007 do 31.03.2007, predložil Nájomnú zmluvu na výrobnú halu uzavretú medzi prenajímateľom OOS Ostrava, s.r.o. a nájomcom INVESTEX GROUP, s.r.o., faktúry a dodacie listy za materiál (materiál na výrobu krytov žalobca nakupoval od českého platiteľa OOS Ostrava, s.r.o.), faktúry za poskytnutie služieb od spoločnosti JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o., technickú dokumentáciu na výrobu krytov, faktúry za zámočnicke práce od spoločnosti SEVEN SK, s.r.o. a Kúpnu zmluvu č. 111/06, odberateľské faktúry vrátane Preberacích protokolov na posuvné kryty na vagóny KILS, ktoré museli zodpovedať systému kvality podľa DIN ISO 9001/EN29001. Náklady žalobcu v súvislosti s dodávkou služieb v zmysle Zmlúv o zabezpečení zákazky od spoločnosti JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. tvorili cca 95%-tný podiel z celkových nákladov na dodávku krytov na vagóny KILS. Uvedené služby mali byť obstarané subdodávateľsky od spoločností PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o.

4. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že na kontrolu dokladov predložených žalobcom nadväzovalo skúmanie ekonomickej operácie, na základe ktorej bol uvedený doklad vyhotovený, pričom správca dane bral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Správca dane poukázal na to, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Správca dane umožnil žalobcovi pri ústnych pojednávaniach vyjadriť sa ku preverovaným skutočnostiam a zároveň predložiť doklady preukazujúce jeho tvrdenia, o čom boli spísané zápisnice o ústnych pojednávaniach s obsahom, ktoré boli v odôvodnení rozhodnutia špecifikované a s obsahom ktorých bol žalobca oboznámený. Správca dane ďalej v odôvodnení rozhodnutia poukázal na to, že vykonal v zmysle § 7 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) ústne pojednania - svedecké výpovede (svedkovia p. N. a p. M. boli vypočutí počas výkonu riadnej daňovej kontroly, počas výkonu opakovanej daňovej kontroly boli vypočutí p. Y. a opakovane p. N. a p. M.), predmetom ktorých bolo preverenie naplnenia predmetu Zmluvy o zabezpečení zákazky č. 14961 a Zmluvy o zabezpečení zákazky č. 14962. Správca dane poukázal na to, že o výsluchu svedkov bol daňový subjekt vopred preukázateľne upovedomený, ústnych pojednávanií vo veci svedeckých výpovedí sa zúčastnil a mal možnosť klásť svedkom otázky. Správca dane poukázal na to, že požiadal o vyhotovenie Znaleckého posudku č. 12/2008 Znalca F. V. N., Y. a zároveň požiadal o predloženie podkladov Okresný súd - Obchodný register vo vzťahu k spoločnostiam PQ TRADE, s.r.o., PRICE-INVEST, s.r.o., JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. a súčasne požiadal v rámci súčinnosti sociálnu poisťovňu o údaje z evidencie o konateľoch subdodávateľských spoločností (pána H., pána Z. a pána H.). Správca dane počas vyrubovacieho konania (po rozhodnutí krajského súdu) vykonal v zmysle § 20 ods. 1 a § 25 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“) svedecké výpovede bývalých konateľov spoločnosti PQ TRADE, s.r.o. (O. H. a O. Z.), o výsluchu svedkov bol žalobca vopred preukázateľne upovedomený, zúčastnil sa pojednávanií a mal možnosť klásť svedkom otázky. Ďalej správca dane predvolal bývalého konateľa spoločnosti PRICE-INVEST, s.r.o. S. H., ktorá spoločnosť bola subdodávateľom spoločnosti WANDERBILD, s.r.o., ktorý však bol evidovaný ako bezdomovec a na výsluch svedka sa nedostavil. Správca dane umožnil žalobcovi pri ústnom pojednávanií vyjadriť sa k výsledkom vyrubovacieho konania, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávanií z 22.03.2013. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca dane na základe vykonaného dokazovania týkajúceho sa poskytnutia služieb v zmysle Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a č. 14962 správca dane poukázal na rozporné skutočnosti, ktoré vyplynuli zo zisťovaní správcu dane (rozporné vyjadrenia konateľa žalobcu a bývalých konateľov dodávateľských spoločností V. N. (JESSICA, s.r.o.) a Y. M. (WANDERBILD, s.r.o.) k existencii dvoch druhov technickej dokumentácie, k rozsahu poskytovania služieb k zabezpečeniu technickej dokumentácie), pričom dokumentácia technologického postupu a technická dokumentácia k prípravkom mala byť dodaná spoločnosťami JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o., ktoré sa ale odvolávajú na subdodávateľské

spoločnosti PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o., resp. na ich bývalých konateľov O. Z. a S. H., avšak v konečnom dôsledku správcovi dane nebolo preukázané, kto konkrétne a kedy uvedenú technickú dokumentáciu vyhotovil. Technologický postup a technická dokumentácia k prípravkom mala byť vypracovaná v období od septembra do novembra 2006, svedok O. Z. však uviedol, že všetko prebiehalo v roku 2007, kedy však zabezpečoval len poradenskú činnosť, ďalej že dodanie technickej dokumentácie k výrobe krytov na vagóny KILS, ako aj k prípravkom a technickej pomoci v zmysle Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a 14962 spoločnosťami JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. je podľa správcu dane rozporné aj podľa zistení znalca o výrobe vagónov KILS v predchádzajúcom období, v podozrení z prerábania pôvodnej dokumentácie a tým nemožnosti identifikovať tvorcov preverovanej dokumentácie, ako aj v časovom nesúlade v predloženej dokumentácii tak, ako je uvedené v Znaleckom posudku č. 12/2008 znalca F. V. N., H.. Správca dane ďalej poukázal na rozpory vo výpovediach V. N. a Y. M., ako aj O. Z. a S. H., pričom ani žalobca, ani dodávateľia technickej pomoci JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. podľa správcu dane nepreukázali, akým spôsobom mala byť technická pomoc poskytovaná, najmä nebolo preukázané kto konkrétne (t.j. meno a priezvisko) mal technickú pomoc poskytnúť a nebolo žalobcom preukázané ani dodanie technickej pomoci v zmysle Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a č. 14962 podľa predložených dokladov, pretože správca dane zistil, že u dodávateľských a subdodávateľských spoločností došlo v priebehu jedného týždňa k zmene konateľa a v niektorých prípadoch aj k zmene sídla spoločnosti, spoločnosti so správcom dane nekomunikujú a po vyfakturovaní služieb prestali vykonávať podnikateľskú činnosť. Správca dane konštatoval, že žalobca nepreukázal dodanie služieb deklarovaných na dodávateľských faktúrach, ktoré boli fakturované spoločnosťami JESSICA, s.r.o., Sabinov a WANDERBILD, s.r.o. Kráľovský Chlmec, nevie preukázať spôsob ani výšku skutočne vynaložených nákladov (výdavkov). Žalobca nepredložil hodnoverné dôkazy o tom, že dodávateľ daňovému subjektu deklarované služby skutočne dodal. Predložené dodávateľské faktúry sú použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t.j. sú hodnoverné a vystavil ich daňový subjekt, ktorý ich vystaviť mal a ktorý bol v týchto dokladoch uvedený ako dodávateľ a za plnenia ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nepostačuje, aby bola táto zákonná povinnosť splnená tým, že je uvedená na daňovom doklade. Správca dane konštatoval, že žalobca nepredložil dostatočné dôkazy, ktoré by dodanie služby preukázali čo do priebehu a výsledku a zisťovaním v rámci dokazovania správcu dane sa dodanie služby tiež nepreukázalo. Z uvedeného dôvodu správca dane neuznal dodanie služieb za daňový výdavok napriek tomu, že boli deklarované na dodávateľských faktúrach vystavených spoločnosťami JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o.

5. Správca dane v odôvodnení poukázal na výsledky zisťovania skutkového stavu, v rámci ktorého poukázal na obsah predloženej Zmluvy o zabezpečení zákazky č. 14961 a č. 14962, ktoré zmluvy sú obsahovo totožné a dodávateľia (JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o.) sa s objednávateľom (žalobca) v nich dohodli na vzájomnej spolupráci za účelom získania realizácie zákazky na dodávku krytov pre železničné vagóny KILS do OOS Ostrava, s.r.o. Správca dane ďalej poukázal na obsah výpovede žalobcu, resp. štatutárneho zástupcu žalobcu na obsah ním predložených dokladov - časť dokumentácie: technologický postup a technická dokumentácia prípravkov pre výrobu krytov vagónov KILS, ktoré mali žalobcovi poskytnúť spoločnosti JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o., ktoré podklady sú spísané v Potvrzení o prevzatí dokladov z 23.09.2008, ktoré však boli predložené s časovým odstupom viac ako jeden rok od predloženia technickej dokumentácie krytov na vagóny KILS. Správca dane konštatoval, že boli zistené nezrovnalosti v dátume vypracovania výkresovej dokumentácie oproti dátumu jej prevzatia dodávateľmi JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. s tým, že žalobca predložil správcovi dane technickú dokumentáciu krytov, ktorá obsahovala výkresy s dátumom neskorším, ako bol dátum prevzatia výrobnéj dokumentácie spoločnosťou WANDERBILD, s.r.o., pričom na výkresoch boli pečiatky České dráhy, a.s. Praha. Správca dane ďalej uviedol, že preveroval existenciu obchodných partnerov, časovú reálnosť a právne skutočnosti u dodávateľských spoločností PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o., ktoré mali poskytovať služby pre spoločnosti JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o., pričom zistil, že u týchto spoločností došlo opakovane ku zmene konateľa, resp. k zmene sídla spoločností. Následne správca dane poukázal na obsah výpovedí štatutárneho zástupcu žalobcu z 23.01.2009, ako aj na obsah svedeckých výpovedí bývalých konateľov subdodávateľských spoločností PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o. O. H., O. Z. a S. H.. Napokon poukázal na to, že v spoločnosti JESSICA, s.r.o. Sabinov došlo ku zmene sídla spoločnosti, zmene konateľa spoločnosti, zmene názvu spoločnosti, spoločnosť od marca 2007 nevykonávala žiadnu činnosť, bola zrušená ako platiteľ dane 31.01.2010 a jedná sa o nekontaktný daňový subjekt. Spoločnosť WANDERBILD, s.r.o. rovnako zmenila sídlo spoločnosti i konateľa, spoločnosť od marca 2007 nevykonáva žiadnu činnosť a 14.09.2011

bola vymazaná z obchodného registra ex officio. V spoločnosti PQ TRADE, s.r.o. došlo ku zmene sídla spoločnosti, zmene konateľa spoločnosti, po marci 2007 nevykonávala žiadnu činnosť a 23.11.2010 bola vymazaná z obchodného registra ex officio. V spoločnosti PRICE-INVEST, s.r.o. došlo k zmene konateľa spoločnosti, spoločnosť vykonávala minimálnu ekonomickú činnosť, jedná sa o nekontaktný daňový subjekt a bola zrušená ako platiteľ dane 31.03.2008. Všetky spoločnosti boli zrušené ako platitelia dane z pridanej hodnoty zo zákona z dôvodu, že nespolupracovali so správcom dane. Vyššie uvedené dôkazy správca dane vyhodnotil so záverom, že zabezpečenie služieb dodávateľmi JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. v zmysle Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a 14962 nebolo žalobcom dostatočne preukázané. Technickú dokumentáciu k výrobe krytov získali podľa vyjadrenia svedkov uvedené spoločnosti bezodplatne od odberateľa krytov OOS Ostrava, s.r.o., t.j. spoločnostiam JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. nevznikli v súvislosti so zapožičaním technickej dokumentácie žiadne náklady. Správcovi dane predložil doklad o odovzdaní technickej dokumentácie zo dňa 18.08.2006 len spoločnosť WANDERBILD, s.r.o. V tejto súvislosti dochádza k značnému rozporu o dátume získania technickej dokumentácie od spoločnosti OOS Ostrava, s.r.o. týmito spoločnosťami, keďže niektoré výkresy boli doplňované a následne schvaľované 04.12.2006. Technická dokumentácia prípravkov a technologický postup boli správcovi dane predložené dodatočne až v septembri 2008. V prípade technickej dokumentácie k prípravkom a technologickému postupu došlo k rozporným vyjadreniam konateľov v dodávateľskej spoločnosti JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o., ktorí tvrdili, že každá firma mala na starosti jednu časť výkresov a druhá spoločnosť zase druhú časť výkresov, na druhej strane však vypovedali, že ich spoločnosti mali na starosti opláštenie. Vo svojich výpovediach uviedli, že obidve spoločnosti vyhotovili ten istý výkres. Technická dokumentácia prípravkov a technologický postup mali byť vyhotovené v období od septembra do novembra 2006. Dodávatelia sa odvolávali na subdodávateľské firmy PQ TRADE, s.r.o. a PRICE INVEST, s.r.o., resp. na p. H., z predloženej dokumentácie ale nie je možné zistiť, kto a kedy ju skutočne vyhotovil. Skutočnosť, kto konkrétne, t.j. mená technických inžinierov, resp. technikov, ktorí uvedené výkresy zhotovili nebola správcovi dane preukázaná. Bývalý konateľ spoločnosti PQ TRADE, s.r.o. p. Z. sa vyjadril, že vykonával v súvislosti so zákazkou len poradenskú činnosť v roku 2007, túto však nevedel správcovi dane bližšie preukázať. Uviedol, že technologický postup ani technickú dokumentáciu prípravkov nevypracoval a žiadnu činnosť v roku 2006 nevykonával. V čase vypracovania technologického postupu a dokumentácie prípravkov bol konateľom spoločnosti PQ TRADE, s.r.o. p. H., ktorý na zákazke nepracoval a p. Z. uviedol, že sa s ním nepozná. Podľa zistení správca dane vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti WANDERBILD, s.r.o. Y. M. sú v rozpore so skutočnosťou zistenou podľa výpisov z obchodného registra. Y. M. sa vo svojej výpovedi vyjadril, že materiálno-technickú špecifikáciu a rokovania v ŽOS Trnava a TATRAVAGÓNKA, a.s. Poprad v zmysle Zmluvy o zabezpečení č. 14961 viedla za spoločnosť WANDERBILD, s.r.o. spoločnosť PRICE-INVEST, s.r.o., tieto sa mali uskutočniť v priebehu mesiaca september až október 2006, následne rokovania p. H. so ŽOS Trnava a TATRAVAGÓNKA, a.s. Poprad vo svojej druhej výpovedi poprel. Podľa výpisu z obchodného registra spoločnosť PRICE-INVEST, s.r.o. bola zapísaná až 09.01.2007 a z uvedeného dôvodu nemohla viesť v priebehu roku 2006 akékoľvek rokovania o dodávkach materiálu na výrobu krytov na vagóny KILS. S. H., konateľ spoločnosti PRICE-INVEST, s.r.o. nebol v uvedenom období registrovaný ani ako živnostník. Podľa zistení správca dane tvrdenia konateľa spoločnosti JESSICA, s.r.o. V. N. o tom, že rokovania o dodávkach materiálu od TATRAVAGÓNKA, a.s. Poprad a ŽOS Trnava zabezpečila firma PQ TRADE, s.r.o., konkrétne p. Z., neboli preukázané, p. Z. podľa relevantných dôkazov v roku 2006 nepodnikal, konateľom spoločnosti sa stal až v neskoršom období, ako došlo k dodaniu materiálno-technickej špecifikácie a k technickej spolupráci na príprave a vypracovaní cenovej ponuky pre OOS, s.r.o. Ostrava. Správca dane ďalej poukázal na to, že pre potrebu odborného posúdenia predloženého technologického postupu a technickej dokumentácie prípravkov pre výrobu krytov vagónov KILS, zistenia vplyvu doplňovania dokumentácie pre výrobu krytov odovzdanej dodávateľskými spoločnosťami po 18.08.2006 a z dôvodu zistenia časovej a vecnej náročnosti ich vypracovania v období september až november 2006 požiadaval o vypracovanie Znaleckého posudku znalca F. V. N. H. a v odôvodnení rozhodnutia poukázal na závery predmetného znalca uvedeného v Znaleckom posudku č. 12/2008 Z.z. Znalecký posudok si dal vypracovať aj žalobca, a to Znalecký posudok č. 1/2009 z 23.03.2009 znalcom O. F. S. S., U. N.. Správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia poukázal na rozpory v uvedených znaleckých posudkoch a tieto znalecké posudky vyhodnotil s tým, že vagóny KILS boli vyrábané aj v období predchádzajúcom fakturovanému obdobiu, do konca roka 2006 ich bolo vyrobených 37 kusov spoločnosťou OOS s.r.o., Ostrava. Pri ich výrobe vznikli technické problémy, na základe ktorých došlo k prehodnoteniu konštrukčného prevedenia, ktoré bolo riešené zmenovým konaním schváleným až 04.12.2006. Výkresy prípravkov boli v časti popisnej tabuľky upravované - z

takto uvedenej popisnej tabuľky nie je možné určiť, kto výkres vypracoval, kto ho schválil a kontroloval, technologický postup nie je opatrený popisnou tabuľkou, OOS, s.r.o. Ostrava podľa uzatvorenej zmluvy s Českými dráhami, a.s. musia zabezpečiť po dobu 25 rokov výrobu potrebných náhradných dielov, t.j. aj posuvných krytov v prípade ich poškodenia a z toho dôvodu by OOS, s.r.o. Ostrava mali mať k dispozícii nielen výkresovú dokumentáciu, technologický postup, ale aj prípravky potrebné na výrobu posuvných krytov na vozne radu KILS. Podľa znalca vypracovať technickú dokumentáciu prípravkov a technologický postup v období troch mesiacov je zadaním pre skúseného technológa, absolventa strojníckeho smeru, na výkresoch sú uvedení ako konkrétne osoby len p. M. a p. N., ktorí vo svojich svedeckých výpovediach uviedli, že p. M. má ukončené N. E. a p. N. má N. vzdelanie. Pokiaľ sa dodávatelia JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. odvolávali na subdodávateľské firmy PQ TRADE, s.r.o. a PRICE INVEST, s.r.o., z predloženej dokumentácie podľa správca dane nie je možné zistiť, kto ju vytvoril a skutočnosť, kto konkrétne uvedené výkresy zhotovil nebola žalobcom preukázaná. Ďalej správca dane v odôvodnení rozhodnutia poukázal na zistenia vyplývajúce z výpovede štatutárneho zástupcu žalobcu V. N. a Y. M. vo vzťahu ku obdobiu poskytovania služieb v mesiacoch január až marec 2007, poukázal na obsah ich výpovedí, ďalej poukázal na úkony vykonané správcom dane počas vyrubovacieho konania, keď ako svedkov vypočul bývalých konateľov subdodávateľských spoločností PQ TRADE, s.r.o. O. H. a O. Z. a poukázal na obsah ich výpovedí. Správca dane vyššie uvedené dôkazy vyhodnotil so záverom, že preverovaním zistil, že zabezpečenie služieb dodávateľmi JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. v zmysle Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a 14962 nebolo žalobcom dostatočne preukázané, žalobca preukazoval poskytnutie technickej pomoci len dodávateľskými faktúrami od vyššie týchto spoločností, nevedel však dostatočne preukázať, k akým konkrétnym problémom pri výrobe krytov na vagóny KILS došlo. Vyjadrenia bývalých konateľov spoločnosti JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. neboli podložené dôkazmi, ktoré by preukazovali, že dodali nimi deklarované služby. Obidve dodávateľské spoločnosti sa odvolávajú na to, že služby technickej pomoci boli poskytované na základe subdodávateľských firiem PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o., resp. ich konateľmi O. Z. a S. H.. Tvrdenia vypočutých svedkov o poskytovaní technickej pomoci sú rozporné, technicky, technologicky a priestorovo nezdôvodniteľné. Nebolo preukázané riešenie technických problémov cez časové a priestorové rozloženie subdodávateľských firiem s priamym dopadom na ovplyvnenie kvality výrobkov vyrábaných v Ostrave. Ani žalobca, ani dodávateľské firmy nevedeli zdokumentovať, o aké konkrétne problémy sa jednalo, nikto si zo stretnutí nevypracovával záznamy, neevidoval pracovné cesty, nevedel zoznam nahlasovaných nedostatkov. Žiadna zo zúčastnených strán nevedela správcovi dane preukázať, kto konkrétne v konečnom dôsledku uvedené technické problémy riešil. Preverenie uvedených skutočností správcom dane ovplyvnili aj skutočnosti, že daňové subjekty - dodávatelia na sídlach uvedených v obchodnom registri nesídlia, so správcom dane nekomunikujú. Zároveň vo všetkých dotknutých dodávateľských a subdodávateľských spoločnostiach došlo od začatia preverovania poskytnutia služieb v priebehu jedného mesiaca k zmene konateľa spoločnosti, resp. k zmene sídla spoločnosti po začatí preverovania poskytnutých služieb.

6. Správca dane poukázal ďalej v odôvodnení svojho rozhodnutia na to, že postupoval v súlade so všeobecne záväznými predpismi, dodržal všetky zásady daňového konania, nevychádzal len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale vykonal dokazovanie v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. formou ústnych pojednávaní a svedeckých výpovedí u dodávateľov žalobcu smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné poskytnutie služby bolo uskutočnené práve dodávateľmi kontrolovaného daňového subjektu a vo vyrubovacom konaní vykonal dokazovanie v súlade s Daňovým poriadkom na to, či predmetné poskytnutie služby bolo uskutočnené práve subdodávateľmi kontrolovaného daňového subjektu, pretože preukázanie poskytnutia služieb dodávateľskými spoločnosťami nebolo dostatočné. Na kontrolu dokladov predložených žalobcom nadväzovalo skúmanie ekonomickej operácie a do úvahy bol braný skutočný obsah právnych úkonov, resp. iných skutočností rozhodujúcich pre určenie alebo vyrubenie dane. Správca dane preveroval poskytnuté služby na základe Zmlúv o zabezpečení zákazky, pričom dospel k záveru že uvedené dodanie služieb nebolo zo strany daňového subjektu dostatočne preukázané. Daňový subjekt je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Žalobca nepredložil dostatočne dôkazy, ktoré by dodanie služby preukázali čo do priebehu a výsledku. Dodanie služieb spoločnosťami JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. pre žalobcu nebolo preukázané a podložené dôkazmi. Z dôvodu, že sa konatelia dodávateľských spoločností vo svojich svedeckých výpovediach vyjadrili, že sami by uvedenú službu nevedeli poskytnúť a služby im poskytli spoločnosti PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o., správca dane preveroval aj subdodávateľské spoločnosti. Z rozsiahleho dokazovania sa nepodarilo objektívne preukázať uskutočnenie obchodov v prospech žalobcu konkrétnymi dodávateľmi JESSICA, s.r.o. a

WANDERBILD, s.r.o. Správca dane vykonal úkony za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, pričom vykonané dôkazy hodnotil podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov, podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane uviedol, že základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, to znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí viesť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňové subjekty vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku. Len ak je splnená podmienka vecnosti výdavku vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak. Žalobca nepreukázal dodanie služieb deklarovaných na dodávateľských faktúrach, ktoré boli fakturované spoločnosťami JESSICA, s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o., nevedel preukázať spôsob ani výšku skutočne vynaložených nákladov (výdavkov). Žalobca nepredložil hodnoverné dôkazy o tom, že dodávateľ daňovému subjektu deklarované služby skutočne dodal. Predložené dodávateľské faktúry sú použiteľné v súlade so zákonom iba vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t.j. sú hodnoverné a vystavil ich daňový subjekt, ktorý ich vystaviť mal a ktorý bol v týchto dokladoch uvedený ako dodávateľ a za plnenia, ktoré sa reálne aj uskutočnili. Nepostačuje, aby bola táto zákonná povinnosť splnená tým, že je uvedená len v daňovom doklade. Žalobca nepredložil dostatočné dôkazy, ktoré by dodanie služby preukázali čo do priebehu a výsledku a zisťovaním v rámci dokazovania správca dane sa dodanie služieb tiež nepreukázalo. Z uvedeného dôvodu správca dane neuznal dodanie služieb za daňový výdavok napriek tomu, že boli deklarované na dodávateľských faktúrach vystavených spoločnosťami JESSICA a WANDERBILD, s.r.o. Správca dane uzavrel, že žalobca postupoval v rozpore s § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. Správca dane vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. zvýšil výsledok hospodárenia o výdavky v sume 236 810 666,40 Sk, ktoré nebolo možné podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov.

7. O odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správca dane rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101129517/2019 zo dňa 14.05.2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správca dane potvrdil. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný odcitoval text odvolania žalobcu v znení jeho prílohy, poukázal na priebeh administratívneho konania, na všetky vydané rozhodnutia správca dane i žalovaného, ktoré boli po preskúmaní ich zákonností na základe podaných správnych žalôb zrušené rozhodnutiami krajských súdov v spojení s rozhodnutiami Najvyššieho súdu SR. Žalovaný poukázal na to, že správca dane pri vydaní prvostupňového rozhodnutia vychádzal z Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010, ktorým bol vrátený v roku 2013 do vyrubovacieho konania, v ktorom správca dane vykonal dokazovanie, pričom v rámci vyrubovacieho konania (vzhľadom ku skutočnosti, že daňovú kontrolu vykonávali kontrolóri Daňového úradu Banská Bystrica, ktorý nebol miestne príslušným správcom dane) použil len dôkazy získané počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2007 a opakovanej dňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, získané miestne príslušnými zamestnancami správca dane a dôkazy získané vo vyrubovacom konaní, pričom na úkony správca dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 01.04.2006 až 31.03.2007 neprihliadal. Žalovaný ďalej uviedol, že na základe výsledkov vyrubovacieho konania vydal správca dane (Daňový úrad Bratislava) rozhodnutie dňa 28.11.2013, proti ktorému žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím z 27.05.2014 tak, že rozhodnutie správca dane potvrdil. Následne na základe podanej správnej žaloby Krajský súd v Bratislave Rozsudkom č. k. 6S/165/2014 zo dňa 07.12.2016 v spojení s Rozsudkom Najvyššieho súdu SR 1Sžfk/26/2017 z 11.09.2018 predmetné rozhodnutia zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie. Žalovaný poukázal na časti odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Bratislave a uviedol, že správca dane (Daňový úrad Banská Bystrica) v rámci vyrubovacieho konania v zmysle záverov predmetného rozsudku vydal rozhodnutie z 25.01.2019. V odôvodnení rozhodnutia popísal skutkový stav zistený správcom dane zhodne, ako bolo uvedené v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca dane a v bode 2 tohto rozsudku. Následne žalovaný uviedol svoje vyjadrenie k odvolacím námietkam žalobcu: Námietku žalobcu o prekročení zákonnej lehoty na vydanie rozhodnutia správcom dane považoval za „nepravdivú a irelevantnú“ Argumentoval, že správca dane vykonal daňovú kontrolu a dňa 06.07.2009 prerokoval so žalobcom Protokol o výsledku daňovej kontroly, čím bol v zmysle § 45 ods. 2 Zákona o správe daní (zákon č.

511/1992 Zb.) vykonaný úkon smerujúci k vyrubeniu dane a od tohto dátumu plyní 5-ročná lehota na vyrubenie dane znovu od konca roka, v ktorom bol žalobca o tomto úkone vyzrozmeneý. Predĺžená lehota na vyrubenie dane začala plynúť dňom 01.01.2010. Žalobca podal 08.01.2010 žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného z 09.12.2009. Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010 nadobudol právoplatnosť 25.04.2013. Obdobie od 08.01.2010 do 25.04.2013 sa vyníma z predĺženej lehoty na vyrubenie dane, pretože v prípade podania žaloby na rozhodnutie orgánu verejnej správy na súde lehota, ktorej uplynutím dochádza k zániku práva vyrubiť daň, neplyní (§ 246d O.s.p. a § 71 SSP) Žalobca podal 07.08.2014 žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného z 27.05.2014. Rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/165/2014, potvrdený Rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 1Sžfk/26/2017 nadobudol právoplatnosť 08.11.2018. Obdobie od 07.08.2014 do 08.11.2018 sa vyníma z predĺženej lehoty na vyrubenie dane. Z uvedeného žalovaný vyvodil, že z predĺženej lehoty na vyrubenie dane, ktorá začala plynúť 01.01.2010 a z ktorej bolo vyňaté obdobie konania na súdoch po podaní žalôb, uplynulo dňa 30.04.2019 708 dní, t. j. menej ako obdobie 2 rokov. Žalovaný ďalej uviedol, že na základe Rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 07.12.2016 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR z 11.09.2018 vydal následne Daňový úrad Banská Bystrica prvostupňové rozhodnutie dňa 25.01.2019, pričom vo vyrubovacom konaní boli na základe rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici správcovi dane použité všetky zisťovania, ktoré miestne príslušný správca dane vykonal počas výkonu kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2007 (ústne pojednávania s konateľom žalobcu, svedecké výpovede bývalých konateľov dodávateľských spoločností) a všetky zisťovania, ktoré miestny príslušný správca dane vykonal počas výkonu opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie januára 2007 (ústne pojednávania s konateľom, žalobcu, doplnené svedecké výpovede bývalých konateľov dodávateľských spoločností, znalecký posudok, dožiadania), ako aj dôkazy získané počas vyrubovacích konaní na DPH január 2007, február 2007, marec 2007 z dôvodu zachovania základných zásad správy daní v zmysle § 3 ods. 1 až 3 Daňového poriadku. K poukazu žalobcu na závery Znaleckého posudku č. 106/2012 z 05.04.2012 vypracovaného na základe objednávky orgánov činných v trestnom konaní žalovaný uviedol, že všetky znalecké posudky, ktoré boli predložené správcovi dane, vrátane vyššie uvedeného posudku, t. j. Znalecký posudok č. 11/2009 z 23.03.2009 a Znalecký posudok č. 12/2008 poukazujú na možnosť vyhotoviť predmetnú dokumentáciu prípravkov a technologický postup na výrobu krytov na vagóny KILS v období od septembra do novembra 2006 a výrobu prípravkov v období december 2006, ale za určitých podmienok. V predloženej posudku sa predpokladá okrem výkonu tímu skúsených konštruktérov aj súčinnosť technológa so zástupcom výroby, konzultovanie navrhnutých výrobných postupov s hlavným konštruktérom výroby, podrobnú znalosť spôsoby výroby - oboznámenie sa s dostupnými výrobnými prostriedkami, s manipulačnou technikou a priestorovými kapacitami. Správca dane poukázal na to, že so svedeckých výpovedí V. N. a Y. M. vyplynulo, že nekomunikovali s nikým z OOS s.r.o., Ostrava ohľadne zákazky na výrobu krytov na vagóny KILS, pretože by tým porušili podmienky Zmlúv o zabezpečení zákazky. Je teda možné predpokladať, že podmienky výroby krytov nepoznali a ani nekomunikovali s nikým, kto sa podieľal na príprave ich výroby. Skutočnosť, kto bol skutočným tvorcom preverovanej dokumentácie prípravkov a technologického postupu sa nepreukázala. Správca dane má pochybnosť o pravosti vyhotovenej dokumentácie vzhľadom na skutočnosť, že predložené výkresy boli zjavne prerábané, ako to vyjadril vo svojom znaleckom posudku znalec F. N.. Žalovaný uviedol, že posudzovanie zodpovedajúcej odbornosti ustanovených znalcov (namietanej žalobcom v odvolaní) neprislúcha finančným orgánom, ale ani žalobcovi. K námietke žalobcu voči postupu správcu dane týkajúceho sa zisťovania skutkového stavu a hodnotenia dôkazov žalovaný uviedol, že správca dane mal počas vyrubovacieho konania k dispozícii podklady, opakovane prehodnotil všetky získané dôkazy a vyjadrenia žalobcu a skutkové zistenia podrobne rozpisal vo svojom rozhodnutí. Správca dane počas výkonu vyrubovacieho konania postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránil záujmy štátu a obcí a dbal pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov i ostatných zúčastnených v daňovom konaní. Na kontrolu dokladov predložených žalobcom nadväzovalo skúmanie ekonomickej operácie a do úvahy bol braný skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie a vybratie dane. Správca dane vykonal všetky úkony za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, pričom vykonané dôkazy hodnotil podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov. Správca dane preveroval poskytnuté služby na základe Zmlúv o zabezpečení zákazky, pričom dospel k záveru, že uvedené dodanie služieb nebolo zo strany daňového subjektu dostatočne preukázané. Zdôraznil, že žalobca je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Žalobca nepredložil dostatočné dôkazy, ktoré by dodanie služby preukázali čo do priebehu a výsledku. Vyčíslenie rozdielu dane z príjmov právnickej osoby u žalovaného vyplynulo, zo zistení správcu dane za zdaňovacie

obdobie - hospodársky rok 01.04.2006 až 31.03.2007, a nie ako tvrdí žalovaný v odvolaní, zo zistení orgánov činných v trestnom konaní. Žalovaný uzavrel, že správca dane postupoval v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, všetky dôkazy vyhodnotil v ich vzájomnej súvislosti, žiadne dôkazy z hodnotenia nevyvlúčil a v Protokole aj v napadnutom rozhodnutí uviedol, akými úvahami sa riadil pri hodnotení dôkazov a aké právne predpisy použil pri vyslovení záverov. Rozhodnutie správcu dane je podľa žalovaného výsledkom zhodnotenia relevantných faktov, pričom správca dane počas výkonu daňovej kontroly i vyrubovacieho konania dodržiaval všeobecne záväzné právne predpisy. K námietke žalobcu aby správca dane zaujal stanovisko k právoplatnému Rozsudku Okresného súdu v Banskej Bystrici č. k. 4Tk/2/2014 z 11.02.2016, v ktorom bolo preukázané, že zo strany žalobcu sa nejednalo o fiktívne obchody, žalovaný uviedol, že daňové konanie a trestné konanie sú konania samostatné, ktoré sú navzájom na sebe nezávislé a vychádzajú z iných princípov. Podstatným rozdielom medzi daňovým a trestným konaním je problematika obráteného dôkazného bremena, ktoré sa uplatňuje pri správe daní, pri ktorej daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní. Trestné konanie je zákonom upravený postup OČTK, ktorého úlohou je zistiť, či bol trestný čin spáchaný, zistiť jeho páchatel'a a uložiť mu trest alebo ochranné opatrenie a prijaté rozhodnutie vykonať. Daňové konanie je osobitným typom správneho konania, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, ide o postup, ktorý vykonáva obvykle správca dane. Daňový subjekt má povinnosť daň priznať, ale tiež svoje tvrdenie preukázať. Pri kontrole správnosti vykázanej dane z príjmov je na daňovom subjekte, aby správcovi dane preukázal, že došlo k faktickému vynaloženiu výdavku a súčasne, že tento bol vynaložený na dosiahnutie zabezpečenia a udržania príjmu. Správca dane je povinný vydať rozhodnutie na základe zistení, ktoré vyplynuli z predmetnej daňovej kontroly, čo bolo realizované vydaním rozhodnutia správcu dane z 25.01.2019. Vzhľadom na uvedené skutočnosti rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutie správcu dane z 25.01.2019 potvrdil.

Žaloba

8. Žalobca sa žalobou podanou v zákonom stanovenej lehote domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.05.2019 a jemu predchádzajúceho rozhodnutia správcu dane z 25.01.2019, ktoré boli vydané po tom, ako boli všetky predchádzajúce rozhodnutia správcov dane i žalovaného vo veci vyrubenia rozdielu dane žalobcovi na dani z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007 zrušené a to Rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici z 22.02.2013 č. k. 24S/20/2010-293 (právoplatným 25.04.2013) a Rozsudkom Krajského súdu Bratislava zo dňa 07.12.2016 č. k. 6S/165/2014-144 (právoplatným 13.02.2017). Následne poukázal na vydané prvostupňové rozhodnutie správcu dane i žalovaného, z ktorých rozhodnutí odcitoval vybrané časti ich odôvodnenia. V časti III. žaloby označenej ako „Opis skutkového stavu pred vydaním napadnutých rozhodnutí“ žalobca podrobne opísal priebeh administratívneho konania vedeného v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. a následne podľa Daňového poriadku, v rámci ktorého boli použité dôkazy získané správcami dane v rámci viacerých daňových kontrol žalobcu (týkajúcich sa najmä kontroly DPH žalobcu za zdaňovacie obdobie január, február a marec 2007), ktoré boli následne v podstatnej miere označené súdmi za nezákonné a v rámci ktorých bolo vydaných viacero rozhodnutí správcu dane, ktoré boli následne súdmi zrušené a veci boli vrátené na ďalšie konanie správcovi dane. Žalobca konkrétne poukázal na súdne konanie vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010 týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb za hospodársky rok 01.04.2006 až 31.03.2007, predmetom ktorého bolo preskúmanie zákonnosti prvého rozhodnutia žalovaného i správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubovaný rozdiel na dani z príjmov právnických osôb za uvedené obdobie vo výške 1 507 058,75 Eur. Krajský súd rozhodnutia správcu dane i žalovaného zrušil z dôvodu nepredloženia úplného administratívneho spisu, pričom v odôvodnení konštatoval, že pokiaľ daňová kontrola nebola vykonaná zamestnancami miestne príslušného správcu dane, nebola vykonaná v súlade so zákonom a Protokol z takejto kontroly by nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý by v daňovom konaní nebolo možné použiť. Zároveň poukázal na to, že v konaní boli použité dôkazné prostriedky (zápisnice z výsluchov svedkov, zápisnice o miestnom šetrení a listinné dôkazy) získané z daňových kontrol zameraných na kontrolu oprávnenosti nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie február a marec 2007, kde bolo v konaní vedenom na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod č. k. 24S/6/2009 zistené, že príslušné daňové konanie bolo zaťažené vadou nezákonnosti. Krajský súd v Banskej Bystrici Rozsudkom č. k. 24S/6/2009 zo dňa 14.12.2011 zrušil rozhodnutia správcu dane i žalovaného týkajúce sa žalobcom uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za mesiace január, február a marec 2007, pričom v predmetnom rozsudku správny súd dospel k záveru, že celé daňové konanie vo veci vykonaných daňových kontrol za zdaňovacie obdobie február a marec 2007 a opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 bolo zaťažené

vadou nezákonnosti, pričom Protokoly o výsledku týchto kontrol, ako aj následne vydané rozhodnutia považoval za nezákonné. Správca dane bol preto povinný v ďalšom konaní týkajúcom sa dane z príjmov právnických osôb postupovať v súlade s rozsudkami Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010 a 24S/6/2009. Správca dane - Daňový úrad Bratislava následne pokračoval v daňovom (vyrubovacom) konaní a vydal v poradí druhé rozhodnutie správcu dane zo dňa 28.11.2013, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 493 665,77 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007, proti ktorému sa žalobca odvolal a žalovaný rozhodnutie správcu dane svojím rozhodnutím zo dňa 28.11.2013 potvrdil. Žalobca podal správnu žalobu na Krajskom súde v Bratislave za účelom preskúmania zákonnosti uvedených rozhodnutí a Krajský súd v Bratislave Rozsudkom č. k. 6S/165/2014 zo dňa 07.12.2016 rozhodnutia správcu dane i žalovaného zrušil z dôvodu, že rozhodnutie správcu dane bolo vydané miestne nepríslušným orgánom - Daňovým úradom Bratislava, keďže rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydal správca dane, ktorý nebol tým správcom dane, ktorý u žalobcu vykonával daňovú kontrolu a ktorý žalobcovi doručil Protokol s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 Daňového poriadku. Predmetný rozsudok Krajského súdu Bratislava bol potvrdený Rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 1Sžfk/26/2017 z 11.09.2018. Žalobca v žalobe ďalej poukázal na trestné konanie vedené na Okresnom súde v Banskej Bystrici, ktorý Rozsudkom č. k. 4Tk/2/2014 zo dňa 11.02.2016 obžalovaného F. M. G., ktorý bol v rozhodujúcom čase štatutárnym zástupcom žalobcu a ktorý bol o.i. obvinený zo zločinu neodvedenia dane a poistného (v súvislosti s uzatvorením Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a 14962, predmetom ktorých bola dodávka podkladov pre žalobcu za účelom zabezpečenia zákazky na výrobu 250 posuvných krytov pre vagóny KILS v prospech obchodnej spoločnosti OOS s.r.o. Ostrava, uzatvorenej s dodávateľmi spoločnosťou JESSICA s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o.) oslobodil spod obžaloby s odôvodnením, že skutok nie je trestným činom. Krajský súd v Banskej Bystrici Uznesením zo dňa 12.01.2017 č. k. 3To/57/2016 odvolanie prokurátora proti predmetnému rozsudku Okresného súdu v Banskej Bystrici odmietol. Žalobca poukázal na časti odôvodnenia rozhodnutia Okresného súdu v Banskej Bystrici. Žalobca napokon v časti III./6.žaloby poukázal na postup orgánov verejnej správy v súvislosti s daňovými kontrolami a vyrubovacími konaniami, týkajúcimi sa rozhodovania o oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za mesiace január, február a marec 2007, na následne vydané rozhodnutia správcu dane i žalovaného po vydaní Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/6/2009 (tri rozhodnutia správcu dane zo dňa 03.04.2013, ktorými správca dane žalobcovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2007, február 2007 a marec 2007). Žalobca následne podal na Krajský súd v Bratislave žaloby o preskúmanie zákonnosti uvedených rozhodnutí, pričom Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S/101/2014 zo dňa 11.09.2014, potvrdeným Rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 8Sžf/113/2014 zo dňa 17.09.2015, rozhodnutie správcu dane i žalovaného týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január 2007 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

9. Žalobca v článku V/ žaloby označenom ako „Právne zdôvodnenie - dôvody žaloby" tvrdil, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane i napadnuté rozhodnutie žalovaného trpia takými vadami, pre ktoré je ich potrebné zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. a), b), c), d), e), f), g) SSP, resp. že trpia takými závažnými vadami, ktoré majú za následok ich ničotnosť (nulitnosť). Žalobca súčasne uviedol, že napáda zákonnosť celého postupu žalovaného i správcov dane v daňovom konaní, v rámci ktorého správcovia dane nezákonne viedli a ukončili daňovú kontrolu, ako aj nezákonne začali, viedli a rozhodli v rámci vyrubovacieho konania týkajúceho sa dane z príjmov právnickej osoby - žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie (hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007). Žalobca následne uviedol nasledovné dôvody nezákonnosti napadnutých rozhodnutí:

1/ žalobca namietal skutočnosť, že rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy - správcu dane z 25.01.2019 nebolo žalobcovi doručené v súlade so zákonom (Daňovým poriadkom), pretože bolo doručené F. D. D., G. G., ktorá žalobcu v rámci uvedeného daňového konania v minulosti zastupovala na základe písomného plnomocenstva z 22.05.2009, avšak v čase doručenia rozhodnutia správcu dane už nebola zástupcom žalobcu, ktorý plnomocenstvo F. D. D. odvolal s účinnosťou od 22.11.2013, pričom odvolanie plnomocenstva sa nachádza v administratívnom spise správcu dane. Odvolanie plnomocenstva potvrdil aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, keď konštatoval, že zrušenie plnej moci F. D. D. pre správcu dane bolo účinné dňom doručenia 23.11.2013. Z poslednej strany rozhodnutia správcu dane podľa žalobcu vyplýva, že žalobcovi, ktorý v rámci daňového konania nebol už v čase vydania rozhodnutia správcu dane (25.01.2019) zastúpený žiadnym zástupcom, bolo prvostupňové rozhodnutie správcu dane zaslané len na vedomie. Uvedené považoval žalobca za takú závažnú procesnú vadu vyrubovacieho konania, ktorá odôvodňuje zrušenie napadnutého rozhodnutia správcu dane i žalovaného. Žalobca navyše poukázal na to, že rozhodnutie správcu dane obsahuje vo výrokovej

časti nesprávne (chybné) IČO pri identifikácii žalobcu, čo žalobca považuje za dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

2/ žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného i správca dane z dôvodu nezrozumiteľnosti a nedostatku dôvodov. Konkretizoval, že žalovaný i správca dane sa v rozhodnutiach účelovo vyhýbajú vysporiadaniu sa s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní (najmä s otázkou, kedy a v zmysle akého konkrétneho zákonného ustanovenia bolo začaté vyrubovacie konanie, kedy a akým úkonom začala daňová kontrola, kedy a kým, ktorými zamestnancami bol vyhotovený Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly, ktorý mal byť doručený daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie, na ktorý by bolo možné prihladať, ďalej či daňový subjekt predložil pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane a pod.) Žalobca ďalej namietal, že po nahliadnutí do administratívneho spisu zistil, že súčasťou spisu vedeného na Daňovom úrade Banská Bystrica nie je ani jeden dôkaz z daňových kontrol, o ktoré údajne správca dane v zmysle odôvodnenia mal oprieť svoje rozhodnutie. Správca dane podľa žalobcu zjavne použil ako podklad pre svoje rozhodnutie len predchádzajúce rozhodnutie o vyrubení dane v tejto veci (rozhodnutie Daňového úradu Bratislava z 28.11.2013), a z administratívneho spisu nebolo možné zistiť, či dôkazy, ktoré sú uvedené v napadnutých rozhodnutiach, zodpovedajú skutočne vykonaným dôkazom. Z rozhodnutí správcu dane i žalovaného (napriek ich obsiahlemu odôvodneniu) nie je možné zistiť, z ktorých konkrétnych skutočností a zrealizovaných dôvodov správne orgány pri vydávaní napadnutých rozhodnutí vychádzali. Z rozhodnutí nie je dostatočne zrejmé, akým spôsobom sa správca dane i žalovaný zaoberali otázkami, na ktoré upriamil pozornosť a ktoré im vytýkal vo svojich právoplatných rozsudkoch Krajský súd v Banskej Bystrici (rozsudky č. k. 24S/20/2010 a 24S/6/2009) a na ktoré upozorňoval v podanom odvolaní žalobca. Žalovaný ani správca dane tieto skutočnosti v napadnutých rozhodnutiach neuvádzajú napriek tomu, že žalobca sa vo svojich podaniach v rámci daňového konania (ako aj v žalobách) opakovane dožadoval oznámenia týchto podstatných skutočností a zákonných ustanovení, v zmysle ktorých správca dane postupoval. Napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane teda trpia rovnakými vadami nezrozumiteľnosti ako aj nedostatku dôvodov, ako trpia rozhodnutia žalovaného týkajúce sa DPH žalobcu za január 2007 napadnuté v súdnom konaní vedenom na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 1S/101/2014 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 8Sžf/113/2014 zo dňa 17.09.2015.

3/ žalobca ďalej namieta nezákonnosť celej daňovej kontroly týkajúcej sa dane z príjmu právnickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie (hospodársky rok 01.04.2006 do 31.03.2007) zakončenej Protokolom Daňového úradu Zvolen č. 685/330/29041/09/G. zo dňa 29.05.2009. Žalobca poukázal na to, že správca dane svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že vzhľadom na skutočnosť, že daňovú kontrolu vykonávali miestne nepríslušní kontrolóri Daňového úradu Banská Bystrica II, v rámci vyrubovacieho konania uskutočneného po vydaní rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010 na úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie od 01.04.2006 do 31.03.2007 neprihliadal. Napriek tomuto tvrdeniu správca dane v odôvodnení rozhodnutia uvádza, že Daňový úrad Zvolen (ako vtedy príslušný správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnických osôb za kontrolované zdaňovacie obdobie, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol z 29.05.2009, doručený 06.07.2009. Správca dane i žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach účelovo vyhýbajú tvrdeniu, že aj tento protokol za Daňový úrad Zvolen vyhotovili a prerokovali so žalobcom osoby, ktoré neboli zamestnancami miestne príslušného správcu dane (Daňového úradu Zvolen), ale vyhotovili ho a prerokovali miestne nepríslušní zamestnanci Daňového úradu Banská Bystrica II, ktorých všetky úkony v rámci predmetnej daňovej kontroly boli vo vyššie uvedených rozsudkoch správnych súdov vyhodnotené ako nezákonné úkony, na ktoré v daňovom konaní nemožno prihladať. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na odôvodnenie Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010, v zmysle ktorého miestne príslušným správcom dane žalobcu vzhľadom na jeho (vtedajšie) sídlo vo Zvolene bol v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Daňový úrad Zvolen. Keďže daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, než miestne príslušného, správca dane pri začatí priebehu aj ukončení daňovej kontroly konal v priamom rozpore s § 3 ods. 1 Zákona o správe daní vo vzťahu k čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Keďže daňová kontrola nebola vykonaná zamestnancami miestne príslušného správcu dane, t. j. nebola vykonaná v súlade so zákonom, aj Protokol č. 685/330/29041/09/G. zo dňa 29.05.2009 z takejto kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý vo vyrubovacom konaní nie je možné použiť. Podľa žalobcu v danom prípade teda neexistuje zákonný predpoklad (podklad) na samotné začatie vyrubovacieho konania v súlade s § 68 ods. 1 Daňového poriadku, nakoľko v danej veci nebola vykonaná daňová kontrola, na ktorú je možné prihladať a ktorá je nevyhnutným predpokladom na existenciu vyrubovacieho konania. Žalobcovi teda nebol doručený Protokol s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového

poriadku, prípadne podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., na ktorý by bolo možné prihladať a ktorého doručenie žalobcovi je základnou zákonnou podmienkou začatia vyrubovacieho konania. Na túto skutočnosť boli konajúci správcovia dane i žalovaný v rámci rozsiahleho daňového konania, ako aj v rámci predchádzajúcich súdnych konaní, žalobcom opakovane upozorňovaní, pričom správcovia dane i žalovaný sa s touto námietkou žalobcu vo svojich rozhodnutiach opakovane relevantne nevysporiadali. Správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach prihlasujú na Protokol č. 685/330/29041/09/G. zo dňa 29.05.2009 ako na právny úkon, ktorý nemá právne vady a na ktorý teda možno v rámci daňového konania prihladať, resp. ho možno použiť. Robia tak v priamom rozpore s právnym názorom, ktoré vyslovili správne súdy vo vyššie uvedených zrušujúcich rozsudkoch, čím opakovane porušili § 191 ods. 6 SSP. Žalobca argumentoval, že ak samotná daňová kontrola zakončená Protokolom z nej, na ktorý nemožno prihladať, bola správnymi súdmi vyhodnotená ako nezákonná, nemožno túto nezákonnosť v zmysle Daňového poriadku už odstrániť v rámci priebehu nasledujúceho vyrubovacieho konania, ktoré je ukončené v zmysle § 68 a nasl. Daňového poriadku. Úkonmi vo vyrubovacom konaní už správca dane zákonne neodstráni nedostatky daňovej kontroly, ktorej zákonný predpoklad je podmienkou vedenia zákonného vyrubovacieho konania. Správca dane mal podľa žalobcu po zrušujúcich rozhodnutiach správnych súdov jedinou možnosť a to začať a viesť zákonnú daňovú kontrolu, ktorú by zakončil zákonným Protokolom o nej, na ktorú by mohlo následne nadväzovať zákonné vyrubovacie konanie, čo sa však v danom prípade nestalo.

4/ žalobca ďalej namietal nezákonný postup správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica, ktorý v rozpore so zákonom neuskutočnil oboznámenie sa s výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku za prítomnosti žalobcu, prípadne jeho splnomocneného zástupcu. Správca dane (DÚ Banská Bystrica) po vrátení veci na ďalšie konanie na základe Rozsudku Krajského súdu Bratislava zo 07.12.2016 č. k. 6S/165/2014 porušil § 68 ods. 3 Daňového poriadku tým, že neprerokoval s daňovým subjektom ním predložené rozsiahle pripomienky a dôkazy a následne nespísal zápisnicu o priebehu a o výsledku dokazovania, resp. nevyhotovil úradný záznam, že sa daňový subjekt nezúčastnil na prerokovaní pripomienok a dôkazov a to v zákonom stanovenej lehote. Žalobca namietal, že správca dane bol oprávnený vyrubiť daň len po prerokovaní s daňovým subjektom ním predložených pripomienok a dôkazov, resp. po vyhotovení úradného záznamu, že sa žalobca nezúčastnil na prerokovaní pripomienok a dôkazov, a to v lehote stanovenej v § 68 ods. 3 Daňového poriadku, čo sa však nestalo. Týmto boli podľa žalobcu priamo porušené ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku týkajúcu sa vyrubovacieho konania a z tohto dôvodu nebolo možné správcu dane vydať zákonné rozhodnutie o vyrubení dane. Správca dane (Daňový úrad Banská Bystrica) síce na str. 12 prvostupňového rozhodnutia uvádza, že správca dane umožnil daňovému subjektu pri ústnom pojednávaní vyjadriť sa k výsledkom vyrubovacieho konania, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 22.03.2013, s obsahom ktorej bol žalobca oboznámený a jej obsah potvrdil svojím podpisom, avšak v zmysle záverov Rozsudku Krajského súdu Bratislava č. k. 6S/165/2014 zo dňa 07.12.2016 vyrubovacie konanie je oprávnený vykonať len ten správca dane, ktorý vykonal aj daňovú kontrolu a teda v danom prípade len Daňový úrad Banská Bystrica, a nie Daňový úrad Bratislava. Z uvedeného vyplýva, že všetky úkony Daňového úradu Bratislava, vrátane spísania Zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 22.03.2013, boli vykonané nepríslušným správcu dane a nemožno na ne v daňovom konaní prihladať.

5/ žalobca v žalobe namietal, že správca dane vydal napadnuté rozhodnutie z 25.01.2019 po lehote, v ktorej bol oprávnený vyrubiť rozdiel dane. Poukázal na ust. § 69 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí 5 rokov od konca roka, v ktorom daňovému subjektu vznikla povinnosť podať daňové priznanie, teda v danom prípade do konca roka 2007. Správca dane bol podľa žalobcu oprávnený vyrubiť rozdiel dane v tomto prípade najneskôr do konca roka 2012. V danom prípade nebol vykonaný podľa žalobcu úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdiel dane ako to predpokladá § 69 ods. 2 Daňového poriadku, čo by spôsobilo začatie plynutia novej 5 ročnej lehoty, nakoľko žalobcovi nebol doručený Protokol z daňovej kontroly v súlade s § 69 ods. 3 Daňového poriadku, resp. § 15 zákona č. 511/1992 Zb., na ktorý by bolo možné prihladať (nakoľko na Protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly z 29.05.2009 nemožno v zmysle vyššie uvedených tvrdení žalobcu prihladať). Žalobca nemá vedomosť o tom, či žalovaný a správca dane posudzovali doručovanie Protokolu z daňovej kontroly v zmysle § 69 ods. 3 Daňového poriadku alebo § 15 zákona č. 511/1992 Zb., nakoľko použitie právnych predpisov, ktorými sa riadili, v tomto prípade neuvádzajú. Žalobca má preto pochybnosť, či rozhodnutie bolo vydané na základe pre danú vec účinného právneho predpisu.

6/ žalobca poukázal na to, že podľa odôvodnení napadnutých rozhodnutí v rámci vyrubovacieho konania (s prihladnutím na rozsudok Krajského súdu Banská Bystrica č. k. 24S/6/2009) správca dane

použil len dôkazy a zisťovania, ktoré správca dane získal počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2007, počas výkonu opakovanej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január 2007 získané miestne príslušnými zamestnancami správcu dane a dôkazy získané vo vyrubovacom konaní, pričom na dôkazy a zisťovania správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 01.04.2006 až 31.03.2007 neprihliadal. Žalobca napáda zákonnosť použitia uvedených dôkazov a zisťovanie správcom dane, ako aj nedostatočné zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci z nasledovných dôvodov: žalobca má za to, že zo záverov Rozsudku Krajského súdu Banská Bystrica č. k. 24S/6/2009 jednoznačne vyplýva, že daňová kontrola týkajúca sa DPH žalobcu za zdaňovacie obdobie február a marec 2007, ako aj opakovaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január 2007 neboli vykonávané v súlade so zákonom a aj Protokoly z nich tak nadobudli povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktoré v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že boli použité, je celé konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutia, ktoré sú jeho završením a vychádzajú aj zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v Protokole z takejto kontroly, sú rovnako nezákonné. Keďže na úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za kontrolované zdaňovacie obdobie nemožno prihliadať v zmysle záverov rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010 a na úkony správcu dane vykonané počas výkonu opakovanej daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január 2007 (aj keď získané miestne príslušnými zamestnancami správcu dane) nemožno prihliadať v zmysle záverov Rozsudku Krajského súdu Banská Bystrica č. k. 24S/6/2009, žalovaný, ako aj správca dane v priamom rozpore so závermi uvedených rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici opreli svoje napadnuté rozhodnutie a dôkazy a zisťovania, na ktoré neboli oprávnení prihliadať. Žalobca poukázal na to, že podstatná časť zistení, o ktoré žalovaný i správca dane opierajú napadnuté rozhodnutia, sú získané počas výkonu opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007. Výlučne z dôkazov získaných správcom dane počas výkonu prvej daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2007 nemohol správca dane dospieť k záverom uvedeným v napadnutom rozhodnutí, nakoľko na základe týchto dôkazov ani predchádzajúci správca dane pri prvej kontrole DPH žalobcu pôvodne nedospel k záveru, že by žalobca dostatočne nepreukázal zabezpečenie služieb svojimi dodávateľmi JESSICA s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. (na základe Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a č. 14962). V administratívnom spise, ktorý je vedený u správcu dane neboli pri rozhodnutí medzi podkladmi na vydanie napadnutých rozhodnutí zahrnuté všetky dôkazy, ktoré boli vykonané správnym súdom v súdnom konaní vedenom na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 24S/20/2010 a ktoré boli vykonané správnym súdom v súdnom konaní vedenom na Krajskom súde Bratislava pod sp. zn. 6S/165/2014, čím bolo priame porušené ust. § 191 ods. 5 SSP. Správca dane tak podľa žalobcu nedostatočne zistil skutkový stav na riadne posúdenie veci, pričom svoje rozhodnutie naopak oprel o také dôkazy a zistenia, ktoré v zmysle predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutí súdov nebol oprávnený použiť.

7/ žalobca v žalobe poukázal na nezákonnosť všetkých úkonov správcu dane (dôkazy a zisťovania), ktoré boli získané počas vyrubovacieho konania, nakoľko na vykonanie takýchto úkonov v rámci vyrubovacieho konania nebol oprávnený. Jedná sa najmä o úkony, keď správca dane predvolal a vypočul podľa § 20 a § 25 Daňového poriadku ako svedkov bývalých konateľov subdodávateľských spoločností dodávateľa daňového subjektu. Žalobca argumentoval, že v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku je správca dane oprávnený vykonať dokazovanie, alebo miestne zisťovanie v rámci vyrubovacieho konania iba na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov. V tomto prípade však žalobca nepredkladal pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve tak, ako to predpokladá § 46 ods. 8 Daňového poriadku, na vypočutie svedkov v rámci vyrubovacieho konania zákonné podmienky neboli splnené, pričom správca dane mohol takéto úkony vykonať iba v rámci prípadnej daňovej kontroly podľa § 44 a nasl. Daňového poriadku, nie teda v rámci vyrubovacieho konania. Napriek tomu žalovaný i správca dane použili takto nezákonne získané dôkazy ako podklad pre napadnuté rozhodnutia.

8/ žalobca poukázal na skutočnosť, že v rámci trestného konania vedeného na Okresnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 4Tk/2/2014 boli vyvrátené tvrdenia a dôkazy uvádzané v napadnutých rozhodnutiach, pričom správca dane bol v rámci tohto trestného konania v pozícii poškodeného. Napriek uvedenému žalobca ani žalovaný v napadnutých rozhodnutiach vôbec nezohľadnili uvedené rozhodnutie Okresného súdu v Banskej Bystrici v trestnom konaní, ani dôkazy vykonané v rámci tohto trestného konania a to napriek tomu, že tento rozsudok mali pri rozhodovaní k dispozícii. Žalobca poukázal na to, že v trestnom konaní po rozsiahlom dokazovaní bolo preukázané, že sa zo strany žalobcu nejednalo o fiktívne obchody a bolo súčasne preukázané, že správca dane si počas daňových kontrol nedostatočne zistil a zabezpečil

dôkazy potrebné pre rozhodnutie o vyrubení dane, pričom sa ešte navyše snažil neužiť orgány činné v trestnom konaní a trestný súd na to, aby túto jeho povinnosť za správcu dane splnil. Uvedený rozsudok Okresného súdu v Banskej Bystrici vydaný v trestnom konaní svedčí podľa žalobcu o tom, že správca dane nedostatočne zistil a zabezpečil dôkazy potrebné pre rozhodnutie o vyrubení dane.

9/ žalobca namietal postup žalovaného i správcu dane, ktorý zistenia zo subdodávateľských zmluvných vzťahov použili na ťarchu daňového subjektu - žalobcu. Žalovaný i správca dane pochybnosť o poskytnutí deklarovaného plnenia zo zmluvného vzťahu medzi žalobcom a jeho zmluvnými partnermi - spoločnosťami JESSICA s.r.o. a WANDERBILD s.r.o. ustálili zo skutočností zistených správcou dane od subdodávateľských spoločností, resp. od ich konateľov a to od spoločností PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o., ktoré neboli v žiadnom zmluvnom vzťahu s daňovým subjektom - žalobcom. Na výpovede osôb, ktoré neboli v žiadnom obchodnom vzťahu so žalobcom, resp. na akékoľvek zistenia získané od týchto osôb nie je správca dane podľa žalobcu oprávnený prihliadať, nakoľko sa nejedná o kontrolovaný zmluvný vzťah medzi žalobcom a jeho zmluvnými partnermi, ale jedná sa o zmluvný vzťah subdodávateľský, ktorý žalobca nemohol nijakým spôsobom ovplyvniť.

10/ žalobca namietal, že žalovaný správca dane sa v napadnutých rozhodnutiach nevysporiadali so všetkými námietkami žalobcu, ani s navrhovanými a vykonanými dôkazmi. Žalobca argumentoval, že existujú právne dôvody pre zrušenie napadnutých rozhodnutí, pretože z vykonaného dokazovania správcu dane, vrátane žalobcom dodaných a zabezpečených dôkazov, bolo žalobcom jednoznačne preukázané, že plnenie zo Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a č. 14962 sa uskutočnilo, pre odstránenie rozporov ohľadne skutočnosti, či obchodná spoločnosť OOS s.r.o. Ostrava, Česká republika pred začiatkom výroby krytov na vagóny KILLS dňa 01.01.2007 disponovala technickou dokumentáciou prípravkov a technologickým postupom na výrobu krytov na vagóny KILLS by bolo potrebné vykonať opakovaný zákonný výsluch štatutárneho zástupcu spoločnosti OOS s.r.o. Ostrava, správcovia dane sa v priebehu výkonu daňovej kontroly viackrát dopustili závažných procesných pochybení, čo malo za následok porušenie zákonných práv žalobcu (právo byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky, právo nahliadať do spisu) a žalobca poukazuje na závery Znaleckého posudku č. 106/2012 z 05.04.2012 vypracovaného Žilinskou Univerzitou v Žiline, Ústav súdneho inžinierstva, ktorý bol vyhotovený na základe objednávky PPZ UBOK Banská Bystrica v trestnej veci následne vedenej na Okresnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 4Tk/2/2014. Žalobca bol oprávnený namietať zodpovedajúcu odbornosť ustanovených znalcov a povinnosťou správcu dane bolo sa s takouto námietkou vysporiadať.

11/ žalobca v Prílohe č. 1 žaloby uviedol aj ďalšie skutkové a právne dôvody, ktoré sú predpokladom na zrušenie napadnutých rozhodnutí.

12/ žalobca poukázal na to, že pôvodný Dodatočný výmer zo dňa 17.07.2009 (správne malo byť uvedené zo dňa 09.07.2007), ktorým správca dane vyrubil žalobcovi daň z príjmov právnických osôb za kontrolované zdaňovacie obdobie má 97 strán, pričom toto rozhodnutie správcu dane zdôvodnil poznatkami získanými z úkonov správcu dane vykonaných počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie od 01.04.2006 a 31.03.2007. V napadnutom rozhodnutí správca dane už konštatuje, že na úkony správcu dane vykonanej počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za uvedené kontrolované zdaňovacie obdobie vôbec neprihliadal. Z uvedeného vyplýva, že vykonanie všetkých rozsiahlych úkonov správcu dane počas výkonu predmetnej daňovej kontroly bolo nevhodné, zbytočné a bezdôvodne zaťažujúce prostriedky štátneho rozpočtu i žalobcu. Napriek tomu, že správca dane v napadnutom rozhodnutí neprihliadol na žiadny úkon vykonaný počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb, v napadnutom rozhodnutí dospel k rovnakým záverom ako v predchádzajúcom dodatočnom platnom výmere, ktoré však zdôvodnil, už len na 36 stranách. Takéto konanie správcu dane považuje žalobca za účelové, má jediné účelové a to za každých okolností doručiť žalobcovi v zásade rovnaký rozdiel dane, ako tomu bolo pri predchádzajúcom dodatočnom platnom výmere, a to napriek tomu, že žalobca ním predloženými dôkazmi nesporne preukázal, že plnenie zo Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a 14962 sa uskutočnilo. Takýto postup žalobca hodnotil ako nezákonný (šikanózný), v rozpore s § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Z napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane podľa žalobcu vyplývajú nesprávne a účelové skutkové zistenia, tieto rozhodnutia boli vydané na základe nesprávneho hodnotenia dôkazov a konanie žalovaných trpí aj procesnými vadami, ktoré majú vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Napriek uvedenému žalovaný i správca dane v rámci tohto daňového konania tvrdia, že proces vyrubenia daní je v súlade so zákonom, ako aj, že nie je preukázané, že sa uskutočnilo plnenie zo Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a 14962. Pri tomto tvrdení zjavne porušujú ustanovenia príslušných právnych predpisov najmä Daňového poriadku, na čo boli už v minulosti opakovane upozorňované zo strany žalobcu správnych súdov i trestných súdov. Žalobca preto navrhol, aby správny súd zväzil uloženie pokuty žalovanému s poukazom na § 191 ods. 6 SSP.

Vyjadrenie žalovaný

10. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe uviedol, že žalobca v žalobe uvádza presne tie isté skutočnosti, ktoré uvádzal v odvolaniach a s ktorými sa žalovaný vo svojich rozhodnutiach zaoberal a podrobne ich zdôvodnil. Mal za to, že svojím rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktoré tento vydal v zmysle právneho názoru vyjadreného v Rozsudku Najvyššieho súdu SR č.k. 1Sžfk/26/2017 z 11.09.2018 (body 19 a 23) a to, že po zrušení právoplatného rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní je vec vrátená na ďalšie konanie, z hľadiska procesnej konštrukcie pokračuje vyrubovacie konanie začaté po doručení Protokolu z daňovej kontroly. Príslušným na rozhodnutie v tomto konaní je naďalej ten správca dane, ktorý daňovú kontrolu začal. Ďalej poukázal na body 45 až 47 Rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/165/2014, v ktorom je uvedené, že pokiaľ podkladom na vydanie rozhodnutia žalovaného boli zistenia správcu dane získané počas daňovej kontroly, ktorej predmetom bola daň z príjmov právnických osôb za hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007, ako aj zistenia z daňovej kontroly zameranej na kontrolu oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február až marec 2007 a opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 v takom rozsahu, ktorý je súladný s dikciou § 24 ods. 4 Daňového poriadku, teda, že neboli ako dôkaz použité dôkazy získané na základe úkonov pracovníkov nepríslušného správcu dane a ani Protokol vyhotovený v spomínaných kontrolách, takýto postup žalovaného nemožno považovať za nezákonný, keďže zodpovedá požiadavkám § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Súd s poukazom na § 46 ods. 9 Daňového poriadku považoval daňovú kontrolu za ukončenú aj napriek neprípustnosti Protokolu o daňovej kontrole ako dôkazu pre vyrubovacie konanie, keďže Protokol o daňovej kontrole existuje a bol žalobcovi i doručený spôsobom podľa § 48 ods. 8, bol prerokovaný so žalobcom 06.07.2009 a v zmysle § 68 ods. 1 nasledujúcim dňom po doručení Protokolu začalo vyrubovacie konanie. Pokiaľ žalobca namietal preklúziu práva dorubiť mu daň, súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že s poukazom na § 69 ods. 3 Daňového poriadku prerokovanie Protokolu so žalobcom dňa 06.07.2009 je úkonom smerujúcim na vyrubenie dane, o ktorom bol žalobca vyzrozmeneý a od konca roka, v ktorom bol úkon smerujúci na vyrubenie dane vykonaný, začína plynúť nová 5-ročná lehota na vyrubenie dane. Žalovaný vo vyjadrení ďalej poukázal na priebeh daňovej kontroly a následného daňového konania, na vydané rozhodnutia správcu dane i žalovaného i rozhodnutia správnych súdov i Najvyššieho súdu SR. Následne sa vyjadril ku žalobným bodom. K žalobcom namietanému postupu správcu dane, ktorý podľa tvrdenia žalobcu zistenia zo subdodávateľských zmluvných vzťahov použili na farchu daňového subjektu a k jeho tvrdeniu, že žalobca jednoznačne preukázal, že plnenie zo Zmlúv o zabezpečení zákazky č. 14961 a č. 14962 sa uskutočnilo, žalovaný uviedol, že správca dane počas vyrubovacieho konania mal k dispozícii podklady, opakovane prehodnotil všetky získané dôkazy a vyjadrenia žalobcu a skutkové zistenia podrobne opísal v rozhodnutí z 28.11.2013. Správca dane konštatoval, že počas výkonu vyrubovacieho konania postupoval v súlade so všeobecnými právnymi predpismi, na kontrolu dokladov predložených daňovým subjektom nadväzovalo skúmanie ekonomickej operácie a do úvahy bral skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti pre určenie alebo vyrubenie dane. Vykonal všetky úkony za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu, pričom vykonané dôkazy hodnotil podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov, preveroval poskytnuté služby na základe Zmlúv o zabezpečení zákazky, pričom dospel k záveru, že uvedené dodanie služieb nebolo zo strany daňového subjektu dostatočne preukázané. Daňový subjekt je povinný preukázať a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa plnenie uskutočnilo. Daňový subjekt nepredložil dostatočné dôkazy, ktoré by dodanie služby preukázali čo do priebehu a výsledku. Uvedené dodanie služieb nebolo preukázané a podložené ani výpoveďami svedkov - p. M. (bývalého konateľa spoločnosti WANDERBILD, s.r.o.) a p. N. (bývalého konateľa spoločnosti JESSICA, s.r.o.) a zisťovaním v rámci dokazovania správcu dane sa dodanie služby tiež nepreukázalo. Existencia faktúr, zmlúv, ponuky na dodávku, ponukovej technickej špecifikácie a skutočnosť, že doklad vystavil dodávateľ, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, nie sú dostatočne dôkazom na preukázanie, že sa uskutočnilo dodanie služby, nakoľko konatelia dodávateľských spoločností sa vo svojich svedeckých výpovediach vyjadrili, že by sami uvedenú službu nevedeli poskytnúť a služby im poskytli spoločnosti PQ TRADE, s.r.o. a PRICE-INVEST, s.r.o.. Správca dane preveroval aj subdodávateľské spoločnosti a vo vyrubovacom konaní vypočul bývalých konateľov spoločnosti PQ TRADE, s r.o., p. O. H. a O. Z., ktorí si vo výpovediach protirečili. K. Z. vo svojom vyjadrení poprel poskytnutie služby pre spoločnosť JESSICA, s.r.o. Ďalej správca dane chcel predvolať aj bývalého konateľa spoločnosti PRICE-INVEST, s.r.o. S. H. (ktorý mal byť dodávateľom služieb pre spoločnosť WANDERBILD, s.r.o.), avšak podľa zistení správcu dane je tento evidovaný ako bezdomovec a nie je známe, kde sa momentálne zdržiava. Pokiaľ žalobca poukázal na závery

Znaleckého posudku z 05.04.2012 žalovaný uviedol, že všetky znalecké posudky, vrátane uvedeného posudku z 05.04.2012, ktoré boli predložené správcovi dane, resp. si ich správca dane zaobstaral sám, poukazujú na možnosť vyhotoviť predmetnú dokumentáciu prípravkov a technologický postup na výrobu krytov na vagóny KILS v období od septembra do novembra 2006 a výrobu prípravkov v období december 2006, ale len za určitých podmienok. V predložennom posudku sa predpokladá okrem výkonu tímu skúsených konštruktérov aj súčinnosť technológa so zástupcom výroby, konzultovanie navrhnutých výrobných postupom s hlavným konštruktérom výroby, podrobná znalosť spôsobu výroby - oboznámenie sa s dostupnými výrobnými prostriedkami, manipulačnou technikou a priestorovými kapacitami. Zo svedeckých výpovedí p. N. a p. M. vyplynulo, že nekomunikovali s nikým z OOS s.r.o., Ostrava ohľadne zákazky na výrobu krytov na vagóny KILS, pretože tým by došlo k porušeniu podmienok Zmlúv o zabezpečení zákazky. Je teda možné predpokladať, že podmienky výroby krytov nepoznali a ani nekomunikovali s nikým, kto sa podieľal na príprave ich výroby. Kto bol skutočným tvorcom preverovanej dokumentácie prípravkov a technologického postupu sa nepreukázalo, či ju už nevlastnila OOS s.r.o., Ostrava sa nepodarilo preukázať ale ani vyvrátiť. Správca dane má pochybnosti o pravosti vyhotovenej dokumentácie vzhľadom na skutočnosť, že predložené výkresy boli zjavne prerábané, ako to vyjadril vo svojom znaleckom posudku znalec F. N.. K doručovaniu rozhodnutia správcu dane žalovaný uviedol, že správca dane doručoval rozhodnutie z 25.01.2019 splnomocnenej zástupkyňi daňového subjektu a bolo zaslané na vedomie aj na adresu sídla spoločnosti. Z uvedeného vyplýva, že žalobca nebol ukrátený na svojich právach a bolo mu umožnené podať opravný prostriedok v zmysle Daňového poriadku, čo aj urobil. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane pochybil, keď pri svojom rozhodovaní neprihliadol na právoplatný rozsudok Okresného súdu v Banskej Bystrici z 11.02.2016 žalovaný uviedol, že daňové konania a trestné konania sú konania samostatné, ktoré sú navzájom na sebe nezávislé a vychádzajú z iných princípov. Podstatným rozdielom medzi daňovým a trestným konaním je problematika obráteného dôkazného bremena, ktoré sa uplatňuje pri správe daní, pri ktorej daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní. Daňový subjekt má povinnosť daň priznať, ale tiež svoje tvrdenie preukázať. Pri dani z príjmov je na daňovom subjekte, aby pri správe daní preukázal, že došlo k faktickému vynaloženiu výdavku a súčasne tento bol vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu. Žalovaný zotrval na svojich záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, pričom tvrdil, že sa vysporiadal so všetkými námietkami uplatnenými žalobcom. Žalovaný, ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav a po právnej stránke vec posúdili správne, preto žalovaný navrhol, aby bola žaloba ako nedôvodná zamietnutá.

Replika

11. Žalobca v replike k vyjadreniam žalovaného k jednotlivým žalobným bodom uviedol, že vo vzťahu k namietanému nezákonnému doručovaniu prvostupňového rozhodnutia správcu dane zotráva na podanej námietke s tým, že správca dane doručil predmetné rozhodnutie F. D. D., hoci v čase doručenia tohto rozhodnutia už žalobcu (od roku 2011) nezastupovala a žalobcovi doručil rozhodnutie len „na vedomie“. Doručovanie písomností a danie písomnosti „na vedomie“ ma podľa žalobcu iný právny následok, nie je ich možné zamieňať. Tvrdil, že rozhodnutie žalovaného je z dôvodu tejto závažnej procesnej vady potrebné zrušiť, pretože bolo vydané bez toho, aby rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy bolo žalobcovi doručené v súlade s Daňovým poriadkom. Pokiaľ žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia trpia vadami nezrozumiteľnosti a nedostatku dôvodov, ako aj, že súčasťou administratívneho spisu vedeného na Daňovom úrade Banská Bystrica nie je ani jeden dôkaz z daňových kontrol, o ktoré správca dane v zmysle odôvodnenia mal oprieť svoje rozhodnutie a tak z napadnutých rozhodnutí nie je možné zistiť, z ktorých konkrétnych skutočností a realizovaných dôvodov orgány verejnej správy vychádzali, sa žalovaný vysporiadal len vyjadrením, že žalobca uvádza tie isté skutočnosti, ako boli uvedené v odvolaniach a s ktorými sa žalovaný vo svojich rozhodnutiach zaoberal a že žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach nimi zaoberal a podrobne ich zdôvodnil. Z administratívneho spisu, ktorý žalovaný predložil aj správne mu súdu však vyplýva, že správca dane nemal pri rozhodovaní a vydaní prvostupňového rozhodnutia správcu dane z 25.01.2019 k dispozícii podklady získané pri daňových kontrolách, ktoré v danej veci predchádzali vyrubovaciemu konaniu a žalobcovi teda nie je zrejmé, ako mohol správca dane pri vydaní napadnutého rozhodnutia „opakovane prehodnotiť všetky získané dôkazy a vyjadrenia daňového subjektu“, keďže ich pri rozhodovaní nemal k dispozícii. Pokiaľ žalovaný vo vyjadrení odkazuje na skutočnosť, že svoje skutkové zistenia už podrobne rozpísal v rozhodnutí z 28.11.2013, zjavne si neuvedomil, že toto rozhodnutie vydal Daňový úrad Bratislava, pričom Krajský súd v Bratislave rozsudkom zo 07.12.2016 toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s odôvodnením, že rozhodnutie správcu dane je vydané miestne nepríslušným orgánom. Podľa žalobcu žalovaný nemôže odkazovať na to, že podrobne sú

jeho zistenia rozpísané v predchádzajúcom rozhodnutí Daňového úradu Bratislava, ktoré bolo zrušené z dôvodu, že tento Daňový úrad Bratislava takéto rozhodnutie nebol oprávnený ani vydať. Podľa žalobcu je zjavné, že žalovaný ani v rámci súdneho konania nevie uviesť, z ktorých konkrétnych skutočností a zrealizovaných dôvodov orgány verejnej správy pri vydaní napadnutých rozhodnutí vychádzali. Nezdôvodnené stanovisko žalovaného, že má len pochybnosti o reálnej dodávke služieb, čo sa „nepodarilo preukáza ani vyvrátiť“ nie je podľa žalobcu akceptovateľným zdôvodnením rozhodnutí žalovaného i správcu dane. V tejto súvislosti žalobca súčasne uviedol, že správca dane účelovo zabezpečil a vykonal, resp. nezabezpečil a nevykonal niektoré dôkazy v neprospech daňového subjektu (napr. keď správca dane účelovo vybral na posúdenie veci znalca F. V. N., pričom tento bol znalcom z iného odboru ako strojárstvo a ktorý podľa žalobcu nebol oprávnený takýto posudok vypracovať). Znaleckým posudkom zabezpečeným orgánmi činnými v trestnom konaní boli podľa žalobcu v celej miere vyvrátené tvrdenia znalca F. V. N.. Pokiaľ žalovaný k námietke žalobcu, ktorou namietal zákonnosť celej daňovej kontroly týkajúcej sa dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie -hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007 s odôvodnením, že Protokol z 29.05.2009 vyhotovili a prerokovali so žalobcom osoby, ktoré neboli zamestnancami miestne príslušného správcu dane a tento v zmysle predchádzajúcich rozhodnutí správnych súdov nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý vo vyrubovacom konaní nie je možné použiť a teda ani neexistuje zákonný predpoklad na začatie vyrubovacieho konania podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, nakoľko v daňovej veci nebola vykonaná daňová kontrola, na ktorú je možné prihliadať a ktorá je nevyhnutným predpokladom na existenciu vyrubovacieho konania, žalobca poukázal na text odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo 07.12.2016, pričom podľa žalobcu tento právny názor Krajského súdu v Bratislave je rozporný s právnym názorom Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý vo veci rozhodol rozsudkom z 22.02.2013, pričom v zmysle záverov Krajského súdu v Banskej Bystrici predmetný Protokol nadobudne povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku a v daňovom konaní ho nemožno použiť v prípade zistenia, že daňová kontrola nebola vykonaná zamestnancami miestne príslušného správcu dane. V prípade, ak použitý bol, celé nasledujúce vyrubovacie konanie je zaťažené vadou nezákonnosti a teda aj samotné napadnuté rozhodnutia, ktoré sú zavŕšením nezákonného vyrubovacieho konania, sú rovnako nezákonné. Žalobca pritom neopiera, že súčasťou administratívneho spisu je Protokol Daňového úradu Zvolen z 29.05.2009, ktorý bol žalobcovi doručený a bol s ním aj prerokovaný. Podľa žalobcu predmetný Protokol je buď z právneho hľadiska platným úkonom správcu dane, na ktorý sa v rámci celého daňového konania musí prihliadať, alebo je neplatným úkonom správcu dane, na ktorý v daňovom konaní prihliadať nemožno, a teda nemôže predstavovať úkon, ktorého doručením je daňová kontrola ukončená v zmysle § 49 ods. 9 Daňového poriadku. Platnosť, resp. zákonnosť predmetného Protokolu alebo jeho použiteľnosť v rámci daňového konania nemôže byť podľa názoru žalobcu posudzovaná podľa toho, vo vzťahu v akej skutočnosti sa jeho platnosť v rámci daňového konania posudzuje. Žalovaný vo svojom vyjadrení nespochybnil ani tvrdenie žalobcu, že samotný Protokol Daňového úradu Zvolen z 29.05.2009 vyhotovili a prerokovali s daňovým subjektom osoby, ktoré neboli zamestnancami miestne príslušného správcu dane (Daňového úradu Zvolen), ale vyhotovili ho a prerokovali miestne nepríslušní zamestnanci Daňového úradu Banská Bystrica II. Uvedené je preukázané aj z obsahu samotného administratívneho spisu, ktorý obsahuje Rozhodnutie o vylúčení zamestnanca správcu dane z 03.03.2008, z obsahu ktorého vyplýva, že S.. A. G. je kontrolórkou Oddelenia kontroly veľkých daňových subjektov a medzinárodného zdaňovania na Daňovom úrade Banská Bystrica II. Uvedená osoba je na predmetnom Protokole pod menom S.. A. U. (G.) uvedená ako kontrolór daní. Skutočnosť, že Protokol Daňového úradu Zvolen z 29.05.2009 má povahu nezákonného úkonu, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť, považuje žalobca aj vzhľadom na vyjadrenie žalovaného za preukázané. K námietke žalobcu týkajúcej sa nezákonného postupu správcu dane, ktorý v rozpore so zákonom neuskutočnil oboznámenie žalobcu s výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku (po vrátení veci na ďalšie konanie na základe Rozsudku Krajského súdu Bratislava zo 07.12.2016) sa žalovaný vôbec nevyjadril. Správca dane v rámci uvedeného vyrubovacieho konania vykonal dňa 22.11.2013 ústne pojednávanie, avšak prostredníctvom miestne nepríslušného Daňového úradu Bratislava, o čom bol spísaný úradný záznam, avšak všetky úkony Daňového úradu Bratislava v rámci vyrubovacieho konania boli rozsudkom Krajského súdu v Bratislave zo 07.12.2016 označené za neplatné a to z dôvodu, že tieto úkony boli vykonané miestne nepríslušným Daňovým úradom Bratislava. Žalovaný vo svojom vyjadrení nezdôvodnil, prečo potom, ako na základe právoplatného rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo 07.12.2016 bola vec predložená na konanie miestne príslušnému správci dane - Daňovému úradu Banská Bystrica, tento neuskutočnil oboznámenie sa s výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku za prítomnosti žalobcu. K námietke žalovaného týkajúcej sa vydania rozhodnutia správcu dane z 25.01.2019 po lehote, v ktorej

bol oprávnený vyrubiť rozdiel dane a k námietke, že žalovaný ani správca dane neuviedli, či posudzovali doručovanie Protokolu z daňovej kontroly žalobcovi podľa ustanovení Daňového poriadku alebo podľa zákona č. 511/1992 Zb., nakoľko použitie právnych predpisov, ktorými sa riadili v žiadnom rozhodnutí neuviedli, sa žalovaný vo svojom vyjadrení nevyjadril. Opakovane tak odmietol uviesť označenie právneho predpisu, podľa ktorého predmetný Protokol Daňového úradu Zvolen zo dňa 29.05.2009 v rámci vyrubovacieho konania bol správcom dane i žalovaným posúdený a to napriek tomu, že žalobca sa vo svojich podaniach tohto opakovane dožadoval. Napriek tomu, že daňová kontrola bola v danom prípade správcom dane vykonávaná v zmysle zákona č. 511/1992 Zb., pričom vyrubovacie konanie správca dane uskutočnil podľa Daňového poriadku, ani správca dane ani žalovaný nijako právne nezodvodnili ako sa vysporiadali s právnou otázkou, že vyrubovacie konanie správca dane začal a viedol v zmysle ustanovení Daňového poriadku a to bez toho, aby predchádzajúca daňová kontrola bola vykonaná v zmysle ustanovení Daňového poriadku a teda, že je oprávnený použiť úkony z daňovej kontroly uskutočnenej podľa Zákona o správe daní. Žalovaný sa nevyjadril ani k námietke žalobcu týkajúcej sa zákonnosti, resp. nezákonnosti použitia dôkazov a zisťovaní správcom dane, nevyjadril sa ani k námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu na riadne posúdenie veci, pričom svoje rozhodnutie naopak správca dane oprel o také dôkazy a zistenia, ktoré v zmysle predchádzajúcich zrušujúcich rozhodnutí súdov nebol oprávnený použiť. Žalobca opakovane poukázal na to, že súčasťou administratívneho spisu nie sú dôkazy, ktoré správca dane a žalovaný podľa ich vyjadrení pri vydaní napadnutých rozhodnutí vyhodnotili. Žalovaný sa nevyjadril ani k námietke žalobcu, že dôkazy a zisťovania, ktoré boli získané správcom dane počas vyrubovacieho konania sú nezákonné z dôvodu, že na vykonanie takých úkonov v rámci vyrubovacieho konania nebol oprávnený (napr. predvolanie svedkov - bývalých konateľov subdodávateľských spoločností dodávateľa žalobcu) Pokiaľ sa k námietke týkajúcej sa nezohľadnenia rozsudku Okresného súdu Banská Bystrica v trestnom konaní žalovaný vyjadril len konštatovaním, že daňové konanie a trestné konanie sú konania samostatné vychádzajúce z iných princípov, žalobca mal za to, že správca dane uvedený rozsudok nezaradil do administratívneho spisu účelovo, pretože aj jeho obsah je v priamom rozpore so zisteniami a vyhodnoteniami dôkazov zo strany správcu a žalovaného. Podľa žalobcu bol správca dane i žalovaný pri svojom rozhodovaní viazaní rozhodnutím príslušných orgánov (trestného súdu) o tom, že bol, resp. nebol spáchaný trestný čin a kto ho spáchal a týmto rozhodnutím je viazaný aj správny súd. Žalobca zároveň uviedol, že ak správca dane neuznal nákladové položky vo výške 7 861 398,90 Eur, ktoré žalobca preukázateľne riadne bankovými prevodmi zaplatil, nemôže dodať ani výnosy, ktoré na základe uvedených nákladových položiek vznikli a teda nemá čo dodať. Žalovaný napriek vyčerpávajúcim vysvetleniam zo strany žalobcu opakovane používa stále rovnaké argumenty, ktoré boli v predchádzajúcom vyšetrovaní vyvrátené a vyčerpávajúco zdôvodnené.

12. Žalovaný nevyužil právo na podanie dupliky.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

13. Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konanie, ktoré jeho vydaniu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe a po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 9. júla 2020.

14. Na nariadenom pojednávaní sa právny zástupca žalobcu pridržiaval písomne podanej žaloby v plnom rozsahu s tým, že uviedol, že pokiaľ bola doručená správny súdu žaloba a aj Príloha č. 1 k žalobe, žalobné body sú uvedené vo všeobecnej správnej žalobe, avšak Príloha č. 1, o ktorej žalobca v žalobe tvrdil, že tvorí jej nedeliteľnú súčasť, bola predložená správny súdu len na výslovnú žiadosť samotného žalobcu pre dokreslenie situácie a postupu orgánov verejnej správy s tým, že skutočnosti uvedené v Prílohe č. 1 nie sú žalobnými bodmi a nežiada, aby sa správny súd s nimi ako so žalobnými bodmi zaoberal. Právny zástupca žalobcu uviedol, že pokiaľ sa správny súd nestotožní s názorom žalobcu, že uvedené rozhodnutia sú nulitnými aktami, navrhuje rozhodnutia žalovaného i správcu dane zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie. Za podstatné námietky tvrdenej nezákonnosti rozhodnutia žalovaného považoval procesnoprávne pochybenia žalovaného i správcu dane a s poukazom na podrobnú argumentáciu uvedenú v žalobe uviedol, že nebol vôbec predpoklad na vedenie, resp. vykonanie vyrubovacieho konania a následne pre vydanie rozhodnutí. Nemožno prihliadnuť na takú daňovú kontrolu, ktorá je nezákonná, ako je tomu v tomto prípade, keďže daňová kontrola bola vykonaná nepríslušnými zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane, v dôsledku čoho je Protokol z takejto daňovej kontroly nezákonným dôkazom, nemôže byť k nemu prihliadnuté,

nemá žiadne účinky a nemôže ani následne spôsobiť začatie vyrubovacieho konania a ani vydanie rozhodnutí správca dane i žalovaného. Poukázal na to, že súčasťou administratívneho spisu, ktorý bol správne súdu predložený, nie sú žiadne listiny ani dôkazy, z ktorých vo vzťahu k zisteniu skutkového stavu i následne prijatým záverom správca dane i žalovaný vychádzali, nemožno teda vyvodiť z administratívneho spisu, či takéto dôkazy boli vykonané, aký je ich obsah a nie je možné považovať za preskúmateľné samotné rozhodnutie žalovaného i správca dane práve pre nedostatok dôkazov v administratívnom spise. Tvrdil, že na vyslovenie záveru, že sa jednalo v danom prípade o fiktívny obchod nestačí len obyčajná pochybnosť, navyše ničím neodôvodnená, keďže žalovaný ani správca dane neuvádzajú konkrétne skutočnosti, z čoho im takáto pochybnosť vznikla a navyše uvedený nesprávny záver o fiktívnosti predmetného obchodu bol podľa zástupcu žalobcu rozptýlený v trestnom konaní, v ktorom bolo konštatované, že o fiktívny obchod sa nejednalo. Správca dane ani žalovaný neprihliadli na závery uvedené v príslušnom rozsudku Okresného súdu Banská Bystrica vydanom v trestnom konaní. Zástupca žalobcu v tejto súvislosti uviedol, že aj prostredníctvom vedeného trestného konania správca dane vyvíjal osobný nátlak na štatutárnych zástupcov žalobcu a bolo úlohou správca dane, aby žalobcovi za každých okolností vyrubil žalobcovi daň. Namietal, že rozhodnutia sú neodôvodnené, nepreskúmateľné, žalovaný sa nevysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu a tak nie je rozhodnutie možné preskúmať, pretože žalobca sa nedozvedel dôvody, pre ktoré bolo rozhodnutie vydané. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa nezákonného doručenia rozhodnutia správca dane žalobcovi právny zástupca žalobcu uviedol, že potvrdzuje, že žalobcovi bolo predmetné rozhodnutie tak správca dane, ako i žalovaného doručené do vlastných rúk, a teda do subjektívnych práv žalobcu v podstatne nebolo v skutočnosti zasiahnuté kvôli tomu, že žalobca podal v zákonnej lehote odvolanie, ktoré bolo prejednané a bolo vydané rozhodnutie žalovaného. Zotrvával na námietke týkajúcej sa nedodržania postupu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, pretože oboznamovanie výsledkov vyrubovacieho konania vykonal miestne nepríslušný Daňový úrad Bratislava. Miestne príslušný Daňový úrad Banská Bystrica, takéto oboznamovanie neurobil a iba skopíroval predchádzajúce rozhodnutie z 28.11.2013, čím bol podľa žalobcu porušený zákon. Zotrvával aj na námietke nedodržania lehoty na vyrubenie dane, pričom podstatnou je skutočnosť, že daňová kontrola nebola zákonne ukončená Protokolom, ktorý by mal právne účinky a ktorý by bol zákonný, a potom nie je možné ani od doručenia Protokolu odvíjať počítanie ďalšej päťročnej lehoty tak, ako žalobca argumentuje v žalobe a potom lehota na vyrubenie dane nie je dodržaná. Žalovaný neuviedol, prečo k námietkam žalobcu ohľadne nezákonnosti Protokolu vo vzťahu k počítaniu lehôt neprihliadol, nevyjadril sa k odvolacej námietke a rozhodnutie žalovaného je v tomto smere nepreskúmateľné. Žalobca namietal použitie dôkazov z iných daňových kontrol (kontrola DPH z opakovanej kontroly za január 2007), v dôsledku ktorého považuje skutkový stav za nedostatočne zistený. Právny zástupca žalobcu uviedol, že takýto postup je nezákonný a žalovaný i správca dane postupovali v konaní napriek záverom rozsudkov krajského súdu, že ani k Protokolu, ani k daňovej kontrole a ani k dôkazom vykonaným v týchto daňových kontrolách pre jej nezákonnosť nie je možné prihliadať. Správca dane však z nich vychádza a uvádza ich vo svojich rozhodnutiach. Právny zástupca žalobcu zdôraznil, že žalovaný sa nesprávne domnieva, že nedostatky daňovej kontroly môže odstrániť vo vyrubovacom konaní. Zhojenie nezákonnej daňovej kontroly vo vyrubovacom konaní však nie je možné. Zotrvával aj na námietke nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia a v podrobnostiach poukázal na dôvody uvedené v žalobe. Právny zástupca žalobcu zotrval na svojom návrhu, aby správny súd zväžil uloženie pokuty žalovanému podľa § 191 ods. 6 SSP.

15. Predmetom preskúmavacieho konania je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správca dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007 v sume 1 493 665,77 Eur.

16. Podľa § 2 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“); (1) V správnom súdnom konaní 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.

(2) 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.

17. Podľa § 80 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. SSP; správny súd môže orgánu verejnej správy uložiť uznesením pokutu za

c) nerešpektovanie právneho názoru správneho súdu vysloveného v zrušujúcom rozsudku,

18. Podľa § 134 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP; správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

19. Podľa § 191 ods. 1 písm. d), g) a ods. 6 zákona č. 162/2015 Z. z. SSP; správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

(6) Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

20. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom k 31.03.2007 (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“); na účely tohto zákona sa rozumie i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

21. Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. Zákon o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej výdavky špecifikované pod písm. a) - k).

22. Podľa § 1 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“); tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

23. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) 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.

(2) 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

(3) 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.

(6) 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

24. Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy 5) neustanovujú inak, u fyzickej osoby miestom jej trvalého pobytu 6)a u právnickej osoby jej sídlom.

25. Podľa § 9 ods. 2 a 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (2) daňový subjekt, jeho zákonný zástupca alebo jeho opatrovník sa môže dať zastupovať zástupcom, ktorého si zvolí a ktorý koná v rozsahu plnomocenstva udeleného písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane. Ak má zástupca trvalý pobyt alebo sídlo mimo územia členských štátov Európskej únie a štátov, ktoré sú zmluvnou stranou Dohody o Európskom hospodárskom priestore (ďalej len "členský štát"), musí si zvoliť zástupcu na doručovanie s trvalým pobytom alebo sídlom na území Slovenskej republiky; inak sa budú písomnosti ukladať u správcu dane s účinkami doručenia v deň ich vydania.

(5) Odvolanie plnomocenstva daňovým subjektom alebo výpoveď plnomocenstva zástupcom sú účinné odo dňa ich doručenia správcovi dane alebo odo dňa uvedenia týchto skutočností do zápisnice u správcu dane.

26. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2) b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. (2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. (3) Správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. (4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

27. Podľa § 30 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) Správca dane doručuje písomnosť elektronickými prostriedkami. Ak je to účelné a možné, písomnosti doručujú zamestnanci správcu dane. (2) Ak písomnosť nie je možné doručiť spôsobom podľa odseku 1, správca dane doručuje písomnosť prostredníctvom a) poskytovateľa poštových služieb, b) iného orgánu, ak to ustanovuje osobitný predpis, 28) c) verejnej vyhlášky. (3) Ak má adresát zástupcu s plnomocenstvom na účely správy daní, doručuje sa písomnosť len tomuto zástupcovi. Ak má však adresát osobne pri správe daní niečo vykonať, doručuje sa písomnosť jemu aj jeho zástupcovi. Týmto nie je dotknuté doručenie písomnosti uložením podľa § 9 ods. 2 a 11.

28. Podľa § 31 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) Do vlastných rúk sa doručujú písomnosti, a) o ktorých tak výslovne ustanovuje tento zákon, b) ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom, c) ak tak určí správca dane. (2) Ak nebola fyzická osoba, ktorej má byť písomnosť doručená do vlastných rúk, zastihnutá v mieste doručenia, upovedomí ju doručovateľ vhodným spôsobom, že písomnosť príde doručiť znovu v určený deň a hodinu. Ak bude nový pokus o doručenie bezvýsledný, uloží doručovateľ písomnosť na pošte a fyzickú osobu o tom vhodným spôsobom vyrozumie. Ak si nevyzdvihne fyzická osoba písomnosť do 15 dní od jej uloženia, považuje sa posledný deň tejto lehoty za deň doručenia, aj keď sa fyzická osoba o uložení nedozvedela.

29. Podľa § 32 ods. 1, 3, 4, 7 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) Na písomnosti správcu dane doručované elektronickými prostriedkami (ďalej len "elektronický dokument") sa vzťahujú ustanovenia tohto zákona a osobitného predpisu. 29) (3) Správca dane doručuje elektronický dokument osobe podľa § 14 a daňovému subjektu, ktorý má sprístupnené služby na podávanie podaní elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5. (4) Elektronický dokument sa doručuje do elektronickej osobnej schránky osoby uvedenej v odseku 3. (7) Elektronické doručovanie sa považuje za doručenie do vlastných rúk.

30. Podľa § 44 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. (2) Daňová kontrola sa vykonáva u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

31. Podľa § 46 ods. 1, 8, 9 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

(8) Zamestnanec správcu 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 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

(9) Daňová kontrola je ukončená dňom

- a) doručenia protokolu podľa odseku 8,
- b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo
- c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

32. Podľa § 47 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; protokol musí obsahovať

- a) názov a sídlo správcu dane,
- b) číslo konania,
- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu kontrolovaného daňového subjektu alebo obchodné meno a sídlo kontrolovaného daňového subjektu, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo kontrolovaného daňového subjektu pridelené pri registrácii, alebo rodné číslo, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu,
- d) predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie,
- e) meno a priezvisko zamestnanca správcu dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu,
- f) miesto vykonania daňovej kontroly a dátum začatia daňovej kontroly,
- g) súpis kontrolovaných dokladov,
- h) preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov,
- i) vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu podľa § 45 ods. 1 písm. f),
- j) dátum vypracovania protokolu,
- k) vlastnoručný podpis alebo kvalifikovaný elektronický podpis zamestnanca správcu dane, ktorý vyhotovil protokol.

33. Podľa § 63 ods. 1, 2, 3, 5, 12 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2)možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1)neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

- a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
- b) číslo a dátum rozhodnutia,
- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa

rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33)ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.20aa)

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

(12) Orgán, ktorý rozhodnutie vydal, opraví na podnet účastníka konania alebo z vlastného podnetu chyby v písaní, počítaní, chýbajúce formálne náležitosti a iné zrejme nesprávnosti v rozhodnutí a upovedomí o tom oznámením účastníka konania.

34. Podľa § 64 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona uvedené v odseku 2. Také rozhodnutie nemá právne účinky a hľadí sa naň, akoby nebolo vydané.

(2) Pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie,

a) ktoré vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné rozhodnutie sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný,

b) ktoré bolo vydané omylom inej osobe,

c) ktorým bola vyrubená daň po zániku práva vyrubiť daň,

d) ktoré nadväzuje na nulitné rozhodnutie.

35. Podľa § 68 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; 1) 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. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

(2) Správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní od uplynutia lehoty na vyjadrenie sa k protokolu podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, ak

a) sa daňový subjekt vzdá práva na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole,

b) daňový subjekt nemá pripomienky k zisteniam v protokole,

c) sa daňový subjekt nevyjadrí k protokolu v lehote určenej správcom dane vo výzve; v tom prípade správca dane o tejto skutočnosti spíše úradný záznam.

(3) Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na

mimoriadnu zložitost prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

36. Podľa § 69 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov 1) po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. 1) Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

(2) Ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, 1) plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzrozmeneý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov 1) možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. 1)

(3) Za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov 1) sa považuje doručenie

- a) protokolu z daňovej kontroly,
- b) protokolu o určení dane podľa pomôcok.

37. Podľa § 74 ods. 2, 4 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (2) Odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

(4) Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

38. Podľa § 165 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

39. Podľa § 165b ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. Daňový poriadok; (1) 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.

(2) § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužívajú.

40. Žalobca v žalobe tvrdil, že napadnuté rozhodnutie žalovaného i správcu dane trpia takými vadami, ktoré majú za následok ich ničotnosť (nulitnosť). Podľa § 64 ods. 1 Daňového poriadku na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona uvedené v ods. 2, t. j. za nulitné sa považuje rozhodnutie, ktoré vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný, ďalej rozhodnutie, ktoré bolo vydané omylom inej osobe, alebo ktoré nadväzuje na nulitné rozhodnutie. Správny súd nezistil žiaden z vyššie uvedených zákonom predpokladaných dôvodov, pre ktoré by napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozhodnutie správcu dane bolo možné považovať za nulitné rozhodnutie, preto uvedenú námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú.

41. Žalobca v žalobe namietal, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane zo dňa 25.01.2019 nebolo žalobcovi doručené v súlade so zákonom (Daňovým poriadkom), pretože bolo doručené F. D. D., ktorá

v čase vydania predmetného rozhodnutia už nebola zástupcom žalobcu (z dôvodu odvolania plnej moci) a žalobcovi bolo predmetné rozhodnutie doručené len „na vedomie“, čo považoval za závažnú procesnú vadu odôvodňujúcu zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného. Správny súd predovšetkým uvádza, že žalobca v žalobe neuviedol, aký má táto vada vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ani to, akým spôsobom bolo zasiahnuté do jeho subjektívnych práv. Z administratívneho spisu vyplýva, a táto skutočnosť nebola ani medzi účastníkmi konania sporná, že správca dane prvostupňové rozhodnutie doručil žalobcovi do vlastných rúk a teda v súlade s § 31 ods. 1 Daňového poriadku, o čom svedčí originál doručky nachádzajúcej sa v administratívnom spise, z ktorej vyplýva, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo žalobcovi doručené do vlastných rúk dňa 01.02.2019. Doručenie rozhodnutia správcu dane do vlastných rúk žalobcovi potvrdil na pojednávaní aj právny zástupca žalobcu. Z poznámky uvedenej na prvostupňovom rozhodnutí, že rozhodnutie sa doručuje žalobcovi „na vedomie“, nemožno bez ďalšieho vyvodiť záver, že rozhodnutie nebolo žalobcovi doručené do vlastných rúk. Dňom nasledujúcim po doručení predmetného rozhodnutia správcu dane, t. j. dňom 02.02.2019 (§ 27 ods. 2 Daňového poriadku) začala žalobcovi plynúť 30 dňová lehota na podanie odvolania, pričom z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca podal odvolanie (písomné podanie z 01.03.2019) v stanovenej lehote. Táto skutočnosť, že odvolanie bolo podané v zákonnej lehote, nebola medzi účastníkmi konania sporná. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktoré je predmetom tohto preskúmvacieho konania. Z uvedeného vyplýva, že žalobcovi nebolo upreté právo na podanie odvolania a teda nedošlo ku zásahu do jeho subjektívnych práv. Skutočnosť, že k zásahu do subjektívnych práv žalobcu nedošlo v dôsledku doručovania prvostupňového rozhodnutia správcu dane žalobcovi potvrdil napokon aj právny zástupca žalobcu na pojednávaní. Pokiaľ žalobca namietal, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo doručované F.. D. D. v rozpore s Daňovým poriadkom, správny súd uvádza, že z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol v daňovom konaní zastúpený F.. D. D. na základe písomného plnomocenstva zo dňa 22.05.2009 doručeného správcovi dane, v dôsledku čoho sa žalobca v daňovom konaní považoval za zastúpeného, avšak predmetné plnomocenstvo bolo žalobcom odvolané podaním zo dňa 21.01.2011, ktoré žalobca preukázateľne zaslal F.. D. D. a odvolanie plnej moci žalobca oznámil správcovi dane. Z administratívneho spisu vyplýva, že odvolanie plnomocenstva žalobca oznámil správcovi dane listom X., ktorý bol správcovi dane doručený dňa 22.11.2013, t. j. týmto dňom sa odvolanie plnomocenstva F.. D. D. stalo účinným voči správcovi dane v zmysle § 9 ods. 5 Daňového poriadku. Skutočnosť, že F.. D. D., nebola už v čase vydania prvostupňového rozhodnutia správcu dane (25.01.2019) zástupkyňou žalobcu, t. j. že žalobca v čase vydania (a doručovania) predmetného rozhodnutia správcu dane nebol zastúpený, nebola medzi účastníkmi konania sporná. Z uvedeného vyplýva, že nebol zákonný dôvod na doručovanie predmetného rozhodnutia F.. D. D. a pokiaľ tak správca dane postupoval, jeho postup nie je súladný s ust. § 30 ods. 2 Daňového poriadku. (Pre úplnosť správny súd poukazuje na skutočnosť, že v administratívnom spise sa nenachádza doručka osvedčujúca doručenie predmetného rozhodnutia správcu dane F.. D. D.). Toto porušenie procesného ustanovenia Daňového poriadku (za situácie, že rozhodnutie správcu dane bolo preukázateľne doručené žalobcovi do vlastných rúk dňa 01.02.2019), však nie je možné považovať za takú vadu, ktorá by predstavovala podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia a nepredstavuje tak zásah do subjektívnych práv žalobcu. Pokiaľ žalobca v žalobe poukázal na to, že vo výroku prvostupňového rozhodnutia správcu dane z 25.01.2019 je uvedené nesprávne IČO žalobcu, túto skutočnosť správny súd považuje za zrejmu nesprávnosť, resp. chybu v písaní, ktorú je možné odstrániť postupom podľa § 63 ods. 12 Daňového poriadku a táto nesprávnosť nemá vplyv na zákonnosť prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Z výroku predmetného rozhodnutia je totiž dostatočne zrejmé, ktorý subjekt je tým daňovým subjektom, ktorému bol predmetným rozhodnutím vyrubený rozdiel dane z príjmu právnickej osoby, keďže žalobca je vo výroku dostatočne identifikovaný obchodným menom, právnou formou, adresou sídla a DIČ-om. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správny súd uvedené námietky žalobcu považoval za nedôvodné.

42. Žalobca v žalobe namietal nezákonnosť postupu správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica, ktorý v rozpore so zákonom neuskutočnil oboznámenie s výsledkami vyrubovacieho konania v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku za prítomnosti žalobcu, neprerokoval so žalobcom ním predložené pripomienky a dôkazy a nespísal Zápisnicu. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že Daňový úrad Bratislava listom č. 9103402/5/4956599/2013 zo 06.11.2013 oznámil žalobcovi, že dňa 22.11.2013 sa bude konať na Daňovom úrade Bratislava ústne pojednávanie v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku vo veci oboznámenia daňového subjektu (žalobcu) s výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní za zdaňovacie obdobie od 01.04.2006 do 31.03.2007 na dani z príjmu právnickej

osoby, konanom na základe rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010. Predmetné oznámenie bolo žalobcovi doručené 22.11.2013 (fotokópia doručeny sa nachádza v administratívnom spise), a bolo doručené aj F.. D. D., označenej ako splnomocnená zástupkyňa žalobcu. Žalobca listom z 20.11.2013 správcovi dane oznámil, že F.. D. D. už žalobcu nezastupuje (v prílohe tohto listu predložil správcovi dane odvolanie plnomocenstva, ktoré podanie bolo správcovi dane (Daňový úrad Bratislava podľa prezentačnej pečiatky doručené 22.11.2013). Správca dane - Daňový úrad Bratislava dňa 22.11.2013 vyhotovil úradný záznam v zmysle § 19 Daňového poriadku, v ktorom ako predmet úradného záznamu uviedol: „Ústne pojednávanie o priebehu a o výsledkoch dokazovania vo vyrubovacom konaní na základe rozsudku Krajského súdu Banská Bystrica č. k. 24S/2/2010 z 22.02.2013.“ Z textu úradného záznamu vyplýva, že „... splnomocnená zástupkyňa žalobcu dňa 11.11.2013 prevzala oznámenie o termíne ústneho pojednávania, avšak na ústne pojednávanie vo veci oboznamovania sa s výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní sa nedostavila a daňový subjekt (žalobca) si na tento účel neurčil ani iného zástupcu.“ Daňový úrad Bratislava následne vydal prvostupňové rozhodnutie dňa 29.11.2013, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku je správca dane povinný o priebehu a o výsledkoch dokazovania spísať s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu. Z uvedeného vyplýva, že o priebehu a o výsledkoch dokazovania spísal úradný záznam podľa § 68 ods. 3 a § 19 Daňového poriadku Daňový úrad Bratislava, t. j. nepríslušný správca dane (v zmysle rozsudku Krajského súdu Bratislava zo dňa 07.12.2016 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR zo dňa 11.09.2018), a preto k takémuto úkonu nemožno prihladať a nemožno ho považovať za úkon vykonaný v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku. V administratívnom spise sa nenachádza žiadna zápisnica, ktorá by bola vyhotovená príslušným správcom dane - Daňovým úradom Banská Bystrica v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku po vydaní rozsudku Krajského súdu Bratislava zo dňa 07.12.2016 (ktorým bolo prvostupňové rozhodnutie zo dňa 29.11.2013 vydané nepríslušným správcom dane (Daňovým úradom Bratislava) i rozhodnutie žalovaného zo dňa 27.05.2014 zrušené). Správca dane a žalovaný v písomných vyjadreniach k žalobe ani netvrdili, že by takáto zápisnica (alebo úradný záznam) boli vyhotovené a postup podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku nevyplýva ani z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane z 25.01.2019 a ani z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného. Pokiaľ žalobca v žalobe tvrdil, že Zápisnica o ústnom pojednávaní z 22.03.2013 č. 9601401/5/1098998/2013/M1lv z 22.03.2013 bola vyhotovená nepríslušným správcom dane, a preto nemožno na tento úkon prihladať, žalovaný sa k tomuto tvrdeniu nevyjadril a správny súd nemohol preskúmať pravdivosť tohto tvrdenia a ani zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že označená Zápisnica z 22.03.2013 nie je súčasťou administratívneho spisu. Vzhľadom na uvedené správny súd zistil, že správca dane postupoval v rozpore s § 68 ods. 3 Daňového poriadku, čo predstavuje takú vadu konania, ktorá je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, čo predstavuje zrušovací dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

43. Žalobca namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí z dôvodu, že správca dane ani žalovaný nezohľadnili v napadnutých rozhodnutiach Rozsudok Okresného súdu v Banskej Bystrici č. k. 4Tk/2/2014 vydaný v trestnom konaní, ani dôkazy vykonané v rámci tohto trestného konania napriek tomu, že uvedený rozsudok mali pri rozhodovaní k dispozícii. Žalobca tvrdil, že v trestnom konaní bolo preukázané, že zo strany žalobcu sa nejednalo o fiktívne obchody a bolo konštatované, že správca dane počas daňovej kontroly nedostatočne zistil a zabezpečil dôkazy potrebné pre rozhodnutie o vyrubení dane. Správny súd poukazuje na to, že žalobca predovšetkým v žalobe neuviedol, v čom spočíva tvrdená nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, t. j. ktoré konkrétne ustanovenie Daňového poriadku správca dane i žalovaný porušili tým, že pri rozhodovaní neprihliadli na ním označené rozhodnutia všeobecných súdov v trestnom konaní (najmä Rozsudok Okresného súdu Banská Bystrica č. k. 4Tk/2/2014), ktorým bol štatutárny zástupca žalobcu F.. M. G. (ako aj bývalí konatelia spoločnosti JESSICA s.r.o., WANDERBILD, s.r.o. a PQ TRADE, s.r.o. - V. N., Y. M. a O. Z.) oslobodení spod obžaloby pre zločin neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, 2 písm. a) a ods. 4 Trestného zákona (ktoré osoby uzatvorili Zmluvy o zabezpečení zákazky, predmetom ktorých bola dodávka podkladov pre žalobcu v súvislosti so zabezpečením výroby posuvných krytov pre vagóny KILS, k čomu reálne nemalo dôjsť a predmet zmluvy si mali zabezpečiť iným spôsobom, pričom na základe dokladov deklarujúcich fiktívne vykonanie obchodu medzi jednotlivými spoločnosťami si mal F.. M. G. ako konateľ žalobcu uplatniť nárok na vrátenie DPH za zdaňovacie obdobie február a marec 2007, čím by bol štátny rozpočet Slovenskej republiky ušetrý o sumu 1 140 608,87 Eur), pretože skutok nie je trestným

činom. Správny súd v tejto súvislosti (zhodne so žalovaným) poukazuje na to, že daňové konanie a trestné konanie sú samostatné konania a vychádzajú z odlišných princípov a zásad. Trestné konanie je upravené ustanoveniami Trestného poriadku a je to zákonom upravený postup orgánov činných v trestnom konaní, ktorého úlohou je zistiť, či bol trestný čin spáchaný, kto ho spáchal (zistenie páchatel'a) a uložiť mu trest alebo ochranné opatrenie. Vo vyššie označenom trestnom konaní okresný súd zisťoval, či konanie obžalovanej fyzickej osoby, resp. fyzických osôb naplnilo znaky skutkovej podstaty trestného činu uvedeného v obžalobe, ktoré sú ustanovené v Trestnom zákone a rozhodoval o vine a trestne obžalovaných fyzických osôb. Predmetom tohto trestného konania nebola trestnoprávna zodpovednosť právnickej osoby (žalobcu). Daňové konanie je upravené ustanoveniami Daňového poriadku, pričom správca dane vykonáva úkony pri správe daní, napríklad daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. V prípade, ak sa daňovou kontrolou zistí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt (v tomto prípade žalobca ako právnická osoba) zaplatiť (alebo vykázať), správca dane vypracuje protokol, v ktorom uvedie kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, tento doručí kontrolovanému daňovému subjektu s výzvou na vyjadrenie, vykoná vyrubovacie konanie a následne (v prípade zistenia skutočností, že daň nebola priznaná alebo odvedená v zákonom stanovenej výške), vydá rozhodnutie. Z ustanovenia § 22 ods. 1 a 2 Daňového poriadku vyplýva, že ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný, inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok (alebo dať inému príslušnému orgánu podnet na začatie konania). Správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave fyzickej osoby. Z uvedeného vyplýva, že správca dane je pri správe daní viazaný len rozhodnutím o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin. V preskúmanom prípade teda rozsudok Okresného súdu v Banskej Bystrici, ktorým bol konateľ žalobcu ako fyzická osoba oslobodený spod obžaloby (t.j. nebol uznaný vinným), nebol pre rozhodnutie správcu dane i žalovaného právne relevantný, keďže predmetom daňovej kontroly i daňového konania bolo zisťovanie, resp. preverovanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a dodržanie ustanovení osobitného predpisu, v tomto prípade zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, pričom správca dane neuznal žalobcom uplatnené výdavky (titulom dodania služieb spoločnosťami JESSICA s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o.) za daňové výdavky napriek tomu, že boli deklarované na dodávateľských faktúrach vystavených spoločnosťami JESSICA s.r.o. a WANDERBILD, s.r.o. Predmetom daňovej kontroly bolo teda overenie splnenia podmienok (žalobcom) na uplatnenie daňových výdavkov stanovených v zákone č. 595/2003 Z. z. (§ 2 písm. i/, § 21 ods. 1), pričom daňový subjekt (žalobca) mal povinnosť daň nielen priznať, ale aj preukázať pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní. Dôkazné bremeno preukázania splnenia podmienok na uplatnenie daňových výdavkov v daňovom priznaní spočívalo na žalobcovi, pričom rozhodnutie správcu dane i žalovaného boli založené na tom, že žalobca splnenie podmienok pre uznanie ním uplatnených výdavkov ako daňových výdavkov v zmysle citovaných ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z. nepreukázal. Skutočnosť, že správca dane i žalovaný nezohľadnili v napadnutých rozhodnutiach rozsudok Okresného súdu v Banskej Bystrici vydaný v trestnom konaní teda nespôsobuje nezákonnosť týchto rozhodnutí. Pokiaľ žalobca v replike uviedol, že rovnako správny súd je rozhodnutím Okresného súdu v Banskej Bystrici viazaný, správny súd uvádza, že v zmysle § 131 SSP je správny súd v správnom súdnom konaní viazaný rozhodnutím príslušných orgánov o tom, že bol spáchaný trestný čin a kto ho spáchal, pričom však viazanosť sa vzťahuje iba na výrok, nie na odôvodnenie rozhodnutia. Účastníkom daňového konania (a ani kontrolovaným daňovým subjektom počas daňovej kontroly) napokon nebol F. M. G. ako fyzická osoba, ale daňový subjekt - žalobca ako právnická osoba. Len pre úplnosť správny súd uvádza, že z predmetného rozsudku Okresného súdu v Banskej Bystrici nevyplýva ani tvrdenie žalobcu, že „bolo preukázané, že zo strany žalobcu sa nejednalo o fiktívne obchody“, pretože v odôvodnení sa len konštatuje, že „tvrdenie obžaloby o fiktívnom vykonaní obchodu nepovažoval súd za jednoznačne preukázané“ a „skutok nie je trestným činom, pretože nebolo preukázané, že obžalovaní (fyzické osoby) sa dopustili úmyselného konania v smere naplnenia formálnych znakov trestného činu uvedeného v § 277 ods. 1, ods. 2 písm. a) ods. 4 Trestného zákona“. Správny súd preto vyhodnotil žalobcovu námietku ako nedôvodnú.

44. Žalobca v žalobe uviedol, že v Prílohe č. 1, ktorá mala podľa žalobcu tvoriť neoddeliteľnú súčasť žaloby, sú uvedené ďalšie skutkové a právne dôvody, ktoré sú predpokladom na zrušenie rozhodnutia žalovaného i správcu dane. Na pojednávaní však právny zástupca žalobcu výslovne uviedol, že žalobné body sú uvedené v žalobe a skutočnosti, ktoré sú uvedené v Prílohe č. 1 nie sú žalobnými bodmi, nežiada na ne odpovedať a nežiada, aby sa správny súd s nimi zaoberal. Správny súd preto na Prílohu č.1 neprihliadal.

45. Pokiaľ žalobca v žalobe poukázal na to, že predchádzajúce rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava zo dňa 09.07.2007 bolo odôvodnené poznatkami získanými z úkonov správcu dane vykonanými počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov za kontrolované zdaňovacie obdobie, a to v rozsahu 97 strán, avšak v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica z 25.01.2019 správca dane v odôvodnení uvádza, že na úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za kontrolované zdaňovacie obdobie vôbec neprihliadal, a napriek tomu dospel k rovnakým záverom, ako v predchádzajúcom rozhodnutí správcu dane, avšak odôvodnenie malo už len 36 strán, z čoho žalobca vyvodil, že takéto konanie správcu dane je účelové, šikanózne a ne hospodárne, majúce za cieľ za každých okolností žalobcovi dorubiť daň z príjmov, správny súd uvádza, že takéto námietka je len vyjadrením nesúhlasu žalobcu so závermi správcu dane, ktorá nemá za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí.

46. Žalobca v žalobe ďalej namietal skutočnosť, že správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie až dňa 25.01.2019, t. j. po lehote, v ktorej bol oprávnený vyrubiť rozdiel dane, a teda postupoval v rozpore s § 69 ods. 1 Daňového poriadku a tvrdil, že v danom prípade nebol vykonaný úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane, ako to predpokladá § 69 ods. 2 Daňového poriadku, čo by spôsobilo začatie plynutia novej 5 ročnej lehoty, nakoľko žalobcovi nebol doručený Protokol z daňovej kontroly, na ktorý by bolo možné prihliadať. Žalobca v tejto súvislosti namietal, že správca dane, ani žalovaný v odôvodnení rozhodnutí neuviedli, ako orgány verejnej správy posudzovali doručenie Protokolu z daňovej kontroly, ani neuviedli ustanovenia právneho predpisu (zákon č. 511/1992 Zb. alebo Daňový poriadok), ktorým sa v tomto prípade riadili. Žalobca spochybnil, či rozhodnutie bolo vydané na základe účinného právneho predpisu, čo by zakladalo dôvod na zrušenie rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. a) SSP. Namietal, že rozhodnutie je preto nezákonné pre nesprávne právne posúdenie lehoty na vyrubenie dane a pre nepreskúmateľnosť. Žalobca svoju námietku vyrubenia dane po uplynutí zákonnej lehoty (§ 69 ods. 1 Daňového poriadku) odôvodnil okrem iného tým, že pre počítanie lehoty na vyrubenie dane podľa § 69 od. 2 Daňového poriadku nemožno považovať Protokol z daňovej kontroly za úkon smerujúci k vyrubeniu dane, pretože tento Protokol nadobudol povahu nezákonného dôkazného prostriedku, a nemôže preto spôsobiť dôsledky podľa § 69 ods. 1, 2, 3 Daňového poriadku (t. j. začatie plynutia lehoty podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť). Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že k uvedenej argumentácii žalobcu (v odvolaní) sa nevyjadril, poukázal len na skutočnosť, že „správca dane vykonal daňovú kontrolu a 06.07.2009 prerokoval s daňovým subjektom Protokol o výsledku daňovej kontroly, čím bol v zmysle § 45 ods. 2 Zákona o správe daní (t. j. zák. č. 511/1992 Zb.) vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane a od tohto dátumu plynie 5 ročná lehota znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumieť“. Z uvedeného vyplýva, že v odôvodnení rozhodnutia žalovaného absentuje úvaha, z ktorej by správny súd (ako aj samotný účastník konania - žalobca) mohol zistiť, či a z akého dôvodu je možné prihliadnuť na Protokol z daňovej kontroly, ktorý nadobudol povahu nezákonného dôkazného prostriedku, pre účely posúdenia otázky dodržania lehoty na vyrubenie dane. Inak povedané, pokiaľ žalovaný neuviedol úvahu, ako právne posúdil účinky doručenia Protokolu z daňovej kontroly (ktorý nadobudol povahu nezákonného dôkazného prostriedku, pričom túto skutočnosť konštatoval aj samotný žalovaný i správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí) a z akého dôvodu ho považoval za úkon smerujúci k vyrubeniu dane, a to vo vzťahu k okolnosti rozhodnej pre účely posúdenia žalobcom namietaného zániku práva vyrubiť daň, správny súd nemohol posúdiť žalobcom uplatnenú námietku nesprávneho právneho posúdenia veci vo vzťahu k aplikácii ustanovenia § 69 Daňového poriadku pre nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia v tejto časti. Pokiaľ by správny súd vyjadril svoj právny názor bez poznania správnej úvahy orgánu verejnej správy nahradil by tým činnosť orgánu verejnej správy. Navyše, z rozhodnutia žalovaného ani nevyplýva, podľa ktorého ustanovenia právneho predpisu (zákon č. 511/1992 Zb. alebo Daňový poriadok) plynutie lehoty na vyrubenie dane posudzoval, keďže v odôvodnení neuviedol žiadne ustanovenie právneho predpisu, ktoré na posúdenie otázky dodržania lehoty na vyrubenie dane aplikoval. Z uvedeného dôvodu nebolo možné rozhodnutie preskúmať ani vo vzťahu k námietke žalobcu SSP podľa § 191 ods. 1 písm. a) a to či rozhodnutie bolo vydané na základe pre danú vec účinného právneho predpisu. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol len argumentáciu vo vzťahu k neplynutiu lehoty, resp. spočívaniu lehoty, ktorej uplynutím dochádza k zániku práva vyrubiť daň počas konania podľa ustanovení Správneho súdneho poriadku, resp. O.s.p.. Námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia považoval správny súd za dôvodnú.

47. Žalobca ďalej v žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné aj z dôvodu, že žalovaný sa nevysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní, ktoré v žalobe konkretizoval (tak ako je uvedené v bode 9.2/ tohto rozsudku). Správny súd vyhodnotil túto námietku žalobcu ako dôvodnú. Napadnuté rozhodnutie žalovaného nezodpovedá kritériám, ktoré sa vyžadujú v rámci zásadnej požiadavky na spravodlivé konanie, poskytujúce dostatočnú mieru ochranu práv jeho účastníkov, vrátane práva na primerané odôvodnenie rozhodnutia, teda zrozumiteľnosť rozhodnutia a dostatok ním vyjadrených dôvodov podporujúcich výrok. Odôvodnenie rozhodnutia musí byť spôsobilé na to, aby účastník konania (žalobca) mal možnosť účinne sa brániť proti jednoznačne a určito vyjadreným právnym záverom konajúceho orgánu verejnej správy ku všetkým jednotlivým skutkovým a právnym otázkam, na ktorých bolo rozhodnutie založené, inak rozhodnutie ako celok nie je spôsobilé na prieskum zákonnosti v rámci ústavou garantovaného základného práva na súdnu a inú právnu ochranu (čl. 46 Ústavy SR) V odôvodnení rozhodnutia musí orgán verejnej správy v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Žalovaný ako odvolací orgán bol povinný sa vyrovnáť teda aj so všetkými odvolacími námietkami žalobcu uplatnenými v odvolaní. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že po doslovej citácii textu odvolania, ako aj Prílohy č. 1 k odvolaniu, žalovaný zopakoval priebeh administratívneho konania, vrátane poukazu na Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S2/2010, z ktorého časť odcitoval, ďalej poukázal na to, že v rámci vyrubovacieho konania správca dane v zmysle záverov vyššie uvedeného rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici (vzhľadom ku skutočnosti, že daňovú kontrolu vykonávali kontrolóri Daňového úradu Banská Bystrica II - nie miestne príslušní) použil len dôkazy získané počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2007, počas výkonu opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, získané miestne príslušnými zamestnancami správcu dane a dôkazy získané vo vyrubovacom konaní, pričom na úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 01.04.2006 až 31.03.2007 neprihliadal. Ďalej odcitoval časť textu z Rozsudku Najvyššieho súdu SR 1Sžfk/26/2017 a Rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/165/2016 a uviedol (zopakoval) niektoré zistenia správcu dane týkajúce sa zaúčtovania nákladov/výdavkov žalobcom tak, ako bolo uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane. Poukázal na vykonané dokazovanie správcu dane, pričom však z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, počas ktorej z daňových kontrol vykonaných u žalobcu správcu dane (daňová kontrola DPH za január 2007, opakovaná daňová kontrola DPH január 2007, daňová kontrola DPH február 2007, daňová kontrola DPH marec 2007 alebo daňová kontrola dane z príjmov právnických osôb) správca dane tieto dôkazy zabezpečil, resp. vykonal. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalovaný sa vysporiadal len s niektorými odvolacími námietkami žalobcu, s niektorými sa vysporiadal len čiastočne (napr. s námietkou žalobcu o prekročení zákonnej lehoty na vyrubenie dane - viď bod 46 tohto rozsudku) a s niektorými odvolacími námietkami sa nevysporiadal vôbec (napr. námietka zákonnosti Protokolu z daňovej kontroly, námietka nezákonnosti daňovej kontroly z dôvodu jej vykonania zamestnancami miestne nepríslušného správcu dane, námietka zákonnosti, resp. nezákonnosti začatia vyrubovacieho konania, námietka zákonnosti resp. nezákonnosti použitia dôkazov a zisťovaní z daňovej kontroly DPH za január 2007, opakovanej daňovej kontroly DPH január 2007 a vyrubovacieho konania, námietka nejasného špecifikovania dôkazov na ktorých bolo založené napadnuté rozhodnutie, nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane a pod.), pričom v odôvodnení rozhodnutia žalovaný uvádza niektoré navzájom si odporujúce tvrdenia, (napr. na str. 19 uvádza, že správca dane použil len dôkazy získané počas daňovej kontroly nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2007, opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, na str. 26 však uvádza, že použil aj dôkazy a zistenia získané počas vyrubovacích konaní na DPH január 2007, február 2007 a marce 2007, resp. na strane 19 uvádza, že správca dane na úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 01.04.2006 až 31.03.2007 neprihliadal, na str. 27 však uvádza, že vyčíslenie rozdielu dane vyplynulo zo zistení správcu dane - daň z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok 01.04.2006 až 31.03.2007, že žiadne dôkazy z hodnotenia nevytlúčil a v Protokole i rozhodnutí správcu dane uviedol, akými úvahami sa riadil pri hodnotení dôkazov), čo spôsobuje zmätočnosť, resp. nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. V napadnutom rozhodnutí v spojení s prvostupňovým rozhodnutím (nielen v rámci povinnosti vysporiadať sa s odvolacími námietkami) chýba vyhodnotenie dôkazov, z ktorých žalovaný zistil skutkový stav veci a presvedčivá, veci priliehavá právna argumentácia osvedčujúca, ako bola veci resp. podstatné skutočnosti relevantné pre vydanie rozhodnutia právne posúdené vo vzťahu k uvedeným zásadným

právnym otázkam, po vyriešení ktorých bolo možné dospieť k záveru o zákonnosti prvostupňového rozhodnutia.

48. Nepreskúmateľnosťou rozhodnutia pre nedostatok dôvodov trpí také rozhodnutie orgánu verejnej správy, ktoré nemá odôvodnenie vôbec, alebo v ktorom chybajú skutkové resp. právne dôvody, o ktoré sa rozhodnutie opiera alebo sú tieto dôvody chybné, resp. zmätočné alebo vnútorne rozporné. Pôjde o prípady, ak je rozhodnutie založené na skutočnostiach, ktoré neboli v konaní zisťované, alebo skutočnosti boli zistené z dôkazov a ďalších podkladov získaných v rozpore so zákonom, alebo nie je zrejmé, či bolo vôbec dokazovanie vykonané. Nedostatok dôvodov môže spôsobiť aj absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností alebo záverov k námietkam účastníkov konania (ako je tomu aj v tomto prípade), resp. ich nejednoznačnosť alebo vnútorná rozpornosť. Vzhľadom na to, že v danom prípade sa jedná o absenciu právnych záverov k zásadným otázkam prejednávanej veci, ich zrozumiteľné a dostatočné prejavenie navonok prostredníctvom odôvodnenia napadnutého rozhodnutia bolo nevyhnutné. Na základe uvedeného správny súd dospel k záveru, že žalobcova námietka nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov bola opodstatnená. Pre úplnosť správny súd uvádza, že odôvodnenie rozhodnutia navonok vyjadruje skutkové a právne dôvody prejednávanej veci, posúdenie ich vzájomných vzťahov smerujúcich k záveru, že výrok rozhodnutia bol urobený konformne so zisteným skutkovým stavom veci a s objektívnym právom. V opačnom prípade nemožno preskúmať zákonnosť nadväzujúceho odôvodnenia a pokiaľ by tak správny súd urobil, nevyhnutne (z podstaty nepreskúmateľnosti) by bol nútený uchýliť sa k dohadom a domnienkam, čo je neprípustné. Správny súd nie je ďalšou inštanciou v administratívnom konaní oprávnenou samostatne zisťovať skutkový stav veci a modifikovať skutkové či právne závery orgánu verejnej správy, pretože nenahrádza ich činnosť. Úlohou správne súdu je posúdiť, či si orgán verejnej správy v zmysle žalobných dôvodov zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, či skutkové závery ku ktorým orgán verejnej správy dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade hmotnoprávnymi a procesnými predpismi. Pokiaľ mu následky nepreskúmateľnosti rozhodnutia neumožňujú plnohodnotný prieskum, je to samo osebe dôvodom na zrušenie rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP bez toho, aby sa správny súd nepoznajúc odpovede na určité relevantné otázky, zaoberal podstatou námietok týkajúcich sa niektorých skutkových záverov alebo právneho posúdenia veci. Z uvedeného dôvodu správny súd nemohol preskúmať napadnuté rozhodnutie z hľadiska niektorých vecných námietok žalobcu týkajúcich sa skutkových záverov a právneho posúdenia niektorých rozhodných skutočností tak, ako správny súd uviedol v jednotlivých bodoch tohto rozsudku.

49. Žalobca namietal zákonnosť použitia dôkazov a zisťovaní správcom dane, ktoré správca dane (podľa odôvodnenia napadnutých rozhodnutí) získal počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie január 2007 a opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 a dôkazy získané vo vyrubovacom konaní (pričom správca dane uviedol, že na dôkazy a zisťovania správca dane vykonané počas daňovej kontroly dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie je 01.04.2006 až 01.03.2007 neprihliadal) a ďalej namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci. Správny súd vyhodnotil túto námietku ako dôvodnú. Z ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku vyplýva, že ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu alebo objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými predpismi. Správny súd, zhodne s argumentáciou žalobcu v žalobe, poukazuje na závery vyplývajúce z Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/6/2009, v ktorom správny súd konštatoval, že z dôvodu, že „daňové kontroly týkajúce sa zdaňovacieho obdobia február a marec 2007 boli nezákonné v dôsledku ich vykonania zamestnancami miestne nepríslušného správca dane a nedodržaním zákonnej lehoty na vykonanie daňových kontrol a z dôvodu, že v daňovom konaní, týkajúcom sa zdaňovacieho obdobia január 2009 (opakovaná daňová kontrola) bol použitý Protokol a zistenia získané počas nezákonne vykonávanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február a marec 2007, pričom Protokoly z týchto daňových kontrol (vykonaných v rozpore so zákonom) tak nadobudli povahu nezákonne získaných dôkazných prostriedkov, ktoré v daňovom konaní nemožno použiť a celé daňové konanie vo veci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február a marec 2007 a opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007 bolo zaťažené vadou nezákonnosti“. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR vyplýva, že v prípade zistenia, že daňová kontrola je nezákonná, Protokol z takejto daňovej kontroly nadobudne povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý nie je možné v daňovom konaní použiť. Rovnako dôkazy získané počas takejto daňovej kontroly

vykonanej v rozpore so zákonom nadobudnú povahu nezákonných dôkazných prostriedkov a pokiaľ sú podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane i žalovaného, tieto rozhodnutia sú rovnako nezákonné. „Zákonnosť daňovej kontroly zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných.“ (Rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 5Sžfk/69/2017 z 29.01.2018). Správca dane v rozhodnutí uviedol (str. 3), že: „V rámci vyrubovacieho konania správcu dane v zmysle záverov rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010 vzhľadom ku skutočnosti, že daňovú kontrolu vykonávali kontrolóri Daňového úradu Banská Bystrica II - (nie miestne príslušní) použil len dôkazy získané počas výkonu daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2007, počas výkonu opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, získané miestne príslušnými zamestnancami správcu dane a dôkazy získané vo vyrubovacom konaní. Na úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 01.04.2006 až 31.03.2007 neprihliadal“. Správny súd k tomu uvádza, že pokiaľ správca dane založil svoje rozhodnutie na skutkových zisteniach získaných z dôkazov, ktoré boli získané počas nezákonnej daňovej kontroly (opakovaná daňová kontrola za mesiac január 2007), postupoval v rozpore s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, keďže použil dôkazy, ktoré nadobudli povahu nezákonných dôkazných prostriedkov, čo spôsobuje nezákonnosť rozhodnutia správcu dane i žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí (str. 19) zopakoval argumentáciu správcu dane o použití „len dôkazov získaných počas daňovej kontroly za január 2007, opakovanej daňovej kontroly za január 2007 a získaných vo vyrubovacom konaní“, avšak na strane 26 odôvodnenia konštatoval, že vo vyrubovacom konaní boli „na základe rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici použité všetky zisťovania, ktoré miestne príslušným správcu dane vykonal počas výkonu kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2007, všetky zisťovania, ktoré miestne príslušný správca dane vykonal počas výkonu opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, ako aj dôkazy získané počas vyrubovacích konaní na DPH január 2007, február 2007 a marec 2007 ...“. Správny súd k použitiu dôkazov získaných počas vyrubovacieho konania (daňové konanie týkajúce sa dane z príjmov právnických osôb za hospodársky rok 01.04.2006 až 10.03.2007), ako aj vyrubovacích konaní na DPH za zdaňovacie obdobie január, február a marec 2007 uvádza, že pokiaľ je daňová kontrola nezákonná, pričom dôkazy získané počas nezákonnej daňovej kontroly nadobúdajú povahu nezákonných dôkazných prostriedkov a v dôsledku toho aj Protokol, resp. Protokoly z nezákonných daňových kontrol nadobudli povahu nezákonných dôkazných prostriedkov, tieto Protokoly z uvedeného dôvodu nemôžu byť podkladom pre vyrubovacie konanie, resp. konania. Predpokladom začatia vyrubovacieho konania je splnenie zákonom stanovených podmienok, t. j. daňová kontrola, resp. daňové kontroly musia prebehnúť zákonne. Pokiaľ daňová kontrola nebola zákonná, nemohol nastať moment, kedy by mohlo začať vyrubovacie konanie a z uvedeného dôvodu následné úkony správcu dane (vykonanie dokazovania, vydanie rozhodnutia správcu dane) i vydanie následného rozhodnutia žalovaného, nie sú v súlade so zákonom. Pokiaľ žalovaný (i správca dane) považovali doručenie Protokolu z nezákonne vykonanej daňovej kontroly za takú skutočnosť, ktorej účinkom je ukončenie daňovej kontroly a v dôsledku ktorej v zmysle § 68 ods. 1 Daňového poriadku začalo vyrubovacie konanie, resp. považovali prerokovanie protokolu z nezákonnej daňovej kontroly za takú skutočnosť, ktorej účinkom je ukončenie daňovej kontroly a v dôsledku ktorej v zmysle § 15 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. začalo vyrubovacie konanie, takýto záver je výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci. Pokiaľ teda žalovaný (i správca dane) mali za to, že v rámci daňového konania bolo možné pokračovať vo vyrubovacom konaní a na základe dôkazov zabezpečených v priebehu nezákonne vykonanej daňovej kontroly a nezákonného vyrubovacieho konania, ktoré nadobudli povahu nezákonne získaných dôkazných prostriedkov a ktoré tvorili podklad pre vydanie napadnutého rozhodnutia žalovaného (i rozhodnutia správcu dane) bolo možné vo veci rozhodnúť, vec nesprávne právne posúdili a zároveň zaťažili konanie vadou, resp. došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, resp. rozhodnutí. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na Rozsudok Najvyššieho súdu SR č.k. 5Sžfk/69/2017 z 29.01.2018 v ktorom sa okrem iného uvádza: „Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na zásadu „lus ex iniuria non orfitur“, t.j. právo nevzniká z bezprávia, a teda keď je daňová kontrola nezákonná, nezákonné sú aj dôkazy obstarané a vykonané v rámci nej. Ani vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní nemôže podľa názoru odvolacieho súdu dôjsť ku konvalidácii nedostatku spočívajúcom v nezákonnosti daňovej kontroly ... keďže účelom vyrubovacieho konania nie je opakovane obstarávať a vykonávať dôkazy, ktoré už boli obstarané a vykonané v rámci daňovej kontroly“. Správny súd navyše poukazuje na skutočnosť, že dôkazy, z ktorých pri rozhodovaní orgán verejnej správy vychádzal, nie sú súčasťou administratívneho spisu.

50. Žalobca v žalobe namietal, zákonnosť, resp. nezákonnosť celej daňovej kontroly týkajúcej sa dane z príjmov právnických osôb za hospodársky rok 01.04.2006 až 31.03.2007 zakončenej Protokolom z 29.05.2009. Poukázal pritom na argumentáciu správcu dane uvedenú v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia, že vzhľadom na skutočnosť, že daňovú kontrolu vykonávali miestne nepríslušní kontrolóri Daňového úradu Banská Bystrica II. v rámci vyrubovacieho konania uskutočneného po vydaní rozhodnutia Krajského súdu Banská Bystrica č. k. 24S/2/2010 na úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 01.04.2006 až 31.03.2007 neprihliadal. Napriek tomuto tvrdeniu správcu dane hneď v prvom odseku svojho rozhodnutia uvádza, že Daňový úrad Zvolen (ako vtedy príslušný správca dane) vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol zo dňa 29.05.2009 doručený 06.07.2009. Žalobca poukázal aj na právny názor vyslovený v Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/2/2010, v zmysle ktorého miestne príslušným správcom dane daňového subjektu - žalobcu, vzhľadom na jeho sídlo vo Zvolene bol v zmysle § 3 ods. 1 Zákona o správe daní Daňový úrad Zvolen. Keďže daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, než miestne príslušného, správca dane pri začatí, priebehu aj ukončení daňovej kontroly konal v priamom rozpore s § 3 ods. 1 Zákona o správe daní vo vzťahu k článku 46 ods. 1 Ústavy SR. Súd v predmetnom rozsudku skonštatoval, že v prípade zistenia, že daňová kontrola nebola vykonaná zamestnancami miestne príslušného správcu dane (čo sa potvrdilo), t. j. nebola vykonaná v súlade so zákonom, Protokol z takejto kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktoré v daňovom konaní nebolo možné použiť. V prípade ak použitý bol, bolo celé konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v Protokole o takejto kontrole by bolo rovnako nezákonné. Žalobca namietal, že žalovaný (ani správca dane) sa v odôvodnení s touto otázkou opakovane nevysporiadal a to napriek námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní, v dôsledku čoho považoval rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné. Námietka nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že žalovaný sa nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu týkajúcou sa nezákonnosti daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby, (vzhľadom na skutočnosť, že daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci miestne nepríslušného správcu dane), je dôvodná. Žalovaný síce v rozhodnutí konštatoval, že daňovú kontrolu vykonávali kontrolóri Daňového úradu Banská Bystrica II - „nie miestne príslušní“, avšak v odôvodnení napadnutého rozhodnutia absentuje úvaha, aký vplyv mala táto skutočnosť na zákonnosť predmetnej daňovej kontroly. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia bez bližšieho odôvodnenia resp. bez argumentácie (rovnako tak aj správca dane v prvostupňovom rozhodnutí) len konštatoval, že na „úkony správcu dane vykonané počas výkonu daňovej kontroly za dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 01.04.2006 až 31.03.2007 neprihliadal“. Vzhľadom na uvedené správny súd nemohol preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k uvedenej námietke žalobcu. V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na skutočnosť, že v administratívnom spise sa opätovne nenachádza Poverenie na výkon daňovej kontroly (ako ani ďalšie listinné dôkazy, v dôsledku čoho administratívny spis nie je úplný), ako to už bolo konštatované aj v Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici 24S/2/2010, ktorým bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného z 09.12.2009 zrušené pre nepreskúmateľnosť a nepredloženie úplného administratívneho spisu. K argumentácii žalobcu týkajúcej sa tvrdenia, že v prípade ak daňová kontrola nebola vykonaná zákonne, Protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonného dôkazného prostriedku a tento nemôže vo vyrubovacom konaní použiť a ani neexistuje zákonný podklad na začatie vyrubovacieho konania, správny súd poukazuje na bod 49 tohto rozsudku.

51. Pokiaľ žalobca namietal postup žalovaného i správcu dane, keď podľa neho zistenia zo subdodávateľských zmluvných vzťahov použili na ťarchu žalobcu, správny súd uvádza, že táto námietka nie je konkrétna a neumožňuje preto súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia. Správny súd nie je oprávnený za žalobcu dôvody nezákonnosti dopĺňať, konkretizovať ani vyhľadávať z obsahu administratívneho spisu. Rovnako nekonkrétna a všeobecná je i námietka žalobcu, že správca dane sa dopustil závažných procesných pochybení, čo malo mať za následok porušenie zákonných práv žalobcu (právo byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky, právo nahliadať do spisu). Pokiaľ žalobca namietal, že bolo potrebné vykonať opakovaný zákonný výsluch štatutárneho zástupcu spoločnosti OOS Ostrava, s.r.o., správny súd uvádza, že pokiaľ žalobca vykonanie takéhoto opakovaného výsluchu nenavrhol v administratívnom konaní, jeho nevykonanie správcom dane nemôže mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, pretože dôkazné bremeno je v zmysle § 24 ods. 1 Daňového

poriadku na daňovom subjekte. Pokiaľ žalobca v žalobe poukázal na závery Znaleckého posudku vypracovaného Žilinskou univerzitou v Žiline, Ústav súdneho inžinierstva a navrhol ho vykonať ako dôkaz, právny zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že vykonanie tohto dôkazu už nenavrhuje, a preto sa správny súd v odôvodnení tohto rozhodnutia uvedeným dôkazom nezaoberal.

52. Žalobca v žalobe navrhol, aby správny súd zvažil uloženie pokuty žalobcovi podľa § 191 ods. 6 SSP. Správny súd uvádza, že ust. § 191 ods. 6 SSP dáva správneho súdu (aj bez návrhu) možnosť, a teda neukladá mu povinnosť, uložiť pokutu orgánu verejnej správy, a to za splnenia podmienky, že orgán verejnej správy v ďalšom konaní (po vydaní zrušujúceho rozsudku) nepostupoval v súlade s právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku a ktorým bol orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný, a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov. Správny súd poukazuje na to, že žalobca svoj návrh nezdôvodnil a neuviedol, ktorý právny názor v ktorom rozsudku (ktorým bol správca dane i žalovaný viazaný) nebol rešpektovaný. Predmetom tohto preskúmaného konania je rozhodnutie žalovaného (v spojení s rozhodnutím správcu dane), ktoré bolo vydané po tom, ako bolo predchádzajúce rozhodnutie správcu dane i žalovaného (ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmu právnických osôb za kontrolované zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007) zrušené Rozsudkom Krajského súdu Bratislava č. k. 6S/165/2014 (v spojení s Rozsudkom Najvyššieho súdu SR č. k. 1Sžfk/26/2016). V týchto rozsudkoch bol vyslovený právny názor, ktorým boli orgány verejnej správy (správca dane i žalovaný) viazané, a to, že vykonať vyrubovacie konanie a vydať rozhodnutie je oprávnený miestne príslušný správca dane, ktorý vykonal daňovú kontrolu (v tomto prípade Daňový úrad Banská Bystrica) a to aj napriek tomu, že žalobca (kontrolovaný daňový subjekt) zmenil svoje sídlo. Predchádzajúce rozhodnutie správcu dane i žalovaného boli zrušené vyššie uvedenými súdnymi rozhodnutiami z dôvodu, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo vydané miestne nepríslušným správcom dane - Daňovým úradom Bratislava. Z ust. § 191 ods. 6 SSP vyplýva, že správny súd môže (aj bez návrhu) v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu, ak orgán verejnej správy nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov. Z odôvodnenia tohto rozsudku je zrejmé, že správny súd síce opätovne zrušil rozhodnutia orgánu verejnej správy (správcu dane i žalovaného), avšak nie z tých istých dôvodov, než tomu bolo v prípade vydaného rozsudku Krajského súdu v Bratislave (v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR), keďže v nich uvedený zrušovacia dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. b) SSP, t. j. že predchádzajúce rozhodnutie orgánu verejnej správy vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený, nebol v tomto preskúmanom konaní aplikovaný. Z obsahu administratívneho spisu i z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného i správcu dane vyplýva, že orgány verejnej správy rešpektovali právny názor vyslovený v zrušovacom rozsudku Krajského súdu v Bratislave (v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu SR), administratívny spis bol po vydaní uvedených rozsudkov predložený správcovi dane, ktorý vykonal daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie a ktorý následne vydal rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov za kontrolované zdaňovacie obdobie. Z uvedeného vyplýva, že neboli splnené podmienky, za ktorých Správny súdny poriadok v ust. § 191 ods. 6) umožňuje uloženie pokuty, a preto správny súd návrh žalobcu na uloženie pokuty žalovanému zamietol.

53. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného (v spojení s rozhodnutím správcu dane) i konania predchádzajúceho ich vydaniu, z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutia sú nezákonné a teda, že žaloba je dôvodná, a preto rozhodnutie žalovaného i jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) a g) SSP. Správca dane v ďalšom konaní opätovne vo veci rozhodne a to v súlade so zákonom a v súlade s právnym názorom správneho súdu vysloveným v tomto rozsudku a svoje rozhodnutie riadne odôvodní tak, aby obsahovalo zákonom stanovené náležitosti, t. j. aby bolo z neho zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, ako sa vysporiadal s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Správca dane sa vysporiada najmä s námietkami žalobcom uplatnenými v daňovom konaní, t. j. uvedie, ako posúdil zákonnosť vykonanej daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007, ako aj zákonnosť jednotlivých dôkazov predložených resp. zabezpečených počas tejto daňovej kontroly, ako aj daňových kontrol DPH za zdaňovacie obdobie január, február a marec 2007, i počas vyrubovacieho konania, zákonnosť Protokolu z daňovej kontroly, splnenie podmienok pre začatie vyrubovacieho konania, otázku namietaného zániku lehoty na vyrubenie dane. Zároveň správca dane zabezpečí úplnosť administratívneho spisu tak, aby administratívny spis obsahoval všetky dôkazy, ktoré sú podkladom vydaného rozhodnutia.

54. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo z časti úspech. Žalobca bol v konaní plne úspešný, a preto mu správny súd priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu.

55. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov X : X . (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku. Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil. Poznámka: Rozhodnutie nepodpísali členovia senátu S.. F. O. a Z.. K. S. z dôvodu ich ospravedlnenej neprítomnosti na pracovisku v čase jeho podpisovania.