

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/16/2021
Identifikačné číslo spisu: 6019200476
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200476.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne INVESTEX GROUP, s.r.o., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 36 034 665, právne zastúpená Advokátskou kanceláriou JANČIAR s.r.o., so sídlom Nám. SNP 70/36, 960 01 Zvolen, IČO: 53 208 731, proti žalovanému (sťažovateľovi) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101129517/2019 zo dňa 14. mája 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/177/2019-289 zo dňa 9. júla 2020, takto

r o z h o d o l :

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

Žalobkyni p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 100296738/2019 zo dňa 25.01.2019 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobkyni rozdiel dane v sume 1.493.665,77 € na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101129517/2019 zo dňa 14.05.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) a g) Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu a vec vrátil správnemu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie.

4. V odôvodnení uviedol, že žalobkyňa v žalobe tvrdila, že napadnuté rozhodnutie žalovaného i správcu dane trpia takými vadami, ktoré majú za následok ich ničotnosť. 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 žalobkyne vyhodnotil ako nedôvodnú.

5. Žalobkyňa v žalobe namietala, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane zo dňa 25.01.2019 nebolo žalobkyni doručené v súlade so zákonom (Daňovým poriadkom), pretože bolo doručené Ing. D., ktorá v čase vydania predmetného rozhodnutia už nebola zástupcom žalobkyne a žalobkyni bolo predmetné rozhodnutie doručené len „na vedomie“, čo považovala za závažnú procesnú vadu odôvodňujúcu zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného. Správny súd predovšetkým uviedol, že žalobkyňa v žalobe neuviedla, aký má táto vada vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ani to, akým spôsobom bolo zasiahnuté do jej subjektívnych práv. Z administratívneho spisu vyplýva, a táto skutočnosť nebola ani medzi účastníkmi konania sporná, že správca dane prvostupňové rozhodnutie doručil žalobkyni do vlastných rúk, a teda v súlade s § 31 ods. 1 Daňového poriadku, o čom svedčí originál doručienky nachádzajúcej sa v administratívnom spise, z ktorej vyplýva, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo žalobkyni doručené do vlastných rúk dňa 01.02.2019. Doručenie rozhodnutia správcu dane do vlastných rúk žalobkyni potvrdil na pojednávaní aj právny zástupca žalobkyne. Z poznámky uvedenej na prvostupňovom rozhodnutí, že rozhodnutie sa doručuje žalobkyni „na vedomie“, nemožno bez ďalšieho vyvodit' záver, že rozhodnutie nebolo žalobkyni doručené do vlastných rúk. Dňom nasledujúcim po doručení predmetného rozhodnutia správcu dane, t. j. dňom 02.02.2019 (§ 27 ods. 2 Daňového poriadku) začala žalobkyni plynúť 30 dňová lehota na podanie odvolania, pričom z administratívneho spisu vyplýva, že žalobkyňa podala 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 žalobkyni nebolo upreté právo na podanie odvolania, a teda nedošlo k zásahu do jej subjektívnych práv. Skutočnosť, že k zásahu do subjektívnych práv žalobkyne nedošlo v dôsledku doručovania prvostupňového rozhodnutia správcu dane žalobkyni potvrdil napokon aj právny zástupca žalobkyne na pojednávaní. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo doručované Ing. D. v rozpore s Daňovým poriadkom, správny súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že žalobkyňa bola v daňovom konaní zastúpená Ing. D. na základe písomného plnomocenstva zo dňa 22.05.2009 doručeného správcovi dane, v dôsledku čoho sa žalobkyňa v daňovom konaní považovala za zastúpenú, avšak predmetné plnomocenstvo bolo žalobkyňou odvolané podaním zo dňa 21.01.2011, ktoré žalobkyňa preukázateľne zaslala Ing. D. a odvolanie plnej moci žalobkyňa oznámila správcovi dane. Z administratívneho spisu vyplýva, že odvolanie plnomocenstva žalobkyňa oznámila správcovi dane listom L100/082/1113/Ve, ktorý bol správcovi dane doručený dňa 22.11.2013, t. j. týmto dňom sa odvolanie plnomocenstva Ing. D. stalo účinným voči správcovi dane v zmysle § 9 ods. 5 Daňového poriadku. Skutočnosť, že Ing. D., nebola už v čase vydania prvostupňového rozhodnutia správcu dane (25.01.2019) zástupkyňou žalobkyne, t. j. že žalobkyňa v čase vydania (a doručovania) predmetného rozhodnutia správcu dane nebola zastúpená, nebola medzi účastníkmi konania sporná. Z uvedeného vyplýva, že nebol zákonný dôvod na

doručovanie predmetného rozhodnutia Ing. D. a pokiaľ tak správca dane postupoval, jeho postup nie je súladný s § 30 ods. 2 Daňového poriadku. Pre úplnosť správny súd poukázal na skutočnosť, že v administratívnom spise sa nenachádza doručienka osvedčujúca doručenie predmetného rozhodnutia správcu dane Ing. D.. Toto porušenie procesného ustanovenia Daňového poriadku, 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 žalobkyne. Pokiaľ žalobkyňa v žalobe poukázala na to, že vo výroku prvostupňového rozhodnutia správcu dane z 25.01.2019 je uvedené nesprávne IČO žalobkyne, túto skutočnosť správny súd považoval 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 žalobkyňa je vo výroku dostatočne identifikovaná obchodným menom, právnou formou, adresou sídla a DIČ-om. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správny súd uvedené námietky žalobkyne považoval za nedôvodné.

6. Žalobkyňa ďalej v žalobe namietala 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 žalobkyne, neprerokoval so žalobkyňou ňou 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 žalobkyňi, 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 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 sp. zn. 24S/2/2010. Predmetné oznámenie bolo žalobkyňi doručené dňa 22.11.2013 (fotokópia doručeny sa nachádza v administratívnom spise), a bolo doručené aj Ing. D., označenej ako splnomocnená zástupkyňa žalobkyne. Žalobkyňa listom zo dňa 20.11.2013 správcovi dane oznámila, že Ing. D. už žalobkyňu nezastupuje (v prílohe tohto listu predložila správcovi dane odvolanie plnomocenstva, ktoré podanie bolo správcovi dane Daňový úrad Bratislava podľa prezentačnej pečiatky doručené dňa 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 žalobkyňi 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 prihliadať 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 žalobkyňa v žalobe tvrdila, že Zápisnica o

ústnom pojednávaní z 22.03.2013 č. 9601401/5/1098998/2013/MIIv z 22.03.2013 bola vyhotovená nepríslušným správcom dane, a preto nemožno na tento úkon prihliadať, 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) S.s.p.

7. Žalobkyňa namietala 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. Žalobkyňa tvrdila, že v trestnom konaní bolo preukázané, že zo strany žalobkyne 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 poukázal na to, že žalobkyňa predovšetkým v žalobe neuviedla, 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, ktorým bol štatutárny zástupca žalobkyne Ing. A. G. (ako aj bývalí konatelia spoločnosti JESSICA s.r.o., WANDERBILD, s.r.o. a PQ TRADE, s.r.o. - V., Y. a O.) 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 žalobkyňu 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 Ing. A. G. ako konateľ žalobkyne uplatniť nárok na vrátenie DPH za zdaňovacie obdobie február a marec 2007, čím by bol štátny rozpočet Slovenskej republiky ukrátený o sumu 1.140.608,87 €), pretože skutok nie je trestným činom. Správny súd v tejto súvislosti (zhodne so žalovaným) poukázal 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 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 (žalobkyne). 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 žalobkyňa 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 preskúvanom prípade teda rozsudok Okresného súdu v Banskej Bystrici, ktorým bol konateľ žalobkyne 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 (ďalej len

„zákon č. 595/2003 Z.z.“), pričom správca dane neuznal žalobkyňou 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 (žalobkyňou) na uplatnenie daňových výdavkov stanovených v zákone č. 595/2003 Z.z. (§ 2 písm. i), § 21 ods. 1), pričom daňový subjekt (žalobkyňa) 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 žalobkyňi, pričom rozhodnutie správcu dane i žalovaného boli založené na tom, že žalobkyňa splnenie podmienok pre uznanie ňou uplatnených výdavkov ako daňových výdavkov v zmysle citovaných ustanovení zákona č. 595/2003 Z.z. nepreukázala. 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 žalobkyňa v replike uviedla, že rovnako správny súd je rozhodnutím Okresného súdu v Banskej Bystrici viazaný, správny súd uviedol, že v zmysle § 131 S.s.p. 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 Ing. A. G. ako fyzická osoba, ale daňový subjekt - žalobkyňa ako právnická osoba. Len pre úplnosť správny súd uviedol, že z predmetného rozsudku Okresného súdu v Banskej Bystrici nevyplýva ani tvrdenie žalobkyne, 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 námietku žalobkyne ako nedôvodnú.

8. Žalobkyňa v žalobe uviedla, že v Prílohe č. 1, ktorá mala podľa žalobkyne 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 žalobkyne 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.

9. Pokiaľ žalobkyňa v žalobe poukázala 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 žalobkyňa vyvodila, že takéto konanie správcu dane je účelové, šikanózne a nehospodárne, majúce za cieľ za každých okolností žalobkyňi dorubiť daň z príjmov, správny súd uviedol, že takéto námietka je len vyjadrením nesúhlasu žalobkyne so závermi správcu dane, ktorá nemá za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí.

10. Žalobkyňa ďalej namietala 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 žalobkyňi nebol doručený Protokol z daňovej kontroly, na ktorý by bolo možné prihliadať. Žalobkyňa v tejto súvislosti namietala, že správca dane, ani žalovaný v odôvodnení rozhodnutí neuviedli, ako orgány verejnej správy posudzovali doručenie Protokolu z daňovej kontroly, ani neuviedli ustanovenia právneho prepisu, ktorým sa v tomto prípade riadili. Žalobkyňa spochybnila, či rozhodnutie bolo vydané na základe

účinného právneho predpisu, čo by zakladalo dôvod na zrušenie rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. a) S.s.p. Namietala, že rozhodnutie je preto nezákonné pre nesprávne právne posúdenie lehoty na vyrubenie dane a pre nepreskúmateľnosť. Žalobkyňa svoju námietku vyrubenia dane po uplynutí zákonnej lehoty (§ 69 ods. 1 Daňového poriadku) odôvodnila 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 vyrozumý). Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že k uvedenej argumentácii žalobkyne (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 vyrozumý“. Z uvedeného vyplýva, že v odôvodnení rozhodnutia žalovaného absentuje úvaha, z ktorej by správny súd (ako aj samotný účastník konania - žalobkyňa) 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 žalobkyňou namietaného zániku práva vyrubiť daň, správny súd nemohol posúdiť žalobkyňou 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 žalobkyne podľa § 191 ods. 1 písm. a) S.s.p. 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 preto považoval správny súd za dôvodnú.

11. Žalobkyňa ďalej v žalobe namietala, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné aj z dôvodu, že žalovaný sa nevysporiadal s námietkami žalobkyne uvedenými v odvolaní, ktoré v žalobe konkretizovala (tak ako je uvedené v bode 9.2 tohto rozsudku). Správny súd vyhodnotil túto námietku žalobkyne 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 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. 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 žalobkyne uplatnenými v odvolaní. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného vyplýva, že po doslovnej 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 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. Ďalej odcitoval časť textu z Rozsudku Najvyššieho súdu SR 1Sžfk/26/2017 a Rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/165/2016 a uviedol (zopakoval) niektoré zistenia správca dane týkajúce sa zaúčtovania nákladov/výdavkov žalobkyňou tak, ako bolo uvedené v odôvodnení rozhodnutia správca dane. Poukázal na vykonané dokazovanie správcom dane, pričom však z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, počas ktorej z daňových kontrol vykonaných u žalobkyne správcom 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 žalobkyne, s niektorými sa vysporiadal len čiastočne (napr. s námietkou žalobkyne o prekročení zákonnej lehoty na vyrubenie dane - 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 správca 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 správca 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 správca 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 správca 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 správca 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 vec 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.

12. Nepreskúmateľnosťou rozhodnutia pre nedostatok dôvodov trpí také rozhodnutie orgánu verejnej správy, ktoré nemá odôvodnenie vôbec, alebo v ktorom chýbajú 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 námietka nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov bola opodstatnená. Pre úplnosť správny súd uviedol, 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 správneho 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) S.s.p. 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 žalobkyne týkajúcich sa skutkových záverov a právneho posúdenia niektorých rozhodných skutočností tak, ako správny súd uviedol v jednotlivých bodoch tohto rozsudku.

13. Žalobkyňa namietala zákonnosť použitia dôkazov a zisťovaní správcou 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 správcu dane vykonané počas daňovej kontroly dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie je 01.04.2006 až 01.03.2007 neprihliadal) a ďalej namietala nedostatočné zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci. Správny súd vyhodnotil túto námietku ako dôvodnú. Z § 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 žalobkyne v žalobe, poukazuje na závery vyplývajúce z Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 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 správcu 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 považoval 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 správca 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 správca 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 uviedol, 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 správca dane i žalovaného, ktorý rozhodnutie správca dane potvrdil. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí (str. 19) zopakoval argumentáciu správca 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 správca 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 uviedol, že pokiaľ je daňová kontrola nezákonná, pričom dôkazy získané počas nezákonnej daňovej kontroly nadobúdajú povahu nezákonných dôkazných prostriedkov a v dôsledku toho aj Protokoly, 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 správca dane (vykonanie dokazovania, vydanie rozhodnutia správca 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 správca 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 poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/69/2017 z 29.01.2018 v ktorom sa okrem iného uvádza: „Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na zásadu „Ius 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 spočívajúcim 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 poukázal na skutočnosť, že dôkazy, z ktorých pri rozhodovaní orgán verejnej správy vychádzal, nie sú súčasťou administratívneho spisu.

14. Žalobkyňa v žalobe namietala, 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. Poukázala pritom na argumentáciu správca 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 sp. zn. 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 správca 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. Žalobkyňa poukázala aj na právny názor vyslovený v Rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 24S/2/2010, v zmysle ktorého miestne príslušným správcom dane daňového subjektu, 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. Krajský 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 zavŕšením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v Protokole o takejto kontrole by bolo rovnako nezákonné. Žalobkyňa namietala, že žalovaný (ani správca dane) sa v odôvodnení s touto otázkou opakovane nevysporiadal, a to napriek námietkam žalobkyne uvedeným v odvolaní, v dôsledku čoho považovala rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné. Námietka nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že žalovaný sa nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobkyne 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 žalobkyne. V tejto súvislosti správny súd poukázal 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 sp. zn. 24S/2/2010, ktorým bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného z 09.12.2009 zrušené pre nepreskúmateľnosť a nepredloženie úplného administratívneho spisu. K argumentácii žalobkyne týkajúcej sa tvrdenia, že v prípade ak daňová kontrola nebola vykonaná zákonne, Protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonného dôkazného prostriedku a tento nemôžu vo vyrubovacom konaní použiť a ani neexistuje zákonný podklad na začatie vyrubovacieho konania, správny súd poukázal na bod 49 rozsudku.

15. Pokiaľ žalobkyňa namietala postup žalovaného i správcu dane, keď podľa neho zistenia zo subdodávateľských zmluvných vzťahov použili na ťarchu žalobkyne, správny súd uviedol, že táto námietka nie je konkrétna a neumožňuje preto súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia. Správny súd nie je oprávnený za žalobkyňu dôvody nezákonnosti dopĺňať, konkretizovať ani vyhľadávať z obsahu administratívneho spisu. Rovnako nekonkrétna a všeobecná je i námietka žalobkyne, že správca dane sa dopustil závažných procesných pochybení, čo malo mať za následok porušenie zákonných práv žalobkyne (právo byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky, právo nahliadať do spisu). Pokiaľ žalobkyňa namietala, že bolo potrebné vykonať opakovaný zákonný výsluch štatutárneho zástupcu spoločnosti OOS Ostrava, s.r.o., správny súd uviedol, že pokiaľ žalobkyňa 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 žalobkyňa v žalobe poukázala na závery Znaleckého posudku vypracovaného Žilinskou univerzitou v Žiline,

Ústav súdneho inžinierstva a navrhla ho vykonať ako dôkaz, právny zástupca žalobkyne na pojednávaní uviedol, že vykonanie tohto dôkazu už nenavrhuje, a preto sa správny súd v odôvodnení tohto rozhodnutia uvedeným dôkazom nezaoberal.

16. Žalobkyňa v žalobe navrhla, aby správny súd zväžil uloženie pokuty žalovanému podľa § 191 ods. 6 S.s.p. Správny súd uviedol, že § 191 ods. 6 S.s.p. dáva správne mu 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 poukázal na to, že žalobkyňa svoj návrh nezdôvodnila a neuviedla, ktorý právny názor v ktorom rozsudku (ktorým bol správca dane i žalovaný viazaný) nebol rešpektovaný. Predmetom tohto preskúmvacieho 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 žalobkyňi 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 sp. zn. 6S/165/2014 (v spojení s Rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 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 žalobkyňa (kontrolovaný daňový subjekt) zmenila 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 § 191 ods. 6 S.s.p. 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 zrušovací dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. b) S.s.p., t. j. že predchádzajúce rozhodnutie orgánu verejnej správy vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený, nebol v tomto preskúmvacom 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 žalobkyňi rozdiel dane z príjmov za kontrolované zdaňovacie obdobie. Z uvedeného vyplýva, že neboli splnené podmienky, za ktorých Správny súdny poriadok v § 191 ods. 6 umožňuje uloženie pokuty, a preto správny súd návrh žalobkyne na uloženie pokuty žalovanému zamietol.

17. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 S.s.p., tak že úspešnej žalobkyňi priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu.

III.

Konanie na kasačnom súde

18. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., a navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. Sťažovateľ v súvislosti s výkonom daňovej kontroly zamestnancami iného, než miestne príslušného daňového úradu poukázal na zákon č. 312/2001 Z.z. o štátnej službe a zákon č. 150/2001 Z.z. o daňových orgánoch. Sťažovateľ zastáva názor, že daňová kontrola bola začatá, prebehla a bola ukončená v zmysle zákona. V rámci nej

boli zistené skutočnosti, správcom dane dostatočne preverené, zdôvodnené a vyhodnotené, ktoré oprávňovali vyrubiť rozdiel dane. Sťažovateľ poukázal tiež na rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 8Sžf/30,31/2013.

20. Žalobkyňa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedla, že tvrdenia sťažovateľa považuje iba za všeobecné vyjadrenia, ktoré nedokazujú nesprávnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto navrhla kasačnému súdu, aby kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 4Sžfk/16/2021. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

22. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 14. apríla 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

23. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení splnenia podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil krajský súd zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom (sťažovateľom), ako aj žalobkyňou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

24. Kasačný súd po preskúmaní spisového materiálu krajského súdu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis sťažovateľa dospel k záveru, že kasačné námietky sťažovateľa nie sú dôvodné.

25. V prejednáwanej veci sa kasačný súd stotožnil s dôvodmi zrušenia napadnutých rozhodnutí správnych orgánov, tak ako to rozsiahlo uviedol krajský súd v napadnutom rozsudku. V napadnutých rozhodnutiach správnych orgánov nie je dostatočne zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia a ako sa vysporiadali s návrhmi a námietkami žalobkyne. Správne orgány sa nedostatočne nevysporiadali s námietkami žalobkyne týkajúcich sa posúdenia zákonnosti vykonanej daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie - hospodársky rok od 01.04.2006 do 31.03.2007, posúdenia zákonnosti jednotlivých dôkazov predložených resp. zabezpečených počas tejto daňovej kontroly, ako aj daňových kontrol na DPH za zdaňovacie obdobie január, február a marec 2007 i počas vyrubovacieho konania. Správne orgány sa tiež vôbec nevysporiadali s posúdením

zákonosti Protokolu z daňovej kontroly, splneniu podmienok pre začatie vyrubovacieho konania, otázky namietaného zániku lehoty na vyrubenie dane.

26. K podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd uvádza, že sťažovateľ odôvodnil svoju sťažnosť všeobecným odkazom na zákon č. 312/2001 Z.z. a zákon č. 150/2001 Z.z., a naďalej tvrdí, že daňová kontrola bola začatá, prebehla a bola ukončená v zmysle zákona. Sťažovateľ tiež všeobecne poukázal na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 8Sžf/30,31/2013, ale bez uvedenia aký má tento rozsudok súvis s prejednávanej vecou. Sťažovateľ sa v kasačnej sťažnosti vôbec nevyjadril k dôvodom zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu.

27. Ku kasačným námietkam sťažovateľa, ktorými vyčítal krajskému súdu nesprávne právne posúdenie veci, kasačný súd uvádza, že sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť, pretože sťažovateľ neuviedol, ktoré právne posúdenie, a v čom vlastne sťažovateľ vidí nesprávnosť právneho posúdenia veci krajským súdom. Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. sťažovateľ neposkytol bližšie odôvodnenie a konkretizáciu, preto potom pre kasačný súd nebol vytvorený dostatočný priestor, aby sa s kasačnými námietkami vysporiadal. Nie je úlohou kasačného súdu v kasačnom konaní dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu vyhľadávať a ani ich za sťažovateľa špecifikovať.

28. Vo vzťahu k nesprávnemu posúdeniu sa rozhodovacia prax kasačného súdu ustálila na tom, že sťažovateľ sa môže s úspechom domáhať nesprávneho posúdenia veci krajským súdom (§ 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.) vtedy, keď správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a) až f)) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (napríklad rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 1Sžfk/12/2016, sp. zn. 1Sžfk/10/2018, sp. zn. 1Sžfk/9/2020). V tomto smere kasačný súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/12/2016 zo dňa 20.02.2018 konštatoval, že: „V súvislosti s uvedeným musí kasačný súd zdôrazniť, že hore uvedená nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom je zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v zmysle ustálenej judikatúry potom konkrétne spočíva v tom, že správny súd použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.“ V kontexte uvedených skutočností kasačný súd považoval uplatnené sťažnostné body za nedôvodné, pretože sú len vo všeobecnej rovine a nesmerujú voči žiadnym konkrétnym skutkovým a právnym záverom krajského súdu, ktorých posúdením by sa mal kasačný súd zaoberať.

29. Kasačný súd na väčšinu väd konania a rozhodnutia krajského súdu, ktoré sú obsiahnuté v jednotlivých dôvodoch kasačnej sťažnosti, neprihliada ex offio, ale sťažovateľ ich musí v kasačnej sťažnosti uviesť a právne odôvodniť. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/9/2020 zo dňa 23.02.2021, v ktorom kasačný súd uviedol, že: „Aby tvrdenie sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení veci malo oporu v zákone, bol sťažovateľ zaťažený povinnosťou v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia...“ K vymedzeniu dôvodov kasačnej sťažnosti kasačný súd analogicky poukazuje tiež na R 38/2008, podľa ktorého „Pokiaľ v dovolaní nie sú uvedené konkrétne okolnosti svedčiace o tom, že rozhodnutie spočíva na nesprávnom právnom posúdení, samotné uvedenie ustanovenia § 241 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mjzgyzv6ojzfzygc4tbm5zgczrngi2dc>> ods. 2 písm. c) O. s. p. nemožno považovať za dostatočné naplnenie dôvodov, pre ktoré sa dovolanie podáva, lebo dovolaním napadnuté rozhodnutie nemožno preskúmať z hľadiska jeho opodstatnenosti.“

30. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že krajský súd nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé

spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

31. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že žalobkyni, ktorá v tomto konaní mala úspech, ich náhradu priznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.).

32. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.