

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/66/2017  
Identifikačné číslo spisu: 1016200189  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.06.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1016200189.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: K. J., bytom D. právne zastúpený: Mgr. Marián Szetei, advokát so sídlom Krížna 6, Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1761779/2015 zo dňa 10. decembra 2015, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/22/16-169 zo dňa 23. mája 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/22/16-169 zo dňa 23. mája 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie a rozhodnutie.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 5S/22/16-169 zo dňa 23. mája 2017 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) rozhodnutie žalovaného č. 1761779/2015 zo dňa 10.12.2015 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1645607/2015 zo dňa 09.11.2015 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému náhradu trov konania vo výške 100%.

2. Rozhodnutím č. 1761779/2015 zo dňa 10.12.2015 žalovaný ako odvolací správny orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) odvolanie žalobcu zamietol a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1645607/2015 zo dňa 09.11.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 730 916,55 eur, na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) za zdaňovacie obdobie roka 2008.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že Daňovému úradu Spišská Nová Ves bola doručená dňa 25.02.2009 žiadosť O. J. a K. J. o vykonanie daňovej kontroly na daň z príjmu fyzických osôb za rok 2008. Na základe tejto žiadosti daňový úrad vydal poverenie na výkon daňovej kontroly. Dňa

27.07.2009 bolo vydané oznámenie o výkone daňovej kontroly, ktorá sa začne dňa 06.08.2009 o 8.30 hod. v priestoroch daňového úradu. Dňa 29.01.2010 Daňový úrad Spišská Nová Ves požiadal Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly z dôvodu, že ide o vysoký objem získaných peňažných prostriedkov, komplikovaný prepočet a značnú výšku dodatočne vyrubenej dane. Žiadosti o predĺženie lehoty na výkon daňovej kontroly bolo vyhovené a dňa 04.02.2010 bola táto skutočnosť oznámená aj daňovníkom.

4. Dňa 31.05.2010 bol vypracovaný protokol o daňovej kontrole. Daňový úrad Spišská Nová Ves dňa 02.06.2010 vyzval žalobcu na predloženie účtovných dokladov a iných dokladov, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady. Dňa 15.06.2010 bola žalobcovi zaslaná výzva na vyjadrenie sa k protokolu a jeho prerokovanie. Dňa 24.06.2010 bolo doručené daňovému úradu vyjadrenie žalobcu k protokolu. Dňa 30.06.2010 bolo ústne pojednávanie na ktorom bol prerokovaný protokol o daňovej kontrole a bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s dodatkom k protokolu o výsledku daňovej kontroly.

5. Dňa 08.07.2010 Daňový úrad Spišská Nová Ves vydal dodatočný platobný výmer č. 732/230/39190/10/Hme, ktorým žalobcovi dovyrubil rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 2 731 875,52 €.

6. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodlo Daňové riaditeľstvo Slovenskej Republiky rozhodnutím č. I/223/16111-102023/2010/999541-r zo dňa 29.09.2010 tak, že zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Spišská Nová Ves č. 732/230/39190/10/Hme zo dňa 8.7.2010 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie s odôvodnením, že nepovažovalo vyhodnotenie dôkazov za postačujúce a správne. Uplatnenie pomôcok v zmysle citovaného ustanovenia bolo v danom prípade neprípustné z dôvodu, že nie sú splnené podmienky stanovené pre uplatnenie tohto spôsobu určenia dane a správca dane sa v odôvodnení dodatočného platobného výmeru nedostatočne vysporiadal s vyhodnotením všetkých zistených skutočností, ako aj s ich právnym posúdením.

7. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zo dňa 25.10.2010 uložilo Daňovému úradu Spišská Nová Ves vykonať u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu dane z príjmov fyzickej osoby. Dňa 19.01.2011 sa konalo ústne pojednávanie, z ktorého bola vyhotovená zápisnica. Dňa 06.05.2011 Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vyhovel žiadosti o predĺženie lehoty na výkon opakovanej daňovej kontroly daňovému úradu. Dňa 21.07.2011 bolo vydané daňovým úradom rozhodnutie o prerušení opakovanej daňovej kontroly, nakoľko Daňový úrad Spišská Nová Ves doručil dňa 20.07.2011 Okresnému súdu v Spišskej Novej Vsi žalobu o určenie absolútnej neplatnosti dodatku č. 1 ku zmluve o kúpe akcií. K rozhodnutiu daňového úradu zo dňa 21.07.2014 bolo oznámené, že pominuli prekážky, pre ktoré sa opakovaná daňová kontrola konala, nakoľko Krajský súd v Košiciach rozsudkom sp.zn. 4Cob/24/2014 potvrdil rozsudok Okresného súdu Košice sp.zn. 9Cb/80/2011 vo veci žaloby o určenie absolútnej neplatnosti dodatku č. 1 ku zmluve kúpe akcií zo dňa 11.09.2008. V administratívnom spise sa však oba rozsudky nenachádzajú.

8. Dňa 04.11.2014 bol vyhotovený protokol o výsledku zistenia opakovanej daňovej kontroly. Žalobca bol vyzvaný na vyjadrenie sa k protokolu, písomne sa však nevyjadril. Následne bol Daňovým úradom Košice, pobočka Spišská Nová Ves vydaný dodatočný platobný výmer č. 9812401/5/285032/2015 zo dňa 04.02.2015, ktorým žalobcovi dovyrubil rozdiel z dane príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 2 730 916,81 €. Proti tomuto dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej Republiky rozhodnutím č. 1100303/1/196157/2015/5307 zo dňa 13.05.2015, ktorým zrušilo dodatočný platobný výmer zo dňa 04.02.2015 a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu, že vyrubovacie konanie po ukončení riadnej daňovej kontroly nebolo ukončené právoplatným dodatočným platobným výmerom v zmysle § 44 ods. 6 zákona číslo 511/1992 Z.z. s tým, že pôvodný dodatočný platobný výmer Daňového úradu Spišská Nová Ves č. 732/231/39190/10/Hme zo dňa 08.07.2010 bol zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie, nemohla byť vykonaná opakovaná daňová kontrola, ale správca dane mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, ktoré nebolo doposiaľ ukončené. Ďalej mal správca dane

preveriť a opätovne posúdiť správnosť výšky zdanených príjmov, využitie dôkazov zabezpečených v rámci doposiaľ vykonaného dokazovania a pri zistení nedostatkov vo vykonaných dôkazoch tieto odstrániť a v prípade potreby vykonané dokazovanie doplniť.

9. Nakoľko žalobca zmenil trvalý pobyt a jeho súčasná adresa je na F., daňový spis bol postúpený Daňovým úradom Košice, pobočka Spišská Nová Ves Daňovému úradu Bratislava v zmysle § 7 ods. 1 Daňového poriadku. Daňový úrad Bratislava vyzval výzvou zo dňa 14.07.2015 žalobcu, aby predložil príslušnému daňovému úradu doklady, ktoré boli uvedené v danej výzve. Žalobca na výzvu odpovedal dňa 29.09.2015 s tým, že všetky doklady boli príslušnému Daňovému úradu v Spišskej Novej Vsi zaslané a nachádzajú sa v spise. Dňa 26.10.2015 bola vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní, ktoré sa konalo dňa 26.10.2015. Daňový úrad Bratislava dňa 09.11.2015 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby v sume 2 730 916,55 € za zdaňovacie obdobie v roku 2008. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 1761779/2015 zo dňa 10.12.2015 tak, že potvrdil rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa.

7. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že postupom daňových orgánov v konaní došlo k porušeniu princípu právneho štátu (čl. 1 ods. 1 Ústavy SR), princípu legality (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), princípu rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy SR), ale i zásady zákonnosti (§ 2 ods. 1 Daňového poriadku), zásady objektívnej pravdy (§ 2 ods. 3 Daňového poriadku), zásady rovnosti (§ 2 ods. 7 Daňového poriadku), zásady súčinnosti (§ 2 ods. 7 Daňového poriadku). Ďalej namietal, že daňové konanie začalo pre žalobcu bez prvej inštancie, prakticky odvolacím konaním. Poukázal na to, že počas daňovej kontroly ako aj daňového konania mu postupom správcu dane bola odopretá možnosť oboznámiť sa s tým, v čom konkrétne vidí správcu dane obchádzanie zákona a tým pádom sa aj vyjadriť k daným konkrétnostiam obchádzania zákona. Správcovi dane vytykal, že v protokole o daňovej kontrole len konštatoval, že ide o účelovú dohodu, a to bez ďalšieho právneho zdôvodnenia a bez uvedenia čísla konkrétnych zákonných ustanovení. Nesúhlasil s postupom správcu dane, ktorý prvýkrát až vo svojom rozhodnutí uvádza nejakú podrobnejšiu ekonomickú teóriu (bez ohľadu na to, či je správna alebo nie), pričom žalobca dovtedy nemal možnosť vyjadriť sa k danej teórii. Nevysporiadanie sa so všetkými skutočnosťami, námietkami, pripomienkami, navrhovanými dôkazmi má za následok nedostatočné zistenie skutkového a právneho stavu, a taktiež nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia správcu dane. Okrem uvedeného namietal aj bezdôvodné, t.j. nezákonné predlžovanie zákonných lehôt. Nezákonnosť postupu daňových orgánov vzhľadom i v súvislosti s tým, že vo veci konal a rozhodnutie vydal nepríslušný správca dane - Daňový úrad Bratislava (porušenie § 68 ods. 1 Daňového poriadku). Podľa žalobcu nebolo vykonané riadne a úplné dokazovanie, resp. okrem dôkazu listinou nebolo vykonané žiadne dokazovanie (porušenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku), nebol úplne zistený skutkový stav (porušenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku), správca dane sa neriadil záväzným stanoviskom nadriadeného orgánu (porušenie § 74 ods. 4 Daňového poriadku), neboli dodržané lehoty na vydanie rozhodnutí v daňovom konaní, správca dane sa v konaní odvolával na nezákonný protokol z opakovanej kontroly (porušenie § 74 ods. 4 Daňového poriadku). Žalobca bol taktiež nezákonne upovedomený o predĺžení lehoty (porušenie § 65 ods. 3 Daňového poriadku), postupom daňových orgánov došlo k arbitrárnemu oceneniu akcií (porušenie čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Rozhodnutia daňových orgánov trpia vadou zmätočnosti odôvodnenia (porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku), v odôvodnení absentujú ustanovenia zákona, podľa ktorých sa rozhodovalo (porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku), absentuje zákonné ustanovenie, ktoré mal žalobca v zmysle § 39 Občianskeho zákonníka svojím konaním porušiť resp. obísť, v odôvodnení absentujú skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia (porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku), odôvodnenie je na mnohých miestach nezrozumiteľné (porušenie § 63 Daňového poriadku), správca dane sa nevysporiadal s navýšením kúpnej ceny o 81 900,- € a žalovaný dospel k piatim rozličným cenám za jeden kus tej istej akcie.

11. Krajský súd mal zo spisového materiálu za preukázané, že dňa 06.05.2008 bola uzavretá medzi K. J. a O. J., ako predávajúcimi a Lindab AB, súkromnou akciovou spoločnosťou, existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva so sídlom vo Švédsku, ako kupujúcim Zmluva o kúpe akcií. V bode 3.2.1 tejto zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške 22 000 000,- € a základná kúpna cena jednej akcie podľa bodu 3.2.2 bude vo výške 2 750,- € za

každú predávanú akciu. V dodatku č. 1 ku zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008 zmluvné strany upravili kúpnu cenu. V bode 1.1 sa dohodli, že základná kúpna cena bude 22 081 900,- €. Súčasťou dodatku č. 1 ku zmluve o kúpe akcií je príloha č. 1, ktorá obsahuje prerozdelenie realizačnej kúpnej ceny a prílohy č. 2, ktorá obsahuje prerozdelenie dodatočných kúpnych cien. Príloha č. 2 sa netýka zdaňovacieho obdobia 2008. Základná kúpna cena jednej akcie v dodatku upravená nie je, upravená je v tabuľke, ktorá je prílohou č. 1 a č. 2, dodatku č. 1 k zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008. Prerozdelenie realizačnej kúpnej ceny žalobcom podľa prílohy č.1 k dodatku č. 1 k zmluve o kúpe akcií je nasledovné: predávajúci K. J., rok 2000, počet akcií 95, celková cena za všetky akcie 3 983 300,- €, cena za jednu akciu 41 929,473 €, rok 2003 počet akcií 266, celková cena za všetky akcie 11 154 000,- €, cena za jednu akciu 41 932,330 €, a rok 2007 počet akcií 7239, celková cena za všetky akcie 2 041 000,- €, cena za jednu akciu 281,947 €. Žalobca do daňového priznania za rok 2008 uviedol príjmy podľa ustanovenia § 8 ods. 1 písm. e/ zákona o dani z príjmov vo výške 61 801 408,- Sk, čo predstavuje 2 041 000,- € a príjmy za akcie vo výške 15 137 300,- €, uviedol ako oslobodené príjmy. Príjmy z predaja cenných papierov z prvej a druhej emisie, ktoré boli vydané do 31.12.2003 podliehali oslobodeniu od dane z príjmov podľa ustanovenia § 52 ods. 20 zákona o dani z príjmov, v nadväznosti na ustanovenie § 4 ods. 1 písm. d/ zákona č. 366/1999 Z.z. Akcie z tretej emisie rok 2007 nepodliehali oslobodeniu od daní. Krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že z tabuľky č. 1 vyplýva, že žalobca zo sumy 17 178 300,- € zdaňuje príjmy vo výške 2 041 000,- € a príjmy za balík akcií vo výške 15 137 300,- € sa oslobodzuje podľa ustanovenia § 52 ods. 20 zákona o dani z príjmov v nadväznosti na ustanovenie § 4 ods. 1 písm. d/ zákona č. 366/1999 Z.z. Tým, že žalobca v uzatvorenom dodatku ku zmluve určil rôzne ceny akcií, tak základ dane žalobcu sa výrazným spôsobom znížil. Cena za akcie sa odvíjala od roku ich nadobudnutia tak, že predajná cena za jednu akciu nadobudnutú v roku 2000 a 2003 bola podstatne vyššia, ako cena za jednu akciu nadobudnutú v roku 2007. Z dokladov vyplýva, že všetky akcie boli spolu predané v ten istý deň 12.09.2008. Správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že pri rozhodovaní sa riadil ustanoveniami § 3 ods. 1, 3 zákona Daňového poriadku. Daňový subjekt prijal na účet v A. sumu vo výške 18 081 900,- €, z čoho žalobcovi prináležala suma 17 178 300,- €. Správca dane pre určenie matematickej resp. štatistickej priemernej predajnej ceny jednej akcie vychádzal a vyčíslil priemer, t.j. bola určená stredná hodnota ako číselná charakteristika slúžiaca na meranie úrovne štatistického rozdelenia hodnôt, pomocou ktorej možno nahradiť a zovšeobecniť hodnoty štatistického súboru. Keďže ide o výpočet priemeru v rámci končného súboru, bolo považované z celkovým počtom predaných akcií. Nakoľko predaj všetkých akcií bol uskutočnený, napriek rovnakým menovitým hodnotám v rôznych predajných cenách a to podľa roku nadobudnutia akcií, bol použitý výpočet akcií vážneho aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predajných akcií v príslušnej predajnej cene. Na základe uvedených skutočností cena jednej akcie predstavuje 2260,3026 €. Daňový úrad Bratislava akceptoval realizačnú kúpnu cenu uvedenú v prílohe č. 1 k dodatku č. 1 k zmluve o kúpe akcií vo výške 18 081 900,- €. Daňový úrad uviedol, že vo vyrubovacom konaní postupoval v súlade s rozhodnutím Okresného súdu v Košiciach, ako aj Krajského súdu v Košiciach, ktorý zamietol žalobu o určenie absolútnej neplatnosti dodatku č. 1 ku zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008. Krajský súd mal za to, že Daňový úrad Bratislava ako aj žalovaný nesprávne právne posúdili vec. Daňový úrad v Bratislave vo svojom rozhodnutí uviedol, že akceptoval rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach a že akceptuje dodatok č. 1 k zmluve o kúpe akcií a akceptuje realizačnú kúpnu cenu uvedenú v prílohe 1, ale neakceptoval cenu jednotlivých akcií tak ako boli rozdelené v tabuľke č. 1, neakceptoval cenu za jednu akciu z prvej emisie rok 2000, ktorá bola stanovená v sume 41 929,473 €, cena za jednu akciu z druhej emisie rok 2003 bola stanovená v sume 41 932,330 € a cena jednej akcie z tretej emisie rok 2007 bola stanovená v sume 281,947 €. Aj keď správca dane mal za to, že išlo o účelovú dohodu o cene a výpočet základu dane so zvýhodneným stanovením predajnej ceny tak, aby maximálna suma bola od dane oslobodená, ale minimum podliehalo zdaneniu, musí akceptovať rozhodnutie súdu, ktorý rozhodol, že dodatok č. 1 a jeho prílohy sú platné. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca nepostupoval podľa právnej úpravy platnej pre zdaňovacie obdobie 2008, ale neuviedol podľa ktorej a v čom pochybil. Žalovaný poukázal na znalecký posudok č.1/2007 zo dňa 16.04.2007, v ktorom znalec potvrdil hodnoty emisného kurzu upísaných akcií zo zisku spoločnosti Plechprofil a.s. k 16.04.2007. Pri prepočte emisného kurzu upísaných akcií celkom vo výške 8 000 a menovitej hodnoty jednej akcie 10 000,- Sk. Skutočná hodnota jednej akcie zo súvahy ku dňu 16.04.2007 tak predstavovala 16 503,21 Sk

(t.j.480,247 € pri prepočte priemerným kurzom NBS za prvý štvrtrok 2007 34,364 Sk/€. Tento znalecký posudok bol vypracovaný za účelom navýšenia základného imania spoločnosti a nie za účelom predaja akcií. Podľa názoru krajského súdu, ak sa chcel daňový úrad oprieť o znalecký posudok, čo sa týka ohodnotenia akcií, mal si dať vypracovať nový znalecký posudok v rámci daňového konania a nemal sa opierať o znalecký posudok, ktorý bol vypracovaný za účelom navýšenia obchodného imania danej spoločnosti.

12. Pokiaľ sa týka procesných pochybení, ktoré žalobca vytýkal žalovanému a správcovi dane počas daňovej kontroly krajský súd mal za to, že tieto boli počas správneho konania odstránené. Žalovaný, ako aj orgán verejnej správy prvého stupňa sa vo svojich rozhodnutiach s týmito námietkami žalobcu vysporiadali. Žalovaný sa podrobne vysporiadal s námietkou žalobcu, že prvostupňové rozhodnutie vydal nepríslušný daňový úrad ako aj s námietkou, že rozhodnutie vychádzalo z nezákonného zrušujúceho rozhodnutia č. 2 a že vychádzalo z nezákonnej opakovanej kontroly. Žalovaný správne poukázal na ustanovenie § 7 ods. 1 a 3 Daňového poriadku, ktorý hovorí o miestnej príslušnosti správcu dane. Keďže daňový subjekt - žalobca počas daňovej kontroly zmenil trvalý pobyt, príslušným sa stal Daňový úrad Bratislava, nakoľko sa žalobca trvale presťahoval do I.. Daňový úrad Bratislava akceptoval a riadil sa právnym názorom žalovaného v druhom zrušujúcom rozhodnutí a pokračoval po prvej daňovej kontrole vyrubovacím konaním a nebral do úvahy protokol z opakovanej kontroly. Žalobca v konaní navrhol vypočítať svedkov, ale správca dane nevyhovel tomuto návrhu. Krajský súd mal za to, že ak má správca dane dostatok listinných dôkazov, nemusí vyhovieť každému návrhu daňového subjektu a preto nepredvolanie svedkov krajský súd nepovažoval za takú procesnú chybu, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Poľa krajského súdu taktiež neobstoja ani námietka žalobcu, že orgány verejnej správy nezistili úplne skutkový stav veci. Orgány verejnej správy vychádzali z dokladov, ktoré predložil žalobca, ako aj z dokladov, ktoré si sami zabezpečili. Orgány verejnej správy informovali a zasielali žalobcovi podklady, aby sa k nim mohol vyjadriť (bližšie popísané v prvom bode rozhodnutia). Krajský súd sa nestotožnil so žalobcom, že mu bolo odňaté právo vyjadrovať sa k podkladom. Rovnako i rozhodnutie o predĺžení lehoty na vykonanie kontroly bolo v súlade s ustanovením § 65 Daňového poriadku. Žalobca bol upovedomený o predĺžení lehoty a potvrdil ho svojim podpisom dňa 12.10.2015. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými procesnými námietkami znesenými žalobcom v jeho odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Krajský súd preto s poukazom na uvedené dospel k názoru, že orgány verejnej správy nesprávne právne posúdili danú vec, a preto zrušil obe rozhodnutia orgánu verejnej správy a vec vrátil na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p.

13. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (sťažovateľ) včas kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ v dôvodoch kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, ktoré spočíva v tom, že krajský súd interpretoval závery uvedené v rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 4Cob/24/2014 zo dňa 28.05.2015, ktorým potvrdil rozsudok Okresného súdu Košice I sp.zn. 9Cb/80/2011 zo dňa 19.11.2013 s pridaným výkladom. Predmetom tohto súdneho konania bola žaloba o určenie neplatnosti právneho úkonu t.j. určovacia žaloba, ktorou sa žalobca domáhal, aby súd určil neplatnosť Dodatku č. 1 k Zmluve o predaji akcií zo dňa 11.09.2008. Predmetom tohto sporu nebola cena akcií. Naliehavý právny záujem na určení neplatnosti tohto právneho úkonu videl žalobca v tom, že rozhodnutie o platnosti resp. neplatnosti tohto právneho úkonu je podstatné pre rozhodnutie správcu dane o daňových povinnostiach daňových subjektov, ktoré vznikli na základe napadnutého právneho úkonu. Podľa sťažovateľa akceptácia dodatku č. 1 a jeho príloh neznamená automaticky akceptáciu cien a ani to, že ceny akcií stanovené v ňom sú v súlade s príslušnými právnymi predpismi. Sťažovateľ zdôraznil, že žalobca dodatkom č. 1 riešil problém cien akcií až potom, ako znalec, ktorý bol autorom znaleckého posudku, obdržal odpoveď Ministerstva financií SR k zdaňovaniu príjmu plynúceho z predávaných akcií. Napriek tomu, že žalobca disponoval predmetným vyjadrením, pri zdaňovaní príjmov neuplatnil postup v ňom uvedený, ale rozhodol sa nezákonne navýšiť cenu akcií tak, aby optimalizoval dopad na daňovú povinnosť vo svoj prospech a uzavrel Dodatok č. 1 k Zmluve o kúpe akcií. Sťažovateľ považoval za významný dôkaz vo veci stanovenia ceny akcií bod 3.1 dodatku č. 1, podľa ktorého kupujúci súhlasil s dojednaním o prerozdelení základnej kúpnej ceny výlučne podľa požiadavky

predávajúcich za podmienky, že predávajúci sa v zmysle § 725 Obchodného zákonníka spoločne a nerozdielne zaväzujú, že nahradia kupujúcemu akékoľvek škody, straty, náklady a výdavky, ktoré kupujúcemu vzniknú v dôsledku toho, že súhlasil s dojednaním o prerozdelení. Zo znenia bodu 3.1 dodatku č. 1 je zrejmé, že cena (trhová cena) akcií v ňom uvedená, nie je výsledkom kompromisu ponuky a dopytu. Skutočná trhová cena je uvedená v Zmluve o kúpe akcií. Podľa sťažovateľa s otázkou ceny akcií sa sťažovateľ podrobne vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Nestotožnil sa s argumentáciou krajského súdu o tom, že sťažovateľ citoval v rozhodnutí ustanovenia § 42 ods. 8 zákona o dani z príjmov, keď mal za to, že predmetné ustanovenie v napadnutom rozhodnutí nie je uvedené. Z napadnutého rozhodnutia je však zrejmé, že žalobca nepostupoval v súlade najmä s § 52 ods. 20 zákona o dani z príjmov. Sťažovateľ taktiež poznamenal, že krajský súd uviedol v rozsudku vo veci ceny akcií závery, ktoré si navzájom odporujú. Ďalej namietal, že znalecký posudok č. 1/2007 zo dňa 16.04.2007 je relevantným dokladom nie len vo veci navýšenia základného imania, ale aj vo veci ohodnotenia akcií. Poukázal na to, že svojvoľné „stanovenie ceny akcie“ je z daňového hľadiska neakceptovateľná kategória, ktorá nemá oporu v príslušnej právnej úprave. Záverom uviedol, že žalobca nebral do úvahy moment obstarania cenných papierov a reálnu trhovú hodnotu cenných papierov. Z dikcie ustanovenia § 52 ods. 20 zákona o dani z príjmov vyplýva, že dátum obstarania cenných papierov je rozhodujúci pre zdanenie príjmu z predaja cenných papierov, podľa dátumu obstarania cenných papierov sa pri zdaňovaní príjmu z predaja uplatní postup buď podľa zákona o dani z príjmov alebo podľa zákona o daniach u príjmov. Druhým atribútom je cena, od ktorej závisí výška príjmu z predaja.

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že z kasačnej sťažnosti nie je zrejmé, či ju podala oprávnená osoba, keďže podpis pri mene F. X. je nečitateľný a teda nemožno spoľahlivo identifikovať, kto za sťažovateľa skutočne konal. Taktiež poznamenal, že už počas súdneho konania namietal, že administratívny spis predložený sťažovateľom nespĺňa zákonné podmienky. Sťažovateľ predložil krajskému súdu spis pozostávajúci z číselne neoznačených dokladov (bez žurnalizácie), z rôznych voľne naukladaných dokladov a pod., čo znemožňuje riadne uplatňovanie práv účastníka konania. V tejto súvislosti poukázal na to, že v príslušnom spise chýba spisový prehľad a nie každý dokument v ňom obsiahnutý má podaciu pečiatku. Rovnako dal do pozornosti, že súčasťou spisu nie je ani jeho písomné podanie zo dňa 02.11.2015, pričom dôkaz o elektronickom doručení tohto podania predložil krajskému súdu na pojednávaní dňa 28.02.2017. Tento nedostatok priznal aj sám sťažovateľ v liste zo dňa 20.03.2017. Žalobca taktiež vytkol krajskému súdu i nedostatočné odôvodnenie rozsudku v súvislosti s jeho námietkou o nedostatku miestnej príslušnosti Daňového úradu Bratislava. Poukázal aj na to, že žalobou napádal najmä to, že Daňový úrad Bratislava vo svojom rozhodnutí vychádzal zo zápisnice z pojednávania zo dňa 19.01.2011, ktorá bola spísaná počas nezákonnej opakovanej daňovej kontroly, pričom krajský súd sa touto skutočnosťou nezaoberal. Za nedostatočné považoval aj odôvodnenie rozsudku krajského súdu vo vzťahu k jeho námietke týkajúcej sa nevypočítania svedkov. Žalobca sa okrem uvedeného nestotožnil aj so záverom krajského súdu o dostatočnom zistení skutkového stavu daňovými orgánmi.

15. K argumentácii sťažovateľa, ktorý mal za to, že akceptácia dodatku č. 1 a jeho príloh neznamena automaticky akceptáciu cien v nich uvedených uviedol, že ide o nelogický záver, nakoľko ak sa akceptuje dodatok, ktorého obsahom je zmena cien akcií, tak logicky sa akceptuje celý jeho obsah a teda aj tieto ceny. Sťažovateľ nikdy počas daňového konania neuviedol zákonné ustanovenie, v zmysle ktorého ceny akcií v zmysle dodatku neakceptuje. Nestotožnil sa ani s kasačnou námietkou, že pri zdaňovaní príjmov neuplatnil postup uvedený v liste MF SR. Sťažovateľ navyše neuviedol konkrétne aký postup mal na mysli. K tvrdeniu sťažovateľa, že žalobca nezákonne navýšil cenu akcií uviedol, že sťažovateľ túto skutočnosť neoprel o žiadne zákonné ustanovenie. Ďalej poznamenal, že jeho konanie bolo zákonom dovolené podľa § 52 ods. 20 zákona o dani z príjmov a čl. 2 ods. 3 Ústavy SR. Podľa žalobcu v rozhodnutiach daňových orgánov taktiež absentuje i zákonné ustanovenie, ktoré mal v zmysle § 39 Občianskeho zákonníka svojim konaním porušiť. V súvislosti s vyhotoveným znaleckým posudkom uviedol, že znalecký posudok sa nevypracoval za účelom predaja akcií ale v súvislosti s upísaním nových akcií a tento posudok potvrdzuje zákonnú podmienku zvýšenia základného imania. Záverom žalobca v zásade zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v podanej žalobe.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

17. Kasačný súd 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 súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.06.2018 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

18. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 5S/22/16-169 zo dňa 23. mája 2017, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p. (z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1761779/2015 zo dňa 10.12.2015 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1645607/2015 zo dňa 09.11.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1645607/2015 zo dňa 09.11.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 730 916,55 €, na dani z príjmov fyzickej osoby podľa zákona o dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roka 2008.

19. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p. v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

20. Podľa § 2 ods. 2 S.s.p. 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.

21. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

22. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

23. Podľa § 102 ods. 1 S.s.p. orgány verejnej správy sú povinné na požiadanie predložiť správne súdu v určenej lehote riadne vedený administratívny spis alebo iné doklady, listiny a písomnosti, ako aj podať vyjadrenie k veci.

24. Z ustanovenia § 102 ods. 1 S.s.p. vyplýva, že žalovanému orgánu verejnej správy zákon priamo ukladá povinnosť súčinnosti voči správne súdu, ktorá spočíva v povinnosti predložiť správne súdu riadne vedený administratívny spis - t.j. úplný spis, v ktorom sú jednotlivé čísla listov chronologicky usporiadané podľa spisového prehľadu, očíslované a žurnalizované do spisového celku. Spis by mal byť zviazaný a miesto zviazania by malo byť opatrené pečiatkou (plombou) orgánu verejnej správy.

25. Podľa § 105 ods. 1 a 2 písm. c/ S.s.p., ak správny súd nariadi pojednávanie, pripraví ho tak, aby bolo možné rozhodnúť vo veci spravidla na jedinom pojednávaní. Na účel podľa odseku 1 predseda senátu vyžiada administratívne spisy od žalovaného orgánu verejnej správy; žalovaný je povinný v lehote

určenej správny súdom predložiť správny súdu svoje administratívne spisy spolu s administratívnymi spismi orgánu verejnej správy prvého stupňa.

26. Pre posúdenie zákonnosti postupu a rozhodnutia správneho orgánu je nevyhnutné, aby správny súd vychádzal z administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu. Pod pojmom spisy žalovaného správneho orgánu sa rozumie úplný žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu v danej veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí (R 66/1998). V súvislosti s posudzovaním otázky správnosti a úplnosti žurnalizácie spisu je potrebné uviesť, že pri žurnalizácii spisu správny orgánom je potrebné každý jeden list označiť poradovým číslom, tak aby bolo zachovaná chronológia, t.j. časová postupnosť jednotlivých úkonov správneho orgánu resp. podaní účastníkov konania a to v záujme predchádzania prípadnej manipulácie so spisom a ohrozeniu právnej istoty účastníka konania. Žurnalizácia spisu sa tak vykonáva priebežne pri zachovaní poradia jednotlivých úkonov správneho orgánu a podaní účastníkov, ktorým postupom sa predchádza dodatočnému vkladaniu či oddeľovaniu časti spisu. V prípade, že žalovaný správny orgán vôbec nepredloží svoj administratívny spis, prípadne predloží neúplný spis, alebo len fotokópiu spisu, správny súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade alebo v rozpore so zákonom. Správny súd v takom prípade chýbajú základné informácie o začatí správneho konania, o priebehu dokazovania, označenie skutočností, ktoré správny orgán považoval za relevantné pre rozhodnutie vo veci a ktoré nie a prečo. Za takej situácie súd v správnom súdnom konaní nemôže posúdiť, či rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo zo správneho alebo nesprávneho posúdenia veci, či zistenie skutkového stavu zodpovedá obsahu spisu, či je dostačujúce pre posúdenie veci.

27. Vzhľadom na názorovú rozpornosť účastníkov konania, ale aj skutočnosť, že krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu podľa § 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p., kasačný súd sa primárne zaoberal otázkou, či správny súd pri preskúmaní napadnutých rozhodnutí daňových orgánov disponoval úplným a žurnalizovaným administratívnym spisom žalovaného a teda, či krajský súd vôbec mohol pristúpiť k posudzovaniu správnosti právneho posúdenia veci daňovými orgánmi.

28. Kasačný súd po preskúmaní pripojeného administratívneho spisu sťažovateľa zistil, že listiny tvoriace jeho obsah sú žurnalizované ako súčasť „príloh“ s ich číselným označením a teda jednotlivé listiny tvoriace obsah príloh sú žurnalizované bez toho, aby boli označené poradovým číslom. Krajský súd sa však v odôvodnení svojho rozsudku touto skutočnosťou nezaoberal a teda ani účastníkom konania neposkytol odpoveď, či žalovaným predložený administratívny spis možno považovať za úplný a žurnalizovaný (taký, ktorý nevyvoláva akékoľvek pochybnosti o jeho priebežnej tvorbe a prípadnej manipulácii), t.j. spĺňajúci vyššie uvedené kritéria, ktoré sú predpokladom preskúmania postupu a rozhodnutia správneho orgánu. Krajský súd taktiež nevenoval žiadnu pozornosť skutočnosti, že v pripojenom spise sa nenachádza písomné podanie žalobcu zo dňa 02.11.2015 (v ktorom mal žalobca okrem iného navrhnúť aj vypočutie svedkov), ktoré podanie mal žalobca doručiť elektronicky Daňovému úradu Bratislava. Uvedený nedostatok pritom sťažovateľ sám uznal v liste zo dňa 20.03.2017 označeným ako - vyjadrenie žalovaného k všeobecnému podaniu pre finančnú správu, z ktorého vyplýva, že sťažovateľ si vyžiadal od Daňového úradu Bratislava doručku k odpovedi daňového úradu č. 1566047/2015 zo dňa 19.10.2015, avšak predmetná doručka sa v pripojenom administratívnom spise nenachádza. Krajský súd v tejto súvislosti v rozsudku iba stručne konštatoval, že za stavu, keď ma správny orgán dostatok listinných dôkazov, nie je nutné vyhovieť každému návrhu na vypočutie svedkov, avšak absenciou uvedeného podania zo dňa 02.11.2015 ako celku sa nezaoberal a bez akéhokoľvek zdôvodnenia (a vyhodnotenia jeho možného obsahu) sa uspokojil s tvrdením sťažovateľa, že tento nedostatok nemá povahu vady, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Podľa názoru kasačného súdu sa správny súd vyššie uvedenými nedostatkami týkajúcimi sa neúplnosti spisu resp. jeho nesprávnej žurnalizácie v odôvodnení rozsudku právne relevantným spôsobom nevysporiadal a nevyhodnotiac ich vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia predčasne pristúpil a v konečnom dôsledku i konštatoval nesprávne právne posúdenie veci daňovými orgánmi.

29. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a

vec mu vrátil na ďalšie konanie.

30. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní dôsledne sa vysporiadať s otázkou správnosti žurnalizácie a úplnosti spisového materiálu predloženého sťažovateľom s tým, že vyššie zmienené nedostatky spisového materiálu vyhodnotí a posúdi ich možný vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Až v prípade, že krajský súd sa s týmito skutočnosťami náležite vysporiada, je možné pristúpiť k preskúmvaniu zákonnosti rozhodnutia žalovaného z ďalších zákonných hľadísk, t.j. právne posúdenie veci, zistenie skutkového stavu veci a pod.

31. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

32. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

33. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

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