

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/63/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201105  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 06. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Šabová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:1018201105.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): I. Y., dát. nar. XX.XX.XXXX, U. H.: XXX H. S. X., XXX XX, Q., G. Š. Z., právne zast. focused law s.r.o., advokátskou kanceláriou so sídlom Lesná 28, 900 44 Tomášov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1761779/2015 zo dňa 10.12.2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 5S/125/2018-471 zo dňa 20.09.2022, v spojení s opravným uznesením č. k. 5S/125/2018-546 zo dňa 22.05.2023, takto

### rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa zamietá.

II. Žalovanému sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Spišská Nová Ves (ďalej len „daňový úrad“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov za rok 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 732/320/11846/2010/Mrtk zo dňa 31.05.2010. Daňový úrad zistil nasledovné skutočnosti:

(I) žalobca spolu s manželkou vlastnili akcie holdingovej spoločnosti, ktoré postupne nadobudli v rokoch 2000, 2003 a 2007;

(II) na základe Kúpnej zmluvy zo dňa 06.05.2008 predali akcie tejto spoločnosti v celkovej základnej kúpnej cene vo výške 22.000.000 EUR. Základná kúpna cena za akciu predstavovala 2.750 EUR. V zmluve bol dohodnutý aj úrok, ktorý mal za stanovených podmienok zaplatiť žalobcovi kupujúci;

(III) žalobca správcovi dane predložil odpoveď Ministerstva financií SR zo dňa 11.08.2008 z ktorého vyplýva, že príjem z predaja akcií nadobudnutých v roku 2007 nie je oslobodený od dane;

(IV) rovnako predložil aj znalecký posudok č. 1/2007 k upísaniu nových akcií zo zisku spoločnosti;

(V) žalobca s manželkou následne uzavreli s kupujúcim Dodatok č. 1 k zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008, v ktorom bola určená základná kúpna cena vo výške 22.081.900 EUR. Realizačná kúpna cena bola stanovená vo výške 18.081.900 EUR, ktorá bola v prílohe k Dodatku stanovená za jednotlivé akcie podľa roku ich nadobudnutia.

2. Na základe vyššie uvedených skutočností daňový úrad dospel k záveru, že žalobca v uzatvorenom dodatku určil rôzne ceny akcií tak, aby sa základ dane výrazným spôsobom znížil. Vyššiu hodnotu 15.137.300 EUR priradil k 361 oslobodeným akciám a nižšiu hodnotu vo výške 2.041.000 EUR priradil k 7 239 zdaňovaným akciám. Tento úkon bol vykonaný cielene za účelom vykázania nižších príjmov z predaja akcií a následného zníženia čiastkového základu dane.

3. Na základe zistení z daňovej kontroly daňový úrad vydal Dodatočný platobný výmer č. 732/230/39190/10/Hme zo dňa 08.07.2010, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb.

o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 2.731.875,52 EUR. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „Daňové riaditeľstvo“) rozhodnutím č. I/223/16111-102023/2010/999541-r zo dňa 29.09.2010 vyššie uvedený Dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo daňovému úradu na ďalšie konanie. Daňové riaditeľstvo považovalo vyhodnotenie dôkazov za nepostačujúce a nesprávne. Rovnako poukázalo na to, že uplatnenie pomôcok pri prepočte príjmov bolo nesprávne a neopodstatnené.

4. Daňový úrad u žalobcu vykonal opakovanú daňovú kontrolu, z ktorej vyhotovil Protokol č. 9812401/5/4891860/2014/Mrtk zo dňa 04.11.2014. V rámci opakovanej daňovej kontroly dospel daňový úrad k záveru, že žalobca si podstatne znížil základ dane a tým aj daňovú povinnosť. Daňový úrad následne vydal Dodatočný platobný výmer č. 9812401/5/285032/2015 zo dňa 04.02.2015, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2008 v sume 2.730.916,81 EUR. Žalovaný rozhodnutím č. 1100303/1/196157/2015/5307 zo dňa 13.05.2015 vyššie uvedený Dodatočný platobný výmer zrušil a vec vrátil daňovému úradu na ďalšie konanie. Dôvodom bolo, že nemohla byť vykonaná opakovaná daňová kontrola a daňový úrad mal pokračovať vo vyrubovacom konaní, ktoré nebolo ukončené.

5. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 1645607/2015 zo dňa 09.11.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“) 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 právnych predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) za zdaňovacie obdobie roka 2008. Správca dane mal za to, že žalobca účelovo stanovil predajnú cenu akcií tak, aby maximálna cena bola od dane oslobodená a len minimum podliehalo zdaneniu. Nakoľko predaj všetkých akcií bol uskutočnený, napriek rovnakým menovitým hodnotám, v rôznych predajných cenách, a to podľa roku nadobudnutia, pre výpočet priemeru bol použitý výpočet váženého aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predaných akcií v príslušnej predajnej cene, t. j. cena jednej akcie bola stanovená na 2.260,3026 EUR.

6. Žalovaný rozhodnutím č. 1761779/2015 zo dňa 10.12.2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný zdôraznil, že žalobca vedome a účelovo nepostupoval pri zdanení príjmu z predaja cenných papierov podľa platnej právnej úpravy. Správca dane vyhodnotil znenie Dodatku č. 1 k zmluve o kúpe akcií v kontexte skutočností zistených v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Ohodnotenie jednej akcie z emisie v roku 2000 sumou 41.929,476 EUR a v roku 2003 sumou 41.932,33 EUR Dodatkom č. 1 k zmluve o kúpe akcií nemalo oporu v zákone a toto umelé a účelové prerozdelenie ceny bolo z hľadiska dani z príjmov neakceptovateľné. Napriek rovnakým menovitým hodnotám akcií, v rôznych predajných cenách, bol použitý výpočet váženého aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predaných akcií v príslušnej predajnej cene.

## II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

7. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), ktorou sa domáhal jeho zrušenia v spojení s rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

8. Žalobca namietal, že (I) rozhodnutie vydal nepríslušný správca dane, (II) rozhodnutie vychádza z nezákonného zrušujúceho rozhodnutia č. 2, (III) rozhodnutie vychádza z nezákonnej opakovanej kontroly, (IV) v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní nebolo realizované riadne dokazovanie, (V) neboli vypočutí navrhovaní svedkovia, (VI) predložené doklady nepostačujú na vyvodenie záveru, že dohoda o cene bola účelová, (VII) bol porušený princíp dvojinštančnosti daňového konania, (VIII) boli zmeškané zákonné lehoty na vydanie rozhodnutia, (IX) predĺženie lehoty v rámci daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní bolo nezákonné, (X) bolo porušené ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), (XI) protokol a dodatok k nemu sú nezákonné, (XII) v protokole je použitý iný výmenný kurz ako v rozhodnutí správcu dane, (XIII) medzi závermi Protokolu a rozhodnutím správcu dane je viacero nesúladných skutočností, (XIV) konanie bolo zmätočné a žalovaný sa nevysporiadal so všetkými námietkami, (XV) rozhodnutie správcu dane je v rozpore so závermi daňového úradu, ktoré uviedol vo svojom prvom rozhodnutí, (XVI) žalovaný neuviedol ktoré ustanovenie mal žalobca porušiť, (XVII) daňové orgány určili rôzne ceny akcií v prípade žalobcu a jeho manželky, (XVIII) žiadne vyrubovacie konanie neprebehlo, (XIX) bol porušený princíp zmluvnej voľnosti, (XX) obe rozhodnutia sú zmätočné a nepreskúmateľné, (XXI) ohodnotenie ceny akcií správcom dane je nesprávne, (XXII)

správca dane nešpecifikoval, ako dospel k svojim výpočtom ceny akcií, (XXIII) správca dane mal rôzny prístup k Dodatku č. 1 k zmluve a (XXIV) tvrdenia o podpísaní Dodatku č. 1 po doručení listu od Ministerstva financií sú účelové.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“) uznesením sp. zn. 5Nds/2/2016 zo dňa 5.4.2016 určil, že predmetnú vec prejedná a rozhodne ako miestne príslušný Krajský súd v Bratislave.

10. Žalovaný sa vo vyjadrení k správnej žalobe vyjadril osobitne k jednotlivým námietkam, pričom v zásade zotrval na zákonnosti napadnutého rozhodnutia a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

11. Podaním zo dňa 8.7.2016 žalobca navrhol správne mu súdu doplnenie dokazovania vypočítaním jeho manželky a oboznámením sa s písomnou komunikáciou medzi stranami Zmluvy o kúpe akcií.

12. Žalobca v replike poukázal na neúplnosť a nedostatočnú žurnalizáciu administratívneho spisu. V ostatnom zotrval na svojich žalobných bodoch.

13. Podaním zo dňa 28.02.2017 žalobca zmenil petit správnej žaloby a navrhol, aby boli obe rozhodnutia daňových orgánov zrušené. Žalobca zaslal správne mu súdu aj všeobecné podanie (Vyjadrenie, návrh na vykonanie dokazovania, žiadosť zo dňa 02.11.2015, ktoré správny súd podložil žalovanému. Žalovaný sa k predmetnému podaniu vyjadril podaním zo dňa 20.03.2017 v tom smere, že toto podanie nebolo súčasťou spisového materiálu a správca dane naň nereagoval. Z uvedeného dôvodu sa k nemu vyjadril v tomto podaní, pričom sledoval argumentačnú líniu, ktorú použil tak v napadnutom rozhodnutí, ako aj vo vyjadrení k správnej žalobe. Žalobca sa v ďalšom podaní zo dňa 11.04.2017 vyjadril k vyjadreniu žalovaného a zopakoval svoju doterajšiu argumentáciu.

14. Správny súd rozsudkom č. k. 5S 22/16-169 zo dňa 23.05.2017 napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd mal za to, že daňové orgány nesprávne právne posúdili vec. Aj keď správca dane mal za to, že išlo o účelovú dohodu o cene a výpočet základu dane zo 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.

15. Proti vyššie citovanému rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby NS SR rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ poukázal na to, že svojvoľné stanovenie ceny akcie je z daňového hľadiska neakceptovateľná kategória, ktorá nemá oporu ani v zákone o účtovníctve a ani v zákone o dani z príjmov. Pri uzavretí Dodatku č. 1 k zmluve o predaji akcií nebolo prioritou dohodnutie ceny akcií, ale prerozdelenie už dohodnutej ceny akcií tak, aby prinieslo profit predávajúcemu, čo dokumentuje aj vyjadrenie žalobcu, prečo pri zdanení príjmov z predaja akcií postupoval v rozpore so zákonom o dani z príjmov.

16. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v zásade zopakoval svoju argumentáciu, ktorú doplnil o námietku, že sťažnosť bola podaná neoprávnenou osobou. Záverom navrhol, aby NS SR ako nedôvodnú zamietol.

17. NS SR rozsudkom sp. zn. 5Sžfk/66/2017 zo dňa 28.06.2018 rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Svoje rozhodnutie založil na tom, že žalobcovi nebola zo strany správneho súdu daná odpoveď na otázku, či predložený administratívny spis možno považovať za úplný a žurnalizovaný.

18. Žalovaný podaním zo dňa 16.11.2018 reagoval na výzvu súdu o doplnenie administratívneho spisu, v ktorom uviedol, že celý administratívny spis bol správne mu súdu predložený spolu s vyjadrením k žalobe. Následne e-mailom zo dňa 03.12.2018 žalovaný požiadal správny súd o prerušenie konania v predmetnej veci, a to až do rozhodnutia NS SR o kasačnej sťažnosti v skutkovo totožnej veci manželky žalobcu.

19. Žalobca sa k návrhu žalovaného na prerušenie konania do rozhodnutia NS SR vyjadril na pojednávaní, ktoré sa konalo dňa 04.12.2018, a to tým spôsobom, že s ním nesúhlasil. Uvedené stanovisko zopakoval vo svojom písomnom podaní zo dňa 07.01.2019, v ktorom znova zdôraznil, že žalovaný nepredložil v konaní riadne žurnalizovaný administratívny spis. Podaním zo dňa 18.01.2019 žalobca zaslal súdu svoje ďalšie stanovisko k doplneniu administratívneho spisu žalovaným.

20. Uznesením č. k. 5S/125/2018-358 zo dňa 09.04.2019 správny súd konanie prerušil do právoplatného skončenia konania vedeného pod sp. zn. 1S/24/2016, v ktorej bola podaná kasačná sťažnosť na NS SR. Správny súd tak urobil z dôvodu, že to považoval za potrebné pre zachovanie práva účastníkov na súdnu ochranu, spravodlivé súdne konanie, požiadavku právnej istoty a predvídateľnosti súdnych rozhodnutí, nakoľko sa vedie konanie v skutkovo obdobnej veci manželky žalobcu.

21. Proti vyššie citovanému uzneseniu podal žalovaný kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) a i) SSP a navrhol, aby NS SR uznesenie správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobca poukázal na to, že v danom prípade nešlo o predbežnú otázku v zmysle § 100 ods. 2 písm. a) SSP, ktorá by mohla byť dôvodom na prerušenie konania.

22. NS SR uznesením sp. zn. 5Sžfk/48/2019 zo dňa 28.11.2019 uznesenie správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. NS SR poukázal na to, že po zrušení rozsudku krajského súdu č. k. 5S/22/2016-169 zo dňa 23.05.2017 bolo úlohou správneho súdu v súlade s § 469 SSP zaoberať sa kasačným súdom vytknutými nedostatkami administratívneho spisu. Vzhľadom na to, že v konaní o správnej žalobe žalobcu a v konaní vedenom pod sp. zn. 1S/24/2016, resp. o kasačnej sťažnosti manželky žalobcu proti rozhodnutiu vydanému v konaní pod sp. zn. 1S/24/2016 išlo o súdny prieskum dvoch samostatných rozhodnutí žalovaného, ku ktorým sú pripojené (samostatné/odlišné) administratívne spisy, nemožno otázku úplnosti administratívneho spisu posudzovať/vyhodnocovať s ohľadom na závery súdu vyslovené v inom konaní. Správny súd preto podľa NS SR nepostupoval správne ak túto otázku považoval za takú, ktorá by mala význam pre rozhodnutie správneho súdu v tejto veci a riešenie ktorej by odôvodňovalo postup podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP.

23. Žalobca podaním zo dňa 20.01.2020 zaslal súdu svoje stanovisko k právnomu názoru NS SR na vedenie administratívneho spisu, pričom poukázal najmä na jeho neúplnosť.

24. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/125/2018-471 zo dňa 20.09.2022 správnu žalobu podľa § 190 SSP zamietol.

25. K námietke týkajúcej sa neúplnosti spisového materiálu a spôsobu žurnalizácie spisu správny súd uviedol, že táto bola podaná až po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, a teda oneskorene. V súlade s právnym názorom NS SR, vyjadrenom v rozhodnutí sp. zn. 5Sžfk/66/2017 sa ňou však zaoberal a dospel k záveru, že je nedôvodná. Žalobca pri konkretizovaní nedostatkov administratívneho spisu neuviedol, ako konkrétny nedostatok administratívneho spisu resp. jeho vedenia vplyva na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Správnomu súdu boli predložené celkom tri administratívne spisy - spis správcu dane spolu so spisovým prehľadom, spis vo veci odvolania žalobcu a spis žalovaného obsahujúci iba listiny súvisiace so súdnym konaním. Napriek tomu, že žalovaný predložil správnomu súdu v administratívnom spise aj kópie listín a žalobca túto skutočnosť namietal, správny súd musel konštatovať, že žalobca vo vzťahu k žiadnej z predložených kópií listín nenamietal jej autenticitu, ani vo vzťahu k žiadnej z týchto listín netvrdil, ani neosvedčil, že by sa jej obsah odlišoval od originálnej listiny. Súd preto aj s prihliadnutím na obsah žalobou napadnutých rozhodnutí, ktoré odrážajú obsah predložených listín a skutočnosť, že prevažnú časť týchto listín predložených v kópii tvoria podania žalobcu, konštatoval, že nebol žiaden dôvod pochybovať o tom, že kópie listín administratívneho spisu predložené súdu žalovaným, súhlasia s ich originálmi.

26. K absentujúcim listinám administratívneho spisu správny súd uviedol, že obsah (I) úradného záznamu č. 1394958/2015 zo dňa 09.09.2015, (II) spisových prehľadov z daňovej kontroly a opakovanej daňovej kontroly, (III) doručenky k odpovedi daňového úradu zo dňa 19.10.2015 a (IV) dokladov o tom, že žalobca prijal na účet v DEXIA banke finančnú sumu za predané akcie neboli sporné. Ani jeden z týchto dokladov nebol podkladom napadnutých rozhodnutí a ich absencia v administratívnom spise nemôže mať žiaden vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Vo vzťahu k listinám - písomný výpočet - postup pri stanovení daňového základu zo dňa 12.02.2009 a znalecký posudok z r. 2007 správny súd uviedol, že absencia týchto dokladov nemohla mať za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí.

27. Poslednou listinou, ktorá v administratívnom spise/spisoch podľa zistení správneho súdu chýbala, je podanie žalobcu zo dňa 02.11.2015, ktoré bolo predložené správnomu súdu v priebehu súdneho konania zo strany žalovaného, ako aj žalobcu, a to spolu s doručenkou. Obsahom tohto podania boli návrhy na vykonanie dokazovania viacerých svedkov, listín zo spisu vedeného na Okresnom súde Košice I pod sp. zn. 9Cb/80/2011, opätovné uvedenie dôvodov, ktoré viedli žalobcu k ohodnoteniu akcií podľa emisií a žiadosť o zaslanie stanoviska správcu dane k žalobcom vymedzeným otázkam pred vydaním jeho rozhodnutia. Vyhodnotením obsahu tejto listiny správny súd dospel k názoru, že jej absencia v administratívnom spise nemohla mať za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Vo vzťahu k námietkam žalobcu k nedostatkom administratívneho spisu správny súd upriamil pozornosť aj na rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžfk/8/2019, ktoré bolo vydané vo vzťahu k jeho manželke. Správny súd konštatoval, že skutočnosti uvedené v napadnutom rozhodnutí sú odrazom listín tvoriacich administratívny spis, ako aj to, že administratívny spis, obsahuje všetky relevantné listiny vyprodukované v priebehu administratívneho konania, na ktorých sú preskúmané rozhodnutia založené. K námietkam, týkajúcim sa nedostatkov administratívneho spisu správny súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž 98-102/02.

28. K otázke žurnalizácie administratívneho spisu správny súd uviedol, že sa jedná o otázku, ktorá ani nie je legálne a jednotne upravená pre orgány verejnej správy, na rozdiel od žurnalizácie súdneho spisu, ktorá je upravená vo vyhláske MS SR č. 543/2005 Z. z. Preto nemožno jednoznačne vyhlásiť, že spôsob žurnalizácie, resp. vedenia administratívnych spisov, použitý dotknutými orgánmi verejnej správy vo vzťahu k administratívnym spisom predloženým správneému súdu v prejednávanej veci, je nesprávny. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy v dôsledku neúplnosti alebo absencie administratívnych spisov nie je možné vyložiť inak ako tak, že pre túto vadu nie je možné preskúmať zistený skutkový stav. Čo sa týka právneho posúdenia veci, resp. jeho vád, tento aj podľa OSP zakladal dôvod na zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa § 250j ods. 2 písm. a) a písm. d). Správny súd poukázal na to, že aj SSP zakladá obsahovo totožný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia ako ustanovenie § 250j ods. 3 zákona č. 99/1963 Zb., a to v ustanovení § 191 ods. 1 písm. f) SSP (zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov). Pretože SSP obsahuje takmer totožný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia v ustanovení § 191 ods. 1 písm. f) SSP, nie je žiaden dôvod, aby správny súd na prejednanú vec aplikoval ustanovenie § 250j ods. 3 OSP za predpokladu, že by to považoval za dôvodné.

29. K námietkam žalobcu, týkajúcim sa nedostatkov administratívneho spisu vzhľadom na vyššie uvedené dôvody správny súd uzavrel, že táto námietka bola podaná po uplynutí prekluzívnej lehoty na podanie správnej žaloby. Ak by aj bola podaná včas, správny súd by túto námietku vzhľadom na nedôvodnosť, pretože napriek tomu, že vo vedení administratívnych spisov sú nedostatky (najmä chýbajúce listiny, kópie niektorých listín namiesto originálu a nedôsledné číslovanie strán), nejedná sa o nedostatky, ktoré mali akýkoľvek právne relevantný vplyv na závery, ktoré prijali v preskúmaných rozhodnutiach orgány verejnej správy a na ich zákonnosť. Žalobca navyše žiaden takýto vplyv ani netvrdil, ani neosvedčil.

30. Vo vzťahu k procesným námietkam, ktoré žalobca vytykal žalovanému a správcovi dane počas daňovej kontroly správny súd uviedol, že ich považuje za neopodstatnené a je názoru, že daňové orgány sa s nimi riadne a dostatočným spôsobom vysporiadali. K námietke, týkajúcej sa miestnej príslušnosti správcu dane správny súd opätovne poukázal na rozhodnutie NS SR vo veci sp. zn. 3Sžfk/8/2019.

31. K námietke, týkajúcej sa toho, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nezákonného rozhodnutia č. 2 správny súd uviedol, že predmetom prieskumu v tomto konaní je primárne v záhlaví označené rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane, ktoré mu bezprostredne predchádzalo. Prípadné ďalšie rozhodnutia, ktoré boli v administratívnom konaní vydané, môžu byť predmetom prieskumu správneho súdu iba v rozsahu, v akom by mohli mať za následok zákonnosť žalobou napadnutých rozhodnutí - opaku bráni koncentračná zásada. Z tohto pohľadu námietky žalobcu o tom, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nezákonného rozhodnutia č. 2, nemôžu obstáť. Správny súd je názoru, že žiaden z dôvodov nezákonnosti namietanej žalobcom vo vzťahu k rozhodnutiu č. 2 nemôže mať za následok nezákonnosť žalobou napadnutých rozhodnutí. Skutočnosť, či tu bola právna možnosť napadnúť toto rozhodnutie č. 2 správnu žalobou a ak áno, akou konkrétnou žalobou, bez ďalšieho nemá žiaden vplyv na ďalšie administratívne konanie. Žalovaný rozhodne nemá ani povinnosť, ani oprávnenie poučovať účastníkov konania, aký konkrétny prostriedok majú na ochranu ich práv použiť, obzvlášť v situácii, keď v správnom súdnom konaní je vo väčšine prípadov obligatórne právne zastúpenie, alternatívne vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa.

32. Vo vzťahu k prípadnému oneskorenému rozhodnutiu o odvolaní daňový poriadok neustanovuje následok nezákonnosť rozhodnutia o odvolaní. Skutočnosť, že rozhodnutie žalovaného č. 2 je opísané v napadnutom rozhodnutí, prípadne v rozhodnutí správcu dane, ktoré mu bezprostredne predchádzalo, ešte neznamená, že tieto rozhodnutia z dotknutého rozhodnutia vychádzajú. Správny súd k tejto námietke uviedol, že na to, aby napadnuté rozhodnutie vychádzalo z rozhodnutia žalovaného č. 2 je potrebné, aby za svoj podklad vzalo skutkové alebo právne závery z uvedeného rozhodnutia. Žalobca síce namietal, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nezákonného rozhodnutia žalovaného č. 2, avšak sústredil sa iba na dôvody nezákonnosti dotknutého rozhodnutia žalovaného bez toho, aby konkrétne špecifikoval z akej konkrétnej časti napadnuté rozhodnutie vychádza a prečo by mala práve táto skutočnosť mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu správny súd vyhodnotil aj túto námietku žalobcu ako nedôvodnú.

33. Ďalšia námietka žalobcu smerovala k tomu, že napadnuté rozhodnutie vychádza z opakovanej nezákonnej kontroly, a to z nezákonného dôkazu počas tejto kontroly vykonaného - výsluchu V. D. a z nezákonnej zápisnice z pojednávania č. 732/320/2394/2011/Mrkt zo dňa 19.11.2011. Na uvedené žalovaný podľa žalobcu poukazuje na strane 12 napadnutého rozhodnutia (poznámka súdu jedná sa o prvý odsek na tejto strane). K uvedenej námietke súd poukázal v plnom rozsahu na dôvody, ktoré už uviedol pri predchádzajúcej žalobnej námietke, t. j. že samotná skutočnosť, že v napadnutom rozhodnutí

je v jednom odseku odkaz na dotknutú zápisnicu a dôkaz, neznamená automaticky to, že napadnuté rozhodnutie z týchto dôkazov vychádza. Dotknuté dôkazy sa týkajú vysvetlenia výpočtu kúpnej ceny na jednotlivé emisie a akcie zo strany žalobcu. Ak by aj žalovaný z toho dôkazu vo svojom rozhodnutí vychádzal, čo sa však nestalo, nemohla táto skutočnosť akokoľvek ukrátiť žalobcu na jeho právach, práve naopak, mohlo to mať za následok iba poskytnutie väčšej ochrany práv žalobcu. Ak by orgány verejnej správy na toto vyjadrenie/dôkaz akýmkoľvek spôsobom prihliadli a zaoberali sa ním, bolo by to jedine na prospech žalobcu, a nie na jeho ujmu. Avšak na tomto dôkaze nie sú preskúmané rozhodnutia založené, ani z neho nevychádzajú, žalovaný ho iba ho v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, preto správny súd aj túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú. Súd tiež poznamenal, že samotná nezákonnosť rozhodnutia orgánu verejnej správy neodôvodňuje podanie správnej žaloby, musí ísť o takú nezákonnosť, ktorá má za následok zásah, resp. ukrátenie na právach žalobcu.

34. K námietke, týkajúcej sa dokazovania a úplného zistenia skutkového stavu správny súd uviedol, že daňové orgány vychádzali z dokladov, ktoré predložil žalobca, ako aj z dokladov, ktoré si sami zabezpečili. Daňové orgány informovali a zasielali žalobcovi podklady, aby sa k nim mohol vyjadriť. Správca dane je subjektom, ktorý v závislosti od okolností prípadu rozhoduje, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom, prípadne či dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. Nie je však povinný vykonávať dôkazy dovtedy, pokiaľ sa nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na úvahe správcu dane, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Skutočnosť, že nedošlo k vypočítaniu žalobcom navrhovaných svedkov sama o sebe nie je dôvodom pre konštatovanie, že by dokazovanie nebolo vykonané dôsledne a, že by na jeho podklade nebolo možné prijať záver, aký je obsiahnutý v rozhodnutiach správnych orgánov. Nepredvolaním navrhovaných svedkov sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí riadne zaoberal, pričom nezistil nezákonnosť takéhoto postupu, čo aj dostatočne vysvetlil v odôvodnení svojho rozhodnutia. Z uvedených dôvodov bolo potrebné aj túto námietku vyhodnotiť ako nedôvodnú.

35. K porušeniu princípu dvojinstančnosti daňového konania správny súd uviedol, že vyrubovacie konanie bolo začaté výzvou č. 1148337/2015 zo dňa 14.07.2015, ktorá bola doručená právnomu zástupcovi žalobcu dňa 06.08.2015. Žalobca na túto výzvu reagoval elektronickým podaním zo dňa 14.08.2015. Vyrubovacie konanie sa skončilo v súlade s § 68 ods. 1 Daňového poriadku doručením rozhodnutia správcu dane č.: 1645607/2015 zo dňa 09.11.2015, ktoré právny zástupca žalobcu podľa pripojenej doručky prevzal dňa 18.11.2015. V priebehu vyrubovacieho konania sa uskutočnilo aj ústne pojednávanie, z ktorého bola vyhotovená zápisnica č.: 1591663/2015 zo dňa 26.10.2015, a ktorého sa za žalobcu zúčastnil jeho právny zástupca. Z uvedeného je potom nepochybné, že vyrubovacie konanie prebehlo v dvoch inštanciách, pričom prvostupňové vyrubovacie konanie uskutočnil Daňový úrad Bratislava ako správca dane a žalovaný ako odvolací orgán. Skutočnosť, že žalobca nebol vopred oboznámený s tým, ako si správca dane vysvetľuje bod 3.1 Dodatku č. 1, ani s metódou ohodnocovania akcií, resp. s teóriami ohodnocovania akcií, sa vzťahuje k právnomu posúdeniu veci, o ktorej prebiehalo administratívne konanie. K uvedenému je potrebné uviesť, že Daňový poriadok neopravňuje daňové orgány, aby daňový subjekt priebežne pred vydaním rozhodnutia o veci oboznamovali s právnym názorom na vec. Preto uvedená skutočnosť nepredstavuje žiadnu vadu v postupe orgánov verejnej správy. Žalobca napokon v tejto súvislosti ani žiadne konkrétne porušenie zákona netvrdil.

36. K námietkam týkajúcim sa zmeškania zákonných lehôt na rozhodnutie správny súd poukázal na to, že prípadné zmeškanie žalobcom označených lehôt nemá za následok nemožnosť vydať rozhodnutie po uplynutí príslušnej zákonnej lehoty, s výnimkou prípadu, keď zákon takýto následok výslovne predpokladá. Vo vzťahu k lehotám podľa vyššie označených zákonných ustanovení však tomu tak nie je. Prípadné nedodržanie zákonných lehôt je nesporne spôsobilé zasiahnuť do práv dotknutej osoby, avšak nemá automaticky za následok nezákonnosť rozhodnutia, vo vzťahu ku ktorému zákonná lehota na rozhodnutie nebola zo strany orgánu verejnej správy dodržaná. Takáto procesná vada môže založiť napr. právo na náhradu škody, prípadne po využití zákonom ustanovených prostriedkov právo na podanie ústavnej sťažnosti. Žalobca však neuviedol žiaden dôvod nezákonnosti rozhodnutí v dôsledku tvrdeného nedodržania zákonnej lehoty na rozhodnutie, s výnimkou nemožnosti vydať dotknuté rozhodnutie, čo však príslušný zákon nepredpokladá, preto súd žalobné námietky v predchádzajúcom bode vyhodnotil ako nedôvodné.

37. Správny súd sa tiež nestotožnil s názorom, že zákonný dôvod na predĺženie lehoty, uvedený v liste správcu dane zo dňa 29.01.2010 nebol daný. Samotný žalobca si bol vedomý, že jedným z dôvodov, ktorým správca dane odôvodňoval svoju žiadosť bolo to, že ide o komplikovaný prepočet. Ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní umožňuje predĺženie lehoty v zložitých prípadoch.

Je nepochybné, že daňová vec žalobcu nie je jednoduchou vecou a minimálne dôvod „komplikovaný prepočet“ možno zaradiť pod zákonný dôvod zložitá vec. Pojem zložitá vec nie je v zákone legálne vymedzený, avšak možno ním rozumieť napríklad náročnosť z hľadiska právnej úpravy relevantnej pre rozhodnutie veci, z hľadiska množstva podkladov, prípadne dôkazov, ktoré musí orgán príslušný na rozhodnutie zabezpečiť, resp. na ktoré musí prihliadať, z hľadiska množstva otázok, ktoré musí v danej veci posúdiť, ale aj z hľadiska množstva pripomienok, prípadne návrhov daňových subjektov, s ktorými sa musí vysporiadať a nepochybne možno pod uvedený dôvod zaradiť aj vysoký objem peňazí, výšku vyrubenej dane, prípadne náročnosť výpočtov. Súd k tejto otázke doplnil, že o predĺžení lehoty nerozhoduje orgán, ktorý vedie príslušné daňové konanie, ale jeho nadriadený orgán, na základe písomnej odôvodnenej žiadosti a je iba na úvahe tohto nadriadeného orgánu, aby danosť zákonných dôvodov na predĺženie lehoty vyhodnotil. Správny súd nezistil na základe administratívnych spisov, že by žalobcom namietané predĺženia lehoty boli účelové a absentoval by skutočný zákonný dôvod.

38. V súvislosti s námietkou o nezákonnom predĺžení lehôt žalobca namietal aj neuvedenie dôvodov, pre ktoré nemožno skončiť daňovú kontrolu v lehote 6 mesiacov od jej začatia v upovedomení zo dňa 04.02.2010, ako aj porušenie ustanovenia § 65 ods. 3 Daňového poriadku pre neuvedenie riadneho odôvodnenia a toho, že vo veci nie je možné rozhodnúť do 60 dní v upovedomení o predĺžení lehoty zo dňa 23.09.2015. K týmto námietkam správny súd uviedol, že náležitosti upovedomenia o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly vymedzuje ustanovenie § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého takéto upovedomenie musí obsahovať dôvody predĺženia dotknutej lehoty. Upovedomenie správcu dane zo dňa 04.02.2010 obsahovalo ako dôvod predĺženia lehoty daňovej kontroly náročnosť hodnotenia vykonávaných úkonov vzhľadom na kontrolované skutočnosti. Napriek tomu, že tento dôvod nie je doslovne totožný s dôvodom, ktorý uviedol správca dane v žiadosti o predĺženie tejto lehoty podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., obsahová totožnosť týchto dôvodov daná je. Preto tvrdenia o neuvedení dôvodov v upovedomení správcu dane zo dňa 04.02.2010 nezodpovedajú obsahu administratívneho spisu. Náležitosti upovedomenia o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutia, vrátane rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, ustanovuje § 65 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého takéto upovedomenie musí obsahovať dôvody predĺženia dotknutej lehoty. Upovedomenie správcu dane zo dňa 23.09.2015 neobsahovalo dôvod predĺženia príslušnej lehoty. Uvedená skutočnosť však podľa súdu nemala za následok nezákonnosť predĺženia lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní, keďže tento dôvod správcu dane vymedzil v jeho žiadosti o predĺženie lehoty Číslo 1298742/2015 zo dňa 17.08.2015 a žalovaný tejto žiadosti vyhovel listom zo dňa 25.08.2015.

39. Ako nedôvodnú správny súd ďalej vyhodnotil žalobnú námietku o porušení § 63 ods. 5 Daňového poriadku z dôvodu, že správca dane sa v jeho rozhodnutí nevysporiadal s pripomienkami žalobcu voči protokolu, najmä s pripomienkou žalobcu ohľadne princípu zmluvnej voľnosti. Vo vzťahu k tejto námietke správny súd uviedol, že odvolacie konanie tvorí jeden celok s konaním na prvom stupni. To znamená, že táto námietka by bola dôvodná v správnom súdnom konaní, ak by rovnakým nedostatkom trpelo aj rozhodnutie žalovaného o odvolaní. V prejednávanej veci sa však správca dane s namietanou skutočnosťou zaoberal na strane 10 a 11 svojho rozhodnutia a zároveň žalovaný na strane 11 napadnutého rozhodnutia.

40. Žalobca v správnej žalobe označil za nezákonný aj protokol a dodatok k protokolu z dôvodu nezákonného predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, použitia iného výmenného kurzu v Protokole a v rozhodnutí správcu dane a Protokol mal byť rozporný aj z dôvodu iného výpočtu ceny jednej akcie u manželky a u žalobcu. Uvedené námietky správny súd nevyhodnotil ako nezákonné. Preto namietaná skutočnosť nemala za následok nezákonnosť protokolu a dodatku k protokolu. Použitie iného výmenného kurzu ako je uvedený v namietaných dokumentoch v neskoršom štádiu administratívneho konania podľa správneho súdu nemôže ovplyvniť zákonnosť namietaných dokumentov rovnako ako to, či v inom administratívnom konaní dospel správca dane k iným skutkovým alebo právnym záverom.

41. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku týkajúcu sa nerešpektovania záväznosti nadriadeného orgánu, t. j. zrušujúceho rozhodnutia č. 2. Správca dane dokazovanie vykonal a doplnil tým, že akceptoval Dodatok č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11.09.2008, odstránil procesné nedostatky, preveril a opätovne posúdil správnosť výšky zdanených príjmov a využil dôkazy zabezpečené v rámci dovtedy vykonaného dokazovania.

42. K hmotnoprávnym námietkam žalobcu správny súd poukázal na rozhodnutie vo veci sp. zn. 1S/24/2016 (vec týkajúca sa manželky žalobcu) a na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžfk/8/2019, ktorým bola zamietnutá kasačná sťažnosť manželky žalobcu. Správny súd poukázal aj na to, že voči rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/8/2019 zo dňa 26.02.2020 bola žalobkyňou podaná ústavná sťažnosť, ktorú Ústavný súd SR uznesením sp. zn. II. ÚS 531/2020-29 zo dňa 19.11.2020 odmietol.

Rovnako tak v predmetnej veci rozhodoval o sťažnosti žalobkyne Európsky súd pre ľudské práva, ktorý rozhodol dňa 01.06.2021 tak, že táto sťažnosť (č. 29137/21) je neprípustná.

43. Vo vzťahu k návrhom žalobcu na vykonanie dokazovania správny súd poukázal na § 120 SSP, podľa ktorého súd môže vykonať dokazovanie, ak to bude nevyhnutné na rozhodnutie vo veci, to znamená, že táto povinnosť správneho súdu nie je daná. Vzhľadom na skutočnosť, že správny súd má oprávnenie vykonať dokazovanie iba vtedy, ak je to nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia (§ 119 druhá veta SSP), resp. v prípade ak je to nevyhnutné na rozhodnutie vo veci (§ 120 SSP) a považoval za dostačujúce vykonané dokazovanie jednak správcom dane ako aj žalovaným, ktoré vyplýva z administratívneho spisu, a zároveň nezistil žiaden dôvod, pre ktorý by bol nevyhnutné vykonať dokazovanie potrebné na rozhodnutie vo veci, tiež so zreteľom na právny názor kasačného súdu k meritu veci, správny súd žalobcom navrhované dôkazy v priebehu súdneho konania nevykonával, s výnimkou výsluchu žalobcu.

44. K podaniu žalobcu zo dňa 28.02.2017, ktorým vzal podanú žalobu späť v časti, ktorou žiadal, aby súd po zrušení žalobou napadnutých rozhodnutí vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a v ďalšom konaní už iba žiadal, aby súd tieto rozhodnutia zrušil, správny súd uviedol, že napriek viazanosti správneho súdu petítom žaloby (§ 134 ods. 1 SSP), rozhodnutie o vrátení veci na ďalšie konanie po zrušení napadnutého rozhodnutia je v súlade s § 191 ods. 4 SSP správny súd oprávnený urobiť aj bez návrhu. Keďže rozhodnutie o vrátení veci na ďalšie konanie nie je viazané na žalobný petít, potom podanie žalobcu v tejto časti nie je možné vychádzajúc z jeho obsahu (§ 55 ods. 3 SSP) vyhodnotiť ako čiastočné späťvzatie žaloby, a to bez ohľadu na jeho označenie. Z uvedeného dôvodu správny súd o tomto návrhu ako o čiastočnom späťvzati žaloby ani nerozhodoval.

### III. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

45. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) a i) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec im vráti na ďalšie konanie.

46. Sťažovateľ namietal nesprávne posúdenie 2-mesačnej prekluzívnej lehoty vo vzťahu k jeho námietke o správnosti žurnalizácie a úplnosti administratívneho spisu. V rámci neexistencie administratívneho spisu sťažovateľ namietal, že listiny v spise sú označené ako „Príloha č. ....“ a nie poradovým číslom. Rovnako poukázal na to, že číslovanie bolo urobené po skončení daňového konania a nie priebežne. V tomto smere poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 5Sžfk/66/2017. Ďalej poukázal na to, že súd bol povinný si overiť, či kópie listín žalovaného zodpovedajú originálom. Najmä pokiaľ ide o listiny žalovaného č. 10, 36, 37, tak tie mali byť v spise v origináli. Za nepravdivé považoval to, že absencia dokladu o prijatí peňazí za predané akcie na účet v banke nemá vplyv na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Bez dokladu o príjme financií za akcie súd nemohol overiť, či vyrubenie dane bolo správne. V spise tiež chýbala listina s názvom „Písomný výpočet - postup pri stanovení daňového základu zo dňa 12.02.2009“. Bez tohto významného dôkazu nemohol súd posúdiť objektívne správnosť daňového základu. Rovnako sa v spise nenachádza odvolanie sťažovateľa voči dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 26.07.2020 spolu s prílohou. Táto listina je v spise len v kópii a nie je kompletná. Chýbajúca príloha s názvom „Potvrdenie skutočnej hodnoty akcií vydaných podľa emisii“ zo dňa 23.07.2010 bola vypracovaná audítorkou sťažovateľa a predstavuje zásadný dôkaz na jeho obranu. Za samostatný dôvod zrušenia rozhodnutia považoval sťažovateľ absentujúcu žurnalizáciu spisu. V tomto smere poukázal na to, že rozhodnutie NS SR vo veci jeho manželky nie je možné použiť v tejto veci, pretože spis v jej veci bol v inom stave a chýbali iné listiny.

47. Sťažovateľ ďalej namietal, že rozhodnutie vydal miestne nepríslušný daňový úrad. Záver súdu, že zmena miestnej príslušnosti správcu dane sa viaže na správcu dane vo vzťahu k časti daňového konania, ktorým je vyrubovacie konanie je nesprávny a v príkrom rozpore s gramatickým, teleologickým, logickým a aj historickým výkladom. Ide o arbitrárny výklad, ktorý popiera účel a význam § 68 ods. 1 Daňového poriadku a § 7 ods. 1 a 3 Daňového poriadku. Správca dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu je v zmysle zásady ústnosti a bezprostrednosti kompetentnejším orgánom na rozhodnutie.

48. V rámci námietky týkajúcej sa všeobecného princípu zákazu zneužitia práva sťažovateľ poukázal na to, že súd neuviedol právnu normu, ktorá mala byť zneužitá a ani nezdôvodnil, v čom zneužitie práva malo spočívať. Správny súd nezdôvodnil, v čom konkrétne teda malo uzavretie Dodatku porušiť všeobecný princíp zákazu zneužitia práva. Z uvedeného dôvodu ide o nepreskúmateľné rozhodnutie. Súdu mal riadne uviesť konkrétne dôvody, prečo neuznáva ekonomické opodstatnenie na uzavretie Dodatku a prečo ceny v ňom uvedené považuje za umelo nastavené. Správny súd a ani NS SR

nemohli aplikovať Dodatok na zneužitie práva v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku, keďže ide o normu s hmotnoprávnymi účinkami, ktorej aplikáciou sa zasahuje do hmotných práv účastníkov a jej použitím na Dodatok, uzavretý pred 01.01.2014, došlo k aplikácii zakázanej pravej retroaktivity. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na dvojzložkový test pre aplikáciu zákazu zneužitia práva a návrh generálneho advokáta vo veci Halifax. Rovnako uviedol, že judikatúra ohľadne všeobecného princípu zákazu zneužitia práva v rozhodnom čase neexistovala v oblasti priamych daní. V ďalšom texte sťažovateľ rozobral dôvod uzavretia dodatku a podstatu ekonomického a morálneho dôvodu ocenenia akcií, pričom zdôraznil, že v jeho prípade nejde o bezdôvodnú umelú konštrukciu, ale o dôvodné ocenenie akcií, pretože navýšením základného imania spoločnosti došlo k nespravodlivému ukráteniu jeho príjmov, ktoré už raz zdanil.

49. K aplikácii inštitútu zneužitia práva sťažovateľ poukázal na body, ktoré je potrebné zohľadniť pri posudzovaní Dodatku, a sice (I) procesný prvok - vykonanie náležitého dokazovania, (II) uplatnenie zneužitia práva ako prvok ultima ratio - princíp právnej istoty môže ustúpiť princípu materiálnej spravodlivosti len v prípade, ak je právo vykonávané v rozpore so svojim zmyslom a účelom, (III) chýba ekonomický alebo iný nedaňový dôvod - rozhodnutia SDEÚ vo veci C-110/99 Emsland-Stärke, vo veci C-504/10 Tanoarch a vo veci C-255/02 Halifax, (IV) rozdiel medzi zneužitím a využitím práva - ak je hlavný účel konania iný, ako poškodiť tretí subjekt a za tým účelom je využité právo (zákonom dovolené konanie), nejde o zneužitie práva, (V) zákaz použitia inštitútu zneužitia práva, ak neexistuje pozitívna právna úprava, (VI) účel daňových predpisov musí byť stanovený na to, aby bol porušený - všeobecne nie je ustanovená povinnosť odvádzať daň v maximálnej možnej výške a (VII) charakteristika subjektu, ktorý mal zneužiť právo. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal aj na to, že s porušením zákazu zneužitia práva mal byť konfrontovaný už počas daňového konania a nie až v súdnom konaní. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie SDEÚ vo veci C-189/18 Glencore. Rovnako doplnil, že navrhoval výsluch svedkov, k čomu súd nepristúpil, a tak nemohol objektívne rozhodnúť o zneužití práva.

50. Sťažovateľ v rámci okruhu námietok týkajúcich sa zásady materiálnej pravdy poukázal na to, že jeho cieľom bolo zníženie daňovej povinnosti, a preto znížil cenu akcie v zmysle Dodatku, t. j. skutočným úmyslom bolo znížiť ceny akcií, aby dosiahol zníženie daňového základu, a to z ekonomických a morálnych dôvodov. Úmysel smeroval k náprave nešťastného zvýšenia základného imania spoločnosti. Sťažovateľ k námietke nedostatočne vykonaného dokazovania uviedol, že súd mal okrem iného zistiť okolnosti, za ktorých bol Dodatok uzavretý, ak bol podnet na jeho uzavretie a aká bola skutočná vôľa strán. Z toho dôvodu mal byť okrem iného vykonaný aj výsluch svedkov. Ďalšia námietka sťažovateľa smerovala k zmätočnosti právneho posúdenia NS SR. Pravidlo prevahy obsahu nad formou je špecifickým ustanovením, ktoré pokrýva zastreté právne úkony a aj v zmysle judikatúry ho nemožno v daňovom konaní zmiešavať so všeobecným pravidlom proti zneužívaniu.

51. K otázke oceňovania akcií správcou dane sťažovateľ namietal porušenie povinnosti správcu dane rozhodovať podľa zákona a ústavne nekonformný výklad § 3 ods. 1, 3 a 6 Daňového poriadku. Predmetné ustanovenia žiadnym spôsobom neustanovujú oceňovanie akcií správcou dane. Súd uviedol, že Dodatok bol účelový a správca dane bol povinný zistiť hodnotu akcií. Ak chcel byť teda správca dane objektívny, mal si dať vypracovať znalecký posudok. Sťažovateľ predložením znaleckého posudku č. 13/2012 vyvrátil tvrdenie, že ocenenie akcií v zmysle Dodatku bolo nesprávne. Znalec potvrdil, že metóda takéhoto ocenenia bola správna. Naopak, správca dane ocenil akcie podľa neexistujúcej právnej normy. V rozhodovaní súdu, ako aj daňových orgánov ide o porušenie ústavnej povinnosti rozhodovať podľa zákona a uviesť číslo právnej normy, podľa ktorej rozhodli. Metóda použitá správcami dane na ocenenie akcií nebola v čase podpisu Zmluvy/Dodatku upravená v žiadnom právnom predpise SR, je nezrozumiteľná, zmätočná a rozporná. Skutočnosť, že ak menovitá hodnota všetkých akcií je rovnaká, tak aj podiel by mal byť rovnaký nemá oporu v zákone a z hľadiska tvorby trhovej ceny akcií to nie je podstatné. Zmluvné strany si v rámci ústavného princípu zmluvnej slobody môžu dohodnúť aj inú výšku kúpnej ceny, ako je výška menovitej hodnoty.

52. Sťažovateľ namietal aj správnosť určenia výšky jednej akcie správcou dane. Cena jednej akcie v prvostupňovom rozhodnutí vo výške 2.260,3026 EUR je v rozpore so závermi Protokolu, kde je cena 2.750 EUR. Takýto nesúlad, bez náležitého odôvodnenia v rozhodnutí, je z právneho hľadiska neprípustný, pretože je v rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že v prípade jeho manželky, ktorá predávala akcie na základe tej istej zmluvy a Dodatku, bola stanovená cena jednej akcie nižšie. Pokiaľ sa daňové orgány odvolávali na Znalecký posudok z roku 2007, tento nebol vypracovaný za účelom predaja akcií, ale navýšenia základného imania. V tomto smere sťažovateľ namietal porušenie princípu zmluvnej voľnosti a zásah do jeho majetkového práva.

53. Vo vzťahu k nedostatočnému dokazovaniu a nedostatočnému zisteniu skutkového stavu sťažovateľ poukázal na to, že správny súd neuviedol relevantné dôvody, prečo nebolo potrebné vykonať

navrhované dokazovanie výsluchom osôb. Sťažovateľ predložil súdu aj znalecký posudok č. 13/2012, pričom týmto dôkazom sa súd nezaoberal a rovnako sa nevysporiadal s výpoveďou sťažovateľa na pojednávaní dňa 20.09.2022. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že zásada objektívnej pravdy nemôže v jeho prípade obstať a správca dane mal postupovať v zmysle prejednávacej zásady. V tomto smere poukázal na viacero judikátov Ústavného súdu SR a NS SR. Ďalej uviedol, že za 6 rokov daňového konania nebol vôbec vypočutý. Daňový úrad nedoplnil dokazovanie a nezistil úplný skutkový stav napriek tomu, že mu to prikázalo Daňové riaditeľstvo v zrušujúcom rozhodnutí č. 1. Nevykonaním navrhnutých dôkazov bol ako účastník tak daňového ako aj súdneho konania postavený do podstatne nevýhodnejšej pozície ako druhá strana v konaní. Súd svojím rozhodnutím porušil aj zásadu rešpektovania práva na obhajobu podľa článku 47 Charty základných práv Európskej únie.

54. Sťažovateľ namietal aj porušenie zákazu svojvoľného hodnotenia dôkazov. K listu Ministerstva financií uviedol, že tento nebol žiadnym podnetom na uzavretie Dodatku. Pokiaľ by bol sťažovateľ a jeho audítorka vypočutí, bol by preukázaný opak. K návrhu cien v Dodatku sťažovateľ uviedol, že ceny navrhol kupujúci a oni s manželkou súhlasili. Bod 3.1 Dodatku mal preukazovať jeho účelovosť, avšak objasnenie jeho účelu bolo urobené bez vypočutia sťažovateľa a navrhovaných svedkov, z čoho vyplynul arbitrárny záver. S uvedeným sa súd rovnako nezaoberal.

55. Správny súd podľa sťažovateľa prijal nesprávny právny záver aj vo vzťahu k zmeškaniu zákonných lehôt (§ 44 ods. 6, §30a zákona č. 511/1992 Zb.; § 68 ods. 3 a § 65 ods. 1 Daňového poriadku) na rozhodnutie a k nezákonnému predlžovaniu lehôt počas celého daňového konania. Správca dane zdôvodňoval svoju žiadosť o predĺženie lehoty komplikovaným prepočtom. V administratívnom spise však nie je zmienka o tom, že by správca dane vykonával komplikovaný prepočet, ani zložité a hlavne časovo náročné analýzy, rozbor, alebo akékoľvek komplikované dokazovanie. Naopak, pri výpočte ceny aplikoval jednoduché delenie, na čo nepotreboval vyše 10 mesiacov. Na predĺženie lehoty nebol dôvod ani deklarovaný vysoký objem peňazí, čo komplikované prejednávanie protokolu, alebo bránenie jeho podpisu. Účelovosť predĺženia lehoty vyplýva aj z dátumu, kedy bola podaná žiadosť o predĺženie vyhotovená. Tesne pred koncom 6-mesačnej lehoty. Čiže správca dane celých skoro 6 mesiacov nerobil v podstate nič a potom rýchlo pred koncom lehoty požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty. Nič nerobenie zo strany správcu dane najlepšie deklaruje obsah samotného spisu v období od začatia daňovej kontroly Oznámením dňa 27.07.2009 (Príloha č. 12) až po žiadosť o predĺženie zo dňa 29.01.2010 (Príloha č. 14). Medzi nimi je v spise len jedna listina - Príloha č. 13. Správca dane rovnako neuviedol, v čom spočíva mimoriadna zložitost' prípadu. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že upovedomenie o predĺžení lehoty zo dňa 23.09.2015 neobsahuje zdôvodnenie nemožnosti rozhodnúť do 60 dní v zmysle § 63 ods. 3 Daňového poriadku.

56. Sťažovateľ tiež namietal, že rozhodnutie o účelovosti Dodatku neobsahovalo odkaz na príslušnú právnu normu. Rovnako správny súd a ani daňové orgány neuviedli, ktorá právna norma mala byť uzavretím Dodatku porušená. Ďalej poukázal na to, že medzi závermi Protokolu a rozhodnutím správcu dane je nesúlady, t. j. skutočnosti a závery sú v predmetných dokumentoch rozdielne, a to bez odôvodnenia v rozhodnutí správcu dane prečo tomu tak je. Ide najmä o (I) rozdielny výmer výšky daňového nedoplatku, (II) rozdielne určenie ceny jednej akcie, (III) rozdielne metódy určenia ceny akcií, (IV) použitie pomôcok v Protokole na určenie dane a bez pomôcok v rozhodnutí správcu dane, (V) rozdielna skutková kvalifikácia rozdielu v celkovej kúpnej cene medzi zmluvou a Dodatkom, (VI) Protokol vychádzal pri určení ceny len zo zmluvy a rozhodnutie z Dodatku.

57. V súlade so žalobnými bodmi sťažovateľ tiež namietal (I) porušenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku, (II) nezákonnosť zrušujúceho rozhodnutia č. 2, ktoré bol správny súd povinný preskúmať v zmysle § 27 ods. 1 SSP, (III) nerešpektovanie záväznosti názoru nadriadeného orgánu a porušenie § 74 ods. 4 posledná veta Daňového poriadku a (IV) nezákonnosť opakovanej kontroly. Sťažovateľ ďalej namietal arbitrárnosť napadnutého rozsudku z dôvodu, že sa súd nevysporiadal s jeho námietkami. Rovnako poukázal na nezákonnosť protokolu, z dôvodu nezákonného predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Zároveň bol v protokole použitý iný výmenný kurz, ako v rozhodnutí správcu dane. Protokol považoval sťažovateľ za nezákonný aj preto, že správca dane v prípade sťažovateľovej manželky na výpočet ceny jednej akcie nepoužil v protokole pomôcky a Dodatok, resp. celkovú kúpnu cenu akcií v zmysle Dodatku akceptoval. V sťažovateľovom Protokole pomôcky použil a Dodatok akceptoval a vychádzal len z celkovej kúpnej ceny v zmysle Zmluvy bez Dodatku.

58. Podľa sťažovateľa tvrdenie súdu, že správca dane nepovažoval Dodatok za priamo neplatný sa nezakladá na pravde. Správca dane na str. 11 ods. 2 Rozhodnutia DU BA jasne uvádza, že Dodatok je neplatný v zmysle § 39 OZ. Žalovaný tiež použil na Dodatok § 39 OZ - vid'. Príloha č. 52 - Metodický pokyn z 27.08.2015. Rozhodnutia daňových orgánov považoval sťažovateľ za protirečivé, a v zmysle judikatúry Ústavného súdu SR (I. ÚS 243/07, I. ÚS 155/07, I. ÚS 402/08) za porušujúce zásadu konzistentnosti

rozhodnutia. Ďalšie pochybenie videl sťažovateľ v tom, že správca dane bližšie nešpecifikoval, ako dospel k číslam výdavkov, uvedeným na str. 12 úplne na konci, posledná veta. Ide o nezrozumiteľné, resp. neurčité tvrdenie, čo zakladá nepreskúmateľnosť prvostupňového rozhodnutia. Žalovaný a ani správny súd sa týmto dôvodom vôbec nezaoberali. Správny súd porušil aj princíp konzistentnosti v rozhodovaní, pretože rozhodol opačne ako rozhodol v tejto veci rozsudkom zo dňa 23.05.2017. Vtedy kvalifikoval svoje rozhodnutie tak, že žalovaný pochybil pri rozhodovaní a napadnuté rozhodnutia daňových úradov zrušil a vec im vrátil na ďalšie konanie. Súd sa však v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nevysporiadal so skutočnosťou, prečo teraz prijal iný právny záver, oproti pôvodnému. Ide o zmätočné rozhodovanie toho istého súdu v tej istej veci. Takéto rozhodovanie porušuje aj princíp právnej istoty účastníka konania a preto je z ústavného hľadiska neprijateľné.

59. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje so závermi správneho súdu a poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžfk/8/2019 v totožnej právnej veci manželky sťažovateľa.

60. Opravným uznesením č. k. 5S/125/2018-546 zo dňa 22.05.2023 správny súd opravil záhlavie a podpisovú časť napadnutého rozsudku.

#### IV. Posúdenie kasačného súdu

61. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

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

63. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred NS SR už v minulosti bola skutkovo aj právne obdobná vec manželky sťažovateľa. S obdobnými námietkami sa teda kasačný súd v rozhodovacej činnosti NS SR už stretol, a preto poukazuje na rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžfk/8/2019 zo dňa 26.02.2020. V predmetnom konaní, ktoré sa týkalo manželky sťažovateľa, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľky za nedôvodnú a kasačnú sťažnosť zamietol. Kasačný súd zdôrazňuje, že uvedené rozhodnutie prešlo aj testom ústavnosti, kedy Ústavný súd SR uznesením sp. zn. II. ÚS 531/2020 zo dňa 19.11.2020 ústavnú sťažnosť manželky sťažovateľa odmietol. Rovnako tak bola rozhodnutím Európskeho súdu pre ľudské práva vyhlásená za nepripustnú sťažnosť manželky sťažovateľa pre porušenie práva na spravodlivý proces. Z uvedeného dôvodu kasačný súd pre účely odôvodnenia svojho rozhodnutia rozdelil svoju argumentáciu do dvoch častí, pričom v prvej v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukázal na rozhodnutie NS SR sp. zn. 3Sžfk/8/2019 a v druhej sa jednotlivo vysporiadal s ďalšími sťažnostnými bodmi, ktoré sťažovateľ uplatnil v tomto konaní.

#### I.

64. Zohľadniac uvedené skutočnosti, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia NS SR sp. zn. 3Sžfk/8/2019 zo dňa 26. februára 2020, v prakticky totožnej veci, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„85. Nakoľko väčšina námietok súvisí s Dodatkom, jednou z kľúčových otázok v prejednávanej veci bolo posúdenie aplikovateľnosti a výklad zásady daňového konania, zakotvenej v § 3 ods. 6 daňového poriadku, podľa ktorej: „Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.“ Vyhlásené znenie daňového poriadku v roku 2009 prebralo zásady dovtedy účinného zákona o správe daní, pričom tieto precizovalo a doplnilo. V tomto vyhlásenom znení síce ešte nebola obsiahnutá priamo zásada podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, avšak už z dôvodovej správy k vyhlásenému zneniu daňového poriadku možno vyčítať, aký prístup k zásadám daňového konania pri ich aplikácii je potrebné vo všeobecnosti zvoliť, pričom rovnaký prístup má byť aplikovaný aj v súčasnosti a to aj vo vzťahu k zásade podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku. Základné zásady daňového konania platia pre celú správu daní, teda aj

pre úkony, ktoré nie sú daňovým konaním. Zásady ako základné pravidlá sú dôležitým prostriedkom pri správnej interpretácii ustanovení daňového poriadku i ostatných daňových zákonov. Zásady sú nielen deklaráciou všeobecných princípov vyplývajúcich z Ústavy SR alebo právnej teórie, ale obsahujú aj zásady typické pre daňové právo (napr. zásada neverejnosti konania). Zásady správy daní, t. j. zásady pri vykonávaní činnosti správcu dane tak charakterizujú nielen základ daňového práva procesného, ale napomáhajú aj pri jeho výklade a realizácii. Sú základnými pravidlami, ktoré správca dane, ale aj daňový subjekt, resp. iná osoba, musí pri správe daní rešpektovať. Teória práva pri aplikácii základných zásad hovorí o per analogiam iuris - analógii práva tak, že ide o postup celkom výnimočný, keď sa právnymi normami výslovne neupravený prípad posúdi podľa právnych princípov príslušného právneho odvetvia alebo všeobecných právnych princípov. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že zásady sú významnou zložkou právnych predpisov, najmä pokiaľ ide o predpisy procesného charakteru. Je totiž potrebné poukázať na skutočnosť, že podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy SR štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Vzhľadom na dynamiku ako aj mnohosť resp. rozmanitosť otázok týkajúcich sa právnych vzťahov je zrejmé, že zákonodarca objektívne nemôže byť schopný v absolútne všetkých prípadoch prostredníctvom právnych predpisov pokryť určité špecifické resp. zriedkavé situácie, ktoré prináša až prax, resp. prípadný spoločenský vývoj a preto stanovením základných zásad zabezpečuje, aby aj prípadné otázky, ktoré nie sú explicitne a doslovne upravené prostredníctvom právnych predpisov, boli riešené aspoň v základných kontúrach, resp. na základe určitých zavedených pravidiel všeobecného charakteru, ktoré sú obsahom naformulovaných základných zásad. Nad rámec možno uviesť, že citovaný čl. 2 ods. 2 Ústavy SR je pretavený aj do samotnej zásady zákonnosti pri správe daní, ktorá je uvedená v § 3 ods. 1 daňového poriadku. V prípade formulovania zásad tak nemusí ísť vyslovene o určité novum vo vzťahu k stanoveniu určitého pravidla, ale naopak môže ísť len o konkretizáciu určitého už zaužívaného pravidla, pričom jeho zakotvenie priamo do príslušného právneho predpisu len podčiarkuje jeho význam a určitým spôsobom napovedá o tom, že pri úprave konkrétnych právnych vzťahov upravených príslušným právnym predpisom bude vzhľadom na ich charakter pravdepodobne často aplikovateľné. Pri správe daní sa okrem zásad stanovených výslovne daňovým poriadkom musia aplikovať aj princípy právneho štátu. V Ústave SR sa deklaruje, že Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát. Z teoretického hľadiska nemožno nájsť jednotný ucelený súbor základných, imanentných znakov právneho štátu, ktorý by ich zároveň vymedzoval a taktiež je potrebné jednotlivé znaky vnímať vo vzájomných súvislostiach, v dôsledku čoho ich ani nie je možné vzájomne striktno oddeliť. Na podklade právnej teórie ako aj aplikačnej praxe však medzi najdôležitejšie možno vyčleniť najmä princíp obmedzenej vlády, princíp ústavnosti a zákonnosti, deľbu a kontrolu moci, nezávislosť súdnictva, garancie základných práv a slobôd a právnú istotu. Uvedené treba mať na zreteli v prejednávanej veci, nakoľko to determinuje celkový prístup k právnym zásadám.

86. Princípy právneho štátu sú nadradené právnym zásadám, z čoho je zrejmé, že aj ich výklad a aplikácia musí byť s nimi v súlade. V právnom štáte sú stelesnené princípy právna istota a spravodlivosť. Obsahom princípu právneho štátu je vytvorenie právnej istoty, že na určitú právne relevantnú otázku sa pri opakovaní v rovnakých podmienkach dáva rovnaká odpoveď. Medzi ústavné princípy vlastné právnemu štátu patrí aj zákaz ľubovôle (svojevôle) v činnosti štátnych orgánov. Účelom legitímneho očakávania je garancia čitateľnosti správania orgánov verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej sa do určitého výsledku spoliehali. Aj z tohto dôvodu stanovenie základných zásad daňového procesu nie je len formálne. Všeobecné súdy, ale aj Ústavný súd SR svoje rozhodnutia často opierajú práve o tieto základné zásady. Je preto potrebné ich vnímať aj ako elementárne interpretačné východiská pri aplikácii ostatných dotknutých právnych noriem. Vo vzťahu k zásade podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku treba ozrejmiť, že táto bola do daňového poriadku zahrnutá v znení, v akom ju poznáme dnes, až prostredníctvom zákona č. 435/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej aj len „novela“). V právnej teórii sa táto zásada označuje aj ako „zásada neformálnosti“. Jej obsah spočíva v tom, že daňový poriadok kladie dôraz na obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti, a nie na jeho pomenovanie, resp. formu uplatnenia. Práve spomínanou novelou sa táto zásada doplnila o možnosť správcu dane neprihliadať na právne úkony alebo iné skutočnosti, ak nemajú ekonomické opodstatnenie a ich cieľ smeruje k obchádzaniu daňovej povinnosti alebo získaniu daňového zvýhodnenia. Z dôvodovej správy zreteľne vyplýva cieľ zákonodarcu, ktorý sledoval touto novelou, pričom ide o prostriedok slúžiaci aj proti zneužívaniu práva. Samotný zákonodarca uviedol, že novelou sa doplnilo „...všeobecné pravidlo proti zneužívaniu (tzv. obsah pred formou) v nadväznosti na iniciatívy Slovenskej republiky v boji proti daňovým únikom, najmä

opatrenia vyplývajúce z Analýzy uskutočňovaných úhrad za tovary, služby a iné formy platieb realizované daňovníkmi voči subjektom so sídlom podnikania v nespolupracujúcich, resp. off shore jurisdikciách, ako aj odporúčanie Európskej komisie zo 6. decembra 2012 v súvislosti s agresívnym daňovým plánovaním. Cieľom predmetnej úpravy je umožniť správcovi dane nebrať pri správe daní do úvahy napríklad umelé transakcie a štruktúry vytvorené za účelom neželanej optimalizácie daňovej povinnosti, a to aj v prípade, ak takáto daňová optimalizácia nepredstavuje jediný účel týchto transakcií a štruktúr. Pod pojmom daňové zvýhodnenie sa rozumie neoprávnené uplatňovanie si nárokov vyplývajúcich z daňovej legislatívy, napr. nezdaniteľná časť základu dane, uplatnenie daňových výdavkov v neoprávnenej výške, uplatňovanie fiktívnych výdavkov, úmyselná nesprávna kvalifikácia príjmov, ktoré nepodliehajú zdaneniu a pod.“.

87. Pri kvalifikácii súkromnoprávneho konania - právneho úkonu, kedy ide o vzájomný prejav vôle dvoch alebo viacerých rovnoprávných subjektov, ktorým právo poskytuje určitú dispozičnú autonómiu (zmluvnú slobodu) napr. zmluva, nájom vecí, alebo sporný Dodatok, o aký ide v prejednávanej veci, nemožno opomenúť jeho účel a je nutné ho posudzovať vo vzájomných súvislostiach. Orgány aplikujúce právo - daňové úrady ako aj sudy, musia pri svojej činnosti postupovať tak, aby interpretačné a aplikačné problémy riešili s maximálnou mierou racionality. Právny normatívny systém totiž predstavuje iba jeden zo spôsobov riešenia spoločenských konfliktov, ktorý nie je možné od ostatných systémov celkom oddeliť (a nebolo by to ani zmysluplné) a preto tak pri myšlienkových postupoch v oblasti práva nie je možné abstrahovať od všeobecne platných pravidiel a predstáv. Rozhodnutia vo veci konajúcich správnych orgánov musia byť konzistentné a ich argumenty podporovať príslušný záver.

88. V tejto súvislosti je v kontexte skutkových okolností relevantným vysporiadanie sa s otázkou, či v danom prípade mohlo ísť o tzv. dissimulovaný právny úkon alebo prípadne až o zneužitie práva a to všetko s prihliadnutím na obsah ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku.

89. Pri úvahe, či ide o zneužitie práva nemožno obísť ani zásadu - v pochybnostiach v prospech (in dubio mitius). Predpokladom aplikácie tohto princípu, a teda miernejšieho postupu (mitius), je však naplnenie jeho hypotézy vyjadrenej slovami in dubio. Tento princíp sa vzťahuje na prípady, keď norma je neurčitá a umožňuje dvojaký výklad, teda vzbudzuje pochybnosti o svojom obsahu, a zároveň tieto výklady sú argumentačne porovnateľne obhájiteľné. Za týchto podmienok je potom potrebné sa prikloniť k výkladu miernejšiemu, teda takému, ktorý je šetrnejší k ústavne zaručeným právam a slobodám. Uvedená zásada sa neuplatní tam, kde pluralita možných výkladov vzniká len na základe rozdielneho právneho názoru súdu a účastníka konania, pretože potom by sa samotný súdny prieskum stával úplne formálnym a musel by prakticky vždy viesť k vyhoveniu návrhu. Výnimočná aplikácia všeobecného princípu zákazu zneužitia práva prichádza do úvahy len vtedy, pokiaľ nie je aplikovateľné niektoré konkrétne zákonné ustanovenie, ako napr. dissimulácia podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku. Inštitút dissimulácie a všeobecnú zásadu zákazu zneužitia práva nemožno v daňovom konaní miešať - zamieňať.

90. Ak teda v danom prípade zmluvné strany uzavreli Dodatok, ktorým modifikovali ceny jednotlivých akcií, hoci v skutočnosti mali za cieľ nie modifikovanie cien samotných akcií, ale zníženie daňového základu, berie sa na daňové účely do úvahy skutočný obsah tohto úkonu, teda práve zníženie si daňového základu (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

91. Pri determinovaní vzájomného vzťahu zastrených právnych úkonov a zneužitia práva treba rozlišovať medzi tzv. zastretými právnymi úkonmi podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku a všeobecným princípom zákazu zneužitia daňového práva. Pretože nemožno konštatovať, že „zastretý právny úkon“ treba automaticky spájať so zneužitím práva. Daňový poriadok v § 3 ods. 6 upravuje všeobecné pravidlo, podľa ktorého pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane, ak je zastretý stavom formálne právnym a líši sa od neho. Povinnosťou daňových orgánov v rámci daňového konania je preto vždy zisťovať tiež formálne právnym úkonom (tzv. predstieraný alebo simulovaný právny úkon) zakrývaný skutočný stav (tzv. zastrený alebo dissimulovaný právny úkon). Kľúčovým rozsudkom k výkladu tohto ustanovenia je uznesenie rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu ČR (ďalej aj len „NSS ČR“) sp. zn. 1 Afs 73 / 2004-89, zo dňa 3. 4. 2007. Podľa právneho názoru vyjadreného rozšíreným senátom o „zakrývanie (dissimuláciu) (...) môže ísť len vtedy, ak účastníci predstierajú (simulujú) určitý právny úkon, hoci ho nechcú, a zastierajú tým iný právny úkon, ktorý v skutočnosti chcú, popr. ním zastierajú inú právnu skutočnosť; skúmanie pomeru medzi vôľou a prejavom vôle účastníkov

právneho vzťahu je preto pre použitie tohto ustanovenia určujúce". Povinnosťou daňových orgánov je pri aplikácii dotknutého ustanovenia „uviesť nielen zistený, formálne právnym úkonom zakryvaný skutočný stav, ale aj preskúmateľným spôsobom uviesť úvahy, ktoré ich k takémuto záveru viedli, vrátane označenia a zhodnotenia dôkazov, o ktoré svoje zistenia opierajú".

92. Výklad dissimulácie má základy v práve súkromnom, akcentujúci postulát jednoty, racionality a vnútornej bezrozpornosti právneho poriadku. Dissimulované právne úkony je v prvom rade potrebné vykladať najmä vo svetle ustanovení o náležitostiach právnych úkonov, náležitostiach vôle a náležitostiach pomeru medzi vôľou a prejavom vôle. Základným východiskom potom nepochybne musí byť tá skutočnosť, že kľúčovou náležitosťou pomeru medzi vôľou a prejavom vôle je zhoda; naopak nedostatkom uvedenej náležitosti je potom nezhoda vôle a jej prejavu, ktorá môže byť na jednej strane jednostranná či dvojstranná a z hľadiska iného základného deliaceho kritéria vedomá, či nevedomá. O spoločnú vedomú nezgodu vôle a jej prejavu pri dvojstrannom právnom úkone ide pritom vtedy, ak medzi vôľou a prejavom oboch strán je rovnaká nezhoda a obe strany o tom vedia. Inak povedané, strany takto konajúce teda vo vzájomnej zhode prejavujú niečo iné, než v skutočnosti chcú, zhodujú sa ich vôľa a prejavy tejto vôle, chýba ale zhoda medzi ich spoločnou vôľou a ich vzájomnými zhodnými prejavmi. Teória pritom v rámci spomenutej jednotnej vedomej nezgody medzi vôľou a jej prejavom rozlišuje jednak tzv. absolútnu simuláciu - strany predstierajú, že uzatvárajú určitý úkon, hoci v skutočnosti nechcú uzavrieť žiadny právny úkon - a jednak tzv. relatívnu simuláciu (dissimuláciu), kedy strany predstieraním uzavretia jedného právneho úkonu zastierajú iný právny úkon, ktorý z rôznych dôvodov má zostať nepoznaný. " Kým predstieraný (simulovaný) právny úkon trpí ako nesúlady vôle a prejavu, tak i nedostatkom vážnosti vôle, a je preto neplatný, platnosť zastieraného (dissimulovaného) právneho úkonu je potrebné posúdiť samostatne. Samotná disimulácia všeobecne pritom nie je v rozpore s právom a sama o sebe nespôsobuje neplatnosť právneho úkonu. Zjednodušene povedané má platiť to, čo účastníci chceli a zastierali, a nie to, čo nechceli a predstierali. Od dissimulácie je potrebné odlíšiť situáciu, keď účastníci právneho úkonu uzavrujú určitý právny úkon, pomenujú ho určitým spôsobom, robia úkony v ňom charakterizované, avšak tento úkon svojim obsahom nezodpovedá podmienkam pre takýto úkon občianskym, resp. obchodným zákonníkom vyžadovaným alebo naplnia znaky iného "pomenovaného" právneho úkonu. Takýto právny úkon je potrebné v súlade s ustanoveniami OZ, resp. Obchodného zákonníka posúdiť ako tento právny úkon. Z hľadiska všeobecných zásad záväzkového práva totiž nie je rozhodujúce, ako zmluvné strany pomenovali určitý záväzkový vzťah, ale čo je jeho obsahom. Ak tu teda je rozpor medzi pomenovaním zmluvy (a to aj v prípade, že bola uzavretá tzv. nepomenovaná zmluva) a jej obsahom, nejedná sa z hľadiska daňového poriadku o dissimulovaný právny úkon, ale o právny úkon chybné právne kvalifikovaný. Bude potom na správcovi dane, aby takýto právny úkon kvalifikoval správne. Tento úsudok nebude robiť na základe § 3 ods. 6 daňového poriadku, ale na základe dokazovania a záverov, ku ktorým pri vykonanom dokazovaní dospeje.

93. Oproti tomu zákaz zneužitia práva je vo svojej podstate nepísaným všeobecným právnym princípom, ktorý sa normatívne prejavuje aj v práve verejnom. Zneužitím práva je situácia, kedy niekto vykoná svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti; takéto správanie, ktorým sa dosahuje výsledku nedovoleného, je iba zdanlivo dovolené. O správanie len zdanlivo dovolené ide z toho dôvodu, že objektívne právo nepozná správanie zároveň dovolené a zároveň nedovolené. Vzhľadom k tomu, že zo zásady lex specialis derogat legi generali vyplýva, že zákaz zneužitia práva je silnejší, než dovolenie dané právom, nie je takéto správanie výkonom práva, ale protiprávnym konaním. Výkonu práva, ktorý je vlastne jeho zneužitím, preto súd neposkytne ochranu. Z tohto je zrejme jasné rozlíšenie medzi zneužitím práva a zastretým právnym úkonom v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku, keď v danom prípade daňový subjekt nerobí právne úkony naoko (nepredstiera ich), a nesnaží sa nimi zastrieť právne úkony iné. Daňové orgány v žiadnom prípade nemajú možnosť ľubovoľného rozhodnutia, či na určitú skutkovú situáciu budú aplikovať zákaz zneužitia práva alebo či naopak vezmú do úvahy skutočný (dissimulovaný) právny úkon namiesto právneho úkonu predstieraného (simulovaného). Dokazovanie v práve všeobecne vychádza zo zásady tzv. materiálnej pravdy, pričom zo zásady formálnej pravdy je prípustné vychádzať len vtedy, ak je tak výslovne stanovené na základe nejakého rozumného dôvodu.

94. Aplikujúc vyššie uvedené na prejednávajúcu vec je potrebné konštatovať, že kasačný súd sa stotožňuje s posúdením veci ako žalovaným, tak aj krajským súdom. Na základe spisového materiálu má za preukázané, že bol daný dôvod na aplikáciu § 3 ods. 6 daňového poriadku. Žalobkyňa spolu s manželom nadobudli cenné papiere spoločnosti SIPOG, a.s. podľa jednotlivých emisií - 100 akcií vydaných dňa 25.09.2000, 280 akcií vydaných dňa 14.02.2002 a 7 620 akcií vydaných dňa 05.11.2007,

ktoré boli obstarané z nevyplateného zisku a bolo ním navýšené základné imanie spoločnosti SIPOG, a.s. Dňa 06.05.2008 bola uzavretá Zmluva o kúpe akcií medzi žalobkyňou spolu s jej manželom ako „Predávajúcimi“ na jednej strane a Lindab AB, súkromnou akciovou spoločnosťou existujúcou podľa práva Švédskeho kráľovstva, so sídlom vo Švédsku ako „Kupujúcim“ na strane druhej. V bode 3.2.1 tejto Zmluvy sa dohodli, že celková základná kúpna cena za všetky predávané akcie bude vo výške 22 000 000,- euro a základná kúpna cena jednej akcie, podľa bodu 3.2.2 uvedenej Zmluvy, bude vo výške 2 750,- euro za každú predávanú akciu. Dňa 23.07.2008 bol Ministerstvu financií SR doručený list audítorky, ktorá zastupovala predávajúcich pri predaji cenných papierov vo vzťahu k ekonomickej stránke veci, ktorého predmetom bola žiadosť o stanovisko k odpredaju cenných papierov. Ministerstvo financií SR listom zo dňa 11.08.2008 na predmetnú žiadosť odpovedalo v tom zmysle, že ak sa zvýšenie základného imania v roku 2007 vykonalo vydaním nových akcií a v roku 2008 dôjde k predaju týchto akcií, príjem z predaja týchto akcií nie je oslobodený od dane z príjmov a na príjem z predaja týchto akcií (cenných papierov) sa teda nevzťahuje § 52 ods. 20 zákona č. 595/2003 Z. z. V krátkom čase na to, konkrétne dňa 11.09.2008 zmluvné strany uzatvorili Dodatok k Zmluve, ktorým upravili kúpnu cenu. Táto úprava mala za následok to, že došlo k prerozdeleniu realizačnej kúpnej ceny tak, že cena za jednu akciu emitovanú v roku 2000 bola zvýšená zo sumy 2 750,- euro na 41 920,- euro, cena za jednu akciu emitovanú v roku 2003 bola zvýšená zo sumy 2 750,- euro na 41 928,571 euro a cena za jednu akciu emitovanú v roku 2007 bola znížená zo sumy 2 750,- euro na 280,39 euro. Je teda nepochybné, že výsledkom uzavretia Dodatku bolo zníženie základu dane z príjmu žalobkyne, pričom toto bolo realizované zvýhodneným stanovením predajnej ceny tak, aby maximálna suma bola od dane oslobodená a len minimum podliehalo zdaneniu. Všetky akcie boli spolu predané v ten istý deň 12.09.2008 (t. j. hneď na druhý deň po uzatvorení Dodatku).

95. Prihliadnuc na uvedené treba v prvom rade poukázať na skutočnosť, že išlo o rovnaké akcie a rozdielom bol len dátum ich emitovania. V dôsledku prijatia Dodatku boli hodnoty akcií emitovaných pred rokom 2007 výrazne navýšené, pričom naopak v prípade akcií emitovaných v roku 2007 podstatne znížené, pričom všetky akcie boli predané v ten istý deň. Uvedené samo o sebe objektívne vzbudzuje podozrenie vo vzťahu k dôvodu takéhoto „nacenenia“ resp. uzatvorenia Dodatku, ktorý mal toto za následok. Správca dane v rámci dokazovania zistil, že samotný Dodatok bol uzatvorený po obdržaní stanoviska Ministerstva financií, ktoré je špecifikované vyššie. Toto stanovisko spolu s ostatnými zabezpečenými dôkazmi pri využití metód logiky jasne indikuje, že Dodatok bol s vysokou mierou pravdepodobnosti hraničiacej takmer s istotou uzatvorený s cieľom zníženia základu dane. Je nepochybné, že uzatvorenie Dodatku v konečnom dôsledku prinieslo žalobkyňi prospech v podobe zníženia základu dane, pričom počas konania sa jej nepodarilo objektívne preukázať, že dôvodom Dodatku bolo niečo iné. V tomto smere tak neuniesla dôkazné bremeno, pričom naopak správca dane náležite odôvodnil a dostatočne preukázal na podklade viacerých dôkazov resp. skutočností svoje závery ohľadom účelovosti uzatvorenia Dodatku. Okrem uvedeného je v znení Dodatku v bode 3.1 výslovne uvedené, že kupujúci súhlasil s dojednaním o prerozdelení základnej kúpnej ceny výlučne na žiadosť predávajúcich. V danom prípade preto bola aplikácia § 3 ods. 6 daňového poriadku správna a správca dane mohol oceniť akcie takým spôsobom, ako špecifikoval vo svojom rozhodnutí, nakoľko kládol dôraz na reálny obsah a teda neprihliadal len formálne v časti ocenenia jednotlivých akcií na znenie Dodatku ako právneho úkonu, keďže tento nemal ekonomické opodstatnenie a bolo preukázané, že jeho cieľ smeruje k obchádzaniu daňovej povinnosti resp. získaniu daňového zvýhodnenia. Správca dane teda legitímne využil legálny prostriedok v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku a nebral pri správe daní do úvahy umelo nastavené ceny v zmysle Dodatku, ktoré mali jediný účel a to úmyselné skreslenie daňového základu.

96. Správca dane teda v danom prípade postupoval takým spôsobom, aby jeho posúdenie nebolo len čisto formalistické, ale naopak, aby sa riadne vysporiadal s reálnym obsahom právneho úkonu - Dodatku. Právny formalizmus v podmienkach demokratického právneho štátu nemôže celkom prevládať. Úlohou súdu v podmienkach materiálneho právneho štátu je nájsť také riešenie, ktoré je v súlade so všeobecnou ideou spravodlivosti, resp. v súlade s prirodzeno-právnymi princípmi. Súd nemôže tolerovať formalistický prístup, pričom je nutné zdôrazniť, že povinnosť súdu nachádzať právo, neznamená len vyhľadávať priame a výslovné pokyny v zákonomnom texte, ale tiež formulovať, čo je zmyslom a účelom právnych predpisov. Súd teda musí nielen rešpektovať právo, ale jeho výklad a aplikácia musia smerovať k spravodlivému výsledku. Súdu prislúcha, aby sa zaoberal otázkou, či mechanická a formalistická aplikácia zákona bez ohľadu na zmysel a účel záujmu chráneného právnou normou, nemôže priniesť absurdné následky a v prípade, že tomu tak je, aby takúto interpretáciu zákona odmietol

a zvolil výklad v duchu zákona. Vždy je nevyhnutné vychádzať z individuálnych, teda na konkrétnych skutkových zisteniach založených rozmeroch každej súdom prejednávanej veci. Mnohé prípady a ich špecifické okolnosti môžu byť značne komplikované a netypické; to však nezabavuje súd povinnosti urobiť všetko pre spravodlivé riešenie, akokoľvek sa to môže zdať zložité. Spravodlivosť musí byť v procese, ktorým súd interpretuje a aplikuje právo, vždy prítomná ako hodnotový činiteľ. Spravodlivosť je hodnotovým princípom, ktorý je spoločný všetkým demokratickým právnym poriadkom. Nad každým vytváraním súdneho rozhodnutia sa nesie dvojaký imperatív: rozhodnutie musí byť nielen zákonné, ale predovšetkým spravodlivé. Úlohou súdu je práve rozpoznať cez zákon spravodlivosť. K reálnemu poskytnutiu súdnej ochrany dôjde len vtedy, ak sa na zistený stav veci použije ústavne konformným spôsobom interpretovaná platná a účinná právna norma.

97. Pri námietke neexistencie administratívneho spisu žalobkyňa poukázala na nedostatočnú žurnalizáciu a tvrdí, že administratívny spis nebol počas daňového konania riadne vedený a v rozhodnom čase neexistoval, pričom niektoré dokumenty nemali podaciu pečiatku alebo doručku, čo taktiež nepreukazuje čas ich doloženia do spisu a navyše v spise sa nachádzajú kópie, nie originály listín. Týmto jej malo byť znemožnené riadne uplatňovanie práv účastníka. Poukázala na judikatúru Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽ/40/1997, sp. zn. 8SŽo/18/2011, sp. zn. 3SŽf/14/2011, sp. zn. 5SŽfk/66/2017 a sp. zn. 8SŽf/58/2012. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na koncentračnú zásadu a s tým spojenú oneskorenosť tejto námietky už v konaní pred krajským súdom, čo vyplýva aj zo samotného odôvodnenia krajského súdu, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje. Napriek uvedenému však považuje za nevyhnutné uviesť svoj právny názor k obsahu predmetnej námietky.

98. Vo vzťahu k uvedenej judikatúre kasačný súd zdôrazňuje, že žurnalizácia spisu nie je vnímaná izolovane ako samostatný dôvod pre zrušenie rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, ale je spájaná s neúplnosťou spisu. Pokiaľ je v dôsledku chybné alebo dokonca absentujúcej žurnalizácie spisu tento neúplný, alebo vznikla aspoň pochybnosť o jeho úplnosti, vtedy má prípadné pochybenie pri žurnalizácii význam. Z tohto dôvodu je potrebné, aby bola s nedostatkom žurnalizácie spochybnená aj úplnosť spisu a to na podklade konkrétnych tvrdení, na základe ktorých možno zistiť, napr. ktorá listina, či doručka chýba v spise. Žurnalizácia totiž primárne slúži na to, aby sa zabránilo manipulácii so spisom, čiže napríklad, aby sa zo spisu úmyselne „nestrácali“ určité dôkazy. Žalobkyňa namietala možnú manipuláciu so spisom, avšak na podporu tohto tvrdenia neoznačila, resp. neopísala, ktoré konkrétne listiny, dôležité pre rozhodnutie, by mali v administratívnom spise chýbať a teda v dôsledku čoho by ho bolo možné považovať za neúplný. Vo vzťahu k tvrdeniu, že administratívny spis neexistoval, toto považuje kasačný súd za absurdné, nakoľko nebola preukázaná ani len čiastočná neúplnosť, nie to ešte neexistencia. Žurnalizácia spisu je napokon tvorená samotným obsahom spisu, pričom kasačný súd konštatuje samotným prieskumom spisu, že tento nie je neúplný, nachádzajú sa v ňom listiny a dôkazy, z ktorých správne orgány vychádzali a podľa ktorých v konaní postupovali a teda obsahuje všetky podklady, ktoré boli relevantné a mali vplyv na prejednávajúcu vec. V tomto smere treba všeobecne zdôrazniť, že pri posudzovaní úplnosti administratívneho spisu je potrebné prihliadať aj na preukázateľný hoci aj len potenciálny vplyv určitej absentujúcej listiny alebo iného podkladu na prejednávajúcu vec. Odôvodnenie neúplnosti spisu resp. jeho neexistencie výlučne pochybením pri žurnalizácii by bolo značne formalistickým a neodzrkadľovalo by ani samotný účel resp. materiálne naplnenie požiadavky úplnosti spisu. K právnemu formalizmu sa kasačný súd už vyjadril vyššie. S námietkou o nesprávnej žurnalizácii spisu daňového orgánu sa možno stotožniť iba potiaľ, ak sa týka nedodržania požiadavky predloženia spisu daňového orgánu, v ktorom sú jednotlivé listiny zviazané a pre účely súdneho konania plombované pečiatkou žalovaného. Žalobkyňa však aj napriek uvedenému nepreukázala, že toto pochybenie by spôsobilo neúplnosť predloženého spisu. Týmto kasačný súd nelegitimizuje absenciu pečiatky žalovaného, nakoľko ide v podstate o formálne pochybenie, avšak prípadné zrušenie rozhodnutia len z tohto dôvodu by bolo zjavne v rozpore s určitou racionalitou a materiálnym vnímaním požiadavky úplnosti administratívneho spisu. Námietka absencie originálov listín je irelevantná, nakoľko žalobkyňa nepreukázala, že by skutočnosť, že spis obsahuje kópie, mohla mať vplyv na konanie. Inou situáciou by bolo, pokiaľ by spochybňovala totožnosť kópie s originálom, prípadne aj pravosť samotného originálu listiny, z ktorého bola kópia vytvorená, avšak uvedené nenamietala.

99. Okrem neexistencie administratívneho spisu namietala aj nesprávne posúdenie prekluzívnej lehoty podľa § 181 ods. 1 a § 183 S.s.p., nakoľko v konaní pred krajským súdom namietala nie neúplnosť administratívneho spisu, ale jeho neexistenciu z dôvodu, že nebol žurnalizovaný. Nebolo objektívne možné vzniesť túto námietku skôr a súd sa touto námietkou má zaoberať ex offio. Pre preskúmaní

obsahu ako aj formulácie znenia tejto námietky vznesenej v konaní pred krajským súdom vo vyjadrení zo dňa 27.10.2016 možno konštatovať, že žalobkyňa ako problematický aspekt vnímala žurnalizáciu, ktorú spájala s pochybením vo vzťahu k riadnemu vedeniu spisu. Z formulácie tejto námietky však nevyplýva, že by namietala priamo neexistenciu spisu, nakoľko namietala neexistenciu žurnalizácie, ako jednej z náležitostí administratívneho spisu. V dôsledku uvedeného tak z formulácie námietky vyplýva, že jej podstatou bolo spochybnenie úplnosti administratívneho spisu, nie spochybnenie jeho samotnej existencie. Námietka ohľadom nesprávneho posúdenia prekluzívnej lehoty je irelevantná a to aj vzhľadom na to, že krajský súd sa ňou riadne zaoberal a to aj napriek jej oneskorenosti a preskúmal predložený spis, pričom odôvodnil svoj záver o jeho úplnosti tým, že rozhodnutia správnych orgánov majú v tomto spise oporu, z jeho obsahu je možné zistiť aj ako správca dane postupoval pri zisťovaní jednotlivých skutočností v daňovom konaní a tiež je z neho zrejmá aj správna úvaha žalovaného, prečo vyhodnotil jednotlivé úkony a právne skutočnosti tak, ako sú uvedené jednak v prvostupňovom i druhostupňovom rozhodnutí, pričom skutočnosti uvedené v napadnutom rozhodnutí sú odrazom skutočností vyplývajúcich z administratívneho spisu zachytených v písomnej podobe. Preskúmanie administratívneho spisu zo strany krajského súdu potvrdzuje aj konštatovanie, že nenašiel žiadnu listinu, ktorá by mohla absentovať v administratívnom spise, a z ktorej by rozhodnutie malo vychádzať, resp. podklady rozhodnutia sú zrejmé z administratívneho spisu a súčasne sa vyjadril aj k judikatúre vo veci manžela žalobkyne, ktorá bola súčasťou námietky.

100. Žalobkyňa namietala arbitrárnosť rozsudku z dôvodu, že krajský súd vôbec neuviedol svoju právnu úvahu, nezaoberal sa mnohými žalobnými bodmi a skopíroval text rozhodnutí žalovaného a daňového úradu, v dôsledku čoho sa domnieva, že rozhodnutia nepreskúmaval. Všeobecne k arbitrárnosti rozsudkov treba poukázať aspoň na základné teoretické východiská, ktoré sú predpokladom pre jej posudzovanie v súdnej praxi. Dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia je v demokratickom právnom štáte základnou podmienkou legitimacy každého rozhodnutia súdu. Ak súd nedokáže racionálne a presvedčivo odôvodniť svoje rozhodnutie, jeho rozhodnutie sa bude javiť ako svojvoľné - teda neobhájiteľné, prijaté bez opory v práve a nelegitímne. Za arbitrárny, resp. nedostatočne zdôvodnený rozsudok treba považovať taký, kedy súd pri jednoznačnom právnom závere dospeje bez akéhokoľvek vysvetlenia či zdôvodnenia aj k protichodnému právnomu záveru, pričom rovnako treba kvalifikovať aj situáciu, keď právny záver nie je zdôvodnený zo všetkých zákonných hľadísk, ktoré v danej veci prichádzajú do úvahy. Podľa dokumentu Macejková I.: Analýza ingerencie Ústavného súdu Slovenskej republiky do judicijálnej činnosti všeobecných súdov - arbitrárnosť (svojvoľnosť) rozhodnutí všeobecných súdov (rok 2009 a 2010) za arbitrárne rozhodnutia možno považovať tie, ktoré vo svojom odôvodnení obsahujú extrémny nesúlad právnych záverov s vykonanými skutkovými a právnymi zisteniami; ktorých interpretácia je v extrémnom nesúlade s obsahom právnej praxe (odklon od ustálenej judikatúry bez toho, aby boli dostatočne uvedené dôvody, na základe ktorých súd odmietol stabilizovanú výkladovú prax); ktoré nerešpektujú kogentnú normu (interpretáciu), ktorá je v extrémnom rozpore s princípmi spravodlivosti a, ktorým predchádzalo hodnotenie dôkazov vykonaných bez akéhokoľvek akceptovateľného racionálneho základu, a teda z nich pri žiadnej možnej interpretácii nevyplývajú prijaté skutkové závery. Riadne odôvodnený a teda nie arbitrárny bude rozsudok, ktorého výrok sa opiera o konkrétnu právnu normu, argumentácia je vnútorne bezrozporná a odôvodnenie obsahuje vysporiadanie sa s relevantnými argumentmi účastníkov konania, ktoré by mohli mať vplyv na meritórne rozhodnutie. Naplnenie týchto atribútov je potrebné posudzovať so zreteľom na konkrétny prípad, ako aj samotný charakter konania. Na podklade svojej predchádzajúcej judikatúry (napr. uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Cdo 106/2010) a inšpirujúc sa tiež judikatúrou NSS ČR ako aj Ústavného súdu ČR (napr. rozsudky NSS ČR sp. zn. 1 As 454/2017, sp. zn. 9 Afs 70/2008, sp. zn. 4 Ads 58/2011, sp. zn. 2 Afs 24/2005, a uznesenie Ústavného súdu ČR sp. zn. II. ÚS 2774/09) kasačný súd zdôrazňuje, že rozsah reakcie na konkrétne námietky, čo do šírky odôvodnenia, je spätý s otázkou hľadania určitej miery. Povinnosť orgánov verejnej moci (vrátane súdov) riadne odôvodniť svoje rozhodnutia nemožno interpretovať ako požiadavku poskytnutia detailnej odpovede na každú jednu námietku. Uvedené je plne v súlade s požiadavkami, ktoré na odôvodnenie kladie judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Ruiz Torija p. Španielsko z 9. decembra 1994), podľa ktorej nie je potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, pričom však odôvodnenia súdnych rozhodnutí musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody rozhodnutia musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu a nepostačuje len odkaz na relevantnú právnu úpravu bez ďalšieho. Nevyžaduje sa však, aby na každý argument strany, teda aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Z uvedených dôvodov preto v praxi spravidla postačuje, ak sú vysporiadané „aspoň“

základné relevantné námietky účastníka konania a prípadne pokiaľ je to vzhľadom na kontext prípadu primerané, za akceptovateľné sa vo vzťahu k rozsahu odôvodnenia reakcie na námietku považujú aj odpovede implicitné, čo pripustil aj ústavný súd. Prihliadnuc na prirodzenú racionalitu postupu súdov ako aj správnych orgánov pri tvorbe rozhodnutí, je takýto postup vhodný najmä u veľmi obsiahlych podaní, akým sú napríklad aj žalobkyňou podaná žaloba (48 strán) resp. kasačná sťažnosť (24 strán). Opačný prístup by mohol viesť až k absurdným dôsledkom a k porušeniu zásady efektivity a hospodárnosti konania. Je štandardné a praktické aj pre adresátov rozhodnutí, že príslušný orgán z jednotlivých podkladov (vrátane argumentácie účastníkov obsiahnutej v ich podaniach) abstrahuje podstatu resp. relevantné skutočnosti, ktoré pri svojom rozhodovaní zohľadnil. Skutočnosť, že krajský súd prebral vo svojom rozsudku niektoré časti odôvodnenia žalovaného alebo daňového úradu, hoci aj doslovne, nepreukazuje, že sa nezaoberal ich prieskumom, ale naopak, že sa prieskumom zaoberal a s ich závermi sa stotožnil. Dôvody, ktoré krajský súd viedli k zamietnutiu žaloby, sú z odôvodnenia napadnutého rozsudku citeľné, nakoľko v úvode zhrnul okolnosti prípadu, na podklade ktorých ustálil skutkový stav, upresnil právny rámec, ktorý na daný prípad aplikoval, uviedol úvahy, ktorými sa riadil pri posúdení dôvodnosti žaloby, resp. vyhodnotení relevantných žalobných námietok a popísal závery, ku ktorým na základe týchto úvah dospel. Treba však poukázať aj na skutočnosť, že žalobkyňa v námietke nespresnila, pri ktorých konkrétnych podstatných bodoch absentovala právna úvaha, v dôsledku čoho sa táto námietka sama o sebe javí ako všeobecná, nekonkrétna a nedôvodná, nakoľko neobsahuje ani dodatočné tvrdenia (napr. poukaz na konkrétny bod), ktoré by preukazovali jej opodstatnenie a na podklade, ktorých by ju bolo možné riadne preskúmať.

101. K namietanej miestnej nepríslušnosti kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje s názorom krajského súdu, ako aj s jej samotným určením v administratívnom konaní. Pre určenie miestnej príslušnosti správcu dane je smerodajné ustanovenie § 7 daňového poriadku. Predmetné ustanovenie upravuje kritériá, ktoré determinujú miestnu príslušnosť s ohľadom na daňový subjekt. Pri fyzickej osobe je rozhodujúce miesto jej trvalého pobytu, ktorým sa rozumie miesto stáleho bydliska občana, pričom občan môže mať v tom istom čase iba jeden trvalý pobyt. V prípade právnickej osoby je rozhodujúcim jej sídlo, ktorým rozumieme adresu, odkiaľ sa organizuje a riadi činnosť tejto právnickej osoby. Ak nie je možné určiť miestnu príslušnosť podľa sídla právnickej osoby alebo trvalého pobytu fyzickej osoby, uplatňujú sa alternatívne kritériá, ktorými sú miesto umiestnenia organizačnej zložky daňového subjektu alebo miesto, kde daňový subjekt vykonáva prevažnú časť svojej činnosti. Daňový poriadok však počítá aj so situáciou, kedy nebude možné určiť miestnu príslušnosť podľa ani jedného z predchádzajúcich kritérií a ani podľa kritérií uvedených v osobitných hmotnoprávných daňových predpisoch, preto v normatívnom texte zaviedol aj takpovediac „zostatkovú“ miestnu príslušnosť, kedy je miestne príslušným Daňový úrad Bratislava alebo Colný úrad Bratislava, pričom ich príslušnosť závisí od toho, ktorý z týchto správcov je vecne príslušný spravovať konkrétnu daň. Pri dani z príjmov sa pri určovaní miestnej príslušnosti správcu dane vychádza z vyššie uvedených kritérií, tzn. miestna príslušnosť správcu dane sa určuje podľa trvalého pobytu daňovníka (fyzickej osoby), resp. sídla daňovníka (právnickej osoby). Ak daňovník nemá na území SR trvalý pobyt alebo sídlo, tak sa miestna príslušnosť určuje podľa miesta určenia organizačnej zložky daňovníka alebo miesta, kde daňovník vykonáva prevažnú časť svojej činnosti. Ak nemožno určiť miestnu príslušnosť správcu dane ani takýmto spôsobom, tak miestne príslušným je Daňový úrad Bratislava. Žalobkyňa počas daňovej kontroly zmenila trvalý pobyt (ktorý bol pôvodne určujúcim kritériom) a nakoľko sa trvale presťahovala do Spojených štátov amerických, v čoho dôsledku od 17.12.2014 zmenila trvalý pobyt z adresy: 053 22 Odorín 15, na adresu: 163 Bayside Drive, Clearwater 337 67, Florida, Spojené štáty americké, príslušným sa stal Daňový úrad Bratislava v zmysle § 7 ods. 1 a 3 daňového poriadku. Zmena miestnej príslušnosti správcu dane sa viaže na správca dane aj vo vzťahu k časti daňového konania, ktorým je vyrubovacie konanie. Je síce pravdou, že v zmysle § 68 ods. 1 daňového poriadku vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, avšak treba mať na zreteli skutočnosť, že takáto formulácia predpokladá, že tento správca dane je aj v rozhodujúcom momente miestne príslušným. Argumentum a contrario pokiaľ by sme pripustili výklad, že zmena miestnej príslušnosti správcu dane by v danom prípade nemala vplyv na vyrubovacie konanie, práve vtedy by došlo k situácii, že by vyrubovacie konanie vykonal miestne nepríslušný správca dane. U pôvodného správcu dane, ktorý začal daňovú kontrolu totiž miestna príslušnosť zanikla a to práve tým, že sa žalobkyňa natrvalo presťahovala do Spojených štátov amerických, čím bolo znemožnené uplatnenie pôvodného kritéria trvalého pobytu, na podklade ktorého bol miestne príslušným pôvodný správca dane.

102. Krajský súd sa podľa žalobkyne nezaoberal námietkou nedostatočného dokazovania a zistenia skutkového stavu, kedy len odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/56/2016 bez ďalšieho vysvetlenia, akou právnou úvahou sa riadil. Nestotožňuje sa s tým, že zásada objektívnej pravdy v zmysle uvedeného judikátu sa má viazať na jej prípad. Dokazovanie bolo vykonané povrchné, čo má vplyv na nesprávne posúdenie naplnenia § 3 ods. 6 daňového poriadku. K aplikácii § 3 ods. 6 sa kasačný súd vyjadril vyššie a pokiaľ ide o vykonanie dokazovania pripomína, že toto vykonáva a vedie správca dane, ktorého úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Prostredníctvom tohto procesného inštitútu získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Podľa daňového poriadku nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, pričom je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Správca dane je subjektom, ktorý v závislosti od okolností prípadu rozhoduje, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom, prípadne či dokazovanie doplní a aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. Podľa ustálenej judikatúry kasačného súdu aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy je vnímaná ako zásada ovládajúca daňové konanie, pričom nezaväzuje správcu dane k vykonaniu dôkazov, navrhnutých daňovým subjektom a teda možno sa stotožniť s odôvodnením krajského súdu v tom zmysle, že nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu. Je na úvahe správcu dane, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Skutočnosť, že nedošlo k vypočítaniu navrhovaných svedkov teda sama o sebe nie je dôvodom pre konštatovanie, že by dokazovanie nebolo vykonané dôsledne a, že by na jeho podklade nebolo možné prijať záver, aký je obsiahnutý v rozhodnutiach správnych orgánov. Nepredvolaním navrhovaných svedkov sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí riadne zaoberal, pričom nezistil nezákonnosť takéhoto postupu, čo aj dostatočne vysvetlil v odôvodnení.

103. Námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, z dôvodu, že neuviedol právny predpis, ktorý by prikazoval ohodnotiť akcie tak, ako ich ohodnotil daňový úrad, že neuviedol správny právny predpis, ktorý mal byť porušený resp. pre ktorý je Dodatok účelový, treba považovať za nedôvodnú. Túto námietku je potrebné vnímať s prihliadnutím na všetky skutkové okolnosti, najmä na tie, ktoré s ňou bezprostredne súvisia, pričom takými sú skutočnosti zistené ohľadom Dodatku v kontexte aplikácie § 3 ods. 6 daňového poriadku, ku ktorej už kasačný súd zaujal stanovisko. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí celkom zreteľne vysvetlil, že hodnoty jednotlivých akcií boli spočiatku v Zmluve stanovené rovnakou cenou a až momentom prijatia Dodatku sa tieto modifikovali a to takým spôsobom, ktorý jasne preukazuje účelnosť tohto právneho aktu, ktorej výsledkom má byť zníženie daňového základu. Takéto konanie má za následok, že správne orgány konštatovali v rozhodnutiach porušenie § 2 písm. c) a h) a § 8 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov. Na podklade zadovážených dôkazov porušenie odôvodnili tým, že žalobkyňa v daňovom priznaní za rok 2008 nepriznala príjem z predaja akcií podniku v sume 26 035 710,- Sk, t. j. sumu príjmov reálne prislúchajúcu emisii akcií vydaných v roku 2007, ale len sumu 3 239 960,- Sk. Ohodnotenie akcií tak, ako to vykonal správca dane vyplýva, hoci možno implicitne, resp. súvisí s aplikáciou § 3 ods. 1, 3 a 6 daňového poriadku, ktorými sa vychádzajúc z obsahu celého rozhodnutia správca dane pri výpočte vyrubenej dane riadil. Daňovému subjektu prináležala suma 903 600,- euro za predané akcie a to v zmysle prílohy č. 1 k Dodatku k Zmluve. Žalovaný ako aj daňový úrad dôsledne vysvetlili v rozhodnutiach postup pri výpočte sumy akcií, kedy 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, bolo uvažované s celkovým počtom predaných akcií. Nakoľko predaj všetkých akcií bol uskutočnený, napriek rovnakým menovitým hodnotám, v rôznych predajných cenách a to podľa roku nadobudnutia akcií pre výpočet priemeru bol použitý výpočet vážneho aritmetického priemeru, kde ako hladina bola stanovená príslušná predajná cena a ako frekvencia počet predaných akcií v príslušnej

predajnej cene. S poukazom na znenie Dodatku tak výpočet spočíval v delení celkovej ceny všetkých akcií (t. j. 903 600,- euro) počtom všetkých akcií (t. j. 400 ks). Na tomto základe bola cena jednej akcie vypočítaná vo výške 2 259,- euro. Potreba takéhoto prístupu k výpočtu implicitne vyplýva resp. úzko súvisí osobitne s aplikáciou § 3 ods. 6 daňového poriadku. Toto vyplýva aj zo žalovaným uvedenej demonštrácie príkladom, kedy poukázal pri výpočtoch na markantné rozdiely v závislosti od toho, či sa berú do úvahy hodnoty v zmysle Zmluvy, alebo hodnoty v zmysle Dodatku. Týmto v zásade poukázal aj na ďalšiu skutočnosť, na základe ktorej sa možno dôvodne domnievať, že Dodatok je účelový a preto správca dane bol povinný zistiť skutočnú hodnotu akcií (t. j. nie účelovo stanovenú Dodatkom), nakoľko táto bola rozhodujúca pre riadne vyrubenie dane. Uvedené podľa kasačného súdu zreteľne vyplýva z obsahu odôvodnení oboch rozhodnutí správnych orgánov, hoci možno z pohľadu žalobkyne najmä implicitne, avšak to nič nemení na skutočnosti, že išlo o zákonný postup.

104. Vo vzťahu k námietke nezákonnosti protokolu a neoboznámia s výsledkom daňovej kontroly sa kasačný súd prikláňa k časti odôvodnenia žalovaného, ako aj krajského súdu, ktorí popísali postup správcu dane vo vzťahu k protokolu, ktorý považoval za zákonný a to aj vo vzťahu k jeho prerokovaniu. Správca dane vo veci prerokovania protokolu postupoval podľa § 15 ods. 10 predchádzajúceho zákona o správe daní. Z administratívneho spisu zreteľne vyplýva, že dňa 19.03.2010 bola zástupkyňou žalobkyne spolu s protokolom doručená výzva na vyjadrenie sa. Daňový subjekt predložil dňa 29.03.2010 písomné vyjadrenie k protokolu. Dňa 31.03.2010 sa uskutočnilo prerokovanie protokolu za účasti zástupkyne daňového subjektu, čo preukazuje zápisnica o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk, podpísaná zástupkyňou, ako aj poverenými pracovníkmi správcu dane. Správca dane vypracoval dňa 31.03.2010 dodatok k protokolu, v ktorom uviedol, že trvá na svojich zisteniach, pričom tento bol taktiež podpísaný zúčastnenými stranami. Z obsahu zápisnice vyplýva, že daňový subjekt k nemu nevzniesol žiadne námietky ani návrhy. Na predmetnom ústnom pojednávaní správca dane daňový subjekt oboznámil o priebehu a výsledku daňovej kontroly. Prerokovaním protokolu spolu s prítomným zástupcom daňového subjektu dňa 31.03.2010 bola daňová kontrola ukončená. Vzhľadom na to, že protokol nebol podpísaný zo strany zástupkyne podľa poslednej vety § 15 ods. 12 zákona o správe daní, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. (t. j. v danom prípade 31.03.2010). Nie je zrejmé, z akého dôvodu žalobkyňa rozporuje oboznámenie sa s výsledkom daňovej kontroly, nakoľko hoci táto informácia nie je zaznamenaná explicitne v časti priebehu konania zápisnice o ústnom pojednávaní č. 732/320/14438/2010/Mrtk zo dňa 31.03.2010, vyplýva z časti predmetnej zápisnice, ktorá predchádza časti priebehu konania a navyše v samotnej časti priebehu konania je uvedené, že zástupca daňového subjektu neuznáva číselné zhrnutie výsledkov kontroly uvedené v protokole. Je teda nepochybné, že s výsledkom daňovej kontroly musel byť zástupca žalobkyne oboznámený. Skutočnosť, že zástupkyňa podpísala zápisnicu o ústnom pojednávaní a dodatok k protokolu nevyvracia tvrdenie žalovaného, že nepodpísala samotný protokol.

105. Žalobkyňa argumentovala, že pri rokovaní o cene jej manžel vzniesol pri tvorbe Zmluvy námietku, že stanovenie ceny jednej akcie spôsobom, že celková cena sa vydělí počtom akcií, je voči predávajúcim nespravodlivé, nakoľko by ich to poškodilo. Kupujúci však chcel uzavrieť Zmluvu čím skôr, preto pokračovali v jej tvorbe, avšak mala byť stále „otvorená“. Stanovením cien poverili audítorku, čo uviedol počas nezákonnej opakovanej daňovej kontroly. Ak by kupujúci nenaliehal na skoré uzavretie Zmluvy, tak by Dodatok nebol býval vznikol. Na preukázanie uvedeného žiadala vypočítať manžela a iné subjekty, čomu však nebolo vyhovené. Taktiež namietala nesprávne posúdenie listu Ministerstva financií SR a ozrejmovala ekonomický a morálny dôvod ocenenia akcií z jej pohľadu, ako aj to, že k navýšeniu základného imania prostredníctvom akcií došlo zo zisku, ktorý už raz bol zdanený a teda išlo by o dvojité zdanenie. K tejto námietke kasačný súd poukazuje na vyššie uvedenú časť odôvodnenia k aplikácii § 3 ods. 6 daňového poriadku a upozorňuje na skutočnosť, že základné imanie bolo navýšené zo zisku nie je v neprospech záverov rozhodnutí správnych orgánov a to s poukazom na zákon o dani z príjmu, ktorý v § 8 ods. 1 písm. e) stanovuje, že príjmom pre posúdenie základu dane je aj príjem z prevodu cenných papierov a to bez ohľadu na skutočnosť, že k navýšeniu základného imania došlo vydaním, resp. emitovaním nových akcií zo zisku spoločnosti.

106. K námietke, že ak je Dodatok považovaný za neplatný, tak nemožno na jeho podklade vyrubovať daň z kúpnej ceny ním určenej, kasačný súd upozorňuje na odôvodnenie prvostupňového orgánu, ako aj krajského súdu, v ktorom poukázal na skutočnosť, že správca dane akceptoval realizačnú kúpnu cenu uvedenú v prílohe č. 1 k Dodatku a vo vyrubovanom konaní postupoval v súlade s rozhodnutím Okresného súdu v Košiciach, ako aj Krajského súdu v Košiciach, ktorý zamietol žalobu o určenie

absolútnej neplatnosti predmetného Dodatku. Z rozhodnutí vyplýva, že Dodatok nie je považovaný priamo za neplatný, ale za účelový, čo predstavuje výrazný rozdiel najmä s ohľadom na skutočnosť, že žalovaný ako aj prvostupňový orgán na Dodatok nahliadali ako na jeden z podkladov pre rozhodnutie.

107. Námiетка vo vzťahu k nezákonnému predlžovaniu lehôt počas celého daňového konania je nedôvodná, nakoľko táto bola v súlade so zákonom. Zákon celkom zreteľne uvádza ako akceptovateľný dôvod predĺženia lehoty zložitost' prípadu. Pod touto možno rozumieť napríklad náročnosť z hľadiska právnej úpravy relevantnej pre rozhodnutie veci (napríklad, ak sa vyžaduje, aby sa aplikovalo viac právnych noriem), z hľadiska množstva podkladov, prípadne dôkazov, ktoré musí orgán príslušný na rozhodnutie zabezpečiť, resp. na ktoré musí prihliadať, z hľadiska množstva otázok, ktoré musí v danej veci posúdiť, ale aj z hľadiska množstva pripomienok, prípadne návrhov daňových subjektov, s ktorými sa musí vysporiadať a nepochybne možno pod uvedený dôvod zaradiť aj vysoký objem peňazí, výšku vyrubenej dane prípadne náročnosť výpočtov. Kasačný súd nemá na základe spisu za preukázané, že by predĺženie lehoty bolo účelové a absentoval by skutočný zákonný dôvod.

108. Námietku porušenia dvojinstančnosti konania z dôvodu, že s argumentmi ohľadom ohodnotenia akcií, listu Ministerstva financií SR, § 39 OZ, toho ako si správne orgány vysvetľujú 3.1 Dodatku sa oboznámila až v rozhodnutí Daňového úradu Bratislava, považuje kasačný súd za neopodstatnenú, nakoľko vyrubovacie konanie vedené daňovým úradom bolo prvou inštanciou a následne konanie pokračovalo druhou inštanciou pred žalovaným, ako odvolacím orgánom.

109. Námietku nerešpektovania záväznosti nadriadeného orgánu s ohľadom na to, že príslušný daňový úrad bol povinný čo najúplnejšie zistiť skutkový stav a preveriť súvislosti aj ohľadom ocenenia akcií je treba považovať za nedôvodnú a to s poukazom na vyššie uvedené časti odôvodnenia kasačného súdu, ako aj odôvodnenia krajského súdu, v ktorom nie len konštatoval doplnenie dokazovania, ako tvrdí žalobkyňa, ale aj uviedol, akým spôsobom bolo dokazovanie doplnené. Daňový úrad Bratislava dokazovanie vykonal a doplnil tým, že akceptoval Dodatok č. 1 ku Zmluve o kúpe akcií zo dňa 11. septembra 2008 (rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 4Cob/24/2014-388 zo dňa 28.05.2014). Správca dane odstránil procesné nedostatky, preveril a opätovne posúdil správnosť výšky zdanených príjmov, využil dôkazy zabezpečené v rámci doposiaľ vykonaného dokazovania.“

II.

II.A K nesprávnemu posúdeniu 2-mesačnej prekluzívnej lehoty, nesprávnosti žurnalizácie a úplnosti administratívneho spisu

65. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa nesprávneho posúdenia 2-mesačnej prekluzívnej lehoty kasačný súd uvádza, že sa stotožňuje so záverom správneho súdu, v zmysle ktorého uvedená námiетка bola vznesená po lehote na podanie správnej žaloby. Napriek tomu, sa ňou správny súd vecne zaoberal, a teda nemožno prisvedčiť sťažovateľovi, že bolo zasiahnuté do jeho práv.

66. Sťažovateľ tiež namietal, že v administratívnom spise buď absentujú určité listiny, alebo sa v ňom nachádzajú len ako kópie. Uvedené však podľa kasačného súdu nie je dôvodom pre prijatie záveru o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí. Správny súd vecne popísal v napadnutom rozsudku všetky sťažovateľom označené listiny a uviedol, prečo nie je ich absencia prekážkou zákonnosti rozhodnutí, s čím sa kasačný súd stotožňuje. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že doklad o zaplatení kúpnej ceny za akcie bol nosným dôkazom, kasačný súd len pripomína, že táto skutočnosť nebola sporná a listina je súčasťou súdneho spisu. Sťažovateľ v zásade ani nenamietal to, že by mu kúpna cena nebola za akcie uhradená a aký by to mohlo mať vplyv na napadnuté rozhodnutie. Kasačný súd preto nevzhladol dôvodnosť uvedenej námiетки. Rovnaký záver možno prijať aj vo vzťahu k listinám „Písomný výpočet“ zo dňa 12.02.2009 a „Potvrdenie skutočnej hodnoty akcií vydaných podľa emisií“ zo dňa 23.07.2010. Sťažovateľ v tejto súvislosti nekonkretizoval, ako mala absencia týchto dokladov ovplyvniť zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov.

67. Rovnaký záver možno prijať aj vo vzťahu k námietke, týkajúcej sa času, kedy bol spis žurnalizovaný a akým spôsobom (príloha č. namiesto 1, 2, 3...). Uvedené rovnako nezakladá nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov. Ako správny súd uviedol, skutočne ide o otázku, ktorá ani nie je legálne a jednotne upravená pre orgány verejnej správy, na rozdiel od žurnalizácie súdneho spisu. Pokiaľ však v konaní pred správnym súdom boli chýbajúce doklady doplnené a bol vyhodnotený ich obsah je kasačný súd toho názoru, že do práv sťažovateľa v tomto smere zasiahnuté nebolo.

68. Vo vzťahu k vyššie uvedeným námietkam kasačný súd poukazuje aj na závery Ústavného súdu SR vo veci sp. zn. II. ÚS 531/2020: „Podľa názoru ústavného súdu sa najvyšší súd s námietkou sťažovateľky súvisiacou s „neexistenciou“ administratívneho spisu vysporiadal jasne a zrozumiteľne, keď vysvetlil (napriek tomu, že považoval túto námietku sťažovateľky za oneskorenú), že nedostatočná žurnalizácia spisu (ktorú sťažovateľka v podstate namieta) nie je vnímaná ako samostatný dôvod pre zrušenie rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie, ale je spájaná s neúplnosťou spisu a je potrebné, aby bola s nedostatkom žurnalizácie spochybnená aj úplnosť spisu, a to na podklade konkrétnych tvrdení, na základe ktorých možno zistiť napr., ktorá listina či doručenka chýba v spise. Za správny považuje ústavný súd i záver kasačného súdu, že námietka týkajúca sa nesprávneho posúdenia prekluzívnej lehoty je irelevantná vzhľadom na to, že krajský súd sa ňou riadne zaoberal, a to aj napriek jej oneskorenosti, a preskúmal predložený spis, pričom svoj záver náležite odôvodnil.“

## II. B K námietke týkajúcej sa princípu zákazu zneužitia práva

69. K princípu zákazu zneužitia práva sa už kasačný súd vyjadril s odkazom na rozhodnutie NS SR. Pre úplnosť však považuje za potrebné poukázať aj na svoje skoršie rozhodnutie sp. zn. 8Sžfk/54/2017 zo dňa 24.08.2023, v ktorom konštatoval:

„82. Princíp zákazu zneužitia práva, je jedným zo základných princípov, na ktorých je založené fungovanie právneho štátu. Pre jeho aplikovanie nie je nevyhnutné zakotvenie v pozitívnom práve, nepochybne bol v právnej teórii a praxi československých, českých a slovenských súdov a správnych orgánov akceptovaný a aplikovaný aj pred tým, ako bol (na účely rozhodovania v daňových konaniach) výslovne zakomponovaný do ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Kasačný súd poukazuje na závery odbornej literatúry (napr. [https://viaiuris.sk/wp-content/uploads/2020/04/Analyza\\_II.cast\\_.pdf](https://viaiuris.sk/wp-content/uploads/2020/04/Analyza_II.cast_.pdf) cit. 20.8.2023, str. 99 a nasl.), ktorá opakovane konštatuje, že princíp zákazu zneužitia práva v oblasti verejného práva je aplikovateľný vo veľmi špecifických prípadoch a jeho aplikácia je typická svojou kazuistickosťou. Je preto ťažké formulovať všeobecné pravidlá pre aplikáciu princípu zákazu zneužitia práva vo verejnom práve. Princíp zákazu zneužitia práva možno nepochybne vyvodiť z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého je Slovenská republika demokratický a právny štát. Súdny uznávajú existenciu a možnosť aplikácie princípu zákazu zneužitia práva aj v prípade, ak nie je explicitne zakotvený v právnom poriadku.

83. V tomto smere je inšpiratívny rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1 Afs 107/2004 zo dňa 10. 11. 2005, ktorý reaguje aj na riziká aplikácie inštitútu: „Nejvyšší správní soud podotýká, že institut zákazu zneužití subjektivních práv (k ničím neodůvodněné újme jiného či k ničím neodůvodněné újme společnosti, tj. konec konců jejích členů) představuje materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity (spravedlnosti). Zákon, jenž je ze své povahy obecný, nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné životní situace, které mohou za jeho účinnosti nastat. V důsledku toho se může přihodit, že určité chování formálně vzato - ve skutečnosti ovšem pouze zdánlivě, jak bylo vyloženo výše - odpovídá právní normě (či lépe řečeno: dikci právního předpisu), avšak je zároveň pocíťováno jako zjevně nespravedlivé, neboť v rozporu s určitými základními hodnotami a s rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jiným újmu. Takové chování má potom povahu nikoliv výkonu subjektivního práva, nýbrž jeho (právem reprobovaného) zneužití. Zároveň je zapotřebí zdůraznit, že zákaz zneužití práva představuje výjimku z pravidla;..... Jinak řečeno, nelze předem a obecně stanovit s matematickou přesností - ostatně právo není matematika -, kdy se zákaz zneužití - jakožto výjimky z pravidla - použije a kdy nikoliv. Vše záleží na okolnostech konkrétního případu a na soudcovskému uvážení a rozmyslu. Stanovením přesných pravidel by se popřel smysl a samotná podstata institutu zákazu zneužití subjektivních práv; tento institut se musí vyznačovat jistou obsahovou pružností, aby mohl reagovat na nekonečné množství životních situací, na něž nemůže ve své obecnosti právní norma pamatovat.“

„Nejvyšší správní soud zákaz zneužívání subjektivního veřejného práva v oblasti daňového práva odůvodňuje jako veřejnoprávní požadavek rozumného uspořádání společenských vztahů. Tímto pohledem je ovšem naprosto ‚zadupána‘ spravedlnost a právní jistota všech adresátů právních norem v oblasti daňového práva. Vzniká tu tedy jakási paralelní a nepsaná úprava, jež se postupně stává zvykovou. To navzdory tomu, že v oblasti veřejného práva platí striktně zásada legality.“

84. Najvyšší správní súd ČR upozornil aj na jednoduchosť zneužitia aplikácie samotného princípu zákazu zneužitia práva správnymi orgánmi a vo svojom rozsudku sp. zn. 1 Afs 61/2015 zo dňa 10.11.2015 uvádza: „... koncept zneužití práva je sám o sobě jednoduše zneužitelný. Orgány veřejné

moci by obecně měly odolávat pokušení vydávat se v argumentaci právě jeho cestou, pokud se nabízí cesta jiná. (...) Zákaz zneužití práva je opravdu prostředkem „ultima ratio“, který plní funkci záchranné brzdy pro případ, že by konkrétní pravidla při svém doslovném uplatnění vedla k rozporu s konceptem materiální spravedlnosti, protože jsou využívána v rozporu s podstatou daného práva, resp. jeho smyslem a účelem“ Odborná literatura uvádza k rizikám aplikácie princípu zákazu zneužitia práva tiež nasledovné: „... princíp zákazu zneužití práva je nebezpečný, pretože rozširuje oprávnení soudců - pracuje nikoliv s běžnou strukturou normy, ale pracuje s mírou, do jaké určité chování odporuje smyslu a účelu zákona. Hranice jeho aplikovatelnosti jsou křehké, a jsou nalézány soudní judikaturou. V ideálním případě by princip zákazu zneužití práva nebyl vůbec užíván. Neomylný a dokonale kazuistický zákonodárce by pokrýval veškeré situace, které mohou v životě nastat. Tato situace ovšem zatím v našem právu nenastala.“

85. V slovenskej právnej praxi je minimum dostupných rozhodnutí súdov, na ktoré by bolo možné odkázať, preto je veľmi vítaná možnosť poukázať na judikatúru českých súdov, ktorá vychádza z podobnej právnej kultúry. Zároveň možno skonštatovať, že dostupná súdna prax aj odborná literatúra sa teda zhodujú na tom, že aplikácia princípu zákazu zneužitia práva by mala byť iba výnimočnou a krajnou možnosťou - ultima ratio, nakoľko aplikácia princípu zákazu zneužitia práva bez existencie explicitnej zákonnej úpravy tohto princípu prináša veľké riziká. V záujme zabezpečenia právnej istoty adresátov právnych noriem je preto dôležité, aby osoba, ktorá má znášať nepriaznivý následok svojho zavineného závadového správania, bola spôsobilá z obsahu právnej úpravy vopred rozpoznať, že zákon s určitým konkrétnym spôsobom výkonu verejného subjektívneho práva alebo slobody, ktorým sa zasiahne do právom chránených práv alebo právom chránených záujmov tretích osôb alebo ktorým sa zasiahne do zákonom chráneného verejného záujmu, bude zo zákona alebo na základe rozhodnutia alebo postupu orgánu verejnej správy spájať nepriaznivý následok v jej právnom postavení. Špeciálny korekčný mechanizmus zákazu zneužitia verejného subjektívneho práva alebo slobody spočíva v tom, že keď orgán verejnej správy v konkrétnom prípade identifikuje zneužitie verejného subjektívneho práva alebo slobody konkrétnou osobou, využíva na odstránenie závadového stavu svoju právomoc, ktorá mu explicitne vyplýva z platnej zákonnej úpravy (v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky).“

70. Vychádzajúc z citovanej judikatúry je teda možné vyvodiť, že zákaz zneužitia práva ako všeobecný právny inštitút (aj) verejného práva je nosným princípom právneho štátu. Ide o všeobecné pravidlo, ktoré je súčasťou aj daňových predpisov, ktoré upravujú tak práva a povinnosti daňových subjektov, ako aj samotného štátu.

71. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal aj na viaceré rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (rozhodnutia SDEÚ vo veci C-110/99 Emsland-Stärke, vo veci C-504/10 Tanoarch a vo veci C-255/02 Halifax). V tejto súvislosti kasačný súd v prvom rade poukazuje na svoje rozhodnutie sp. zn. 3Sfk/90/2022 zo dňa 27.09.2023, v ktorom konštatoval: „Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovanou daňou, na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov.“

72. Vychádzajúc z vyššie uvedeného nie je vylúčené, aby sa daňové orgány riadili všeobecným princípom zákazu zneužitia práva tak, ako to judikoval NS SR v citovanom rozhodnutí. Uvedené však v zásade neprotirečí ani záverom judikatúry Súdneho dvora, na ktorú sťažovateľ poukázal. K rozhodnutiu Súdneho dvora vo veci C-189/18 Glencore kasačný súd dodáva, že sťažovateľ bol v priebehu daňového konania oboznámený s tým, že správca dane považoval stanovenie cien za jednotlivé akcie za účelové, a preto ani táto námietka sťažovateľa neobstojí.

## II. C K vykonanému dokazovaniu

73. Kasačný súd považuje sťažnostný bod, týkajúci sa nedostatočne vykonaného dokazovania za nedôvodný. S predmetnou námietkou sa dostatočne vysporiadal správny súd, ako aj NS SR vo vyššie citovanom rozhodnutí a jeho závery potvrdil aj Ústavný súd SR veci sp. zn. II. ÚS 531/2020, keď v prípade manželky sťažovateľa konštatoval: „Ústavný súd považuje argumentáciu najvyššieho súdu v súvislosti s touto námietkou za vyčerpávajúcu a ústavne konformnú, pričom uvádza, že postup, keď príslušný orgán, ktorý nevykonal všetky navrhované dôkazy, resp. situácia, keď nesprávne vyhodnotí niektorý z vykonaných dôkazov, sám osebe neznamená porušenie základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu, resp. práva na spravodlivý proces.“

74. Nad rámec vyššie uvedeného kasačný súd dopĺňa, že sám sťažovateľ v zásade tvrdil, že jeho úmyslom bolo znížiť ceny akcií tak, aby dosiahol zníženie daňového základu, a to z ekonomických a morálnych dôvodov. Kasačný súd je preto toho názoru, že sám sťažovateľ vyjadril svoju vôľu, a teda ani daňové orgány, či správny súd neboli povinné vykonávať v tomto smere ďalšie dokazovanie, hoci aj výsluchom svedkov. K znaleckému posudku č. 13/2012 kasačný súd uvádza, že uvedený posudok len konštatuje, že sťažovateľ použil správnu metódu ocenenia, avšak vo vzťahu k metóde ocenenia správcom dane neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré by ho spochybňovali.

## II. D K namietanému výkladu § 3 ods. 1, 3 a 6 daňového poriadku a k povinnosti zistenia hodnoty akcií

75. Sťažovateľ namietal, že ustanovenie § 3 ods. 1, 3 a 6 daňového poriadku neustanovuje spôsob oceňovania akcií správcom dane a že správca dane ocenil akcie podľa neexistujúcej právnej normy. K spôsobu ocenenia akcií sa už vyjadril NS SR vo vyššie citovanom rozhodnutí. Sťažovateľ tiež tvrdil, že metóda oceňovania akcií správcom dane bola nezrozumiteľná a nemala oporu v zákone. Správny súd skutočne dospel k záveru o účelovosti Dodatku k Zmluve, avšak k rovnakému záveru dospel aj Ústavný súd SR v prípade manželky sťažovateľa, keď uviedol, že z rozhodnutí vyplýva, že dodatok nie je považovaný priamo za neplatný, ale za účelový, čo predstavuje výrazný rozdiel najmä s ohľadom na skutočnosť, že finančné riaditeľstvo, ako aj prvostupňový orgán na dodatok nahliadali ako na jeden z podkladov pre rozhodnutie.

76. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti judikoval, že v prípade stanovenia výšky daňovej povinnosti je správca dane oprávnený vybrať si metódu výpočtu daňovej povinnosti, ktorej aplikáciu daňovému subjektu náležite vysvetlí v rámci svojej správnej úvahy. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na svoje rozhodnutie vo veci sp. zn. 4Sfk/42/2023 zo dňa 21.08.2024, v ktorom konštatoval nasledovné: „Podstatou ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku je umožniť správcovi dane identifikovať obchodné vzťahy vytvorené za účelom obchádzania daňovej povinnosti, a následne na tieto neprihliadnuť, aby mohol správne určiť výšku daňovej povinnosti. Pokiaľ správca dane nadobudne odôvodnené a dokazovaním podložené podozrenie, že účelom preverovaného obchodného vzťahu bolo obchádzanie daňovej povinnosti, tak povinnosť preukázať opak, a síce riadny podnikateľský alebo iný ekonomický dôvod, spočíva na daňovom subjekte.“

22. Zákon o dani z príjmov správcovi dane neukladá povinnosť postupovať v zmysle konkrétnej metódy ustanovenej v § 18 ods. 2 alebo 3 tohto zákona, ale umožňuje mu výber (resp. kombinácie) najvhodnejšej metódy súladnej s princípom nezávislého vzťahu, ktorý je výsledkom jeho správnej úvahy. Pokiaľ správca dane svoju správnu úvahu aplikovanú pri výbere metódy riadne odôvodní a daňový subjekt (žalobca) s výberom nesúhlasí, ale neuvedie, akú inú metódu mal správca dane aplikovať, tak správca dane nemusí v rámci správnej úvahy odôvodniť, prečo inú metódu netestoval.“

77. Sťažovateľ v tejto súvislosti namietal, že v prípade stanovenia daňovej povinnosti daňové orgány v prípade jeho manželky dospeli k inému oceneniu jednej ceny akcie, ako v jeho prípade. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku v rámci poukazu na rozhodnutie NS SR poukázal na metódu výpočtu v prípade sťažovateľovej manželky. Uvedená metóda výpočtu ceny za jednu akciu prostredníctvom váženého aritmetického priemeru bola použitá rovnako v prípade sťažovateľa. Vzhľadom na rozdielny počet akcií v inej menovitej hodnote je logické, že správca dane pri svojom výpočte dospel k rozdielnemu oceneniu akcií v prípade sťažovateľa.

## II. E K nezákonnosti zrušujúceho rozhodnutia č. 2 a nezákonnosti opakovanej kontroly

78. Sťažovateľ namietal, že správny súd bol v súlade s § 27 ods. 1 SSP povinný preskúmať aj rozhodnutie č. 2 a nezákonnosť opakovanej kontroly. K uvedenej námietke správny súd uviedol, že na týchto dôkazoch nebolo preskúmané rozhodnutie založené, ani z nich nevychádza. K uvedenému kasačný súd uvádza, že v danom prípade nešlo o podkladové rozhodnutia. Podľa odbornej spisby vychádzanie žalobou napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia zo skôr vydaného rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy znamená, že toto bolo pre jeho vydanie podkladom. Súčasne musí ísť o záväzný podklad, čo znamená, že sa orgán verejnej správy v riešenej otázke nemohol od neho odkloniť. Pre zistenie, či išlo o takúto záväznosť, pritom nestačí, že je nejaké rozhodnutie alebo opatrenie formálne alebo i normatívne označené za záväzné, ale je nevyhnutné, aby takúto povahu aj materiálne malo. Samostatná preskúmateľnosť správnym súdom je primárne spojená s tým, či možno skôr vydané rozhodnutie alebo opatrenie vyhodnotiť ako samostatný výsledok určitého administratívneho konania alebo len ako dôkaz produkovaný pre účely administratívneho konania, v ktorom sa rozhoduje vo veci samej. V prvom prípade by takto vydané rozhodnutie alebo opatrenie malo povahu spôsobilého

samostatného predmetu prieskumu a v druhom, naopak, nie (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, 1824 s.).

79. Vychádzajúc z vyššie uvedeného je zrušujúce rozhodnutie č. 2 a protokol z opakovanej kontroly nie je možné považovať za podkladové rozhodnutia v zmysle § 27 ods. 1 SSP. Uvedené doklady je možné považovať za dôkazy, avšak nie za samostatný predmet súdneho prieskumu. K povahe oboch sa správny súd v napadnutom rozsudku vyjadril tak, že nemali vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, s čím sa kasačný súd v plnej miere stotožnil a námietku sťažovateľa považoval za nedôvodnú.

## II. F K porušeniu princípu konzistentnosti a princípu právnej istoty v rozhodovaní

80. Sťažovateľ tiež namietal, že správny súd porušil princíp konzistentnosti v rozhodovaní, pretože rozhodol inak, ako vo svojom pôvodnom rozsudku. K predmetnej námietke kasačný súd uvádza, že prvotný rozsudok správneho súdu bol v konaní o kasačnej sťažnosti zrušený a v ďalšom konaní sa správny súd riadil právnym názorom NS SR a Ústavného súdu SR, ktorý vyslovili v prípade manželky sťažovateľa. Správny súd sa vysporiadal so všetkými námietkami, ktoré sťažovateľ uplatnil v súdnom konaní. Pokiaľ správny súd dospel k inému záveru ako v pôvodnom rozsudku, tak ho riadne zdôvodnil v súlade s vysloveným právnym názorom najvyšších justičných autorít.

81. Záverom kasačný súd k porušeniu princípu právnej istoty poukazuje na ustálenú rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu SR, v zmysle ktorej obsahovým komponentom princípu právnej istoty je veľmi zjednodušene povedané rovnaká odpoveď na právnu otázku za rovnakého alebo analogického skutkového stavu. Z uvedeného zároveň vyplýva, že pokiaľ nie je splnená podmienka existencie rovnakého alebo analogického skutkového stavu, nie je splnený základný predpoklad na to, aby všeobecný súd na účel dodržania princípu právnej istoty a predvídateľnosti súdneho rozhodnutia musel dať na určitú právnu otázku rovnakú odpoveď (viď uznesenie sp. zn. IV. ÚS 99/2018). V danej veci bola sťažovateľovi skutočne daná rovnaká odpoveď na rovnakú právnu otázku ako v prípade jeho manželky, a teda princíp právnej istoty v jeho prípade nebol porušený.

## V. Záver

82. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že dôvody, ktorými sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v žalobe a s ktorými sa správny súd náležite vysporiadal. Námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné a kasačnú sťažnosť preto podľa § 461 SSP zamietol.

83. Najvyšší správny súd ako súd kasačný v súvislosti s otázkou prípustnosti, resp. povinnosti zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že uvedenú konštantnú prax (bod 64) judikovanú NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 1 SSP za rozhodujúce, že odo dňa 1. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita, bod 6). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

84. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplyva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

85. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

## Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.