



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu: **S., s.r.o. so sídlom L.**, zastúpený advokátom *JUDr. J. U.*, Advokátska kancelária, T., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/226/4896-60928/2007/990596-r zo dňa 26. júla 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S 61/2007-69 zo dňa 23. januára 2008, takto

#### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S 61/2007-69 zo dňa 23. januára 2008, **z m e ň u j e** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/226/4896-60928/2007/990596-r zo dňa 26. júla 2007 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 264,78 € do rúk jeho právneho zástupcu v lehote 10 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

#### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu uvedené v záhlaví tohto rozsudku. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd ustálil žalobné dôvody tak, že žalobca napáda rozhodnutie žalovaného v podstate len čo do postupu správcu dane a žalovaného pred vydaním rozhodnutia. Krajský súd sa stotožnil s právnym záverom žalovaného správneho orgánu, že daňová kontrola začatá 3.9.2002 nebola spočiatku riadne ukončená. Konštatoval, že v administratívnom spise sa nachádza výzva zo dňa 25.11.2003 s doručenkou žalobcovi dňa 10.12.2003, v ktorej bolo uvedené, že žalobca sa môže k protokolu písomne vyjadriť najneskôr v deň prerokovania, ktorý bol určený na 16.12.2003, ako aj, že toto znenie výzvy je v rozpore s ust. § 15 ods. 10 zákona, pretože prerokovanie

protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie k protokolu, čo znamená, že ak sa mohol žalobca vyjadriť do 16.12.2003, prerokovať protokol bolo možné najneskôr až 17.12.2003 a z toho dôvodu je záver žalovaného o neprerokovaní protokolu so žalobcom správny. Podľa názoru krajského súdu závery z protokolu zo dňa 16.12.2003 nie sú relevantné a nemožno na ne prihliadať, pretože osoba, ktorá 16.12.2003 podpísala za žalobcu protokol o daňovej kontrole, nebola na to v tom čase oprávnená. Krajský súd dospel k záveru, že správne orgány dostatočne a spoľahlivo zistili skutkový stav a vyvodili z neho správny právny záver, pričom zistené pochybenia (pokyn na opakovanú kontrolu), nedodržanie procesných lehôt nespôsobilo nezákonnosť rozhodnutia. Poukázal na to, že pri zisťovaní základu dane z príjmov právnických osôb účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva sa vychádzalo z hospodárskeho výsledku zisteného na základe zrekonštruovaného účtovníctva žalobcu, pričom bolo zistené, že pri výpočte základu dane z príjmov žalobca nepostupoval v súlade s § 23 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov. K námietke žalobcu týkajúcej sa dĺžky vykonanej daňovej kontroly krajský súd uviedol, že nedodržanie procesných lehôt nespôsobilo nezákonnosť rozhodnutia, s poukazom na to, že administratívny spis poskytuje dostatok dôkazov o tom, že žalovaný a správca dane, i keď urobil podnet na opakovanú daňovú kontrolu, túto nevykonali a svoje pochybenie na úrovni interných pokynov a postupom podľa § 15 zákona odstránil a napravil tak, že žalobca nebol v tomto smere ukrátený na svojich právach a neutrpel ujmu, keďže sa opakovaná daňová kontrola vôbec nezačala konať. Krajský súd námietky žalobcu nepovažoval za dôvodné, resp. nemali vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Dospel k záveru, že rozhodnutie je v súlade so zákonom a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil v zmysle § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal v dôsledku jeho neúspechu v konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu ako aj rozhodnutie Daňového úradu Púchov, dodatočný platobný výmer zo dňa 2.2.2007 č. 671/230/2943/07/Kov zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že krajský súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, nevysporiadal sa s dôkazmi, ktoré predkladal v daňovom konaní, ako aj v preskúmvacom konaní na súde prvého stupňa a s jeho právnou argumentáciou a rozhodol na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Súčasne namietal porušenie základných zásad daňového konania zakotvených v § 2 ods. 1, 2 a 3 zákona o správe daní a poplatkov. Zdôraznil, že v daňovom konaní objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov) tak, ako to bolo v tomto prípade. Tvrdil, že v daňovom konaní ako aj v konaní pred súdom prvého stupňa vykonanými dôkazmi nebolo jednoznačne a nepochybne preukázané, že porušil ustanovenia zákona o dani z príjmov. Poukázal na to, že daňové orgány oboch stupňov mali adekvátnymi dôkaznými prostriedkami zameranými na objasnenie veci jednoznačne a nepochybne preukázať, že došlo alebo nedošlo k plneniam a vykonať ďalšie dôkazy za účelom nepochybného a úplného zistenia skutkového stavu s tým, že v prípade pochybností mali rozhodnúť až po vykonaní všetkých dostupných dôkazov a potom vydať kvalifikované rozhodnutia. Dôvodil, že v priebehu daňového konania bol nedostatočne zistený skutkový stav veci, a preto rozhodnutie žalovaného ako aj platobný výmer správcu dane vychádza z nedostatočného zistenia skutkového stavu veci.

Žalovaný správny orgán sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť. Nesúhlasil s odvolacími dôvodmi uvedenými v odvolaní žalobcu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu dôvodov podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250j ods. 2 O.s.p.) a podľa § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil rozsudkom zo dňa 26.mája 2009 v konaní vedenom pod sp.zn. 5 Sžf 24/2008.

Najvyšší súd v odôvodnení rozhodnutia zopakoval rozsah žalobných dôvodov uvedených v žalobe. Konštatoval, že námietky žalobcu, pokiaľ ich bolo možné považovať za dostatočne konkretizované, sa netýkali podkladov, ani z nich vyvedených skutkových zistení a ich právneho posúdenia daňovými orgánmi a smerovali len voči postupu správcu dane a jeho právneho posúdenia žalovaným, z ktorých dôvodov napriek námietkam žalobcu o nesprávnom právnom posúdení veci, vychádzal zo skutkového stavu ako nesprávne zisteného a z jeho právneho posúdenia daňovými orgánmi. Najvyšší súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí aj administratívneho spisu nezistil, že by v konaní neboli vzaté do úvahy žalobcom predkladané dôkazy, že by správca dane nevykonával dôkazy aj v prospech žalobcu, nevyhnutné pre správne posúdenie výdavkov, či príjmov a ich preukázateľnosti. Poukázal na to, že žalobca na svoje tvrdenie, že sa tak stalo, v žiadnom podaní ani pri výsluchu konkrétny dôkaz alebo údaj ani neuviedol. Považoval za nedôvodnú obranu žalobcu, že správca dane neoprávnene podsunul dôkaznú povinnosť na daňový subjekt, s poukazom na to, že v daňovom konaní platí prejednávacia zásada a nie vyhľadávacia s tým, že každý daňový subjekt má povinnosť jednak daň priznať (bremeno tvrdenia) a jednak povinnosť toto tvrdenie preukázať (dôkazné bremeno). Uviedol, že povinnosť dôkazného bremena nastáva vtedy, ak správca dane vyjadří relevantné pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, ako aj, že správca dane nemusí z úradnej povinnosti vyhľadávať a zisťovať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby platiteľ mohol v konaní uplatniť nároky na zníženie daňovej povinnosti, priznanie odpočtu dane a pod., pričom povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené platiteľom, je tieto prejednať, umožniť platiteľovi ich existenciu z právne významných hľadísk preukázať relevantnými dôkazmi, avšak sám má povinnosť len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť platiteľ. K tvrdeniu žalobcu, že rozhodnutie správcu dane vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu, najvyšší súd uviedol, že opodstatnenosť tvrdenia závisela od dôvodov uplatnených v žalobe, pričom podľa obsahu podaní žalobca však použité podklady nenamietal a tvrdenie o nesprávnosti záverov z nich prijatého nijako nekonkretizoval, a preto súd nemal dôvody na preskúmanie oprávnenosti tejto námietky. Pokiaľ žalobca namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, najvyšší súd poukázal na prieskumný charakter konania podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, z ktorej právnej úpravy vyplýva, že pre súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.). Námietku žalobcu považoval za nedôvodnú, pretože zo spisu krajského súdu nevyplýva, že by krajský súd vykonával dokazovanie.

Žalobca podal na Ústavný súd Slovenskej republiky ústavnú sťažnosť, v ktorej namietal porušenie práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) a práva na účinný prostriedok nápravy zaručeného čl. 13 dohovoru rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky z 26.mája 2009 v konaní vedenom pod sp.zn. 5 Sžf 24/2008, ktorú Ústavný súd Slovenskej republiky uznesením č.k. III.ÚS 24/2010-12 z 26. januára 2010 prijal podľa § 25 ods. 3 zákona č. 38/1993 Z.z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov na ďalšie konanie.

Ústavný súd Slovenskej republiky nálezom č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010 rozhodol tak, že vyslovil, že právo žalobcu na spravodlivé súdne konanie zaručené čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd a jeho právo na účinný prostriedok nápravy zaručené čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho súdu SR zo dňa 26. mája 2009 v konaní vedenom pod sp.zn. 5 Sžf 24/2008 porušené boli. Rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 26. mája 2009 v konaní vedenom pod sp.zn. 5 Sžf 24/2008 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal náhradu trov právneho zastúpenia v sume 373,14 €, ktoré zaviazal Najvyšší súd SR vyplatiť na účet jeho právneho zástupcu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s ust. § 10 ods. 2 v intenciách nálezu Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010 opätovne preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie mu predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu podľa § 246c ods. 1 v spojení s §§ 212 a nasl., bez pojednávania podľa § 250ja ods. 2 a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa je potrebné zmeniť tak, že rozhodnutie správneho orgánu sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane daňovému subjektu - žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2001, a preto odvolací súd v intenciách nálezu Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29. júna 2010 opätovne preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný správny orgán rozhodoval s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi rozdielu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2001.

**Podľa § 2 ods. 1, 3, 4, 6, 7, 8 zákona o správe daní v platnom znení v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní**

vyšlo najavo. Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. 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. Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa § 15 ods. 1, 17 zákona o správe daní účinného v čase začatia daňovej kontroly daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného zákona. 6ea) Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu 6eb) a kontrola osobitného spôsobu zdaňovania príjmov daňovníkov prevádzkujúcich niektoré živnosti (ďalej len "paušálna daň").

Ustanovenia prvej časti s výnimkou § 30a sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 8 zákona o správe daní účinného v čase vykonania daňovej kontroly dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, správy o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania.

Podľa § 30a ods.7 v spojení s § 105a zákona o správe daní a poplatkov účinného v čase vykonávania daňovej kontroly u žalobcu správcu dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov.

Odvolací súd v danej veci, riadiac sa právnym názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky, dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade nepostupovali v intenciách citovaných právnych noriem, z ktorých dôvodov ich rozhodnutia boli zaťažené vadou nezákonnosti, a preto neboli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žaloby súdom prvého stupňa podľa § 250j ods. 1 O.s.p..

Ústavný súd Slovenskej republiky pokiaľ ide o posudzovanie otázky splnenia zákonných podmienok postupu daňových orgánov predchádzajúci vydaniu ich rozhodnutí v preskúmanom prípade v uvedenom náleze konštatoval, že lehota, ktorá bola ustanovená v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, je lehotou zákonnou a pre správcu dane

vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Uvedenú kontrolu nemožno porovnávať s lehotami na rozhodnutie podľa § 30a ods. 1 až 4 zákona o správe daní a poplatkov. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práv a právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovému subjektu (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). Túto požiadavku v niektorých prípadoch zákonodarca formuloval celkom exaktne určením limitov konkrétneho typu zásahu.

Ústavný súd poukázal na to, že pri daňovej kontrole boli v čase jej vykonávania u žalobcu uvedené limity obmedzujúce dĺžku daňovej kontroly ustanovené v § 15 ods. 1, druhej vete zákona o správe daní a poplatkov (daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu), ale aj v § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov. Daňovú kontrolu tak nemožno vykonávať dlhšie, než to ustanovuje zákon. Tento záver potvrdzuje aj neskoršia zmena zákona o správe daní a poplatkov (zákon č. 215/2007 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a o zmene a doplnení niektorých zákonov), ktorej účinnosťou boli ustanovenia obmedzujúce časový rozsah daňovej kontroly systematicky preradené z § 30a upravujúceho lehoty na rozhodnutie do § 15 regulujúceho komplexne daňovú kontrolu. Súčasne ústavný súd poukázal na to, že v zhode so stabilizovanou judikatúrou najvyššieho súdu neopomína, že zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne len za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť.

Ústavný súd ďalej konštatoval, že zo skutkových okolností v danej veci vyplýva, že v prípade žalobcu daňová kontrola dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2001 začala 3.9.2002, jej prvá etapa trvala do 16.12.2003; samotné daňové riaditeľstvo v rozhodnutí č.k. VIII/256/4283/04/Vac z 21.4.2004 konštatovalo, že daňová kontrola nebola riadne ukončená a preto daňový úrad v daňovej kontrole pokračoval; ukončil ju až 29.1.2007; z toho teda plynie, že daňová kontrola u žalobcu prebiehala viac ako 4 roky a 4 mesiace, čo je v rozpore so zákonom ustanoveným limitom jej trvania. Ústavný súd nepovažoval za rozhodné, či v uvedenom časovom úseku sa vyskytli aj prestávky v kontrolných aktivitách spôsobené procesným priebehom daňového konania. Za podstatné považoval, že daňová kontrola nebola zákonom predpísaným spôsobom ukončená, pričom z obsahu spisu nevyplýva, že by žalobca v pozícii kontrolovaného daňového subjektu nebol poskytoval daňovému úradu pri daňovej kontrole potrebnú súčinnosť.

Ústavný súd vyslovil záver, že ak teda daňový úrad v prípade žalobcu nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť (a contrario § 29 ods. 4 prvá veta zákona o správe daní a poplatkov).

V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho završením a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné.

Odvolačný súd v preskúmvanej veci, vychádzajúc z naznačených postupov a záverov z nich plynúcich, ktoré konštatoval Ústavný súd Slovenskej republiky v citovanom náleze, dospel k záveru, že v danom prípade dodatočný platobný výmer z 2.2.2007 a naň nadväzujúce potvrdzujúce rozhodnutie daňového riaditeľstva č. I/226/4896-60928/2007/990596-r z 26.7.2007 boli zaťažené vadou nezákonnosti postupu, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí, na ktorú skutočnosť odvolací súd viazaný názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky, bol povinný prihliadať.

Úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správne orgány vecne príslušné na konanie si zadovážili dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistili vo veci skutočný stav, či konali v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutia boli vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovali zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutia správnych orgánov boli vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci súdneho prieskumu súd posudzuje zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu a postupu mu predchádzajúceho na základe skutkového stavu, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.). Pokiaľ súd v rámci súdneho prieskumu zistí, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho bolo vydané na základe nezákonného postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu, je to dôvod na jeho zrušenie a vrátenie veci žalovanému správneému orgánu na ďalšie konanie.

Z uvedených dôvodov odvolací súd rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že preskúmvané rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Odvolačný súd o náhradu trov konania rozhodoval v zmysle § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, v spojení s § 250k ods. 1 a s § 151 ods. 1, 2. Žalobcovi priznal náhradu trov konania vzhľadom na jeho úspech v tomto konaní. V súlade s § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 151 ods. 2 priznal žalobcovi náhradu trov konania, ktoré vyplývali zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia a to za zaplatený súdny poplatok za žalobu v sume 2.000,--Sk (66,39 €), za súdny poplatok za odvolanie proti rozsudku krajského súdu v sume 2.000,--Sk (66,39 €), za súdny poplatok za dovolanie v sume 132 €, v celosti 264,78 €. Náhradu trov právneho zastúpenia odvolací súd žalobcovi nemohol priznať, pretože jeho právny zástupca trov právneho zastúpenia v lehote stanovenej v § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 151 ods. 1, 2 nevyčísľil.

**Poučenie:** Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 30. marca 2011

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.  
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Peter Szimeth