



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobcu **Ing. Bc. K. M.**, bytom v M., zastúpeného JUDr. I. R., advokátkou, AK Š., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, Nová ul. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27.06.2005, o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu Krajského súdu v Košiciach, č.k. 5S/54/2005-37 z 22.02.2006 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 5S/54/2005-37 z 22.02.2006 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27.06.2005 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** žalovanému na nové konanie a rozhodnutie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi trovy konania v sume 287,33 Eur na účet právnej zástupkyne žalobcu v lehote 15 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

O d ô v o d n e n i e :

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, označeného v záhlaví tohto rozsudku a ktorým žalovaný nevyhovel námietke žalobcu ako daňového subjektu zo dňa 30.05.2005 proti postupu zamestnanca správcu dane – riaditeľa Daňového úradu Košice V.

Krajský súd vo svojom rozsudku dôvodil tým, že v konaní bolo nesporne preukázané, že riaditeľ Daňového úradu Košice V požiadal žalovaného o vykonanie daňových kontrol u žalobcu zamestnancami iného správcu dane, pričom žalovaný tejto žiadosti vyhovel. Zaoberať sa motívom takéhoto konania riaditeľa DÚ Košice V je pre rozhodnutie o zákonnosti napadnutého rozhodnutia právne bezvýznamné. Riaditeľ DÚ Košice V bol oprávnený poveriť zamestnancov DÚ Prešov I vykonaním daňových kontrol u žalobcu na základe súhlasu Daňového riaditeľstva SR, ktoré je podľa § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z. z. zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Poverení zamestnanci DÚ Prešov I mali realizovať svoje oprávnenia v rámci daňovej kontroly u žalobcu v mene miestne príslušného správcu dane – DÚ Košice V, a preto podľa názoru súdu poverením zamestnancov DÚ Prešov nemohlo dôjsť k porušeniu práv žalobcu, a to ani nevyhovením námietke žalobcu proti tomuto rozhodnutiu o poverení, o ktorej rozhodoval žalovaný.

Žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu dôvodil tým, že krajský súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca považuje za pochybenie súdu prvého stupňa, že sa nevyrovnal so skutočnosťou, že zákon č. 511/1992 Zb. používa zásadne termín „zamestnanec správcu dane“, čím nesporne má na mysli osobu, ktorej pracoviskom je ten ktorý konkrétny daňový orgán. Širší výklad, resp. výklad, ktorý si osvojil prvostupňový súd, by potom robil bezpredmetnou otázku miestnej príslušnosti, pretože všetci zamestnanci všetkých daňových orgánov by mohli voči žalobcovi vykonávať kontrolu dane bez ohľadu na otázku miestnej príslušnosti. Žalobca sa nemôže stotožniť s názorom, že správca dane je len formálne označenie, pričom osoby, prostredníctvom ktorých koná, nemôžu byť identifikovateľné ako zamestnanci správcu dane, ale ako osoby zaradené kdekoľvek v rámci sústavy daňových orgánov. Takémuto názoru odporuje aj už používaný termín „zamestnanec správcu dane“, ktorý sa napríklad používa v § 15 zákona č. 511/1992 Zb. vo vzťahu k osobe vykonávajúcej daňovú kontrolu. Poukázal, že aj z ustanovenia § 8 uvedeného zákona, ktorý

upravuje rozhodovanie „nariadeného“ o námietkach proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly vyplýva, že právne posúdenie veci súdom prvého stupňa bolo nesprávne. Žalobca zotrváva na názore, že správca dane je orgán, okrem iného, identifikovaný svojim personálnym substrátom – zamestnancami správcu dane. Nepovažuje za možný a zákonný taký postup, keď zamestnancom správcu dane by mal byť zamestnanec miestne nepríslušného správcu dane.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k podanému odvolaniu žiadal potvrdenie rozsudku súdu prvého stupňa. Uviedol, že daňové kontroly u žalobcu sú vykonávané v mene miestne príslušného daňového úradu, kontroly vykonávajú zamestnanci správcu dane, ktorými sú v zmysle § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z. z., čo zodpovedá aj definícii zamestnanca správcu dane uvedenej v § 1a písm. j) zákona č. 511/1992 Zb., zamestnanci Daňového riaditeľstva a preukazujú sa poverením na vykonanie daňovej kontroly v zmysle § 15 ods. 5 písm. a) zákona č. 511/1992 Zb.

Najvyšší súd, ako súd odvolací, preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné. Rozsudkom z 27.09.2006 prvostupňový rozsudok podľa § 219 OSP v spojitosti s § 246c OSP potvrdil (rozsudok NS SR sp. zn. 3SžoKS 43/2006).

Podľa názoru odvolacieho súdu v predmetnej veci medzi účastníkmi nebol sporný skutkový stav veci. Pokiaľ ide o právne posúdenie veci, t. j. či žalovaný rozhodol v súlade so zákonom o námietkach žalobcu proti postupu riaditeľa DÚ Košice V, ktorý poveril výkonom daňovej kontroly zamestnancov daňovej správy zaradených na Daňovom úrade Prešov I, dospel aj odvolací súd k záveru, že v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe nie je namietaný postup nezákonný a pokiaľ žalovaný námietkam nevyhovel, nerozhodol v rozpore so zákonom. Odvolací súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnymi závermi krajského súdu a osobitne poukázal na to, že výkon daňovej kontroly uskutočňoval miestne príslušný správca dane – DÚ Košice V a v jeho mene riaditeľ DÚ určil – poveril zamestnancov daňovej správy na vykonanie daňovej kontroly.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 150/2001 Z. z. daňové riaditeľstvo sa zriaďuje pre územné obvody všetkých daňových úradov. Je rozpočtovou organizáciou, ktorá je svojimi príjmami a výdavkami zapojená na rozpočet Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „ministerstvo“) a je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Podľa § 1a písm. j) zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom od 01.12.2001 (prijaté novelou zákonom č. 493/2001) zamestnancom správcu danej je zamestnanec, ktorého zamestnávateľom je daňové riaditeľstvo, colný úrad alebo colné riaditeľstvo alebo obec. Odvolací súd preto nad rámec dôvodov krajského súdu poukazuje tiež na to, že zákon č. 150/2001 Z. z. nadobudol účinnosť 01.05.2001 a upravil organizáciu a pôsobnosť orgánov daňovej správy ako aj zamestnanecký pomer zamestnancov k Daňovému riaditeľstvu a niektoré osobitosti ich postavenia (povinnosť mlčanlivosti). Pojem „zamestnanec správcu dane“ v samotnom daňovom konaní je potrebné vykladať tak, ako to zodpovedá procesnému postaveniu osoby vykonávajúcej daňovú kontrolu v mene správcu dane na základe poverenia príslušného predstaviteľa správcu dane. Ak potom Daňové riaditeľstvo vyhovel žiadosti riaditeľa DÚ Košice V a umožnilo, aby sa na výkone opakovanej daňovej kontroly nariadenej DÚ Košice V ako správcom dane, zúčastnili zamestnanci daňovej správy pôsobiaci síce na inom daňovom úrade, ale v zamestnaneckom pomere k Daňovému riaditeľstvu, nedošlo k zmene miestnej príslušnosti orgánu daňovej správy oprávneného vykonať daňovú kontrolu a nedošlo tým ani k obchádzaniu ustanovenia zákona o miestnej príslušnosti správcu dane. Uvedeným postupom nebol žalobca ukrátený na svojich subjektívnych právach, pretože daňovú kontrolu mal vykonať miestne príslušný správca dane, zamestnancami, ktorí mohli byť len zamestnancami Daňového riaditeľstva a aj voči týmto zamestnancom povereným výkonom opakovanej daňovej kontroly mohol vzniesť priamo námietku zaujatosti.

Proti rozsudku najvyššieho súdu z 27.09.2006 podal žalobca sťažnosť na Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorej ústavný súd Nálezom II. ÚS 118/08-61 z 10.12.2009 vyhovel a vyslovil porušenie základného práva žalobcu podľa čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky. Zároveň rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3SžoKS 43/2006 z 27.09.2006 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Ústavný súd vo svojom náleze dôvodil nasledovne:

„Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 prvej vety ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takehoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak.

Podľa § 3 ods. 1 zákona o správe daní miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u právnickej osoby jej sídlom, inak miestom skutočného vedenia a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom, inak miestom, kde sa obvykle zdržuje.

Podľa § 24 ods. 1 zákona o správe daní zamestnanec správcu dane je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci, k daňovým subjektom alebo k ich zástupcom možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.

Podľa § 24 ods. 4 zákona o správe daní zamestnanec, o ktorého nezaujatosti sú pochybnosti, smie do doby, než bude rozhodnuté o jeho nezaujatosti, vykonať vo veci len nevyhnutné úkony.

Podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní o vylúčení zamestnanca z daňového konania rozhodne jeho priamo nadriadený vedúci zamestnanec, ktorý môže rozhodnúť o vylúčení i z vlastného podnetu. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane rozhodne o vylúčení jeho najbližšie nadriadený vedúci zamestnanec. Pri námietke zaujatosti vedúceho zamestnanca správcu dane, ktorý nemá nadriadeného vedúceho zamestnanca, rozhodne o vylúčení orgán najbližšie nadriadený správcovi dane.

Ústavný súd nie je zásadne oprávnený preskúmať a posudzovať právne názory všeobecného súdu, ktoré ho pri výklade a uplatňovaní zákonov viedli k rozhodnutiu, ani preskúmať, či v konaní pred všeobecnými súdmi bol, alebo nebol náležite zistený skutkový stav a aké skutkové a právne závery zo skutkového stavu všeobecný súd vyvodil. Úloha ústavného súdu sa vymedzuje na kontrolu zlučiteľnosti účinkov takejto interpretácie a aplikácie s ústavou, prípadne medzinárodnými zmluvami o ľudských právach a základných slobodách. Z tohto postavenia ústavného súdu vyplýva, že môže preskúmať rozhodnutie všeobecného súdu v prípade, ak v konaní, ktoré mu predchádzalo, alebo samotným rozhodnutím došlo k porušeniu základného práva alebo slobody. Skutkové a právne závery všeobecného súdu môžu byť teda predmetom kontroly zo strany ústavného súdu vtedy, ak by vyvolené

závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedliteľné a neudržateľné, a zároveň by mali za následok porušenie základného práva alebo slobody (mutatis mutandis I. ÚS 13/00).

Podľa názoru sťažovateľa postup riaditeľa daňového úradu, ktorý so súhlasom daňového riaditeľstva poveril vykonaním daňovej kontroly u sťažovateľa zamestnankyne Daňového úradu Prešov I, treba považovať za porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru.

Najvyšší súd trvá na tom, že uvedený postup bol v plnom súlade so zákonom, a nemožno ho preto považovať za porušenie označených práv podľa ústavy a dohovoru.

Ústavný súd považuje za potrebné predovšetkým konštatovať, že skutkové okolnosti daného prípadu sú medzi účastníkmi konania nesporné. Riaditeľ daňového úradu poveril vykonaním daňovej kontroly nie vlastných zamestnancov, ale zamestnancov Daňového úradu Prešov I. Ako to vyplýva z rozhodnutia daňového riaditeľstva sp. zn. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27. júna 2005, urobil tak preto, že sťažovateľ predtým spochybnil nezaujatosť zamestnancov miestne príslušného daňového úradu. K takémuto postupu mal riaditeľ predchádzajúci súhlas daňového riaditeľstva ako zamestnávateľa zamestnancov Daňového úradu Prešov I.

„Ak súd alebo iný orgán koná vo veci uplatnenia práva osoby určenej v čl. 46 ods. 1 ústavy inak ako v rozsahu a spôsobom predpísaným zákonom, porušuje ústavou zaručené právo na súdnu a inú právnu ochranu. Obsah práva na súdnu a inú právnu ochranu uvedený v čl. 46 ods. 1 ústavy nespočíva len v tom, že osobám nemožno brániť v uplatnení práva alebo ich diskriminovať pri jeho uplatňovaní. Jeho obsahom je i zákonom upravené relevantné konanie súdov a iných orgánov Slovenskej republiky.“ (I. ÚS 26/94)

Podľa názoru ústavného súdu súčasťou zákonom ustanoveného postupu pri domáhaní sa práva na inom orgáne Slovenskej republiky podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je i právo účastníka daňového konania, aby v jeho veci konal miestne príslušný správca dane tak, ako je to definované v ustanovení § 3 ods. 1 zákona o správe daní. Ak preto má dôjsť k zmene miestnej príslušnosti, musí sa tak stať iba z dôvodov uvedených v zákone a iba postupom uvedeným v zákone. Jedným z dôvodov zmeny miestnej príslušnosti je aj prípad, keď sú všetci zamestnanci správcu dane vylúčení.

Správca dane koná prostredníctvom svojich zamestnancov. Z tohto pohľadu nie je podstatné, že zamestnávateľom zamestnancov správcu dane nie je samotný správca dane, ale daňové riaditeľstvo. V konečnom dôsledku to znamená, že miestne príslušný správca dane vystupuje v daňovom konaní prostredníctvom svojich zamestnancov. Totožnosť správcu dane pre účely vymedzenia miestnej príslušnosti je preto daná aj totožnosťou jeho zamestnancov.

Riaditeľ daňového úradu nepovažoval za možné vykonať daňovú kontrolu u sťažovateľa prostredníctvom svojich zamestnancov vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľ spochybnil ich nezaujatosť. Napriek tomu však nepostupoval tak, že by boli títo zamestnanci vylúčení z daňového konania postupom podľa § 24 ods. 5 zákona o správe daní, ale bez takéhoto rozhodnutia poveril so súhlasom daňového riaditeľstva vykonaním daňovej kontroly zamestnancov iného daňového úradu.

Vo všeobecnosti možno konštatovať, že ak účastník konania vedeného podľa zákona o správe daní spochybní nezaujatosť všetkých zamestnancov orgánu verejnej správy, nemá orgán verejnej správy možnosť výberu, ako bude ďalej postupovať. Je totiž povinný postupovať spôsobom, ktorý je pre takýto prípad zákonom o správe daní predpísaný. To znamená, že o námietke zaujatosti všetkých zamestnancov musí byť rozhodnuté v zmysle § 24 ods. 5 zákona o správe daní. Nie je možné tento postup obísť tak, že bez rozhodnutia o námietke sa dotknutí zamestnanci orgánu verejnej správy fakticky vylúčia z konania a nahradia sa zamestnancami iného orgánu verejnej správy podriadeného tomu istému vyššiemu orgánu verejnej správy, a to bez zmeny miestnej príslušnosti orgánu verejnej správy.

Možno dospieť k záveru, že postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídenu ustanovení § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. Formálne síce i naďalej konal miestne príslušný daňový úrad, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení. Toto pochybenie nenapravili ani všeobecné súdy v rámci správneho súdnictva. Takýto postup je v priamom rozpore s ustanovením § 3 a § 24 zákona o správe daní a treba ho považovať za arbitrárny. Znamená vo svojich dôsledkoch porušenie základného práva sťažovateľa na inú právnu ochranu na inom orgáne Slovenskej republiky a na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy (bod 1 výroku nálezu).

Vzhľadom na uvedený záver ústavný súd už nepovažuje za potrebné osobitne sa zaoberať namietaným porušením práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru.

Podľa § 56 ods. 2 prvej vety zákona o ústavnom súde ak sa základné právo alebo slobody porušili rozhodnutím alebo opatrením, ústavný súd také rozhodnutie alebo opatrenie zruší.

Podľa § 56 ods. 3 písm. b) zákona o ústavnom súde ak ústavný súd sťažnosti vyhovie, môže vrátiť vec na ďalšie konanie.

Ústavný súd berúc do úvahy citované ustanovenia zrušil rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 3SžoKS 43/2006 z 27. septembra 2006 a vec vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude najvyšší súd viazaný vysloveným právnym názorom ústavného súdu (bod 2 výroku nálezu).“ (koniec cit. Nálezu)

Rešpektujúc závery ústavného súdu senát najvyššieho súdu, ktorý vec prejednal v zložení stanovenom rozvrhom práce pre rok 2010, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „OSP“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta prvá OSP a následne potom, ako bolo oznámenie o vyhlásení rozsudku vyvesené na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk verejne (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP). vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým zmenil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach, zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/223/6132-40962/2005/991545 z 27.06.2005 z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. c) a d) OSP. a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie z týchto dôvodov:

Nález ústavného súdu v konaní sp. zn. II. ÚS 118/08 a v ňom formulovaný právny názor vychádza z predpokladu, že „skutkové okolnosti daného prípadu sú medzi účastníkmi konania nesporné. Riaditeľ daňového úradu poveril vykonaním daňovej kontroly nie vlastných zamestnancov, ale zamestnancov Daňového úradu Prešov. Ako to vyplýva z rozhodnutia daňového riaditeľstva sp. zn. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27. júna 2005, urobil tak preto, že sťažovateľ predtým spochybnil nezaujatosť zamestnancov miestne príslušného daňového úradu. K takémuto postupu mal riaditeľ predchádzajúci súhlas daňového riaditeľstva ako zamestnávateľa zamestnancov Daňového úradu Prešov.“.

K citovanému skutkovému predpokladu treba uviesť, že z ústavnej sťažnosti, (ku ktorej sa najvyšší súd vyjadril) ani z jej podkladov jednoznačne nevyplýva skutočnosť podania námietok zaujatosti voči zamestnancom Daňového úradu Košice V. Iba vo vyjadrení Daňového riaditeľstva ako žalovaného zo 14. októbra 2005 sa k žalobe sťažovateľa sa na str. 2 uvádza, že dôvodom žiadosti riaditeľa Daňového úradu Košice V adresovanej Daňovému riaditeľstvu o vykonanie daňových kontrol u sťažovateľa zamestnancami iného správcu dane „*boli viaceré a opakujúce sa námietky zo strany žalobcu na nekompetentnosť, či zaujatosť Daňového úradu Košice V.*“. Súčasne vo svojej správnej žalobe (str. 10) sťažovateľ argumentoval, že „*nie je zrejmé, z čoho vyplýva pochybnosť o nezaujatosti zamestnancov Daňového úradu Košice V, ktorý je správcom dane žalobcu miestne príslušným podľa ustanovení Zákona č. 150/2001 Z. z., či z obsahu podaní žalobcu alebo či táto pochybnosť vyplýva z vedomosti o zaujatosti zamestnancov správcu dane, ktoré títo získali na základe skúmania svojho pomeru k veci, k žalobcovi alebo k jeho zástupcovi.*“. Samotný sťažovateľ teda vychádzal z iných skutkových predpokladov, než na ktorých ústavný súd postavil svoj záväzný právny názor.

V doterajšom konaní nebol vykonaný dôkaz o priamej námietke zaujatosti zamestnancov správcu dane – Daňového úradu Košice V, podanej žalobcom, ako to vyžaduje § 24 zákona o správe daní a poplatkov. Preto v ďalšom konaní treba dôkladne objasniť, či sťažovateľ podal v daňovom konaní týkajúcom sa daní a zdaňovacích období, ktoré daňovou kontrolou mali byť kontrolované, námietky zaujatosti podľa zákona o správe daní a poplatkov, a to v čase predchádzajúcom povereniu zamestnancov Daňového úradu Prešov výkonom kontroly.

Ďalej sa však žalovaný musí dôsledne vypořadať s podmienkami, ktoré zákon o správe daní a poplatkov stanovuje pre uplatnenie jednotlivých druhov námietok. (§ 50 ods. 1, § 15 ods. 8, § 24 ods. 1 zákona v znení platnom v rozhodnom čase).

Z uvedených ustanovení zákona o správe daní a poplatkov vyplýva, že ustanovenie § 50 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov je všeobecným ustanovením zakotvujúcim právo daňového subjektu uplatniť námietku v prípadoch, keď to explicitne umožňoval zákon o správe daní a poplatkov, a proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní. Zákon o správe daní a poplatkov obsahuje aj osobitné ustanovenia regulujúce právo podávať námietky v niektorých konkrétnych prípadoch (§ 15 ods. 8, § 24). Pri správe daní nemusí byť predmetom námietky podľa § 50, ani podľa § 15 ods. 8 vždy len otázka prípadnej zaujatosti

príslušného zamestnanca správcu dane. Námiетка sa môže zakladať aj na výhrade iného druhu (napr. prieťahy v konaní, nedodržanie lehoty na vykonanie určitého procesného úkonu a pod.).

Teda, ak aj sťažovateľ podal námietky podľa zákona o správe daní a poplatkov v predpísanej forme (§ 50 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov), treba zistiť o aké námietky sa jednalo. Či išlo o námietky zaujatosti podľa § 24, námietky proti postupu zamestnanca správcu dane podľa § 15 ods. 8, alebo o „všeobecnú“ námietku podľa § 50 zákona o správe daní a poplatkov.

Až na základe týchto zistení potom možno dospieť k jednoznačnému záveru, či možno na posudzovaný prípad aplikovať právny názor ústavného súdu formulovaný ako ratio decidendi, podľa ktorého *„ak účastník konania vedeného podľa zákona o správe daní spochybní nezaujatosť všetkých zamestnancov orgánu verejnej správy, nemá orgán verejnej správy možnosť výberu, ako bude ďalej postupovať. Je totiž povinný postupovať spôsobom, ktorý je pre takýto prípad zákonom o správe daní predpísaný. To znamená, že o námietke zaujatosti všetkých zamestnancov musí byť rozhodnuté v zmysle § 24 ods. 5 zákona o správe daní. Nie je možné tento postup obísť tak, že bez rozhodnutia o námietke sa dotknutí zamestnanci orgánu verejnej správy fakticky vylúčia z konania a nahradia sa zamestnancami iného orgánu verejnej správy podriadeného tomu istému vyššiemu orgánu verejnej správy, a to bez zmeny miestnej príslušnosti orgánu verejnej správy“* (nález vo veci sp. zn. II. ÚS 118/08).

Ak sa preukáže, že námietka podľa § 24 zákona o správe daní a poplatkov sťažovateľom proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V (vrátane riaditeľa) nebola podaná, potom v predmetnom prípade nebol daný formálny dôvod na zmenu miestnej príslušnosti tak, ako to predpokladá právny názor ústavného súdu.

Aj v prípade, že sťažovateľ nepodal námietku zaujatosti proti všetkým zamestnancom Daňového úradu Košice V, nepochybne správca dane mohol podať návrh na delegáciu podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov. Nebola to však jeho povinnosť. Namiesto delegácie mohol využiť aj postup, ktorý nakoniec bol realizovaný, a ktorý spočíval v menej formálnych úkonoch, ktorých opodstatnenie, a tým aj ich právny základ plynie práve zo vzájomných vzťahov daňových orgánov. Ak totiž podľa zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskorších predpisov Daňové riaditeľstvo SR je právnickou osobou, teda subjektom s plnou právnou subjektivitou, a zároveň daňové úrady takouto plnou právnou subjektivitou

nedisponujú, potom je logické, že v oblasti štátnozamestnaneckých vzťahov i vzťahov pracovnoprávných je oprávnené konať len Daňové riaditeľstvo SR. Platí to napriek tomu, že jednotliví štátni zamestnanci vykonávajú svoju prácu na daňových úradoch. Ak potom Daňové riaditeľstvo SR reagovalo na podnet riaditeľa Daňového úradu Košice V využitím oprávnení, ktoré mu plynú zo zákona o štátnej službe a z Organizačného poriadku daňových orgánov, nemožno postupu riaditeľa Daňového úradu Košice V nič vyčítať, a to predovšetkým v situácii, keď miestna príslušnosť nebola delegovaná na iného vecne príslušného správcu dane.

V ďalšom konaní bude teda úlohou žalovaného vysporiadať sa s námietkami žalobcu proti postupu zamestnanca správcu dane – riaditeľa Daňového úradu Košice V v rozhodnom čase na základe posúdenia všetkých skutkových okolností, ktoré boli dôvodom pre námietky žalobcu, najmä so zreteľom na to, v akom štádiu konania resp. voči akým úkonom správcu dane boli námietky žalobcu podané. Úlohou žalovaného je tiež vysporiadanie sa s otázkou, v akých súvislostiach požiadal správca dane o súhlas s vykonaním kontroly zamestnancami iného správcu dane, najmä ak ústavný súd vychádzal z takého skutkového východiska, že „postupom riaditeľa daňového úradu došlo k obídenu § 3 a § 24 zákona o správe daní týkajúcich sa miestnej príslušnosti správcu dane a vylúčenia zamestnancov správcu dane z daňového konania. Formálne síce naďalej konal miestne príslušný daňový úrad, avšak v skutočnosti daňovú kontrolu vykonávali zamestnanci iného daňového úradu, hoci miestne príslušní zamestnanci neboli z daňového konania vylúčení“. Odvolací súd považuje za dôvodné poukázať na to, že v rozhodnutí z 27.09.2006 vychádzal o. i. zo zistenia, že k povereniu výkonu daňovej kontroly (zamestnancov DÚ Prešov) došlo pred začatím vyrubovacieho (daňového) konania, len na úkony daňovej kontroly, ktorá nie je daňovým konaním. Vychádzal tak zo skutkového záveru, že k určeniu osôb na vykonanie daňovej kontroly nedošlo z dôvodu námietok zaujatosti v daňovom konaní (v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu - § 1a písm. d) zákona č. 511/1992 Zb. v znení platnom v rozhodnom období). Bude teda úlohou žalovaného opätovne, na základe spisového materiálu, zistiť a posúdiť obsah úkonov riaditeľa daňového úradu a príslušného orgánu žalovaného o vydaní súhlasu na výkon kontroly zamestnancami DÚ Prešov a ich súlad so zákonom (§ 245 ods. 1 OSP), ako aj opätovne posúdiť obsah námietok žalobcu proti postupu riaditeľa DÚ Košice V o poverení zamestnancov výkonom daňovej kontroly.

Z týchto dôvodov odvolací súd podľa § 250ja ods. 2 prvostupňový rozsudok zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. c) a d) OSP a vec vrátil na ďalšie konanie, keďže doterajšie skutkové zistenia nie sú dostatočné na posúdenie veci a preskúmané rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Odvolací súd priznal žalobcovi náhradu trov konania podľa § 250k OSP vo výške zodpovedajúcej zaplateným súdnym poplatkom (2 x 2000.- Sk) vo výške zodpovedajúcej vyčíslenej náhrade trov právneho zastúpenia (4656.- Sk zo 16.12.2005), t. j. sume zodpovedajúcej 8656.- Sk, po prepočítaní 287,33 Eur.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 26. októbra 2010

JUDr. Ida Hanzelová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková