



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## NÁLEZ

Ústavného súdu Slovenskej republiky

V mene Slovenskej republiky

II. ÚS 118/08-61

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Lajosa Mészárosa a zo sudcov Juraja Horvátha a Sergeja Kohuta na neverejnom zasadnutí 10. decembra 2009 prerokoval prijatú sťažnosť JUDr. Ing. K. M., M., zastúpeného advokátkou JUDr. I. R., K., vo veci namietaného porušenia základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v konaní vedenom Najvyšším súdom Slovenskej republiky pod sp. zn. 3 Sžo KS 43/2006 a takto

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

1. Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní vedenom pod sp. zn. 3 Sžo KS 43/2006 p o r u š i l základné právo JUDr. Ing. K. M. 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 Slovenskej republiky.

2. Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžo KS 43/2006 z 27. septembra 2006 z r u š u j e a v e c v r a c i a na ďalšie konanie.

3. JUDr. Ing. K. M. p r i z n á v a náhradu trov právneho zastúpenia v sume 381,66 € (slovom tristoosemdesiatjeden eur a šesťdesiatšesť centov), ktorú je Najvyšší súd Slovenskej republiky p o v i n n ý vyplatiť na účet advokátky JUDr. I. R., K., do dvoch mesiacov od právoplatnosti tohto nálezu.

4. Sťažnosti JUDr. Ing. K. M. vo zvyšnej časti n e v y h o v u j e .

## **O d ô v o d n e n i e :**

### **I.**

Uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) č. k. II. ÚS 118/08-26 z 13. marca 2008 bola prijatá na ďalšie konanie sťažnosť JUDr. Ing. K. M., M. (ďalej len „sťažovateľ“), ktorou namietal porušenie svojho základného práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 prvej vety Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) v konaní vedenom Najvyšším súdom Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) pod sp. zn. 3 Sžo KS 43/2006.

Podľa § 30 ods. 2 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 38/1993 Z. z. o organizácii Ústavného súdu Slovenskej republiky, o konaní pred ním a o postavení jeho sudcov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) prerokoval ústavný súd túto vec na neverejnom zasadnutí, keďže tak sťažovateľ v podaní z 18. novembra 2008, ako aj najvyšší súd vo vyjadrení z 3. novembra 2008 vyslovili súhlas, aby sa upustilo od ústneho pojednávania.

Z podanej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ je súdnym exekútorom. Riaditeľ Daňového úradu K. (ďalej len „daňový úrad“) vydal 11. apríla 2005 poverenie na výkon opakovanej daňovej kontroly sp. zn. 709/320/11004/2005, ktorým poveril tri pracovníčky Daňového úradu P. vykonaním kontroly dane z pridanej hodnoty u sťažovateľa. Oznámeniami daňového úradu sp. zn. 709/320/11453/05/KLE z 13. apríla 2005 a sp. zn.

709/320/1451/05/KLE z 13. apríla 2005 bolo sťažovateľovi dané na vedomie, že kontrola sa začne 16. mája 2005 a že ju vykonajú uvedené pracovníčky Daňového úradu P. Obe oznámenia boli podpísané riaditeľom daňového úradu. Sťažovateľ nesúhlasil s tým, aby daňovú kontrolu vykonával daňový úrad prostredníctvom pracovníčok zaradených na výkon práce na Daňovom úrade P., a o tejto jeho námietke bol spísaný záznam 25. mája 2005. Obsahoval tak vyjadrenie sťažovateľa, ako aj pracovníčok Daňového úradu P. Sťažovateľ 30. mája 2005 podal Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“) písomnú námietku proti postupu zamestnanca správcu dane v daňovom konaní (predstaveného), a to pre prekročenie právomoci v riadiacej činnosti. Rozhodnutím daňového riaditeľstva sp. zn. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27. júna 2005 podľa § 50 ods. 3 zákona Slovenskej národnej rady 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“) nebolo námietke sťažovateľa proti postupu zamestnanca správcu dane–riaditeľa daňového úradu, vyhovené. Proti rozhodnutiu daňového riaditeľstva podal sťažovateľ žalobu Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) a navrhol, aby bolo rozhodnutie daňového riaditeľstva zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie. Rozsudkom krajského súdu sp. zn. 5 S 54/2005 z 22. februára 2006 bola žaloba sťažovateľa zamietnutá. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ odvolanie. Rozsudkom najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžo KS 43/2006 z 27. septembra 2006 bol rozsudok krajského súdu potvrdený. Rozsudok bol doručený právnej zástupkyňi sťažovateľa 26. februára 2007.

Podľa presvedčenia sťažovateľa rozsudkom najvyššieho súdu došlo k porušeniu jeho základných práv na súdnu ochranu a na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru. V konaní pred všeobecnými súdmi išlo o preskúmanie rozhodnutia daňového riaditeľstva, ktorým tento nevyhovel námietke sťažovateľa voči postupu riaditeľa daňového úradu, ktorý poveril vykonaním daňovej kontroly zamestnankyne Daňového úradu P. Sťažovateľ v žalobe poukázal na to, že rozhodnutie daňového riaditeľstva trpí vadami uvedenými v § 250j písm. a), b) a c) Občianskeho súdneho poriadku. Najvyšší súd nad rámec dôvodov rozsudku krajského súdu poukázal na to, že zákon č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch a ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 440/2000 Z. z. o správach finančnej kontroly v znení neskorších predpisov (ďalej

len „zákon o daňových orgánoch“) nadobudol účinnosť 1. mája 2001 a upravil organizáciu a pôsobnosť orgánov daňovej správy, ako aj zamestnanecký pomer zamestnancov k daňovému riaditeľstvu. 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 preto daňové riaditeľstvo vyhoveló žiadosti riaditeľa daňového úradu a umožnilo, aby sa na výkone opakovanej daňovej kontroly nariadenej daňovým úradom ako správcom dane zúčastnili zamestnanci daňovej správy, pôsobiaci síce na inom daňovom úrade, ale v zamestnaneckom pomere k daňovému riaditeľstvu, nedošlo tým k zmene miestnej príslušnosti orgánu daňovej správy oprávneného vykonávať daňovú kontrolu a nedošlo ani k obchádzaniu ustanovenia zákona o správe daní o miestnej príslušnosti správcu dane. Uvedeným postupom sťažovateľ nebol ukrátený na svojich subjektívnych právach, pretože daňovú kontrolu mal vykonať miestne príslušný správca dane prostredníctvom zamestnancov, ktorí mohli byť len zamestnancami daňového riaditeľstva, a aj voči týmto zamestnancom povereným výkonom opakovanej daňovej kontroly mohol vzniesť priamo námietku zaujatosti. Uvedené závery najvyššieho súdu sú v podstate celým odôvodnením jeho rozsudku. Sťažovateľ ich nepovažuje za správne a za ústavne konformné v zmysle čl. 152 ods. 4 ústavy. Podľa názoru sťažovateľa najvyšší súd interpretoval a aplikoval zákony spôsobom, ktorý je vo svojich dôsledkoch nezlučiteľný s ústavou a dohovorom.

Podstatou sporu boli dve otázky. Predovšetkým bolo treba posúdiť, či je možné, aby daňovú kontrolu v mene daňového úradu riadil, rozhodnutia v rámci nej vydával a rozhodoval o námietkach sťažovateľa riaditeľ miestne príslušného daňového úradu, a to za situácie, keď kontrola bola vykonávaná zamestnancami iného daňového úradu vzhľadom na existenciu pochybností o nezaujatosti pracovníkov miestne príslušného daňového úradu. Daňové riaditeľstvo totiž vo svojom rozhodnutí, ktorým nevyhovelo námietke sťažovateľa, výslovne poukázalo na to, že dôvodom namietaného postupu bola skutočnosť, že sťažovateľ spochybnil nezaujatosť pracovníkov miestne príslušného daňového úradu. Preto miestne príslušný daňový úrad požiadal daňové riaditeľstvo o zabezpečenie výkonu opakovanej daňovej kontroly zamestnancami iného daňového úradu, ktorý sa nenachádza v územnej

pôsobnosti pracoviska K. Je preto nesporné, že vzhľadom na námietky sťažovateľa spochybňujúce nezaújatosť pracovníkov miestne príslušného daňového úradu daňové riaditeľstvo považovalo vzhľadom na ustanovenie § 24 ods. 1 zákona o správe daní za nemožné, aby bola daňová kontrola vykonávaná zamestnancami miestne príslušného daňového úradu. Napriek tomu však z výkonu daňovej kontroly nebol vyňatý a vylúčený riaditeľ daňového úradu, ktorého je potrebné rovnako považovať za zamestnanca správcu dane. Všeobecné sudy sa touto žalobnou námietkou nezaoberali a nevyporiadali sa s ňou. Preto sťažovateľ opakovane poukazuje na to, že o jeho námietkach z 25. mája 2005 rozhodoval zamestnanec správcu dane – riaditeľ daňového úradu, teda zamestnanec, ktorý bol z takéhoto rozhodovania v zmysle § 24 ods. 1 a § 15 ods. 17 zákona o správe daní vylúčený. Takýto postup, keď napriek akceptovaným pochybnostiam o nezaújatosti nebol následný postup daňového riaditeľstva považovaný za nezákonný, je porušením označených základných práv. Ďalšou otázkou bolo, či je vôbec možné vykonať daňovú kontrolu zamestnancami iného daňového úradu, než ktorý je miestne príslušný. Sťažovateľ napádal tento postup tak v námietkach, ako aj v žalobe a tvrdil, že uvedeným postupom sa mala vykonávať u neho daňová kontrola miestne nepríslušným správcom dane, resp. že postup daňového riaditeľstva bol v skutočnosti obchádzaním ustanovení zákona o správe daní o miestnej príslušnosti v daňovom konaní. Daňové riaditeľstvo argumentovalo s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 1 zákona o daňových orgánoch, podľa ktorého je daňové riaditeľstvo zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov, a preto nedošlo k pochybeniu, ak kontrolu mali vykonať osoby, ktoré síce neboli zamestnancami daňového úradu, ale boli zamestnancami daňového riaditeľstva. Túto argumentáciu si osvojil aj najvyšší súd. Sťažovateľ s týmto názorom nesúhlasí. Ustanovenie § 3 ods. 1 zákona o daňových orgánoch upravuje iba štátnozamestnanecký právny vzťah medzi daňovým riaditeľstvom a zamestnancami daňových úradov, ale je bez akéhokoľvek relevantného vzťahu k otázke miestnej príslušnosti a k otázke, kto je osobou oprávnenou konať v mene miestne príslušného správcu dane. Napokon aj citované ustanovenie zakotvuje, že daňové riaditeľstvo je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Pokiaľ by výklad okruhu osôb, ktoré sú oprávnené vystupovať ako zamestnanci miestne príslušného daňového úradu, bol taký, ako to uvádza najvyšší súd, potom by bol výraz „zamestnanci daňových orgánov“ použitý v citovanom zákonnom ustanovení absolútne nezrozumiteľný. Ak sú totiž určité

osoby zamestnancami daňového riaditeľstva, nemôžu byť zároveň zamestnancami iného orgánu, ktorý má právnu subjektivitu. Je teda zrejmé, že definíciou daňového riaditeľstva ako zamestnávateľa všetkých zamestnancov daňových orgánov nie je možné vysvetliť to, či zamestnanci jedného daňového úradu môžu vykonávať právomoci zamestnancov iného daňového úradu. Postupom aplikovaným v prípade sťažovateľa boli obídene ustanovenia zákona o správe daní, a to predovšetkým ustanovenia § 3 ods. 1 a § 24 ods. 1, 4 a 5. Najvyšší súd v snahe urobiť svoj právny názor akceptovateľným nahrádza v odôvodnení rozsudku pojem „zamestnanec daňového úradu“ vykonštruovaným pojmom „zamestnanci daňovej správy pôsobiaci síce na inom daňovom úrade, ale v zamestnaneckom pomere k daňovému riaditeľstvu“. Zákon však takýto pojem nepozná. Ak by sa prijal argument, podľa ktorého ktorýkoľvek zamestnanec ktoréhokoľvek daňového orgánu je oprávnený z titulu svojho postavenia zamestnanca daňového riaditeľstva vykonávať oprávnenia zamestnanca správcu dane na ktoromkoľvek daňovom orgáne, potom by bolo zbytočné a absurdné zdôvodňovať, prečo vôbec došlo k povereniu vykonať daňovú kontrolu u sťažovateľa zamestnancami Daňového úradu P. Z argumentácie najvyššieho súdu vyplýva na jednej strane, že takýto postup bol v súlade so zákonom o správe daní, no na druhej strane sa uvádzajú dôvody, pre ktoré k výkonu kontroly zamestnancami iného než miestne príslušného daňového úradu došlo. Pri akceptovaní argumentácie najvyššieho súdu by miestne príslušný daňový úrad mohol daňovú kontrolu vykonať aj prostredníctvom zamestnanca colného úradu, colného riaditeľstva, resp. obce. Pre posúdenie dodržania správnosti postupu v predmetnej veci však nie je podstatné, kto je zamestnávateľom zamestnanca daňového úradu, ale o zamestnanca ktorého daňového úradu ide. Preto ústavným právom sťažovateľa bolo, aby daňovú kontrolu vykonávali uňho zamestnanci miestne príslušného daňového úradu, a pokiaľ títo z dôvodu uvedeného v § 24 ods. 1 zákona o správe daní ju vykonávať nemohli, aby boli z vykonávania kontroly vylúčení a miestna príslušnosť bola v zmysle § 4 ods. 1 zákona o správe daní delegovaná inému daňovému úradu. Iný postup nemožno považovať za správny. V prospech argumentácie sťažovateľa svedčí skutočnosť, že rozhodnutím daňového riaditeľstva z 28. februára 2007 na základe návrhu daňového úradu bola delegovaná miestna príslušnosť vo veci sťažovateľa ako daňového subjektu na Daňový úrad K., keďže vyjadrenia sťažovateľa o zaujatosti

zamestnancov daňového úradu a námietky proti jeho postupu sú opodstatnené na delegovanie miestnej príslušnosti.

Sťažovateľ navrhol vydať nález, ktorým by ústavný súd vyslovil porušenie čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy a čl. 6 ods. 1 prvej vety dohovoru v konaní vedenom najvyšším súdom pod sp. zn. 3 Sžo KS 43/2006 s tým, aby bol rozsudok najvyššieho súdu z 27. septembra 2006 zrušený a vec vrátená na ďalšie konanie. Požaduje tiež priznanie primeraného finančného zadosťučinenia vo výške 100 000 Sk a náhradu trov konania.

Z vyjadrenia podpredsedníčky najvyššieho súdu z 3. novembra 2008 doručeného ústavnému súdu 6. novembra 2008 vyplýva, že označené práva sťažovateľa neboli porušené. Najvyšší súd sa plne stotožnil s právnymi závermi krajského súdu, ktorý dospel k záveru, že v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe nie je namietaný postup riaditeľa daňového úradu nezákonný, a pokiaľ daňové riaditeľstvo námietkam sťažovateľa nevyhovelo, nerozhodlo v rozpore so zákonom, pričom krajský súd svoje rozhodnutie aj náležite odôvodnil. Záver krajského súdu, podľa ktorého poverením zamestnancov Daňového úradu P. na vykonanie daňovej kontroly nemohlo dôjsť k porušeniu práv sťažovateľa, je vyjadrený aj v záveroch rozhodnutia najvyššieho súdu. Miestna príslušnosť daňového úradu ako správcu dane vo vzťahu k sťažovateľovi ako daňovému subjektu bola zachovaná aj napriek tomu, že na úkony daňovej kontroly boli riaditeľom daňového úradu poverení so súhlasom daňového riaditeľstva zamestnanci, ktorých pracoviskom je Daňový úrad P. Podľa § 1a písm. j) zákona o správe daní zamestnancom správcu dane je zamestnanec, ktorého zamestnávateľom je daňové riaditeľstvo. Tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého jeho právom vyplývajúcim z čl. 46 ods. 2 ústavy bolo, aby daňovú kontrolu vykonávali uňho zamestnanci daňového úradu, treba považovať za neakceptovateľné, lebo takéto subjektívne právo z ústavy, ale ani zo zákona o správe daní nevyplýva. Nezodpovedá obsahu spisov tvrdenie sťažovateľa, podľa ktorého o jeho námietkach proti postupu v daňovej kontrole rozhodol riaditeľ daňového úradu, ktorý bol z takéhoto konania vylúčený. Rozhodnutie o vylúčení riaditeľa v skutočnosti však neexistovalo. Niet žiadneho dôvodu spájať neskoršie rozhodnutie z 20. marca 2007 o delegovaní miestnej príslušnosti vo veci sťažovateľa ako daňového subjektu na Daňový úrad P. s doterajším konaním, ktoré

sa týkalo námietok proti postupu riaditeľa daňového úradu, a vnímať to ako potvrdenie oprávnenosti ním uplatňovaného nároku na personálne zloženie a určenie kontrolnej skupiny.

Z vyjadrenia sťažovateľa z 18. novembra 2008 doručeného ústavnému súdu faxom toho istého dňa a osobne do podateľne 19. novembra 2008 vyplýva, že sťažovateľ nesúhlasí so závermi najvyššieho súdu. Trvá na tom, že sa najvyšší súd nevysporiadal so všetkými jeho odvolacími námietkami. Ďalej poukazuje na skutočnosť, že správou daní sa rozumie aj daňová kontrola. Pokiaľ je v daňovom konaní oprávnený vykonávať určité úkony správca dane, musí ísť o miestne príslušného správcu dane. So zreteľom na túto okolnosť termín „zamestnanec správcu dane“ použitý v zákone o správe daní nie je možné vykladať v intenciách zákona o daňových orgánoch. Napokon požaduje z titulu náhrady trov právneho zastúpenia priznanie sumy 11 498 Sk.

## II.

Z poverenia na výkon opakovanej daňovej kontroly sp. zn. 709/320/11004/2005 z 11. apríla 2005 vyplýva, že riaditeľ daňového úradu poveril v zmysle § 4 ods. 3 písm. a) bodu 7 zákona o daňových orgánoch a § 15 zákona o správe daní štyri pracovníčky Daňového úradu P. vykonaním opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty u sťažovateľa ako daňového subjektu.

Z dvoch oznámení daňového úradu o výkone daňovej kontroly sp. zn. 709/320/11453/05/KLE a sp. zn. 709/320/11451/05/KLE z 13. apríla 2005 vyplýva, že daňová kontrola u sťažovateľa týkajúca sa rôznych zdaňovacích období začne 16. mája 2005, pričom výkonom kontroly sú poverené štyri pracovníčky Daňového úradu P.

Zo záznamu spísaného 25. mája 2005 na exekútorskom úrade sťažovateľa vyplýva, že sťažovateľ namietal účasť zamestnancov nie miestne príslušného správcu dane na daňovej kontrole.

Z podania sťažovateľa z 30. mája 2005 adresovaného daňovému riaditeľstvu vyplýva, že namieta postup zamestnanca správcu dane v daňovom konaní (predstaveného)

spočívajúci v prekročení jeho právomocí v riadiacej činnosti tým, že výkonom daňovej kontroly poveril pracovníčky, ktoré nepracujú na miestne príslušnom daňovom úrade.

Z rozhodnutia daňového riaditeľstva sp. zn. I/223/6132-40962/2005/991545-r z 27. júna 2005 vyplýva, že námietke sťažovateľa z 30. mája 2005 proti postupu zamestnanca správcu dane – riaditeľa daňového úradu, v daňovom konaní sa nevyhovuje. Podľa názoru daňového riaditeľstva námietky sťažovateľa týkajúce sa prekročenia právomocí riaditeľa daňového úradu nie sú opodstatnené. V zmysle zákona č. 312/2001 Z. z. o štátnej službe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o štátnej službe“) služobným úradom všetkých zamestnancov daňových orgánov v Slovenskej republike je daňové riaditeľstvo. Zamestnancom správcu dane je zamestnanec, ktorého zamestnávateľom je daňové riaditeľstvo [§ 1a písm. j) zákona o správe daní]. Z toho vyplýva, že zamestnanec daňových orgánov môže byť vyslaný na služobnú cestu pre účely vykonania daňovej kontroly v pôsobnosti daňového riaditeľstva. Nariadiť výkon služobnej cesty zamestnancovi, v rámci ktorej má vykonať daňovú kontrolu, pre výkon ktorej je príslušný iný daňový úrad, mu môže jeho určený predstavený, ktorý je oprávnený dávať mu pokyny. V takomto prípade sa vysielanému zamestnancovi uloží povinnosť plniť na služobnej ceste príkazy riaditeľa miestne príslušného daňového úradu podľa § 9 zákona o štátnej službe. Predstaveným je nadriadený štátny zamestnanec, ktorý je oprávnený dávať podriadenému pokyny. Služobné predpisy určujú v medziach zákona o štátnej službe (§ 11 ods. 1) podrobnosti vykonávania štátnej služby, určujú rozsah oprávnenia predstavených dávať pokyny a plniť úlohy služobného úradu. Takým služobným predpisom je organizačný poriadok daňových orgánov. Podľa tohto poriadku daňový úrad riadi a za jeho činnosť zodpovedá riaditeľ. Na základe uvedeného je možné, aby riaditeľ daňového úradu riadil zamestnancov v priamej riadiacej pôsobnosti riaditeľov iných daňových úradov, pokiaľ títo zamestnanci sú vyslaní na služobnú cestu do obvodu územnej pôsobnosti daňového úradu, ktorý riadi, pre účely vykonania daňovej kontroly. Tento služobný predpis nie je v rozpore so zákonom. Všetci zamestnanci správcu dane, ktorých zamestnávateľom je daňové riaditeľstvo, sú povinní zachovávať daňové tajomstvo. Sprístupnenie daňového tajomstva inému správcovi dane na účely správy daní, medzi ktoré patrí aj daňová kontrola, sa nepovažuje za porušenie

daňového tajomstva. Vykonávať daňovú kontrolu je oprávnený správca dane, ktorým je daňový úrad príslušný pre výkon správy daní podľa zákona o správe daní a v zmysle § 4 ods. 3 zákona o daňových orgánoch. Keďže miestne príslušný správca dane požiadal v prípade sťažovateľa daňové riaditeľstvo o zabezpečenie výkonu opakovanej daňovej kontroly zamestnancami iného daňového úradu, ktorý sa nenachádza v územnej pôsobnosti pracoviska K., daňové riaditeľstvo žiadosti vyhovel a požiadalo o vykonanie kontroly zamestnancami Daňového úradu P. Týmto postupom nedošlo k delegovaniu miestnej príslušnosti v zmysle § 4 zákona o správe daní, ako sa mylne domnieva sťažovateľ. Miestne príslušným správcom dane zostal i naďalej daňový úrad s tým, že kontrolu vykonávajú poverení zamestnanci Daňového úradu P. Celá dokumentácia týkajúca sa daňovej kontroly musí byť vyhotovená v mene miestne príslušného daňového úradu. Akýkoľvek iný postup by bol v rozpore so zákonom o správe daní. Dôvodom takéhoto postupu bola skutočnosť, že sťažovateľ spochybnil nezaujatosť pracovníkov miestne príslušného daňového úradu.

Z rozsudku krajského súdu č. k. 5 S 54/2005-37 z 22. februára 2006 vyplýva, že žaloba sťažovateľa proti daňovému riaditeľstvu o preskúmanie rozhodnutia z 27. júna 2005 bola zamietnutá. Podľa názoru krajského súdu v konaní nebolo sporné, že riaditeľ daňového úradu požiadal daňové riaditeľstvo o vykonanie daňových kontrol u sťažovateľa zamestnancami iného daňového úradu, pričom daňové riaditeľstvo tejto žiadosti vyhovel. Zaoberať sa motívom takéhoto konania riaditeľa daňového úradu je pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia právne bezvýznamné. Rozhodujúce je iba to, či riaditeľ daňového úradu bol oprávnený poveriť zamestnancov Daňového úradu P. vykonaním daňových kontrol u sťažovateľa a či nevyhovením námietke sťažovateľa proti tomuto postupu riaditeľa daňového úradu došlo k ukráteniu sťažovateľa na jeho právach. Daňový úrad bol oprávnený realizovať daňovú kontrolu voči sťažovateľovi. Daňové riaditeľstvo je v zmysle § 3 ods. 1 zákona o daňových orgánoch zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Preto riaditeľ daňového úradu bol oprávnený na základe súhlasu daňového riaditeľstva poveriť vykonaním daňových kontrol u sťažovateľa zamestnancov Daňového úradu P. Poverení zamestnanci Daňového úradu P. mali realizovať svoje oprávnenia v rámci daňovej kontroly u sťažovateľa v mene miestne príslušného správcu dane–daňového úradu. Preto poverením zamestnancov Daňového úradu P. vykonať daňovú kontrolu u sťažovateľa

nemohlo dôjsť k porušeniu práv sťažovateľa podľa čl. 46 ods. 1 ústavy. Keďže organizačný poriadok daňových orgánov vydaný daňovým riaditeľstvom v roku 2005 ako služobný predpis v zmysle § 11 ods. 1 a 2 zákona o štátnej službe je normatívnym správny aktom (nie teda individuálnym správny aktom), nemôže podliehať súdnemu prieskumu v správnom súdnictve. Súd sa rovnako nemôže zaoberať námietkami sťažovateľa týkajúcimi sa porušenia práv zamestnancov Daňového úradu P. z dôvodu, že služobný predpis nemôže rozšíriť povinnosti štátneho zamestnanca o povinnosť vykonávať pokyny iného štátneho zamestnanca, ktorý nie je jeho nadriadeným. Žiaden subjekt nie je totiž aktívne legitimovaný na podanie žaloby v správnom súdnictve v prospech inej osoby.

Z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžo KS 43/2006 z 27. septembra 2006 vyplýva, že ním bol potvrdený rozsudok krajského súdu č. k. 5 S 54/2005-37 z 22. februára 2006. Podľa názoru najvyššieho súdu skutkový stav veci nie je medzi účastníkmi sporný. Pokiaľ ide o právne posúdenie, t. j. či daňové riaditeľstvo rozhodlo v súlade so zákonom o námietkach sťažovateľa proti postupu riaditeľa daňového úradu, dospel aj najvyšší súd k záveru, že v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe nie je namietaný postup nezákonný, a pokiaľ daňové riaditeľstvo námietkam nevyhovelo, nerozhodlo v rozpore so zákonom. Najvyšší súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s právnymi závermi krajského súdu a osobitne poukazuje na to, že výkon daňovej kontroly uskutočňoval miestne príslušný správca dane, pričom v jeho mene riaditeľ daňového úradu určil–poveril zamestnancov daňovej správy na vykonanie daňovej kontroly. Podľa § 3 ods. 1 zákona o daňových orgánoch daňové riaditeľstvo sa zriaďuje pre územné obvody všetkých daňových úradov a je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Podľa § 1a písm. j) zákona o správe daní zamestnancom správcu dane je zamestnanec, ktorého zamestnávateľom je daňové riaditeľstvo, colný úrad, colné riaditeľstvo alebo obec. Najvyšší súd preto nad rámec dôvodov uvedených krajským súdom poukazuje tiež na to, že zákon o daňových orgánoch nadobudol účinnosť 1. mája 2001 a upravil organizáciu a pôsobnosť orgánov daňovej správy, ako aj zamestnanecký pomer zamestnancov k daňovému riaditeľstvu a niektoré osobitosti ich postavenia. 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

správca dane. Ak potom daňové riaditeľstvo vyhoveló žiadosti riaditeľa daňového úradu a umožnilo, aby sa na výkone opakovanej daňovej kontroly nariadenej daňovým úradom 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 ani k obchádzaniu ustanovenia zákona o miestnej príslušnosti správcu dane. Uvedeným postupom nebol sťažovateľ 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.

Z rozhodnutia daňového riaditeľstva sp. zn. VI/230/64/697/2007 z 28. februára 2007 vyplýva, že sa v zmysle § 4 ods. 1 zákona o správe daní vyhoveló návrhu daňového úradu na delegovanie miestnej príslušnosti a miestna príslušnosť na správu daní sťažovateľa ako daňového subjektu sa delegovala z daňového úradu na Daňový úrad K. odo dňa nasledujúceho po dni doručenia rozhodnutia. Podľa názoru daňového riaditeľstva uvádzané dôvody, ktorými sú vyjadrenia sťažovateľa o zaujatosti zamestnancov daňového úradu a námietky proti postupu daňového úradu pri rozhodovaní, sú opodstatnené na delegovanie miestnej príslušnosti v súlade so zásadami daňového konania uvedenými v § 2 zákona o správe daní.

### III.

Podľa čl. 127 ods. 1 ústavy ústavný súd rozhoduje o sťažnostiach fyzických osôb alebo právnických osôb, ak namietajú porušenie svojich základných práv alebo slobôd, alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, ak o ochrane týchto práv a slobôd nerozhoduje iný súd.

Podľa čl. 127 ods. 2 ústavy ak ústavný súd vyhovie sťažnosti, svojím rozhodnutím vysloví, že právoplatným rozhodnutím, opatrením alebo iným zásahom boli porušené práva alebo slobody podľa odseku 1, a zruší také rozhodnutie, opatrenie alebo iný zásah.

Ak porušenie práv alebo slobôd podľa odseku 1 vzniklo nečinnosťou, ústavný súd môže prikázať, aby ten, kto tieto práva alebo slobody porušil, vo veci konal. Ústavný súd môže zároveň vec vrátiť na ďalšie konanie, zakázať pokračovať v porušovaní základných práv a slobôd alebo ľudských práv a základných slobôd vyplývajúcich z medzinárodnej zmluvy, ktorú Slovenská republika ratifikovala a bola vyhlásená spôsobom ustanoveným zákonom, alebo ak je to možné, prikázať, aby ten, kto porušil práva alebo slobody podľa odseku 1, obnovil stav pred porušením.

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 takéhoto 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 vyvedené závery boli zjavne neodôvodnené alebo arbitrárne, a tak z ústavného hľadiska neospravedlniteľné 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 P., 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 P. 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 P.

„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 obídniu 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. 3 Sžo KS 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).

Sťažovateľ požiadal o priznanie trov právneho zastúpenia advokátkou v celkovej sume 11 498 Sk.

Ústavný súd považoval požiadavku za dôvodnú a priznal sumu 381,66 € ako protihodnotu čiastky 11 498 Sk. Ide o 2 úkony právnych služieb v roku 2007 po 2 970 Sk (prevzatie a príprava zastúpenia, sťažnosť), 1 úkon v roku 2008, a to 3 176 Sk (replika), 2 režijné paušály po 178 Sk a 1 režijný paušál 190 Sk, ako aj daň z pridanej hodnoty v sume 1 836 Sk (bod 3 výroku nálezu).

Sťažovateľ napokon požadoval priznanie primeraného finančného zadosťučinenia v sume 100 000 Sk.

Priznanie primeraného finančného zadosťučinenia ako náhrady nemajetkovej ujmy prichádza do úvahy predovšetkým v tých prípadoch, keď porušenie základného práva alebo slobody nie je už možné napraviť, a to napríklad zrušením protiústavného rozhodnutia či opatrenia, prípadne uvedením do pôvodného stavu (napr. I. ÚS 15/02, I. ÚS 139/02, II. ÚS 152/08).

V danom prípade porušenie základného práva sťažovateľa je v plnej miere kompenzované (popri vyslovení porušenia základných práv) zrušením rozsudku najvyššieho súdu a vrátením veci na ďalšie konanie. Preto nebolo možné vyhovieť požiadavke sťažovateľa na priznanie primeraného finančného zadosťučinenia (bod 4 výroku nálezu).

Vzhľadom na čl. 133 ústavy, podľa ktorého proti rozhodnutiu ústavného súdu nemožno podať opravný prostriedok, treba pod právoplatnosťou nálezu uvedenou vo výroku tohto rozhodnutia rozumieť jeho doručenie účastníkom konania.

Z uvedených dôvodov ústavný súd rozhodol tak, ako to vyplýva z výrokovej časti tohto rozhodnutia.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať opravný prostriedok.

V Košiciach 10. decembra 2009