



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 386/08-24

Ústavný súd Slovenskej republiky na neverejnom zasadnutí senátu 25. novembra 2008 predbežne prerokoval sťažnosť JUDr. Ing. K. M., M., zastúpeného advokátkou JUDr. I. R., Advokátska kancelária, K., vo veci namietaného porušenia základných práv zaručených čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky a práva zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vydaným v konaní vedenom pod sp. zn. 3 SžoKS 166/2006 a takto

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

Sťažnosť JUDr. Ing. K. M. o d m i e t a ako zjavne neopodstatnenú.

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

Ústavnému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ústavný súd“) bola 22. apríla 2008 doručená sťažnosť JUDr. Ing. K. M., M. (ďalej len „sťažovateľ“ alebo „žalobca“), v ktorej namieta porušenie základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), základného práva na súdne preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky (ďalej len „najvyšší súd“) vydaným 7. decembra 2007 v konaní vedenom pod sp. zn. 3 SžoKS 166/2006.

Z obsahu predloženej sťažnosti i z jej príloh vyplýva, že sťažovateľ adresoval 14. novembra 2005 Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky (ďalej len „daňové riaditeľstvo“ alebo „žalovaný“) podanie označené ako „*Námietka proti postupu zamestnanca správcu dane – predstaveného – riaditeľa Daňového úradu Prešov I*“, v ktorom riaditeľovi Daňového úradu Prešov I vytýkal, že „*neriadi zamestnancov služobného úradu Prešov I, ktorí patria pod jeho pôsobnosť (územnú, vecnú, miestnu) a prenechal v rozpore so zákonom riadiacu činnosť a vydávanie pokynov na iného predstaveného – riaditeľa Daňového úradu Košice V. Neoprávnené delegovanie riadiacej právomoci a vydávanie pokynov vykonal iba na základe Príkazu na služobnú cestu. To odporuje všeobecne záväzným právnym predpisom, pretože predstavený služobného úradu Prešov I riadi a vydáva pokyny a zodpovedá za podriadených zamestnancov aj na služobnej ceste.*“.

V ten istý deň sťažovateľ adresoval daňovému riaditeľstvu i ďalšie podanie označené ako „*Sťažnosť na nesprávny a nezákonný postup riaditeľa Daňového úradu Košice V a riaditeľa Daňového úradu Prešov I*“, v ktorom vytýkal riaditeľovi Daňového úradu Košice V, že v rozpore s ustanoveniami 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“) „*vydáva pokyny nepodriadeným zamestnancom na vykonávanie štátnej služby a riadi ich, aj keď ide o zamestnancov Daňového úradu Prešov I, ktorí sú podriadení iba predstavenému riaditeľovi Daňového úradu Prešov I*“.

Daňové riaditeľstvo rozhodnutím č. I/223/13448-89528/2005/991545-r zo 16. decembra 2005 námietke sťažovateľa proti postupu riaditeľa Daňového úradu Košice V nevyhovelo. Vychádzalo pritom zo zisteného skutkového stavu spočívajúceho v tom, že na základe žiadostí Daňového úradu Košice V zo 4. februára 2005 a pracoviska daňového riaditeľstva v Košiciach z 21. februára 2005 adresovaných daňovému riaditeľstvu (so sídlom v Banskej Bystrici) bol Daňový úrad Prešov I daňovým riaditeľstvom požiadany o zabezpečenie vykonania daňových kontrol u sťažovateľa (kontrola dane z pridanej

hodnoty za obdobia február až december 2001, január 2002 a opakovaná kontrola za december 2000), pretože zamestnanci Daňového úradu Košice V, ktorý bol miestne príslušný na vykonanie daňových kontrol, boli z výkonu týchto kontrol vylúčení pre pochybnosti o ich nezaujatosti. Podľa právneho názoru daňového riaditeľstva opierajúceho sa o ustanovenia 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 a poplatkov“), zákona o štátnej službe a služobného predpisu – organizačného poriadku daňových orgánov *„je možné, aby riaditeľ daňového úradu riadil zamestnancov v priamej riadiacej pôsobnosti riaditeľov iných daňových úradov, pokiaľ títo zamestnanci budú vyslaní na služobnú cestu do obvodu územnej pôsobnosti daňového úradu ktorý riadi, za účelom vykonania daňovej kontroly“*. V prípade sťažovateľa tak podľa daňového riaditeľstva miestne príslušným správcom dane bol Daňový úrad Košice V *„s tým, že fyzicky kontrolu vykonávajú poverení zamestnanci Daňového úradu Prešov I“*.

Rozhodnutie daňového riaditeľstva napadol sťažovateľ žalobou o preskúmanie jeho zákonnosti podanou podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „OSP“).

Svoj žalobný návrh sťažovateľ argumentačne podporil tvrdením, že *„ak na jednej strane žalovaný z dôvodu, že spochybnil nezaujatosť pracovníkov miestne príslušného daňového úradu, požiadal o výkon daňovej kontroly Daňový úrad Prešov I, sám tým akceptoval, že možno mať pochybnosti o nezaujatosti zamestnancov miestne príslušného správcu dane“*. Sťažovateľovi sa potom *„javí ako absurdný taký postup, ak zamestnanci miestne príslušného správcu dane nevykonávajú daňovú kontrolu u žalobcu (sťažovateľa – pozn.), ale riaditeľ daňového úradu, zamestnanec toho istého správcu dane, môže svojimi pokynmi túto kontrolu riadiť“*.

Sťažovateľ v podanej žalobe takisto tvrdil, že daňové riaditeľstvo posudzovalo existujúci skutkový stav *„podľa nesprávnych ustanovení právnych predpisov“*. O jeho druhom podaní zo 14. novembra 2005 označenom ako *„Sťažnosť ...“* totiž daňové riaditeľstvo rozhodovalo podľa ustanovení zákona o správe daní a poplatkov. Sťažovateľ

zastával názor, že „jeho sťažnosť proti postupu riaditeľa Daňového úradu Košice V nesmerovala proti takému postupu, v ktorom sa rozhodovalo o právach a povinnostiach daňových subjektov“, a preto „nebolo možné a nebolo správne zo strany žalovaného, ak o tejto sťažnosti rozhodol podľa ustanovenia § 50 ods. 3“ zákona o správe daní a poplatkov, ktoré reguluje inštitút námietky.

Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) o žalobe sťažovateľa rozhodol rozsudkom č. k. 3 S 15/2006-103 z 9. novembra 2006 tak, že ju zamietol.

Ustanovenia zákona o správe daní a poplatkov i zákona o štátnej službe podľa názoru krajského súdu umožňujú situáciu, keď „riaditeľ daňového úradu riadi zamestnancov v priamej riadiacej pôsobnosti riaditeľov iných daňových úradov, pokiaľ títo zamestnanci budú vyslaní na služobnú cestu do obvodu územnej pôsobnosti daňového úradu, ktorý riadi za účelom vykonávania daňovej kontroly“. Miestnu príslušnosť Daňového úradu Košice V vo vzťahu k sťažovateľovi krajský súd nijak nespochybnil tvrdiac, že práve tento daňový orgán „vo vzťahu k žalobcovi konal s tým, že fyzicky daňovú kontrolu vykonávali poverení zamestnanci Daňového úradu Prešov I, ale celá dokumentácia týkajúca sa daňovej kontroly je vyhotovovaná v mene miestne príslušného daňového úradu. U žalobcu nedošlo k zmene miestnej príslušnosti správcu dane, preto mohol konať vo vzťahu k nemu len miestne príslušný daňový úrad, ktorým je Daňový úrad Košice V.“.

Podanie sťažovateľa zo 14. novembra 2005 označené ako „Sťažnosť ...“ krajský súd rovnako ako daňové riaditeľstvo z hľadiska jeho obsahu kvalifikoval ako námietku podľa § 50 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, preto postup daňového riaditeľstva pri vybavovaní tohto podania bol správny.

Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ 13. decembra 2006 odvolanie, ktorým žiadal tento rozsudok zmeniť tak, že sa jeho žalobe vyhovie. Podané odvolanie založil sťažovateľ na dvoch odvolacích dôvodoch, a to na nesprávnom právnom posúdení veci a na nesprávnych skutkových zisteniach, z ktorých krajský súd vychádzal na základe vykonaných dôkazov.

Sťažovateľ v odvolaní hodnotil ako zásadné pochybenie krajského súdu spočívajúce v tom, že „pre posúdenie zákonnosti alebo nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, sa obmedzil na konštatovanie, že podľa ustanovenia § 3 ods. 1 [zákona č. 150/2001 Z. z. o daňových orgánoch v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o daňových orgánoch“) – pozn.] – daňové riaditeľstvo je zamestnávateľom zamestnancov daňových orgánov. Toto ustanovenie, resp. časť z neho, má význam pre vzťah zamestnávateľ – zamestnanec, medzi daňovým riaditeľstvom a zamestnancami daňových orgánov, ale nemôže byť určujúcim pre posúdenie oprávnenia zamestnancov daňových orgánov vo vzťahu k daňovým subjektom. ... Ak by pre posúdenie oprávnenia ktoréhokoľvek zamestnanca ktoréhokoľvek daňového orgánu vykonávať úkony podľa Zákona č. 511/1992 Zb. nebolo významné, zamestnancom ktorého daňového orgánu ten-ktorý zamestnanec je, potom by bolo absurdné, aby tento zákon používal termín zamestnanci daňových orgánov. Títo by v takomto prípade boli len zamestnancami daňového riaditeľstva.“.

V tejto súvislosti sťažovateľ považoval „za vážne a zásadné pochybenie súdu I. stupňa, keď sa nevyrovnal so skutočnosťou, že Zákon č. 511/1992 Zb. používa zásadne termín zamestnanec správca 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 bez ohľadu na otázku miestnej príslušnosti.“.

Sťažovateľ tak zotrval na názore, že „nie je možný zákonný a správny taký postup, keď zamestnancom správca dane by mal byť zamestnanec miestne nepríslušného správca dane“.

Najvyšší súd rozsudkom zo 7. decembra 2007 vydaným v konaní vedenom pod sp. zn. 3 SžoKS 166/2006 napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

Najvyšší súd sa v plnom rozsahu stotožnil s právnymi závermi krajského súdu, pričom zdôraznil, 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“.* Najvyšší súd poukázal na stanovisko vyslovené v inom jeho rozhodnutí, podľa ktorého *«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 vyhoveló 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.»*.

Sťažovateľ vyvodzuje porušenie svojich označených základných práv v prvom rade z toho, že daňové riaditeľstvo, ale ani konajúce súdy sa vôbec nezaoberali *„námietskou uvedenou v žalobe“*, podľa ktorej *„z výkonu daňovej kontroly nebol vyňatý a vylúčený riaditeľ Daňového úradu Košice V, ktorého však je potrebné bez akýchkoľvek pochybností rovnako považovať za zamestnanca správcu dane“*. Sťažovateľ spochybnil nezaujatosť zamestnancov Daňového úradu Košice V, no napriek tomu *„o námietskach proti postupu v daňovej kontrole, ktoré sťažovateľ uviedol do zápisnice zo dňa 25.5.2005, rozhodoval zamestnanec správcu dane – riaditeľ Daňového úradu Košice V, teda zamestnanec, ktorý bol z takéhoto rozhodovania so zreteľom na ustanovenia § 24 ods. 1 v spojení s ustanovením § 15 ods. 17 Zákona č. 511/1992 Zb. vylúčený“*. Preto, ak najvyšší súd za takejto situácie *„neposkytol sťažovateľovi ochranu, ktorú mu v rámci konania o jeho žalobe ... poskytnúť mohol a mal, nielenže zasiahol do jeho práva podľa ustanovenia § 46 ods. 1, ale porušil aj sťažovateľovo právo podľa článku 6 ods. 1 Dohovoru na spravodlivé súdne konanie“*.

Druhým dôvodom sťažovateľom tvrdeného porušenia jeho základných práv je skutočnosť, že najvyšší súd si v otázke výkonu daňovej kontroly zamestnancami Daňového úradu Prešov I osvojil argumentáciu daňového riaditeľstva. Sťažovateľ totiž zastáva názor, 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, „keď kontrolou vykonávanou miestne príslušným správcom dane, teda Daňovým úradom Košice V uňho ako u daňového subjektu boli poverení zamestnanci iného daňového úradu boli obídené ustanovenia Zákona č. 511/1992 Zb. a to predovšetkým § 3 ods. 1 a § 24 ods. 1, 4 a ods. 5“.*

*Podľa sťažovateľa „akceptujúc argumentáciu najvyššieho súdu, obsiahnutú v napadnutom rozhodnutí ..., ktorá poukazuje na ustanovenia § 1a písm. j/ (zákona o správe daní a poplatkov – pozn.), by potom zamestnancom správcu dane oprávneným vykonávať daňovú kontrolu u sťažovateľa, bol aj zamestnanec colného úradu alebo 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. ... Sťažovateľ teda zotrváva na názore, že jeho právom vyplývajúcim z ustanovenia článku 46 ods. 2 Ústavy SR bolo, aby daňovú kontrolu vykonávali uňho zamestnanci Daňového úradu Košice V a v prípade, že títo z dôvodu uvedeného § 24 ods. 1 vykonávať kontrolu nemohli, aby boli z vykonávania kontroly vylúčení a miestna príslušnosť bola v súlade s ustanovením § 4 ods. 1 (zákona o správe daní a poplatkov – pozn.) delegovaná inému správcovi dane. Iný postup nemožno považovať za správny.“.*

*Na podporu svojho citovaného názoru sťažovateľ poukázal na rozhodnutie daňového riaditeľstva č. VI/230/64/697/2007 z 28. februára 2007, „ktorým tento orgán rozhodol na základe návrhu Daňového úradu Košice V o delegovanie miestnej príslušnosti vo veci daňového subjektu Ing. Mgr. K. M. tak, že tejto žiadosti vyhovel a delegoval miestnu príslušnosť na správu daní daňového subjektu z Daňového úradu Košice V na Daňový úrad Košice I od nasledujúceho dňa po dni doručenia rozhodnutia“.*

*V závere sťažnosti sťažovateľ navrhol, aby ústavný súd po prijatí na ďalšie konanie takto rozhodol:*

*„Právo sťažovateľa*

*- na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy súdom zakotvené v článku 46 ods. 2 Ústavy SR,*

- domáhať sa zákonom ustanoveným postupom svojho práva na súde zakotvené v článku 46 ods. 1 Ústavy SR,

- na spravodlivé súdne konanie zakotvené v článku 6 ods. 1 vety prvej Dohovoru, rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 SžoKS 166/2006 zo dňa 7. 12. 2007, bolo porušené.

Ústavný súd zrušuje napadnuté rozhodnutie a vec vracia Najvyššiemu súdu SR na nové konanie.

Ústavný súd Slovenskej republiky priznáva sťažovateľovi finančné zadosťučinenie vo výške 100.000,- Sk.

Odporca je povinný nahradiť sťažovateľovi všetky trovy tohto konania.“

## II.

Ústavný súd podľa ustanovenia § 25 ods. 1 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“) každý návrh predbežne prerokuje na neverejnom zasadnutí bez prítomnosti navrhovateľa.

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 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. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podmienky a podrobnosti o súdnej a inej právnej ochrane ustanoví zákon (čl. 46 ods. 4 ústavy).

Podľa čl. 51 ods. 1 ústavy domáhať sa práv uvedených v čl. 46 ústavy sa možno len v medziach zákonov, ktoré tieto ustavenia vykonávajú.

Podstata základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy spočíva v oprávnení každého domáhať sa ochrany svojich práv na súde. Tomuto oprávneniu zodpovedá povinnosť súdu nezávisle a nestranne vo veci konať tak, aby bola právu, ktorého porušenie sa namieta, poskytnutá ochrana v medziach zákonov, ktoré tento článok ústavy o základnom práve na súdnu ochranu vykonávajú (čl. 46 ods. 4 ústavy v spojení s čl. 51 ods. 1 ústavy).

Reálne uplatnenie základného práva na súdnu ochranu predpokladá, že účastníkovi súdneho konania sa táto ochrana dostane v zákonom predpokladanej kvalite, pričom výklad a používanie zákonných ustanovení príslušných procesných predpisov musí v celom rozsahu rešpektovať základné právo účastníkov na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Podľa čl. 6 ods. 1 dohovoru každý má právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom zriadeným zákonom.

Pri predbežnom prerokovaní každého návrhu ústavný súd skúma, či dôvody uvedené v ustanovení § 25 ods. 2 zákona o ústavnom súde nebránia jeho prijatiu na ďalšie konanie. Podľa tohto ustanovenia návrhy vo veciach, na prerokovanie ktorých nemá ústavný súd právomoc, návrhy, ktoré nemajú náležitosti predpísané zákonom, neprípustné návrhy alebo návrhy podané niekým zjavne neoprávneným, ako aj návrhy podané oneskorene môže ústavný súd na predbežnom prerokovaní odmietnuť uznesením bez ústneho pojednávania. Ústavný súd môže odmietnuť aj návrh, ktorý je zjavne neopodstatnený.

Ústavný súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej o zjavne neopodstatnený návrh ide vtedy, ak ústavný súd pri jeho predbežnom prerokovaní nezistí žiadnu možnosť porušenia označeného základného práva alebo slobody, reálnosť ktorej by mohol posúdiť po jeho prijatí na ďalšie konanie (I. ÚS 66/98). Teda úloha ústavného súdu pri predbežnom prerokovaní návrhu nespočíva v tom, aby určil, či preskúmanie veci predloženej navrhovateľom odhalí existenciu porušenia niektorého z práv alebo slobôd

zaručených ústavou, ale spočíva len v tom, aby určil, či toto preskúmanie vylúči akúkoľvek možnosť existencie takéhoto porušenia. Ústavný súd teda môže pri predbežnom prerokovaní odmietnuť taký návrh, ktorý sa na prvý pohľad a bez najmenej pochybnosti javí ako neopodstatnený (I. ÚS 4/00).

Dôvodom na odmietnutie návrhu pre jeho zjavnú neopodstatnenosť je absencia priamej súvislosti medzi označeným základným právom alebo slobodou na jednej strane a namietaným konaním alebo iným zásahom do takéhoto práva alebo slobody na strane druhej. Inými slovami, ak ústavný súd nezistí relevantnú súvislosť medzi namietaným postupom orgánu štátu a základným právom alebo slobodou, porušenie ktorých navrhovateľ namieta, vysloví zjavnú neopodstatnenosť sťažnosti a túto odmietne (obdobne napr. III. ÚS 263/03, II. ÚS 98/06, III. ÚS 300/06).

K prvej sťažnostnej námietke týkajúcej sa oprávnenia riaditeľa Daňového úradu Košice V riadiť výkon daňovej kontroly u sťažovateľa pracovníkmi Daňového úradu Prešov I ústavný súd uvádza, že z príloh sťažnosti je jednoznačné, že v čase výkonu predmetných daňových kontrol nebol riaditeľ Daňového úradu Košice V vylúčený z úkonov tvoriacich obsah správy daní. Sťažovateľ totiž sám v správnej žalobe z 28. februára 2006 poukázal na iné konanie vedené na krajskom súde pod sp. zn. 6 S 54/05, v ktorom bolo preskúmané rozhodnutie daňového riaditeľstva z 27. júna 2005 vyvolané námietkou sťažovateľa. Týmto rozhodnutím daňové riaditeľstvo rozhodlo o nevyľúčení riaditeľa Daňového úradu Košice V „*vo veci daňových kontrol a opakovanej kontroly*“. Z vyjadrenia daňového riaditeľstva k žalobe sťažovateľa i z odôvodnenia rozsudku krajského súdu z 9. novembra 2006 ústavný súd zistil, že konanie krajského súdu sp. zn. 6 S 54/05 bolo napokon aj zastavené uznesením č. k. 6 S 54/2005-40 z 13. apríla 2006, teda žalobe sťažovateľa zjavne nebolo vyhovené a rozhodnutie daňového riaditeľstva o nevyľúčení riaditeľa Daňového úradu Košice V tak ostalo platné, účinné i právoplatné.

Je teda zrejmé, že riaditeľ Daňového úradu Košice V nebol vo veci daňových kontrol sťažovateľa vylúčený z konania postupom podľa § 24 zákona o správe daní a poplatkov, a preto je nepochybné, že riadiť zamestnancov vykonávajúcich kontrolu a dávať im pokyny mohol. Prvú námietku sťažovateľa tak ústavný súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

Okrem toho k prvej námietke sťažovateľa ústavný súd tiež zdôrazňuje, že obsah jeho odvolania proti rozsudku krajského súdu nedokazuje, že by v ňom bol vytýkal krajskému súdu nedostatok spočívajúci v nevysporiadaní sa s tvrdením o vylúčení riaditeľa Daňového úradu Košice V z výkonu daňových kontrol na základe pochybností o nezaujatosti. Preto sa najvyšší súd ani s takýmto argumentom sťažovateľa nemusel vo svojom rozhodnutí vysporiadať.

Druhá námietka sťažovateľa smerovala k spochybneniu oprávnenia na výkon daňovej kontroly zamestnancami daňovej správy zaradenými organizačne na inom daňovom úrade, ako je ten, ktorý je miestne príslušný.

Ústavný súd zistil, že konajúce súdy sa poukazom na ustanovenia zákona o štátnej službe, zákona o správe daní a poplatkov i zákona o daňových orgánoch touto otázkou v odôvodneniach svojich rozhodnutí dostatočným spôsobom zaoberali. V tejto súvislosti ústavný súd v zhode s konajúcimi súdmi uvádza, že v posudzovanom prípade nedošlo k zmene miestnej príslušnosti na výkon daňovej kontroly u sťažovateľa. Všetky kontrolné úkony realizoval Daňový úrad Košice V ako miestne príslušný správca dane oprávnený daňovú kontrolu u sťažovateľa vykonávať. V dôsledku uplatnenia inštitútu vylúčenia zamestnancov správcu dane však nastala v sťažovateľovom prípade špecifická situácia, keď zamestnanci Daňového úradu Košice V nemohli daňovú kontrolu u sťažovateľa vykonať pre pochybnosti o ich nezaujatosti pri výkone tejto kontroly, a preto orgány daňovej správy zabezpečili výkon kontroly zamestnancami zaradenými organizačne na inom daňovom úrade.

Argument sťažovateľa, ktorý v tejto súvislosti viackrát naznačil, že pri rešpektovaní výkladu všeobecných súdov by daňovú kontrolu uňho mohol vykonať fakticky ktorýkoľvek zamestnanec daňovej správy, nemá oporu v právnych názoroch krajského súdu a najvyššieho súdu vyslovených v ich rozhodnutiach. V daňovom konaní musia jednotliví správcovia daní dôsledne rešpektovať nielen miestnu príslušnosť, ale aj príslušnosť vecnú. V žiadnom prípade tak neprichádza do úvahy, aby daňovú kontrolu daní spravovaných daňovými úradmi vykonávali u sťažovateľa colné úrady alebo obce tak, ako to sťažovateľ

v odôvodnení svojej sťažnosti naznačil. Ani postup zvolený daňovým riaditeľstvom spočívajúci v zabezpečení výkonu daňovej kontroly zamestnancami zaradenými na inom ako miestne príslušnom daňovom úrade nemožno považovať za pravidelný, či štandardný. Takýto postup je odôvodnený len v prípade, ktorý práve u sťažovateľa nastal, keď zamestnanci zaradení u miestne príslušného správca dane v dôsledku ich vylúčenia z výkonu daňovej kontroly túto nemohli vykonať. Ak teda daňové riaditeľstvo ako subjekt vystupujúci v pozícii zamestnávateľa jednotlivých pracovníkov daňových úradov vyriešilo vzniknutú situáciu podľa zákona o štátnej službe a podľa interného predpisu - organizačného poriadku daňových orgánov a prostredníctvom predstaveného vyslalo na výkon daňovej kontroly zamestnancov organizačne zaradených na Daňovom úrade Prešov I, nemožno voči jeho postupu nič namietat'. Skôr opačný postup, teda nevykonanie daňovej kontroly u sťažovateľa iba z dôvodu vylúčenia zamestnancov Daňového úradu Košice V z výkonu daňovej kontroly, by bolo možné považovať za postup odporujúci požiadavke vyjadrenej v § 2 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, podľa ktorého sa v daňovom konaní nielen dbá na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, ale sa chránia i záujmy štátu a obcí. Pritom právo sťažovateľa na to, aby daňovú kontrolu vykonával uňho miestne príslušný správca dane, nebolo vzhľadom na už uvedené porušené.

Pokiaľ ide o argument sťažovateľa spočívajúci v názore, že vzniknutú situáciu mali daňové orgány riešiť delegáciou podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov tak, ako sa to aj neskôr stalo (rozhodnutím daňového riaditeľstva č. VI/230/64/697/2007 z 28. februára 2007), ústavný súd zdôrazňuje, že v daňovom konaní sa uplatňuje okrem iného aj zásada hospodárnosti a procesnej ekonómie. Jej podstata tkvie v povinnosti konajúcich správcov dane realizovať procesný postup v konkrétnej veci tak, aby sa právam daňového subjektu, ale aj oprávneným záujmom daňovo-oprávneného subjektu poskytla ochrana v čo najkratšom čase pri dôslednom rešpektovaní ich procesných práv.

V sťažovateľovom prípade potom, ako nastala situácia, keď zamestnanci organizačne zaradení na Daňovom úrade Košice V nemohli pre ich vylúčenie vykonať daňové kontroly, mali orgány daňovej správy v prvom rade možnosť zabezpečiť výkon daňových kontrol zamestnancami iného správca dane pod riadiacou právomocou riaditeľa Daňového úradu

Košice V, teda za súčasného zachovania miestnej príslušnosti tohto daňového úradu, čo aj využili. Druhým možným riešením vzniknutej situácie bola delegácia, teda prenos miestnej príslušnosti na iného ako zo zákona miestne príslušného správcu dane. Toto druhé riešenie však vyžaduje rozhodnutie orgánu bezprostredne nadriadeného správcovi dane, ktoré sa vydáva buď z podnetu správcu dane alebo na návrh daňového subjektu. Obsah predloženej sťažnosti ani obsah jej príloh nepreukazujú, že by bol sťažovateľ navrhoval delegovanie miestnej príslušnosti na iného správcu dane. Na základe toho bolo vecou uváženia orgánu bezprostredne nadriadeného Daňovému úradu Košice V, aby zvolil jednu z už naznačených možností riešenia vzniknutej situácie. Preto, ak najprv využil možnosť zabezpečenia výkonu daňových kontrol zamestnancami daňovej správy zaradenými na inom daňovom úrade (procesne a formálne menej náročný postup), a až neskôr (zrejme v dôsledku viacnásobného namietania nezaujatosti zamestnancov zaradených na Daňovom úrade Košice V) sa na základe návrhu miestne príslušného správcu dane priklonil k delegácii podľa § 4 zákona o správe daní a poplatkov, možno konštatovať, že dodržal požiadavky vyplývajúce zo spomenutej zásady hospodárnosti a procesnej ekonomie daňového konania.

Ústavný súd tak v rámci predbežného prerokovania predloženej sťažnosti nezistil žiadne skutočnosti, ktoré by signalizovali možné zistenie takej arbitrárnosti alebo zjavnej neodôvodnenosti právnych a skutkových záverov najvyššieho súdu (I. ÚS 13/00, III. ÚS 151/05, III. ÚS 344/06) v rámci meritórneho prerokovania sťažnosti, ktoré by mohli viesť k zisteniu odopretia súdnej ochrany týmito súdmi v kvalite a rozsahu vedúcom ku konštatovaniu porušenia základného práva na súdnu ochranu zaručeného čl. 46. ods. 1 ústavy a práva na spravodlivé súdne konanie zaručeného čl. 6 ods. 1 dohovoru. V tejto časti tak ústavný súd hodnotí predmetnú sťažnosť ako zjavne neopodstatnenú.

Napokon v sťažnostnom petite sťažovateľ žiadal, aby ústavný súd vyslovil aj porušenie jeho základného práva na súdny prieskum správnych rozhodnutí zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy. Porušenie tohto základného práva sťažovateľ videl v tom, že daňové kontroly uňho nevykonávali zamestnanci daňovej správy zaradení na Daňovom úrade Košice V, ale zamestnanci organizačne zaradení na inom, miestne nepríslušnom daňovom úrade.

Na základe takejto konštrukcie ústavný súd konštatuje podmienenosť vyslovenia porušenia základného práva zaručeného čl. 46 ods. 2 ústavy vyslovením porušenia základného práva na súdnu ochranu. Keďže však pri predbežnom prerokovaní podanej sťažnosti ústavný súd nezistil žiadnu možnosť porušenia základného práva na súdnu ochranu, neprichádzalo by pri meritórnom prerokovaní sťažnosti do úvahy ani prípadné konštatovanie porušenia základného práva sťažovateľa garantovaného čl. 46 ods. 2 ústavy. Preto je predložená sťažnosť i v tejto časti zjavne neopodstatnená.

Vzhľadom na odmietnutie sťažnosti ako celku sa ústavný súd už nezaoberal ďalšími požiadavkami formulovanými sťažovateľom v sťažnosti.

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

V Košiciach 25. novembra 2008