

FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SLOVENSKEJ REPUBLIKY

INTERNÝ RIADIACI AKT č. 23/2017

Metodický pokyn k vylúčeniu zamestnanca

Vypracoval: Účinné od - do: Odbor daňovej metodiky, oddelenie metodiky daňového procesu

Stupeň utajenia: Sprístupnenie 17. marca 2017

verejnosti: Zrušenie iného IRA: Nie je predmetom utajovaných skutočností

Určený: Obsah: Nie

IRA č. 30/2012/1100404 Metodický pokyn k vylúčeniu zamestnanca

Pre finančnú správu

Úvod

1. oddiel Dôvody zaujatosti

2. oddiel Námietka zaujatosti a rozhodovanie

3. oddiel Námietka zaujatosti v procese daňovej kontroly

4. oddiel Záverečné ustanovenie

Úvod

Vylúčenie zamestnanca z daňového konania je upravené v § 60 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej daňový poriadok). Cieľom metodického pokynu je zabezpečiť jednotný postup pri aplikácii ustanovení § 60 daňového poriadku v procese daňovej kontroly a daňového konania.

Vylúčenie zamestnanca príslušného orgánu je procesný inštitút, ktorého zmyslom je zabezpečiť objektivnosť všetkých procesných úkonov v konaní vrátane objektivnosti rozhodnutia, ktoré bude vychádzať z úplného, presného a pravdivého zistenia skutkového stavu v súlade s ust. § 3 ods. 3 daňového poriadku. Týmto inštitútom sa realizuje zásada rovnosti účastníkov daňového konania (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), aby ich vec prejednal a o nej rozhodol nezaujatý zamestnanec. Podľa § 60 ods. 8 daňového poriadku sa ustanovenie o vylúčení zamestnanca vzťahuje aj na daňovú kontrolu. Námietku podľa ust. § 60 daňového poriadku nie je možné uplatniť v procese určovania dane podľa pomôcok ani v rámci miestneho zisťovania.

1. oddiel Dôvody zaujatosti

Dôvody zaujatosti daňový poriadok vymedzuje v § 60 ods. 1 a 2 nasledovne:

1./ Zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený, ak so zreteľom na jeho pomer k veci alebo k účastníkovi konania možno mať pochybnosť o jeho nezaujatosti.

Pojem zaujatosť nie je definovaný v daňovom poriadku. Priamu definíciu neobsahujú ani iné procesné právne predpisy t.j. správny poriadok (zákon č. 71/1967 Zb. v z. n. p.), trestný poriadok (zákon č. 301/2005 Z. z. v z. n. p.), správny súdny poriadok (zákon č. 162/2015 Z. z.), civilný sporový poriadok (zákon č. 160/2015 Z. z.). Teória práva zaujatosti vysvetľuje nasledovne: „Jedná sa o určitý pomer jedného subjektu voči inej osobe, ktorého prejavy nedávajú záruku o objektivnom vzťahu medzi nimi. Pomer je založený na osobnom, subjektívnom, subjektivistickom vzťahu, ktorého príčinou je dlhoročné priateľstvo, príbuzenský pomer, nepriateľský vzťah.“

Dôvodom na vylúčenie zamestnanca je existencia samotnej pochybnosti o jeho nezaujatosti. Pochybnosť o nezaujatosti je daná

- pomerom zamestnanca k veci, ktorá je predmetom konania
- pomerom zamestnanca k účastníkovi konania. Ide o prípady, kedy zamestnanec má príbuzenský vzťah, osvojený pomer k účastníkovi konania, alebo k účastníkovi konania má dôverný priateľský vzťah alebo naopak nepriateľský pomer a pod.

Z ustanovenia § 60 ods. 1 daňového poriadku vyplýva, že z daňového konania je vylúčený zamestnanec príslušného orgánu. Pod pojmom príslušný orgán na účely tohto ustanovenia je potrebné rozumieť správcu dane (daňový úrad, colný úrad, obec), Finančné riaditeľstvo SR, Ministerstvo financií SR [§ 4 ods. 1 a ods. 2 písm. a), b) daňového poriadku].

Účastník daňového konania je charakterizovaný v ust. § 59 daňového poriadku. Za účastníka daňového konania zákon považuje

- daňový subjekt,
- osobu, na ktorú podľa daňového poriadku alebo osobitného predpisu prešli z dlžníka povinnosti alebo na koho prešli podľa osobitného predpisu záväzky alebo
- osobu, od ktorej možno podľa daňového poriadku vyžadovať plnenie za daňového dlžníka.

Uvedené ustanovenie § 60 daňového poriadku sa vzťahuje na vylúčenie zamestnanca príslušného orgánu v ktoromkoľvek štádiu daňového konania bez ohľadu na to, či sa konanie začína, alebo sa vydáva rozhodnutie, či ide o konanie v prvom stupni alebo o konanie v druhom stupni (odvolacie konanie), o konanie o preskúmaní rozhodnutia mimo odvolacieho konania, o exekučné konanie vykonávané podľa štvrtej hlavy štvrtej časti daňového poriadku.

Pomer k veci ako okolnosť spochybňujúca nezaujatosť predpokladá situáciu, keď je zamestnanec zainteresovaný na výsledku daňového konania. Zákonom predpokladané dôvody podmieňujúce zaujatosť alebo nezaujatosť musia vyplývať z objektívnych skutočností. V zmysle uvedeného je dôvodom pre vylúčenie zamestnanca príslušného orgánu čo i len pochybnosť o jeho nezaujatosti. Existencia zaujatosti nie je predmetom dokazovania. Ak existuje len pochybnosť o nezaujatosti zamestnanca je to dôvodom, aby rozhodol priamy nadriadený o vylúčení resp. nevylúčení zamestnanca. Dôvodom pre vylúčenie nie sú okolnosti, ktoré spočívajú v postupe zamestnanca príslušného orgánu v daňovom konaní a rozhodovaní o veci.

Príklad: Zo strany daňového subjektu je zamestnanec správcu dane vystavovaný nátlaku formou priamych alebo nepriamych vyhrážok smerujúcich voči jeho osobe alebo voči jeho príbuzným. V tomto prípade nastali konkrétne pochybnosti o nezaujatosti zamestnanca správcu dane a zamestnanec oznámi svoju zaujatosť voči daňovému subjektu.

2./ Zamestnanec príslušného orgánu je z daňového konania vylúčený aj vtedy, ak sa v tej istej veci zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa.

V ustanovení § 60 ods. 2 daňový poriadok priamo určuje podmienku, že na konaní a rozhodnutí sa nemôže zúčastniť ten zamestnanec, ktorý sa zúčastnil daňového konania na orgáne nižšieho stupňa alebo vyššieho stupňa. Dôvodom na vylúčenie zamestnanca nie je prípad, ak zamestnanec druhostupňového orgánu metodicky usmerňoval prvostupňový orgán. Ide o prípad metodického usmernenia zamestnancom finančného riaditeľstva v súlade s § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov.

Príklad: Zamestnanec správcu dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu a vyrubovacie konanie. V súčasnosti je tento zamestnanec zamestnancom druhostupňového orgánu. Daňový subjekt podal podnet na preskúmanie zákonnosti vydaného rozhodnutia a podnet bol pridelený na rozhodnutie tomuto zamestnancovi, ktorý vykonal daňovú kontrolu, vykonal vyrubovacie konanie a vydal rozhodnutie. Zo zákona je tento zamestnanec vylúčený z preskúmania zákonnosti rozhodnutia, pretože sa zúčastnil na konaní na prvostupňovom orgáne.

2. oddiel Námietka zaujatosti a rozhodovanie

Daňový poriadok ukladá v § 60 ods. 3 zamestnancovi príslušného orgánu povinnosť neodkladne oznámiť príslušnému nadriadenému zamestnancovi pochybnosti týkajúce sa nezaujatosti uvedené v § 60 ods. 1 a 2 a aj ďalšie skutočnosti preukazujúce zaujatosť.

Podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku ak sa účastník daňového konania dozvie skutočnosti preukazujúce vylúčenie zamestnanca, môže podať príslušnému orgánu námietku zaujatosti. Námietka zaujatosti je podaním, ktoré musí obsahovať náležitosti podania stanovené v § 13 daňového poriadku ako aj náležitosti podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku.

V námietke zaujatosti musí byť uvedené:

- proti komu smeruje - v námietke zaujatosti musí byť konkretizovaná osoba, voči ktorej námietka zaujatosti smeruje,
- dôvod, pre ktorý má byť označený zamestnanec vylúčený z konania - t.j. pomer zamestnanca k veci, ktorá je predmetom konania alebo pomer zamestnanca k účastníkom konania; tieto dôvody musia byť v námietke konkretizované,
- údaj o tom, kedy sa účastník daňového konania dozvedel o dôvode vylúčenia,
- dôkazy na preukázanie svojho tvrdenia okrem tých, ktoré nemôže účastník daňového konania bez svojej viny pripojiť.

Námietka zaujatosti musí byť podaná najneskôr do pätnástich dní, odkedy sa o dôvodoch zaujatosti daňový subjekt dozvedel.

Na námietku zaujatosti, ktorá bola uplatnená po lehote, ako aj na podanie, ktoré nesplňa náležitosti námietky zaujatosti, sa neprihliada a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi tomu, kto námietku podal. To znamená, že pokiaľ námietka zaujatosti nebude obsahovať náležitosti podľa ustanovenia § 60 ods. 4 daňového poriadku, neuplatní sa výzva podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku, ale na námietku sa neprihliada, t.j. ako by nebola podaná a správca dane túto skutočnosť oznámi tomu, kto námietku podal.

Pokiaľ námietka neobsahuje náležitosti podania stanovené v § 13 ods. 2 a 3 daňového poriadku (napr. chýbajúci podpis) alebo nie je podaná elektronickými prostriedkami osobami, ktoré sú povinné doručovať písomnosti finančnej správe elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku, správca dane uplatní postup uvedený v § 13 ods. 8 až 10 daňového poriadku. To znamená, že vyzve účastníka daňového konania na odstránenie nedostatkov jeho podania s poučením, že ak nedostatky nebudú odstránené v lehote a v požadovanom rozsahu, resp. podané elektronickými prostriedkami, bude sa podanie považovať za nepodané.

Ak námietka zaujatosti nesplňa náležitosti podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku a zároveň nie je podaná elektronickými prostriedkami alebo nie je podpísaná, správca dane uplatní postup podľa § 13 ods. 8 až 10 daňového poriadku. V rámci súčinnosti správca dane vo výzve podľa § 13 ods. 8 zároveň uvedie informáciu, že ak námietka zaujatosti nebude spĺňať náležitosti podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku, na námietku sa neprihliada.

Ak účastník daňového konania vyhovie výzve podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku v plnom rozsahu a v určenej lehote, tzn. predloží námietku elektronickými prostriedkami alebo doplní chýbajúce náležitosti podania, avšak podá pôvodnú námietku, ktorá nespĺňa náležitosti námietky podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku, správca dane nebude na námietku prihliadať a oznámi túto skutočnosť tomu, kto ju podal.

Ak účastník daňového konania vyhovie výzve správcu dane, musí byť najskôr rozhodnuté o námietke zaujatosti, až potom bude možné pokračovať v daňovom konaní.

Na základe ust. § 60 ods. 5 daňového poriadku je zamestnanec, u ktorého sú pochybnosti o nezaujatosti, oprávnený vykonať len neodkladné úkony. Zákon nešpecifikuje, čo je potrebné považovať za neodkladný úkon. Malo by ísť o taký úkon, ktorého nevykonaním by došlo k ujme na právach daňového subjektu. Je na posúdení správcu dane, či sa v danom prípade jedná o neodkladný úkon.

Svedok resp. iná osoba zúčastnená na daňovom konaní, nemá komplexné práva a povinnosti účastníka konania a nemôže namietať zaujatosť zamestnanca správcu dane voči svojej osobe. Môže poukázať na zaujatosť zamestnanca príslušného orgánu vo vzťahu k osobe účastníka konania alebo k veci, ktorá je predmetom konania.

V zmysle § 60 ods. 3 daňového poriadku je zamestnanec príslušného orgánu povinný oznámiť skutočnosti odôvodňujúce zaujatosť svojmu nadriadenému zamestnancovi. Ak zamestnanec oznámi skutočnosti odôvodňujúce zaujatosť písomne, je potrebné vydať rozhodnutie, ktoré nemusí obsahovať odôvodnenie, ak sa vyhovuje v plnom rozsahu a zamestnanec sa z konania vylúči. Takéto rozhodnutie sa doručí len zamestnancovi. Aj v prípade, že zamestnanec oznámi svojmu nadriadenému zamestnancovi skutočnosti odôvodňujúce zaujatosť ústne, musí byť o nich rozhodnuté vydaním rozhodnutia.

Daňový poriadok určuje v ust. § 60 ods. 6 postupnosť pri rozhodovaní o námietke zaujatosti. O námietke zaujatosti rozhoduje najbližšie nadriadený zamestnanec toho zamestnanca, u ktorého sú pochybnosti o nezaujatosti. Najbližšie nadriadený zamestnanec rozhoduje o námietke zaujatosti vznesenej účastníkom konania ako aj o námietke zaujatosti vznesenej zamestnancom. Zákon stanovuje, že o námietke zaujatosti môže rozhodnúť nadriadený zamestnanec aj z vlastného podnetu, ak existujú pochybnosti o nezaujatosti zamestnanca. Pri zaujatosti nadriadeného zamestnanca príslušného orgánu, ktorý nemá nadriadeného zamestnanca, rozhodne druhostupňový orgán.

Zákon negatívne vymedzuje, že námietku zaujatosti nemožno podať voči prezidentovi finančnej správy, riaditeľovi daňového úradu a riaditeľovi colného úradu.

Daňový subjekt môže podať námietku zaujatosti v ktorejkoľvek fáze daňového konania a daňovej kontroly.

V praxi dochádza k prípadom, kedy daňový subjekt namieta zaujatosť všetkých zamestnancov daňového úradu. V mnohých prípadoch námietka zaujatosti nemá opodstatnenie a jej následkom je sťaženie postupu správcu dane v daňovom konaní a daňovej kontrole, pretože na jednotlivých úkonoch sa podieľajú konkrétni zamestnanci.

Príklad:

Daňový subjekt podá námietku zaujatosti, v ktorej namieta zaujatosť riaditeľa daňového úradu a všetkých zamestnancov zúčastnených vo vyrubovacom konaní. V tomto prípade správca dane nebude vyzývať daňový subjekt výzvou podľa ust. § 13 ods. 8 daňového poriadku, aby konkretizoval mená zamestnancov správcu dane a ich pomer k veci, prípadne k jeho osobe s následkom uvedeným v ust. § 13 ods. 9 daňového poriadku.

V prípade námietky smerujúcej voči riaditeľovi daňového úradu nebude o nej rozhodovať najbližšie nadriadený orgán, ale správca dane písomne oznámi, že podľa ustanovenia § 60 ods. 6 daňového poriadku námietku zaujatosti nie je možné podať voči riaditeľovi daňového úradu. Zároveň správca dane daňovému subjektu oznámi, že na námietku zaujatosti voči všetkým (nekonkretizovaným) zamestnancom sa neprihliada z dôvodu, že neobsahuje náležitosti podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku, a to označenie zamestnanca, proti ktorému námietka zaujatosti smeruje, resp. aj iné náležitosti podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku.

Proti rozhodnutiu, ktorým sa rozhodovalo o námietke, nie sú prípustné opravné prostriedky, čo znamená, že účastník konania nemôže uplatniť proti rozhodnutiu odvolanie, obnovu konania, ani podať podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania.

V praxi dochádza k prípadom, kedy daňový subjekt opakovane podáva námietky zaujatosti voči zamestnancom, voči ktorým už bolo nadriadeným zamestnancom rozhodnuté. Ak by daňový subjekt podal námietku zaujatosti z rovnakých dôvodov, pre ktoré podal už námietku zaujatosti a o tejto námietke bolo rozhodnuté, správca dane na opakovanú námietku v zmysle § 60 ods. 7 daňového poriadku neprihliada, t.j. hľadá na ňu, akoby nebola podaná. Nebude o nej rozhodovať a nebude vydávať ani rozhodnutie o zastavení konania vo veci podanej námietky zaujatosti. Vo veci opakovanej námietky zaujatosti správca dane spíše úradný záznam.

Ak by ale daňový subjekt uplatnil iné skutočnosti odôvodňujúce pochybnosti o nezaujatosti zamestnanca, nadriadený vedúci zamestnanec bude o námietke rozhodovať.

3. oddiel Námietka zaujatosti v procese daňovej kontroly

Ustanovenie § 60 ods. 8 daňového poriadku upravuje vylúčenie zamestnanca v daňovej kontrole. Rovnako ako v daňovom konaní, aj u zamestnanca správcu dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu, nemôžu byť pochybnosti o jeho nezaujatosti. Nezaujatosť zamestnanca správcu dane musí existovať pri začatí daňovej kontroly, v jej priebehu aj pri ukončení daňovej kontroly. Pokiaľ vzniknú pochybnosti o nezaujatosti zamestnanca správcu dane, ktorý je poverený na vykonanie daňovej kontroly a ktorý reálne aj daňovú kontrolu vykonáva, musí byť o tejto námietke rozhodnuté. O námietke zaujatosti voči zamestnancovi vykonávajúcemu daňovú kontrolu rozhoduje jeho priamy vedúci zamestnanec. O námietke zaujatosti musí byť rozhodnuté a rozhodnutie o námietke aj doručené do ukončenia kontroly, t.j. do doručenia protokolu alebo doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 46 ods. 9 daňového poriadku.

V praxi dochádza k situácii, kedy daňový subjekt vznesie námietku zaujatosti voči zamestnancom vykonávajúcim daňovú kontrolu tesne pred vyhotovením alebo zaslaním protokolu z daňovej kontroly. Vyhotovenie protokolu z daňovej kontroly nie je možné v každom prípade považovať za neodkladný úkon, najmä nie v prípadoch, ak v rámci lehoty na vykonanie daňovej kontroly je dostatočný časový priestor na rozhodnutie o námietke zaujatosti, resp. v prípade vyhovnenia námietke zaujatosti na vyhotovenie protokolu inými zamestnancami správcu dane, ktorí neboli z daňovej kontroly vylúčení.

Za neodkladný úkon je možné považovať vyhotovenie, resp. podpísanie protokolu z daňovej kontroly, ak s prihliadnutím na konkrétne okolnosti (najmä na zložitosť prípadu, ak je vypracovaný rozsiahly protokol pred jeho podpísaním) by nebolo možné ukončiť daňovú kontrolu v zákonom stanovenej lehote.

V prípade námietky zaujatosti vznesenej voči vedúcemu oddelenia daňovej kontroly a riaditeľovi odboru kontroly daňového úradu bude potrebné posúdiť, či vedúci oddelenia alebo riaditeľ odboru kontroly bol zúčastnený na úkonoch vykonávanej daňovej kontroly. O vznesenej námietke zaujatosti voči riaditeľovi odboru kontroly bude rozhodovať riaditeľ daňového úradu, v prípade vedúceho oddelenia bude o námietke rozhodovať riaditeľ odboru daňovej kontroly. Ak je podaná námietka zaujatosti proti riaditeľovi odboru a zároveň aj proti vedúcemu oddelenia, o námietke proti vedúcemu oddelenia sa rozhoduje až potom, ako je rozhodnuté o námietke voči riaditeľovi odboru, resp. je vydané oznámenie, že na námietku zaujatosti sa neprihliada.

Obdobne sa postupuje aj pri podaní námietky zaujatosti voči vedúcim zamestnancom colných úradov alebo finančného riaditeľstva na rôznych stupňoch riadenia.

4. oddiel Záverečné ustanovenie

Úpravou vylúčenia zamestnanca správcu dane postupom podľa § 60 daňového poriadku je zabezpečená objektivnosť postupu správcu dane v daňovom konaní a v daňovej kontrole. Aj z tohto dôvodu sa musí správca dane námietkou zaujatosti zaoberať. Námietka zaujatosti je prekážkou v procesnom postupe daňového konania alebo kontroly, a preto o nej musí byť príslušným orgánom konané prednostne pred vydaním rozhodnutia v daňovom konaní alebo doručením protokolu v daňovej kontrole alebo doručením oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok.

Tento metodický pokyn nadobúda účinnosť dňom vydania.

Banská Bystrica, 17. 3. 2017

Ing. Marcela Hricová
riaditeľka odboru daňovej