



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

## UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

I. ÚS 547/2024-29

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Miloša Maďara (sudca spravodajca) a sudcov Jany Baricovej a Miroslava Duriša v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľky obchodnej spoločnosti **PROMETHEUS, s.r.o.**, Štefánikova 18, Humenné, IČO 46 767 631, zastúpenej advokátkou JUDr. Janou Šepelovou, Námestie slobody 13/25, Humenné, proti rozhodnutiu Daňového úradu Prešov, pobočky Humenné č. 101732893/2024 z 18. júna 2024 a rozhodnutiu č. 101732614/2024 z 18. júna 2024 takto

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

1. Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**
2. Návrhu na vydanie dočasného opatrenia **n e v y h o v u j e .**

### **O d ô v o d n e n i e :**

#### **I.**

#### **Ústavná sťažnosť sťažovateľky a skutkový stav veci**

1. Sťažovateľka sa ústavnou sťažnosťou doručенou ústavnému súdu 14. augusta 2024 domáha vyslovenia porušenia čl. 1 ods. 1 a 2, čl. 2 ods. 2 a 3, čl. 13 ods. 2, 3 a 4 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“), práva na inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd (ďalej len „listina“) a práva na účinný opravný prostriedok podľa čl. 13 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „dohovor“) rozhodnutiami Daňového úradu Prešov, pobočky Humenné (ďalej len „správca dane“ alebo „správny orgán“) o nevyklúčení zamestnancov správcu dane z daňového konania – vyrubovacieho konania (po daňovej kontrole), ktoré navrhuje zrušiť. Požaduje, aby ústavný súd zakázal porušovateľovi pokračovať v porušovaní základných práv a slobôd sťažovateľky a žiada náhradu trov konania.

2. Sťažovateľka navrhuje, aby ústavný súd dočasným opatrením podľa § 130 zákona č. 314/2018 Z. z. o Ústavnom súde Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ústavnom súde“) uložil príslušníkom Finančnej správy Slovenskej republiky, aby sa dočasne zdržali oprávnení im priznaných napadnutými rozhodnutiami správcu dane, a to vydania rozhodnutia v nezákonne začatom vyrubovacom konaní po daňovej

kontrole na dani z príjmov právnickej osoby za obdobie roku 2020 vykonanej u sťažovateľky, a to až do právoplatnosti rozhodnutia ústavného súdu v konaní o tejto ústavnej sťažnosti.

3. Z obsahu ústavnej sťažnosti vyplýva, že u sťažovateľky ako kontrolovaného daňového subjektu vykonávali daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2020 zamestnanci správcu dane – kontrolná skupina [REDAKOVANÉ] a [REDAKOVANÉ] (ďalej len „zamestnanci správcu dane“). Sťažovateľka nadobudla dôvodné podozrenie, že došlo k protiprávnemu konaniu zo strany zamestnancov správcu dane pri úkone osobného prezretia vecí zaistených v nesúvisiacom trestnom konaní na Okresnom riaditeľstve Policajného zboru v Humennom (ďalej len „okresné riaditeľstvo“) a k nesplneniu povinnosti spísať zápisnicu podľa § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) bezprostredne po vykonaní úkonu. Svoje podozrenia artikulovala v oznámení o skutočnostiach nasvedčujúcich spáchaniu trestného činu adresovanom Úradu inšpekčnej služby Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, ktorý dané podozrenie preveruje.

4. Sťažovateľka nadobudla dôvodné a oprávnené pochybnosti o nestrannosti zamestnancov správcu dane pri rozhodovaní o jej právach a povinnostiach, preto podala vo vyrubovacom konaní 12. júna 2024 námietku zaujatosti podľa § 60 ods. 4 daňového poriadku. Zastáva názor, že skutková okolnosť spočívajúca v nezákonnom, resp. svojvoľnom postupe úradnej osoby a na ňu nadväzujúce trestné konanie možno považovať za spôsobilý skutkový dôvod na námietku zaujatosti. O námietke zaujatosti rozhodol správca dane obsadený vedúcou oddelenia daňovej kontroly napadnutými rozhodnutiami (osobitne vo vzťahu k [REDAKOVANÉ] a k [REDAKOVANÉ] pozn.) tak, že zamestnancov správcu dane z daňového konania – vyrubovacieho konania po daňovej kontrole z príjmov právnickej osoby za rok 2020 nevytlúčil, pretože nebol preukázaný pomer zamestnancov k veci alebo daňovému subjektu a nevyplýva z nich žiadna zaujatosť v ich postupe vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole vykonávanej u daňového subjektu.

## II.

### Argumentácia sťažovateľky

5. Sťažovateľka podala proti oboom rozhodnutiam správcu dane o nevytlúčení jeho zamestnancov obsahovo rozsiahlu ústavnú sťažnosť, v ktorej podrobne a detailne opisuje a namieta protiprávny postup zamestnancov správcu dane pri daňovej kontrole, a to predovšetkým v súvislosti s osobným prezretím vecí zaistených okresným riaditeľstvom v trestnom konaní. Na podklade (i) všeobecných princípov a zásad, na ktorých je založený právny štát (legalita, legitimita a s tým súvisiace zásady pri výkone správy daní – zásada primeranosti, zdržanlivosti,), ako aj (ii) ústavnej ochrany informácií o daňovom subjekte premietnuté v inštitúte daňového tajomstva a napokon (iii) odborného komentára k daňovému poriadku sťažovateľka prezentuje názor, že zamestnanci správcu dane neboli oprávnení na osobné prezretie vecí zaistených v trestnom konaní, a teda uplatnili pri výkone predmetnej daňovej kontroly svoju právomoc podľa § 26 ods. 7 daňového poriadku spôsobom odporujúcim zákonu. Navyše, nesplnili si ani vlastnú zákonnú povinnosť v podobe spísania zápisnice podľa § 19 ods. 1 a 2 daňového poriadku s tým, že daňový poriadok im neumožňuje dodatočné splnenie povinností.

6. Sťažovateľka zastáva názor, že s ohľadom na policajné prešetrovanie podozrenia z prekročenia právomoci zverenej zamestnancom správca dane boli ňou vznesené námietky zaujatosti opodstatnené. Namietané porušenie práva na spravodlivý proces identifikuje cez (i) nedostatočné odôvodnenie, nepreskúmateľnosť a arbitrárnosť napadnutých rozhodnutí (absencia konkrétnych skutočností a ustanovení zákona, ktorými sa správca dane riadil), ktoré boli vydané (ii) v rozpore s kogentnou normou zákona (§ 60 ods. 1 daňového poriadku). Sťažovateľka zásadne trvá na tom, že boli splnené zákonné podmienky na postup podľa posudzovanej právnej normy. Obdobne, aj pri odôvodnení porušenia práva na účinný prostriedok nápravy podľa dohovoru sťažovateľka vychádza z nepochybného porušenia jej práv pri výkone daňovej kontroly zo strany zamestnancov správca dane. Namietá, že aj napriek opodstatnenosti vznesených námietok zaujatosti, ktoré sťažovateľka využila ako dostupné účinné opravné prostriedky nápravy, namietaní zamestnanci vylúčení neboli.

7. Osobitné miesto venuje sťažovateľka dôvodom v prospech právomoci ústavného súdu a v prospech prípustnosti podanej ústavnej sťažnosti. Zastáva názor, že správnu žalobou nie je možné dosiahnuť efektívnu ochranu jej porušených práv, vzhľadom na to, že podanie správnej žaloby nemá odkladný účinok a na časový rozsah súdneho konania o správnej žalobe. Dôvody hodné osobitného zreteľa v prospech neodmietnutia prijatia ústavnej sťažnosti pre jej neprípustnosť podľa sťažovateľky zakladá (i) zjavná neúčinnosť podania správnej žaloby, keďže k vydaniu rozhodnutia vo vyrubovacom konaní dôjde podstatne skôr, ako by sa dočkala právoplatného rozhodnutia správneho súdu o správnej žalobe, a (ii) rozsah jej porušených práv namietanou kontrolnou skupinou vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole; ďalšiu osobitnú pozornosť preto venuje opisu nesprávneho procesného postupu správca dane vo vyrubovacom konaní:

- a) postup v rozpore s § 45 ods. 1 písm. f) a § 46 ods. 5 daňového poriadku, keď po doručení oboznámenia daňového subjektu so skutočnosťami zistenými daňovou kontrolou 1. februára 2024 správca dane neumožnil sťažovateľke uplatniť jej práva v priebehu daňovej kontroly;
- b) nevykonanie dôkazu navrhovaného sťažovateľkou v podaní z 2. februára 2024, len aby správca dane stihol ukončiť daňové konanie v lehote jedného roka;
- c) vloženie celého radu dôkazov (získaných správcou dane v rámci súčinnosti v priebehu júla, augusta, septembra 2023) do elektronického spisu sťažovateľky až 16. januára 2024, t. j. tesne pred koncom daňovej kontroly, bez toho, aby ich správca dane sprístupnil sťažovateľke pri osobnom nahliadnutí do spisu;
- d) formálne ukončenie daňového konania a reparovanie práv sťažovateľky až vo vyrubovacom konaní;
- e) svojvoľný postup zamestnankyne správca dane ( [REDACTED] bez akejkoľvek opory v právnej norme a v rozpore s čl. 19 ods. 3 a čl. 46 ods. 1 ústavy, ktorá si nesplnila povinnosť vrátiť fotokópie účtovných dokladov sťažovateľky do 30 dní od ukončenia daňovej kontroly.

### III.

#### **Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti**

8. Podstatou ústavnej sťažnosti je porušenie označených základných práv negatívnymi rozhodnutiami správca dane o námietke zaujatosti sťažovateľky týkajúcej sa okolností spočívajúcich v postupe zamestnancov správca dane pri výkone daňovej kontroly, ktorý mal byť podľa sťažovateľky protiprávny. Z obsahu ústavnej sťažnosti v snahe autenticky porozumieť

sťažovateľke možno vyvodit', že primárna a kľúčová sťažnostná námietka tkvie v tvrdenej nesprávnosti výroku napadnutých rozhodnutí a v ich nedostatočnom/nepreskúmateľnom odôvodnení, v dôsledku čoho majú byť napadnuté rozhodnutia arbitrárne a porušujúce ústavné práva sťažovateľky. Postranne a s cieľom zamedzenia v pokračovaní porušovania práv v administratívnom konaní sťažovateľka orientuje svoju sťažnostnú argumentáciu na celé spektrum procesných pochybení, a to nielen v priebehu daňovej kontroly, ale aj vo vyrubovacom konaní, ktoré realizuje práve namietaná kontrolná skupina.

9. Aplikujúc systematický výklad právnych noriem upravujúcich právne podmienky vylúčenia zamestnanca (§ 60 ods. 1 až ods. 8 daňového poriadku) zasadených do štvrtej časti a prvej hlavy daňového poriadku, zohľadňujúc obsah tejto časti (začatie, účastníci daňového konania, prerušenie a zastavenie daňového konania a pod.), možno vyvodit', že rozhodovanie o (ne)vylúčení zamestnanca v rámci daňového konania má procesnoprávnu povahu, týka sa vždy prebiehajúceho konania vo veci správy daní a rieši len jednu čiastkovú procesnú otázku, konkrétne otázku okruhu zamestnancov orgánu verejnej správy zúčastňujúcich sa na rozhodovaní.

10. Prioritnou úlohou ústavného súdu v tejto prerokúvanej veci je (i) zaoberať sa procesnými súvislosťami sťažovateľkou zvoleného postupu, ktorá v ústavnej sťažnosti napadla parciálne procesné rozhodnutia v prebiehajúcom administratívnom konaní, a následne (ii) vyhodnotiť, či môžu byť napadnuté rozhodnutia predmetom ústavnoprávneho prieskumu. Osobitne, v súlade s princípom subsidiarity právomoci sa ústavný súd (iii) zameria na preskúmanie existencie účinnej ochrany práv sťažovateľky prostredníctvom iných dostupných opravných prostriedkov.

11. Podľa § 60 ods. 7 daňového poriadku nie sú proti rozhodnutiu o námietke zaujatosti prípustné opravné prostriedky. Podľa ustálenej rozhodovacej praxe správnych súdov je rozhodnutie správcu dane o nevyvylúčení zamestnancov z daňovej kontroly z dôvodu procesného charakteru a predbežnej povahy vylúčené z prieskumu súdu podľa § 7 písm. e) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), pretože samo osebe nemôže mať za následok ujmu na subjektívnych právach účastníka daňového konania (por. napr. uznesenie Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/66/2016 z 13. 4. 2017, uznesenie Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/115/2016 z 29. 3. 2017, uznesenie Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/218/2019 z 11. 2. 2020, uznesenie Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/212/2019 z 18. 6. 2020). Fakticky nezasahuje do hmotných práv účastníka konania a nepredstavuje konečné rozhodnutie o predmete daňového konania. K ukráteniu na právach v zásade dochádza až meritórnym rozhodnutím správneho orgánu tým, že sa v právnej sfére daňového subjektu prejavia konštitutívne účinky rozhodnutia. Pokiaľ nie je vydané meritórne rozhodnutie, v zásade tvrdené porušenia procesných ustanovení majú iba potenciálny vplyv na zákonnosť konečného rozhodnutia (m. m. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/56/2008).

12. V tejto súvislosti je potrebné zdôrazniť, že ak sa daňový subjekt domnieva, že správca dane nevyvylúčením zamestnanca z daňového konania nepostupoval v súlade so zákonom, je v prvom rade povinný počkať na meritórne rozhodnutie o daňovej kontrole. Potom môže namietat túto skutočnosť v odvolacom konaní (§ 72 a nasl. daňového poriadku). Príslušný správny orgán v odvolacom konaní preskúma v rámci prvostupňového meritórneho rozhodnutia aj rozhodnutie o nevyvylúčení zamestnancov správcu dane.

13. Namietané procesné rozhodnutie je možné preskúmať aj v konaní pred správny súdom ako skôr vydané rozhodnutie postupom podľa § 27 ods. SSP počas preskúmania meritórneho správneho rozhodnutia na základe správnej žaloby účastníka konania. Sťažovateľkou namietané procesné pochybenia správcu dane v priebehu administratívneho konania vrátane vydania parciálneho rozhodnutia o námietke zaujatosti (podľa sťažovateľky nesúladneho so zákonom), majúceho dopad na jej subjektívne práva, a tak spôsobilosť ovplyvniť závery administratívneho konania a meritórneho rozhodnutia, tak môžu byť právnym dôvodom na zrušenie napadnutého rozhodnutia správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP.

14. Pre ústavný súd je pri posudzovaní prípustnosti tejto ústavnej sťažnosti preto relevantné, že po vydaní meritórneho rozhodnutia v administratívnom konaní je prípustný súdny prieskum otázky zákonnosti (ne)vylúčenia zamestnanca správcu dane z pohľadu preskúmania zákonnosti meritórneho rozhodnutia (m. m. uznesenie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/73/2020 z 8. 6. 2022), ktorý konaniu pred ústavným súdom predchádza. Z dosiaľ uvedeného vyplýva, že postup sťažovateľky podaním ústavnej sťažnosti proti napadnutým procesným rozhodnutiam správcu dane, ktorým obišla celý sled zákonom predvídaných právnych prostriedkov, je unáhlený a predčasný.

15. Sťažovateľka nemá podľa ústavy a zákona o ústavnom súde a stabilizovanej judikatúry ústavného súdu na výber, ktorý z ústavne existujúcich systémov ochrany využije, ale je povinná postupovať od ochrany poskytovanej orgánmi verejnej moci (osobitne všeobecnými súdmi) k súdnej ochrane, na ktorú je kompetentný ústavný súd. V konkrétnom prípade je nevyhnutné, aby sťažovateľka pred podaním ústavnej sťažnosti využila účinné opravné prostriedky (odvolanie, správna žaloba, kasačná sťažnosť), a až v prípade ich zlyhania sa môže obrátiť na ústavný súd ako *ultima ratio* inštitucionálny mechanizmus. Ústavný súd musí všeobecným súdom poskytnúť príležitosť plne rozvinúť ich právomoc, keďže aj im patrí možnosť a povinnosť poskytnúť sťažovateľovým základným právam a slobodám ochranu v medziach ich zákonom zverených kompetencií. Ústavný súd nie je súčasťou systému všeobecného súdnictva a jeho právomoc nastupuje spravidla až vtedy, ak sťažovateľ pred všeobecnými súdmi vyčerpá všetky účinné prostriedky nápravy vo vzťahu ku konaniu, resp. rozhodnutiu ako celku (I. ÚS 182/2023).

16. Pokiaľ sťažovateľka dôvodí založením dôvodov hodných osobitného zreteľa (§ 132 ods. 3 zákona o ústavnom súde), toto nie je relevantná argumentácia, najmä pokiaľ vníma ústavnú sťažnosť ako pomyselnú „skratku“, ktorá by jej umožnila obísť konania pred inými orgánmi verejnej moci. V zásade tým nerešpektuje postavenie ústavného súdu, princíp subsidiarity v konaní pred ústavným súdom (m. m. IV. ÚS 68/2020, III. ÚS 415/2020, II. ÚS 559/2021, IV. ÚS 404/2022, II. ÚS 514/2022) a *a priori* spochybňuje aj účinnosť iných, dosiaľ nevyužitých právnych prostriedkov nápravy. Ústavný súd pripomína, že je potrebné počkať na meritórne rozhodnutie správneho orgánu a následne podniknúť všetky dostupné možnosti, ktoré jej právny poriadok na uplatnenie jej práva ponúka. Ochrana základných práv a slobôd je v rámci vzťahu medzi všeobecnými súdmi a ústavným súdom podľa princípu subsidiarity delená a postupná, nie delená a súbežná (I. ÚS 182/2023), a to o to menej prvotná či začiatočná.

17. Za týchto okolností je potrebné štandardným posúdením považovať ústavnú sťažnosť sťažovateľky za predčasne podanú, preto ju ústavný súd pri predbežnom prerokovaní v tejto časti

odmietol podľa § 56 ods. 2 písm. d) zákona o ústavnom súde v spojení s § 55 písm. d) a § 132 ods. 2 zákona o ústavnom súde ako neprípustnú.

18. Vzhľadom na odmietnutie ústavnej sťažnosti ako celku sa ústavný súd ďalšími požiadavkami sťažovateľky uvedenými v petite nezaoberal, keďže ich posudzovanie je viazané na vyslovenie porušenia označených práv a slobôd, k čomu v tomto prípade nedošlo. Z uvedeného dôvodu ústavný súd nemohol vyhovieť ani návrhu sťažovateľky na vydanie dočasného opatrenia (výrok II tohto uznesenia).

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

**V Košiciach 2. októbra 2024**

**Miloš Maďar**  
**predseda senátu**