



SLOVENSKÁ REPUBLIKA

UZNESENIE

Ústavného súdu Slovenskej republiky

III. ÚS 320/2026-17

Ústavný súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Roberta Šorla a sudcov Ivana Fiačana a Martina Vernarského (sudca spravodajca) v konaní podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky o ústavnej sťažnosti sťažovateľa [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], zastúpeného JUDr. Michalom Mudrákom, advokátom, Hurbanovo námestie 1, Bratislava, proti rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Stk/9/2024 z 21. júla 2025 takto

r o z h o d o l :

Ústavnú sťažnosť **o d m i e t a .**

O d ô v o d n e n i e :

I.

Ústavná sťažnosť

1. Ústavnou sťažnosťou doručenou ústavnému súdu 13. októbra 2025 v znení jej doplnenia doručeného ústavnému súdu 15. októbra 2025 sa sťažovateľ domáha vyslovenia porušenia základného práva zaručeného čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) a práva zaručeného čl. 6 ods. 1 a 3 (v bližšie nešpecifikovanom rozsahu, pozn.) Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší správny súd“) označeným v záhlaví tohto uznesenia (ďalej len „napadnutý rozsudok“). Navrhuje napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť najvyššiemu správneému súdu na ďalšie konanie. Zároveň žiada priznať mu náhradu trov konania.

II.

Skutkové východiská

2. Rozhodnutím Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) z 12. októbra 2021 bola sťažovateľovi uložená pokuta 30 eur za spáchanie správneho deliktu spočívajúceho v oneskorenom podaní daňového priznania k dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“, „správny delikt 1“ a „rozhodnutie správcu dane 1“). Druhým rozhodnutím správcu dane z 12. októbra 2021

bola sťažovateľovi uložená pokuta 20 eur za spáchanie správneho deliktu spočívajúceho v oneskorenom podaní viacerých kontrolných výkazov k DPH podľa zákona o DPH (ďalej len „správny delikt 2“). Obe rozhodnutia správcu dane boli v odvolacom konaní potvrdené Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky. Proti rozhodnutiu vydanému v odvolacom konaní, ktorým bolo potvrdené rozhodnutia správcu dane 1, podal sťažovateľ správnu žalobu, ktorú Správny súd v Banskej Bystrici rozsudkom sp. zn. ZA-30S/102/2022 z 28. februára 2024 zamietol. Kasačnú sťažnosť, ktorú sťažovateľ uplatnil proti zmienenému rozsudku, najvyšší správny súd napadnutým rozsudkom zamietol.

III.

Argumentácia sťažovateľa

3. Podľa sťažovateľa mu za správny delikt 1 a správny delikt 2 mala byť uložená podľa § 155a 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“) úhrnná pokuta jedným rozhodnutím vydaným v jedinom konaní. Hoci sú skutkové podstaty oboch správnych deliktov upravené v dvoch rôznych právnych predpisoch (Daňový poriadok a zákon o DPH), uvedené delikty boli navzájom prepojené a týkali sa rovnakého obdobia a povinností podľa zákona o DPH. Správnym deliktom nie je legálna definícia správneho deliktu, ale samotné protiprávne konanie. Daňový poriadok a zákon o DPH pritom nie sú dva nezávislé právne predpisy, keďže zákon o DPH predstavuje špeciálnu právnu úpravu a Daňový poriadok je všeobecnou právnou úpravou.

4. Ďalej sťažovateľ namieta, že nebol upovedomený o začatí konania, v ktorom bolo vydané rozhodnutie správcu dane 1. Konanie o správnom delikte 1 predstavuje proces vo veciach správneho trestania a v zmysle ustálenej judikatúry je potrebné na takéto konanie primerane použiť ustanovenia trestného práva. Tým, že sťažovateľ nebol pred vydaním rozhodnutia správcu dane 1 upovedomený o začatí konania, nemohol byť ani bez meškania oboznámený s povahou a dôvodmi obvinenia. Zároveň mu nebol poskytnutý primeraný čas a možnosť na prípravu obhajoby. Sťažovateľ nesúhlasí so záverom, že z imperatívu analogickej aplikácie zásad trestného konania ohľadom upovedomenia dotknutej osoby o začatí konania vo veci správneho trestania existujú výnimky. V danej veci síce nedošlo k podaniu daňového priznania k DPH včas, čím došlo k spáchaniu správneho deliktu, avšak tvrdenia súvisiace s nadväzným uložením pokuty upínajúce sa na skutočnosť, že oneskorené podanie daňového priznania bolo objektívne a nesporné, porušujú prezumpciu nevinu. Sťažovateľovi malo byť zachované právo spochybniť všetky dôkazy a skutočnosti, a to pri zachovaní zásady dvojínštančnosti konania. Ani skutočnosť, že sťažovateľovi bola uložená pokuta na dolnej hranici zákonnej sadzby, nemôže mať vplyv na povinnosť správcu dane vopred oboznámiť sťažovateľa s povahou obvinenia. Navyše, správca dane mal povinnosť oboznámiť sťažovateľa so začatím konania o uložení pokuty aj priamo podľa Daňového poriadku, a to na podklade ustanovení o vyrubovacom konaní. Podľa Daňového poriadku sa totiž daňou rozumie aj pokuta podľa Daňového poriadku alebo osobitných predpisov, a preto sa má ukládanie pokuty spravovať ustanoveniami Daňového poriadku o vyrubovacom konaní.

5. Napokon sťažovateľ namieta viaceré nedostatky vo výroku rozhodnutia správcu dane 1. Výrok neobsahoval opis právnej kvalifikácie správneho deliktu a chýbal v ňom aj odkaz na ustanovenie právneho predpisu, ktoré mal sťažovateľ porušiť. Výrok rozhodnutia musí zároveň obsahovať aj ustanovenie právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodlo. Oporu nemá ani názor, v zmysle

ktorého má byť menej podrobná úprava Daňového poriadku dostatočná na to, aby v analyzovaných súvislostiach nemuselo dôjsť k analogickému uplatneniu zásad trestného procesu súvisiacich s náležitosťami rozhodnutia vydaného v trestnom konaní.

IV.

Predbežné prerokovanie ústavnej sťažnosti

6. Ústavnú sťažnosť sťažovateľa ústavný súd predbežne prerokoval na neverejnom zasadnutí senátu ústavného súdu podľa § 56 ods. 1 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“) a zisťoval, či ústavná sťažnosť obsahuje všeobecné náležitosti podania (§ 39 zákona o ústavnom súde), všeobecné náležitosti návrhu na začatie konania (§ 43 zákona o ústavnom súde), osobitné náležitosti ústavnej sťažnosti (§ 123, § 124 a § 132 ods. 1 zákona o ústavnom súde) a či nie sú dané dôvody na jej odmietnutie podľa § 56 ods. 2 zákona o ústavnom súde.

7. Podstata sťažnostnej argumentácie spočíva v troch relatívne samostatných okruhoch. Sťažovateľ (i) tvrdí, že mu za správny delikt 1 a správny delikt 2 mala byť uložená jedna úhrnná pokuta, a nie dve samostatné pokuty v dvoch samostatných konaniach, (ii) nesúhlasí s tým, že mu nebolo notifikované začatie konania o správnom delikte 1, v dôsledku čoho mu bola upretá možnosť obhajoby v avizovanom konaní, a (iii) napokon formuluje názor o deficitoch výrokovej časti rozhodnutia správcu dane 1.

8. Ak ide o prvú časť dôvodov ústavnej sťažnosti, ústavný súd nevzhliada potrebu kasačnej intervencie do meritórnych záverov najvyššieho správneho súdu. V napadnutom rozsudku bolo sťažovateľovi logicky a argumentačne udržateľným spôsobom vysvetlené, že *„pre uloženej úhrnnej pokuty je rozhodujúca povaha zbiehajúcich sa správnych deliktov – a teda, či ide o správne delikty spočívajúce v porušení všeobecných verejných záujmov v oblasti správy daní definovaných Daňovým poriadkom (§ 155a ods. 1 prvá veta Daňového poriadku – kto sa dopustil viac ako jedného správneho deliktu podľa tohto zákona) alebo o správne delikty týkajúce sa porušenia / ohrozenia verejných záujmov na úseku jednotlivých daní (§ 155a ods. 2 Daňového poriadku)“*. Úhrnnú pokutu podľa § 155a Daňového poriadku je pritom možné uložiť len za zbiehajúce sa správne delikty upravené tým istým právnym predpisom. Uvádzaný postulát v sťažovateľovom prípade už na prvý pohľad (*prima facie*) naplnený nebol, keďže správny delikt 1 spočívajúci v nepodaní daňového priznania k DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 v lehote do 25. júna 2021 je upravený v § 154 ods. 1 písm. a) prvom bode Daňového poriadku, kým správny delikt 2 spočívajúci v špecifikovanom nepodaní kontrolných výkazov k DPH sťažovateľom predstavuje protiprávne konanie regulované v inom právnom predpise, a to v § 78a ods. 13 zákona o DPH (v znení účinnom do 30. júna 2021).

9. Ústavný súd nespochybňuje argumentáciu sťažovateľa o tom, že zákon o DPH je vo vzťahu k Daňovému poriadku špeciálnym predpisom (*lex specialis*) a že správny delikt 1 a správny delikt 2 mohli v okolnostiach veci v istých prvkoch súvisieť. Ani uvedené však nepostačuje na odklon od presvedčivého znenia § 155a Daňového poriadku, ktorého predpokladom použitia je normatívna jednota skutkových podstát správnych deliktov spočívajúca v ich regulácii tým istým právnym predpisom. Inak povedané, ak jednotlivé správne delikty podliehajú odlišnej zákonnej regulácii, absentuje základný predpoklad pre uloženie úhrnnej sankcie predvídanej v § 155a Daňového

poriadku. Opačný prístup správcu dane by sa dostával do rozporu s ústavným poslanstvom čl. 2 ods. 2 ústavy, v zmysle ktorého (*in fine*) môže štátny orgán, teda aj správca dane, konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon, v konkrétnom prípade Daňový poriadok. Právna úprava úhrnnej pokuty v § 155a Daňového poriadku totiž predpokladá homogénnosť správnych deliktov z hľadiska ich zákonného základu, čo pri protiprávných konaniach zakotvených v rôznych právnych predpisoch, v okolnostiach sťažovateľovej veci v Daňovom poriadku a zákone o DPH splnené nie je. Napokon, korektnosti avizovanej jazykovo-gramatickej interpretácie nasvedčuje aj hodnoverný výklad § 155a Daňového poriadku predostretý v dôvodovej správe k uvedenému ustanoveniu, ktoré bolo zavedené novelou Daňového poriadku vykonanou zákonom č. 269/2015 Z. z. Autentickou podmienkou aplikácie absorpčnej zásady zakotvanej v § 155a Daňového poriadku je podľa dôvodovej správy skutočnosť, že osoba sa dopustila viacerých správnych deliktov v rámci jedného zákona. Z uvádzaných dôvodov nemohol ústavný súd analyzovanej sťažnostnej námietke priznať pozitívnu ústavnú relevanciu a ústavnú sťažnosť v tejto časti kvalifikoval ako zjavne neopodstatnenú.

10. K druhej línii sťažnostnej argumentácie ústavný súd v zhode s názorom najvyššieho správneho súdu poznamenáva, že z potreby oboznámenia účastníka konania s povahou obvinenia, ktoré mu je v konaní o správnom delikte kladené za vinu, a umožnenia vyjadriť sa k nemu existujú podľa povahy procesnej situácie výnimky. Oboznámenie dotknutej osoby s obvinením zo správneho deliktu a naň nadväzujúce možnosti obhajoby nie sú samoúčelné, nemožno ich uplatňovať s nemiestnym (neúmerným) formalizmom a v okolnostiach veci môžu byť z určitých dôvodov relativizované. Materiálny význam nemusia nadobúdať v procesnej situácii, v ktorej účastník konania (i) nemôže v konaní o uložení správnej sankcie ovplyvniť záver správcu dane o samotnom spáchaní správneho deliktu nasledovaného správnu sankciou, (ii) pričom vo svoj prospech nemôže realizovať ani vplyv na druh a prísnosť uloženej sankcie.

11. Naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu 1 bolo v danej situácii potvrdené konaním samotného sťažovateľa, a to podaním daňového priznania k DPH po uplynutí zákonnej lehoty. Tento záver s poukazom na napadnutý rozsudok nebol len formálny, pretože nachádzal dôkaznú oporu v údajoch uvedených v samotnom daňovom priznaní, ako aj v údajoch objektivizovaných v súvisiacich dokladoch obsiahnutých v administratívnom spise. Avizovaná dokumentácia bola podľa napadnutého rozsudku po podaní daňového priznania k dispozícii správcovi dane aj sťažovateľovi. Sťažovateľ v ústavnej sťažnosti síce naznačuje spochybnenie dokumentov preukazujúcich spáchanie správneho deliktu, na ktorý zákonite nadväzovalo uloženie pokuty (najmä poukazom na možnú nesprávnosť, resp. falšovanie avizovanej dokumentácie), jeho tvrdenia sa však nachádzajú len v značne abstraktnej rovine. Navyše, sťažovateľ na preukázanie svojich tvrdení oponujúcich záverom správcu dane a správnych súdov neprikladá k ústavnej sťažnosti žiaden dôkaz. Ústavný súd však v zmysle svojich kompetencií a pravidiel procesného postupu nemá podľa ústavy a zákona o ústavnom súde postavenie vyšetrovacieho orgánu, ktorý si sám vyabstrahuje a „dotvorí“ obsah podania tak, aby o ňom mohol rozhodnúť za predpokladu, že tak neurobil samotný sťažovateľ (m. m. napr. IV. ÚS 579/2025). S poukazom na kolorit skutkových okolností sa preto ústavný súd nemá dôvod odchyliť od názoru najvyššieho správneho súdu, v zmysle ktorého mal správny delikt 1 (nevyhnutne sprevádzaný uložením sankcie vo formálne samostatnom administratívnom konaní, pozn.) objektívny a technický charakter, pričom bol zároveň náležite dôkazne preukázaný.

12. Ústavný súd si v druhom rade uvedomuje, že výšku správnej sankcie zákon v danom prípade ustanovoval sadzbou (normatívnym rozpätím – od 30 eur do 16 000 eur) a správcovi dane v procese kvantifikácie pokuty umožňoval vykonať aj správne uváženie v podobe prihliadnutia najmä na závažnosť, trvanie a následky protiprávneho stavu. Individualizácia výšky pokuty za správny delikt teda vo všeobecnej normatívnej rovine závisela od viazanej úvahy správcu dane, ktorá by sa upínala na výsledky vykonaného dokazovania. V predmetnej veci však bolo podstatné nielen to, že určitá pokuta musela byť sťažovateľovi uložená na obligatórnej báze, teda bez možnosti správneho uváženia, ale predovšetkým aj to, že sťažovateľ bol postihnutý pokutou v najnižšej mysliteľnej výške (30 eur). Pri takto určenej sankcii nemožno nedostatok procesného priestoru na sťažovateľovu obhajobu považovať za zásah do jeho ústavných práv. Podstatné bolo, že správca dane napriek existencii všeobecnej diskrečnej právomoci siahol v okolnostiach veci po najnižšej zákonom dovolenej sankcii, čím sa priestor pre možnú individualizáciu pokuty prakticky vyčerpal, a to v prospech sťažovateľa. Preto by upovedomenie sťažovateľa o začatí sankčného konania a umožnenie vyjadriť sa mu k veci pred vydaním rozhodnutia správcu dane 1 ani v potenciálnej rovine nemohlo viesť k inému výsledku konania. So zreteľom na uvádzané skutočnosti je preto ústavne udržateľný záver, že neupovedomenie sťažovateľa o začatí konania o uložení pokuty za správny delikt upínajúce sa na nemožnosť realizácie obhajobných práv nemá za následok porušenie sťažovateľových základných práv a slobôd (m. m. bod 48 napadnutého rozsudku).

13. Posledná sťažnostná námietka sa spája s tvrdením o nedostatkoch vo výroku rozhodnutia správcu dane 1. V reakcii je potrebné opätovne pripomenúť, že sťažovateľ rozhodnutie správcu dane 1 k ústavnej sťažnosti nepriložil, a preto ústavný súd, nemajúc postavenie vyšetrovacieho orgánu (IV. ÚS 579/2025), vychádzal len zo záverov najvyššieho správneho súdu. Z relevantnej časti bodu 28 napadnutého rozsudku vyplýva odkaz (recepčia) na výrok rozhodnutia správcu dane 1, z ktorého mala byť zrejma skutková stránka správneho deliktu, ako aj jeho právna kvalifikácia. Sťažovateľ mal spáchať správny delikt právne kvalifikovaný podľa § 154 ods. 1 písm. a) prvého bodu Daňového poriadku, ktorý bol skutkovo špecifikovaný protiprávnym konaním sťažovateľa tkvujúcim v nepodaní daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2021 v lehote do 25. júna 2021. Z uvádzanej formulácie je nesporne zrejma právna kvalifikácia správneho deliktu, ktorého sa sťažovateľ dopustil, pričom identifikovať možno tak ustanovenie právneho predpisu, ktoré mal sťažovateľ porušiť, ako aj ustanovenie právneho predpisu, ktoré vzal správca dane za normatívny podklad rozhodovania. Sťažovateľ bol vo výroku rozhodnutia správcu dane 1 náležite identifikovaný. Ústavný súd so zreteľom na tieto závery nevidí dôvod na odklon od názoru najvyššieho správneho súdu, podľa ktorého je výrok rozhodnutia správcu dane 1 formulovaný korektne, pretože je v ňom nezameniteľne vymedzený skutok sťažovateľa, ako aj ustanovenie zákona, podľa ktorého bolo rozhodované.

14. Ak sťažovateľ tvrdí, že výrok správcu dane o uložení pokuty musí spĺňať rovnaké požiadavky, aké vyplývajú z trestného práva, ústavný súd poukazuje na závery napadnutého rozsudku, podľa ktorých je prislúchajúca úprava Daňového poriadku dostačujúca a nie je potrebné ju dopĺňať analogickým uplatňovaním zásad trestného práva (z hľadiska vyžadovaných štandardov práva na spravodlivý proces). Ako podotkol najvyšší správny súd (*in fine*), v súvislosti s analogickou aplikáciou trestno-procesných úprav v oblasti správneho trestania treba zvažovať, či zákonodarcu mal v úmysle zaviesť osobitný systém a iba ak primárna úprava správneho práva zlyháva

pri zabezpečovaní ochrany práv a legitímnych záujmov subjektov, treba posúdiť, či je uplatnenie trestnoprávnej úpravy spôsobilé ochrániť páchatel'a správneho deliktu pred neproporcionálnym postihovaním a tiež či sa poskytuje dostatočná ochrana príslušnému verejnému záujmu. Povedané inak, požiadavka kategorickej analógie regulácií trestného konania v konaní o správnom delikte, ktorá tieto na účely správneho trestania premieta absolútne a bez výnimiek, nie je namieste. Správca dane má síce v konaní o správnom delikte a ukladaní sankcie zaň postupovať *per analogiam legis* podľa ustanovení trestného práva, avšak nie absolútne striktne. To je len povinnosťou orgánov činných v trestnom konaní a trestných súdov. Sťažovateľ pritom v ústavnej sťažnosti nijakým spôsobom nešpecifikuje okolnosti, ktoré by zakladali ľudsko-právne dôsledky deficitu analogickej aplikácie trestno-procesnej úpravy na účely formulácie výroku rozhodnutia správcu dane 1. Zmienenej časti sťažnostnej argumentácie chýba ústavnoprávna rovina v podobe objektivizácie presahu poukazovaného záveru najvyššieho správneho súdu na základné práva a slobody sťažovateľa. Ústavný súd tak ani vo vzťahu k tejto časti sťažnostnej argumentácie nezistil dôvod, na ktorý by sa upínala nevyhnutnosť vykonania kasačného zásahu do právneho názoru najvyššieho správneho súdu odôvodňujúceho zamietnutie kasačnej sťažnosti sťažovateľa.

15. O zjavnej neopodstatnenosti ústavnej sťažnosti možno hovoriť vtedy, ak namietaným rozhodnutím orgánu štátu (v danom prípade napadnutým rozsudkom, pozn.) nemohlo vôbec dôjsť k porušeniu sťažovateľom označených základných práv, a to buď pre deficit relevantnej súvislosti medzi namietaným rozhodnutím a základnými právami alebo slobodami, ktorých porušenie sa namietalo, prípadne z iných dôvodov (m. m. napr. I. ÚS 286/2023). Ústavný súd uvádza, že so zreteľom na závery uvedené v tomto uznesení chýba relevantná súvislosť medzi napadnutým rozsudkom a dôvodmi ústavnej sťažnosti. Preto ústavný súd pri predbežnom prerokovaní ústavnej sťažnosti dospel k zisteniu, že napadnutý rozsudok nesignalizuje možnosť porušenia sťažovateľom označených práv, z čoho rezultuje, že dôvodnosť ústavnej sťažnosti nie je potrebné preskúmať po jej prijatí na ďalšie konanie. Ústavnú sťažnosť preto ústavný súd odmietol v celosti podľa § 56 ods. 2 písm. g) zákona o ústavnom súde ako zjavne neopodstatnenú.

16. Keďže ústavný súd ústavnú sťažnosť sťažovateľa ako celok odmietol, bolo už bez právneho významu zaoberať sa ďalšími jeho návrhmi uplatnenými v tejto ústavnej sťažnosti.

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

V Košiciach 21. mája 2026

Robert Šorl
predseda senátu