Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	8Sfk/27/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu:	0823100244
Dátum vydania rozhodnutia:	26. 05. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Anita Filová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2026:0823100244.1

Uznesenie

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo veci žalobkyne (sťažovateľky): KORONA Svrčinovec, s.r.o., so sídlom Hodžova 13, 010 01 Žilina, IČO: 46 444 181, právne zastúpená: JUDr. Lucia Boráková, advokátka, so sídlom M. R. Štefánika 7, 010 01 Žilina, IČO: 53 213 726, proti žalovanému: Colný úrad Žilina, Pobočka colného úradu Žilina, so sídlom Antona Bernoláka 3243/55, 010 01 Žilina, o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti uzneseniu Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. 15Sa/2/2023-133 zo 7. augusta 2024, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania
1. Colný úrad Žilina, Pobočka colného úradu Žilina, (ďalej aj „správca dane“ alebo „žalovaný“) vykonal u žalobkyne - oprávneného príjemcu, ktorý prijíma minerálny olej z iného členského štátu v pozastavení dane opakovane daňovú kontrolu na spotrebnej dani z minerálneho oleja (ďalej len „spotrebná daň“) podľa zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 98/2004 Z. z.“) a § 46 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“) za zdaňovacie obdobia júl 2021 až december 2021, o čom bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly č. 680040801/2022 zo 6. októbra 2022 (ďalej len „Protokol“).
2. Správca dane následne na podklade vykonanej daňovej kontroly vydal 4 rozhodnutia o dorubení rozdielu na spotrebnej dani, a to:
- Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane oproti vyrubenej dani č. 680006498/2023 z 9. februára 2023 za zdaňovacie júl 2021 vo výške 12.228,58 EUR,
- Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane oproti vyrubenej dani č. 680006501/2023 z 9. februára 2023 za zdaňovacie obdobie august 2021 vo výške 11.969,23 EUR,
- Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane oproti vyrubenej dani č. 680006503/2023 z 9. februára 2023 za zdaňovacie obdobie september 2021 vo výške 12.210,38 EUR,
- Rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane oproti vyrubenej dani č. 680006505/2023 z 9. februára 2023 za zdaňovacie obdobie október 2021 vo výške 15.173,34 EUR.
3. Žalobkyňa proti predmetným rozhodnutiam podala dňa 30. marca 2023 mimoriadny opravný prostriedok - podnet na preskúmanie rozhodnutí mimo odvolacieho konania podľa § 77 Daňového poriadku, a to z dôvodu ich závažného rozporu so zákonom a nezákonného postupu žalovaného. Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán preskúmalo napadnuté rozhodnutia a dospelo k záveru, že vydané rozhodnutia o vyrubení rozdielu spotrebnej dane nie sú v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, pričom táto skutočnosť bola v súlade s § 77 ods. 4 Daňového poriadku oznámená žalobkyni Oznámením zo 17. augusta 2023, pod č. 680038752/2023.

4. Žalovaný zaslal žalobkyni dňa 19. apríla 2023 Výzvu na zaplatenie daňového nedoplatku č. 680019409/2023, voči ktorej žalobkyňa podala námietky, ktorým žalovaný rozhodnutím č. 680026156/2023/SIV z 30. mája 2023 nevyhovel.
5. Oznámením č. 680030449/2023 z 23. júna 2023 žalovaný oznámil žalobkyni, že použil časť zábezpeky v sume 51.581,53 EUR (pozn. kasačného súdu: celková výška zábezpeky predstavovala sumu 100.000 EUR) zloženej na účet správcu dane na úhradu spotrebnej dane z titulu, že žalobkyňa nezaplatila spotrebnú daň v lehote splatnosti podľa § 63 ods. 4 Daňového poriadku (teda do 11. apríla 2023), a ani v náhradnej lehote 15 dní určenej žalovaným vo Výzve na zaplatenie daňového nedoplatku č. 680019409/2023 z 19. apríla 2023 (teda do 17. mája 2023).
6. Dňa 31. júla 2023 žalobkyňa doručila žalovanému žiadosť, ktorou požiadala o vrátenie zábezpeky na spotrebnú daň vo výške 48.418,47 EUR, a to vzhľadom na zánik povolenia podľa § 25 ods. 15 písm. d) zákona č. 98/2004 Z. z. V súvislosti so vznesenou žiadosťou vydal žalovaný rozhodnutie č. 680038209/2023 z 14. augusta 2023, ktorým žiadosti žalobkyne nevyhovel, a to s odkazom na prebiehajúcu daňovú kontrolu u žalobkyne za zdaňovacie obdobie január až jún 2022 začatú dňa 19. mája 2023 a daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie júl 2022 až jún 2023 začatú dňa 4. augusta 2023. Žalobkyňa podala voči uvedenému rozhodnutiu v zákonnej lehote odvolanie, ktorému Finančné riaditeľstvo SR, ako odvolací orgán, vyhovelo, zrušilo rozhodnutie a vec vrátilo na ďalšie konanie. V ďalšom konaní následne žalovaný vydal rozhodnutie č. 680005830/2024 z 30. januára 2024, ktorým podľa ustanovenia § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku prerušil predmetné daňové konanie vo veci žiadosti žalobkyne o bezodkladné vrátenie zábezpeky vo výške 48.418,47 EUR, a to až do momentu doručenia právoplatného rozhodnutia Správneho súdu v Banskej Bystrici (ďalej aj ako len „správny súd“) v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy smerujúcej voči žalovanému. Ide o rozhodnutie správneho súdu, ktoré je predmetom tu prebiehajúceho kasačného konania.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie
7. Žalobkyňa sa žalobou proti inému zásahu orgánu verenej správy domáhala, aby správny súd po pojednávaní vo veci samej vydal uznesenie, ktorým uloží žalovanému povinnosť (i) zdržať sa pokračovania v inom zásahu, ktorý spočíva v nezákonnom výklade a aplikácii právnych predpisov, najmä zákona č. 98/2004 Z. z. v platnom znení, čím prekračuje zákonom mu zverenú právomoc; (ii) uloží žalovanému povinnosť obnoviť stav pred takýmto iným zásahom a (iii) uloží žalovanému povinnosť vrátiť žalobkyni peňažnú sumu vo výške 51.581,53 EUR (pozn. kasačného súdu: žalobkyňa v replike k žalobe uviedla, že nastala chyba v písaní, na základe ktorej bola nesprávne uvedená suma, ktorej vrátenia sa domáhala, pričom správna suma je 48.418,47 EUR), ktorá predstavuje časť zábezpeky na spotrebnú daň, zloženú žalobkyňou na účet žalovaného, a to do troch dní odo dňa právoplatnosti uznesenia. Zároveň si uplatnila náhradu trov konania.
8. Žalobkyňa namietala, že výklad zákona, ktorý žalovaný prijal v súvislosti s určením daňovej povinnosti žalobkyne, a ktorý vyústil do zadržania peňažných prostriedkov, bol založený na nesprávnej interpretácii zákona č. 98/2004 z. z. v znení novely - zákona č. 387/2020 Z. z. z 27. novembra 2020. Tento výklad podľa žalobkyne priamo porušil zásadu uvedenú v § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorej sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, výklad nekorešponduje so zachovávaním práv a právom chránených záujmov žalobkyne, ale naopak, je porušením a nesprávnou interpretáciou príslušných hmotnoprávnych noriem. Žalobkyňa mala za to, že dôvodne namietala nezákonný zásah žalovaného, ktorým jej bola dorubená spotrebná daň sadzbou, ktorá podľa zákona č. 98/2004 Z. z. neprislúchala tomuto typu minerálneho oleja, konkrétne skvapalnenému plynnému uhľovodíku dodávanému v spotrebiteľských baleniach, tlakových nádobách, tuzemským odberateľom. Týmto postupom žalovaný priamo zasiahol do práv a právom chránených záujmov žalobkyne, pričom tento nezákonný zásah naďalej pretrvával a bez akéhokoľvek zákonného podkladu poškodzoval práva žalobkyne.
9. Žalobkyňa ďalej uviedla, že výsledkom tohto nezákonného postupu bol vážny zásah do jej majetkovej sféry, keďže žalovaný použil zloženú zábezpeku vo výške 51.581,53 EUR na úhradu nedoplatku, ktorý vznikol na základe nesprávne vyrubenej dane. Inštitút zábezpeky na spotrebnú daň podľa žalobkyne svojou povahou má a musí predstavovať zákonný nástroj, ktorým sa majú eliminovať prípadné negatívne dôsledky, spojené s úhradou dane v nesprávnej výške alebo jej neuhradení. Zábezpeka na spotrebnú daň nemá a nemôže slúžiť ako príjem do štátneho rozpočtu, ak prípadný nedoplatok, tak ako tento vyčíslil žalovaný, nemá svoju oporu v zákone a už vôbec nie, ak je tento viazaný na predmet dane, ktorý je podľa osobitného zákona zdanený zníženou sadzbou 0 EUR. Tento postup žalobkyňa považovala za priamy a vážny zásah do svojich práv a majetkových záujmov, pričom takýto zásah bol v priamom rozpore so zákonom a Ústavou Slovenskej republiky.

10. Správny súd uznesením 15Sa/2/2023-133 zo 7. augusta 2024 (ďalej aj ako „napadnuté uznesenie“) žalobu ako nedôvodnú zamietol.
11. Správny súd úvodom konštatoval, že v súlade s konštantnou judikatúrou žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej správy podľa § 6 ods. 2 písm. f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) nemôže byť považovaná za náhradu správnej žaloby podľa § 6 ods. 2 písm. a) SSP, t. j. žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy. SSP totiž striktne rozlišuje a pojmovo vymedzuje v § 3 ods. 1 SSP jednotlivé predmety prieskumu v správnom súdnictve a spája s nimi odlišné procesné prostriedky právnej ochrany (§ 6 ods. 2 SSP). Žalobkyňa je vždy povinná zvoliť jeden žalobný typ vymedzený v SSP a nemôže jednotlivé žalobné typy navzájom zamieňať alebo v žalobe spájať. V tomto smere poukázal správny súd na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 596/2022-29 zo 7. februára 2023, z ktorého vyplýva, že správny súd nemôže účastníkovi oktrojovať najvhodnejší spôsob právnej ochrany.
12. Na pojednávaní právna zástupkyňa žalobkyne uviedla, že sa domáha ochrany prostredníctvom žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy. Správny súd túto jej vôľu akceptoval a tvrdený iný zásah meritórne posúdil podľa príslušných ustanovení SSP.
13. Správny súd uviedol, že jeho úlohou bolo predovšetkým posúdiť, či sú splnené zákonné podmienky ustanovené v § 252 ods. 1 a nasl. SSP v nadväznosti na § 3 ods. 1 písm. e) SSP pre poskytnutie ochrany tvrdených dotknutých práv žalobkyne prostredníctvom procesného inštitútu žaloby proti inému zásahu orgánu verejnej správy. Žalobkyňa v zmysle žaloby a jej opravy v replike vymedzila ako iný zásah orgánu verejnej správy dva rôzne navzájom súvisiace iné postupy žalovaného, a to: 1. nezákonný výklad a aplikáciu právnych predpisov, najmä zákona č. 98/2004 Z. z. v znení účinnom od 1. júla 2021, a tým prekračovanie zákonom zverenej právomoci žalovaným, pričom v súvislosti s takto vymedzeným iným zásahom sa žalobkyňa domáhala uloženia povinnosti obnoviť právny stav pred iným zásahom, a 2. nezákonný zásah ďalej podľa žalobkyne predstavovalo zadržiavanie časti zábezpeky na spotrebnú daň žalovaným, pričom sa domáhala uloženia povinnosti vrátiť žalobkyni peňažnú sumu 48.418,47 EUR, ktorá predstavuje časť zábezpeky na spotrebnú daň zloženú žalobkyňou na účet žalovaného.
14. Podľa správneho súdu žalobkyňou špecifikované iné zásahy orgánu verejnej správy atribúty iného zásahu orgánu verejnej správy nespĺňajú. V prípade iného zásahu orgánu verejnej správy predstavujúceho podľa žalobkyne svojvoľný a arbitrárny výklad zákona č. 98/2004 Z. z. v znení novely - zákona č. 387/2020 Z. z. účinnej od 1. júla 2021 (v relevantnej časti) žalovaným, keď žalobkyňa rozporovala výklad relevantných ustanovení zákona č. 98/2004 Z. z., najmä § 6 ods. 1 písm. f) a § 6 ods. 5 tohto zákona , ktorý bol právnym základom pre dovyrubenie spotrebnej dane za zdaňovacie obdobie júl 2021 až október 2021, sa nejedná o faktický postup, ale o právny postup v administratívnom konaní, ktorý bol zavŕšený verejnomocenským prejavom vôle žalovaného vo forme vydania štyroch rozhodnutí z 9. februára 2023 o vyrubení rozdielu spotrebnej dane.
15. Podľa správneho súdu v predmetnej veci žalobkyňa nespochybniteľne považovala za nezákonný zásah právny postup žalovaného v administratívnom konaní. Žalobou proti inému zásahu sa snažila žalobkyňa docieliť účinok, ktorý možno dosiahnuť iba všeobecnou správnou žalobu proti rozhodnutiu o vyrubení rozdielu dane v inštančnom postupe. Pokiaľ sa žalobkyňa domáhala obnovenia stavu pred zásahom, šlo v podstate o domáhanie sa zrušení rozhodnutí žalovaného o vyrubení rozdielu dane - individuálneho správneho aktu. Súdne rozhodnutie vydané v konaní o žalobe proti inému zásahu orgánu verejnej správy nemôže založiť základ pre konanie žalovaného, resp. príslušného orgánu na rozhodnutie v mimo odvolacom konaní v tom zmysle, že by bolo základom, resp. podkladom pre žalobkyňu na „vynútenie“ začatia konania o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia mimo odvolacieho konania, čím by sa v podstate obišla zákonná úprava právomoci správneho orgánu začínať konanie iba z úradnej povinnosti (pozn. súdu: právna úpravu v Daňovom priadku ako aj Správnom poriadku umožňuje podať dotknutej osobe podnet, ale nemá právny nárok, aby jej bolo vyhovené). Obdobne nemožno dosiahnuť žalobou proti inému zásahu ani základ pre obnovu konania v tom smere, ako to požaduje žalobkyňa.
16. Pokiaľ ide o iný zásah spočívajúci v zadržiavaní resp. nevrátení zábezpeky, správny súd konštatoval, že o vrátení zábezpeky rozhoduje žalovaný na podklade žiadosti, ktorou sa začalo administratívne/daňové konanie, pričom výsledkom takého konania je vydanie rozhodnutia, prípadne opatrenia. Správny súd vstupuje do preskúmania zákonnosti takého správneho aktu rovnako na podklade všeobecnej správnej žaloby.
17. Správny súd záverom uviedol, že po nadobudnutí právoplatnosti vydaného uznesenia bude žalovaný pokračovať v administratívnom/daňovom konaní o vrátenie zábezpeky vo výške 48.418,47 EUR začatom na podklade žiadosti žalobkyne doručenej Colnému úradu Žilina dňa 31. júla 2023, ktoré je aktuálne prerušené na základe rozhodnutia žalovaného č. 680005830/2024 z 30. januára 2024 (č. l. 102 súdneho spisu).

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde
18. Žalobkyňa (sťažovateľka) podala proti napadnutému uzneseniu správneho súdu kasačnú sťažnosť navrhujúc jeho zrušenie a vrátenie veci správnemu súdu na ďalšie konanie, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP].
19. Sťažovateľka uviedla, že od počiatku jasne deklarovala a tvrdila, že ide o žalobu proti inému zásahu orgánu verejnej správy podľa § 254 SSP, a teda že nejde o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného, t. j. štyroch rozhodnutí o vyrubení rozdielu na spotrebnej dani. Preto za vnútorne rozporné označila odôvodnenie správneho súdu, ktorý na strane jednej uvádza, že žalobkyňa má možnosť voľby, aký typ správnej žaloby využije a na strane druhej jej bolo vytýkané, že využitie žaloby, ktorou sa domáhala ochrany pred nezákonným zásahom, hoci bol takýto zásah súčasťou administratívneho konania, je nesprávne. Sťažovateľka mala za to, že nezákonný zásah, ak spočíva v priamom a faktickom konaní, ktoré zasahuje do práv a právom chránených záujmov dotknutej osoby (sťažovateľky) nemožno ignorovať len preto, lebo tento je súčasne aj konaním správneho orgánu v inom administratívnom postupe, ktorého výsledkom je vydanie rozhodnutia. Pripustenie správnosti takéhoto výkladu by potom znamenalo, že akémukoľvek zásahu, hoci aj nezákonnému, by nebolo možné poskytnúť ochranu, ak by bol tento vykonaný orgánom verejnej moci v priebehu administratívneho konania, a to len z toho dôvodu, že jeho výsledkom by bolo vydanie rozhodnutia, ktoré je možné preskúmať súdom. Sťažovateľka tiež namietla, že správny súd nechal úplne bez povšimnutia namietaný a nezákonný výklad zákona č. 98/2004 Z. z. v platnom znení, ktorý bol v rámci administratívneho konania aplikovaný žalovaným, a ktorý nemôže byť v súlade so základnými princípmi právneho štátu.
20. Sťažovateľka podotkla, že jej poukázanie na postup žalovaného v administratívnom konaní, výsledkom ktorého bolo vydanie rozhodnutí o vyrubení rozdielu na spotrebnej dani, samo o sebe nemôže byť spôsobilé osvedčiť neexistenciu nezákonného zásahu zo strany žalovaného. Z podanej žaloby a tiež z písomných a ústnych vyjadrení sťažovateľky jednoznačne vyplynulo, že videla nezákonný zásah vo výklade a aplikácii vybraných ustanovení zákona, ktoré predstavujú faktický nezákonný zásah orgánu verejnej moci a prekročenie právomoci. Výsledkom zásahu je nielen vydanie už spomínaných rozhodnutí, ako administratívnych mocenských aktov, ale aj značný zásah do majetkovej sféry - zadržanie zábezpeky zloženej na účet žalovaného a v neposlednom rade stav, kedy podľa sťažovateľky žalovaný môže svojvoľne vykladať a aplikovať zákon tak, že tento bude v rozpore s účelom zákonodarcu, bude priamo poškodzovať adresátov a vo výsledku bude takýto postup, hoci aj v rozpore so základnými ústavou garantovanými princípmi, tolerovaný a nebude náležite sankcionovaný.
21. Sťažovateľka zdôraznila, že nezákonný zásah žalovaného nespočíval vo vydaní rozhodnutí o vyrubení rozdielu na dani ako výsledku daňového konania, ale v nesprávnej a svojvoľnej aplikácií právnych noriem, pričom šlo o výklad zákona č. 98/2004 Z. z. v znení novely, ktorá nadobudla účinnosť dňa 1. júla 2021, a ktorá zaviedla zmenu vo vzťahu k vymedzeniu užívateľského podniku a najmä podmienky uplatňovania jednotného režimu pre daňovo zvýhodnený minerálny olej, pričom táto novela nezaviedla a ani nezmenila sadzbu dane pre skvapalnený plynný uhľovodík kombinovanej nomenklatúry 2711 12 až 2711 19 00 určený alebo ponúkaný na použitie, alebo použitý na výrobu tepla, teda na taký, ktorý dodala dokonca v tlakových nádobách konečným odberateľom, a ktorý bol nepochybne určený na vykurovanie. Výsledkom tohto postupu bolo vydanie rozhodnutí a individuálnych správnych aktov, ktoré sú podľa sťažovateľky nezákonné, a priamo zasahujú do jej práv. Žalovaný aplikoval ustanovenia zákona č. 98/2004 Z. z. tak, že prekročil svoju právomoc a zverené kompetencie, pričom došlo k porušeniu princípu legality a princípu právnej istoty sťažovateľky, garantovaných Ústavou Slovenskej republiky. Súčasne takýto nezákonný zásah spočíval v ignorovaní rozdielneho výkladu zákona tým istým orgánom, resp. jeho zložkou, a v neposlednom rade aj v neoprávnenom zadržiavaní peňažných prostriedkov, a to bez zákonného dôvodu.
22. Sťažovateľka ďalej namietala, že použitie peňažnej sumy, ktorá jej mala a má byť vrátená, na úhradu „domnelého dlhu“, ktorý nemohol vzniknúť, a ktorý dorubil žalovaný svojvoľne, je tak priamym a negatívnym zásahom do majetkovej sféry sťažovateľky a celý postup žalovaného priamo zasahuje do jej zákonom a ústavou garantovaných práv a oprávnených záujmov.
23. Tiež poukázala na nesprávne právne posúdenie správnym súdom (bod 12), keďže obnovenie právneho stavu pred namietaným nezákonným zásahom v zmysle petitu žaloby neznamená zrušenie už právoplatných rozhodnutí žalovaného, tak ako to nesprávne ustálil správny súd. Obnovenie právneho stavu je odôvodnená požiadavka, aby žalovaný nevykladal a neaplikoval ustanovenia zákona č. 98/2004 Z. z. tak, ako tomu bolo doteraz a tak, ako tomu je v súvislosti s namietaným faktickým zásahom do práv a právom chránených záujmov.

24. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril aj žalovaný, ktorý uviedol, že kasačné námietky sťažovateľky považuje za právne irelevantné a nedôvodné, a preto navrhuje, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť pre jej neodôvodnenosť zamietol.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnuté uznesenie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Kľúčovou otázkou, k vyriešeniu ktorej bol kasačný súd sťažovateľkou vyzvaný, v podstatnom bolo, či správny súd postupoval zákonne, keď namietaný postup žalovaného spočívajúci v (i) nesprávnej a svojvoľnej aplikácii konkrétnych ustanovení zákona č. 98/2004 Z. z. a (ii) nevrátení časti zábezpeky nevyhodnotil ako iný zásah orgánu verejnej správy.

27. Kasačný súd úvodom odkazuje na mnohopočetnú judikatúru zaoberajúcu sa podstatou iného zásahu orgánu verejnej správy, konkrétne čo sa za iný zásah orgánu verejnej správy považuje a čo ním naopak nie je.

28. Najvyšší správny súd v uznesení sp. zn. 8Sfk/26/2025 z 21. júla 2025 v bode 18 vyslovil, odkazujúc na uznesenie sp. zn. 8Sfk/12/2023 z 26. marca 2025, že : „....za iný zásah nie je možné bez ďalšieho považovať úkon, ktorý je v určitej forme a s určitým obsahom predvídaný procesným predpisom ako súčasť administratívneho konania smerujúceho k vydaniu rozhodnutia alebo opatrenia, avšak pri jeho realizácii dôjde k nejakej formálnej chybe alebo nie je vykonaný podľa predstáv jeho adresáta, t. j. kontrolovaného daňového subjektu. Chyba v spôsobe realizácie procesne predvídaného úkonu ako súčasti administratívneho (tu daňového) konania nemení takýto procesne imperfektný úkon na faktický zásah, ale môže podľa svojej závažnosti nadobudnúť povahu skutočnosti zakladajúcej vadu, pre ktorú je neskôr možné úspešne všeobecnou správnou žalobou namietať proti rozhodnutiu alebo opatreniu, ktoré sú predvídaným rezultátom procesu, v ktorom k takejto chybe alebo sérii na seba nadväzujúcich pochybení došlo.“ Nezákonné postupy opisované sťažovateľkou pritom predstavujú vadu nesprávneho právneho posúdenia veci, ktorú SSP predvída v § 191 ods. 1 písm. c) ako dôvod pre zrušenie rozhodnutia v rámci všeobecnej správnej žaloby.

29. Otázku povahy iného zásahu riešil aj veľký senát Najvyššieho správneho súdu, ktorý v uznesení sp. zn. 19SVs/1/2022 z 29. marca 2023 skonštatoval nasledovné: „Naopak, iný zásah sa takisto musí dotknúť práv, povinností a právom chránených záujmov. Na rozdiel od opatrenia však nie je vyjadrený slovami alebo znakmi, ktorými by sa vyslovilo, ako sa takéto dotknutie prejavuje. Iný zásah podľa vymedzenia v § 3 písm. e) časti vety pred bodkočiarkou SSP spočíva vo faktickom postupe či úkone, teda úkone, ktorý priamo zasahuje primárne do faktického stavu a pri ktorom dotknutie práv, povinností alebo právom chránených záujmov je len odrazom (reflexiou) faktickej zmeny, ku ktorej iným zásahom došlo. Okrem toho inému zásahu nepredchádza žiadne formalizované administratívne konanie, v ktorom by sa skúmalo a posudzovalo, aký má byť obsah iného zásahu. Naopak, jeho obsah je spravidla výsledkom okamžitej úvahy orgánu verejnej správy pri jeho uplatnení [porov. v tomto smere napr. uznesenie najvyššieho súdu sp. zn. 10 Sžk 3/2019 a uznesenia tunajšieho súdu sp. zn. 2 Sžk 20/2019 (uverejnené ako judikát 19/2022 ZNSS) alebo 4 Sžk 29/2019].“

30. Kasačný súd, vychádzajúc z vyššie citovaných rozhodnutí, sa stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu, ktorý sťažovateľkou špecifikované postupy orgánu verejnej správy za iné zásahy nepovažoval. Kasačný súd rovnako ako správny súd zastáva názor, že námietka svojvoľného a arbitrárneho výkladu zákona č. 98/2004 Z. z. v znení novely - zákona č. 387/2020 Z. z. účinnej od 1. júla 2021 (v relevantnej časti) nie je faktickým úkonom žalovaného, ale má povahu právneho posúdenia veci. Preto pokiaľ sa sťažovateľka chcela brániť proti právnemu názoru žalovaného uvedenému v rozhodnutiach o vyrubení spotrebnej dane, mala podať riadny opravný prostriedok a v prípade neúspechu v odvolacom konaní, mala následne možnosť domáhať sa preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného, ktorými by bolo odvolanie zamietnuté. Práve a len prostredníctvom všeobecnej správnej žaloby mohla v danom prípade efektívne brániť svoje subjektívne práva. Kasačný súd odkazuje sťažovateľku na starú rímsku zásadu vigilantibus iura scripta sunt (práva svedčia bdelým). Sťažovateľka práve tým, že nebola bdelou k svojim právam a nepodala odvolanie proti rozhodnutiam o vyrubení spotrebnej dane, sa sama ukrátila o možnosť následného súdneho prieskumu namietanej (ne)aplikácie sporných ustanovení. Toto pochybenie však nie je reparovateľné prostredníctvom žaloby proti inému zásahu, keďže ako už bolo vyššie uvedené, namietané postupy žalovaného povahu iného zásahu nemajú.

31. Pokiaľ sťažovateľka namietala vnútorne rozporné odôvodnenie správneho súdu, ktorý na strane jednej uviedol, že má možnosť voľby, aký typ správnej žaloby využije a na strane druhej jej bolo vytýkané, že využitie žaloby, ktorou sa domáhala ochrany pred nezákonným zásahom, hoci bol takýto zásah súčasťou administratívneho konania, je nesprávne, kasačný súd uvádza, že správny súd v odôvodení napadnutého uznesenia konštatoval, že správny súd nemôže účastníkovi oktrojovať najvhodnejší spôsob právnej ochrany. I keď sťažovateľke naznačil, že žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej správy podľa § 6 ods. 2 písm. f) SSP nemôže byť považovaná za náhradu správnej žaloby podľa § 6 ods. 2 písm. a) SSP. Súčasne však netvrdil, že zvolený typ správnej žaloby je pre vec sťažovateľky vhodný a zaistí jej vo veci úspech. Správny súd sa iba riadil vôľou sťažovateľky, keď vyhodnocoval namietané postupy podľa definície, ktorú pre iný zásah orgánu verejnej správy určil SSP. Kasačný súd preto odôvodnenie správneho súdu v namietanej časti nepovažuje za vnútorne rozporné.
32. K tvrdeniu sťažovateľky, že nezákonný zásah, ak spočíva v priamom a faktickom konaní, ktoré zasahuje do práv a právom chránených záujmov dotknutej osoby (sťažovateľky), nemožno ignorovať len preto, lebo tento je súčasne aj konaním správneho orgánu v inom administratívnom postupe, ktorého výsledkom je vydanie rozhodnutia, kasačný súd uvádza, že žaloba proti inému zásahu orgánu verejnej správy je subsidiárna voči všeobecnej správnej žalobe. Rozhodovacia prax najvyšších súdnych inštancií (Ústavný súd Slovenskej republiky, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, predtým Najvyšší súd Slovenskej republiky) je v tomto smere ustálená. Najvyšší správny súd napríklad v bode 20 rozhodnutia sp. zn. 2Sžk 20/2019 z 26. januára 2022, ktoré bolo publikované v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 2/2022 pod č. 6 uviedol, že : „Žaloba proti inému zásahu má subsidiárnu povahu voči žalobám smerujúcim proti rozhodnutiam alebo opatreniam, a preto nedopadá ani na procesný postup vedúci k vydaniu týchto rozhodnutí alebo opatrení (uznesenie z 2. decembra 2020, sp. zn. 6Sžk/30/2020, body 33 a 34). Najvyšší správny súd k funkcii žaloby proti inému zásahu uvádza, že ide o plnohodnotný žalobný typ podľa SSP, ktorého cieľom je pokryť formy činnosti verejnej správy, ktoré by inak ušli súdnemu prieskumu, ak by sa na ne nazeralo iba cez rámec žaloby proti rozhodnutiu alebo opatreniu. Stav, v ktorom by faktické zásahy orgánov verejnej správy (verejnej moci) do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb unikali súdnemu prieskumu, by bol len sťažka akceptovateľný z pohľadu právnych štandardov vytvorených na podklade medzinárodných záväzkov Slovenskej republiky.“ Vzhľadom na existenciu štyroch rozhodnutí žalovaného (bod 2 tohto uznesenia), v ktorých je premietnutý sťažovateľkou namietaný nezákonný výklad zákona č. 98/2004 Z. z., preto nemožno tvrdiť, že ide o formu činnosti verejnej správy, ktorá by inak ušla súdnemu prieskumu, ak by sa na ňu nazeralo iba cez rámec žaloby proti rozhodnutiu alebo opatreniu.
33. K námietke sťažovateľky, podľa ktorej správny súd nechal bez povšimnutia namietaný nezákonný výklad zákona č. 98/2004 Z. z. v platnom znení, kasačný súd uvádza, že vzhľadom na skutočnosť, že správny súd sťažovateľkou namietané skutočnosti, resp. postup v rámci administratívneho konania nevyhodnotil ako iný zásah orgánu verejnej správy, nebolo už potrebné, respektíve bolo by už nadbytočné pristúpiť k meritórnemu posudzovaniu výkladu zákona č. 98/2004 Z. z.
34. Kasačný súd k nezákonnému zadržiavaniu zábezpeky sťažovateľky žalovaným uvádza, že sa plne stotožňuje s právnym posúdením správneho súdu, ktorý uviedol, že o vrátení zábezpeky rozhodol žalovaný na podklade žiadosti, ktorou sa začalo daňové konanie, pričom výsledkom tohto konania je vydanie rozhodnutia, prípadne opatrenia. Správny súd, ako už bolo vyššie uvedené, vstupuje do preskúmania zákonnosti takého správneho aktu na podklade všeobecnej správnej žaloby. Kasačný súd dodáva, že žalovanému bolo správnym súdom po nadobudnutí právoplatnosti napadnutého uznesenia uložené pokračovať v daňovom konaní o vrátenie zábezpeky vo výške 48.418,47 EUR začatom na podklade žiadosti sťažovateľky, ktoré bolo v danom čase prerušené. Žalovaný následne vydal rozhodnutie č. 680049617/2024, doručené sťažovateľke dňa 25. septembra 2024, ktorým podľa § 25 ods. 18 písm. b) zákona č. 98/2004 nevyhovel žiadosti sťažovateľky o bezodkladné vrátenie zábezpeky v požadovanej výške. Sťažovateľka podala voči uvedenému rozhodnutiu v zákonnej lehote odvolanie, pričom Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán rozhodnutím č. 680011512/2025/CI z 24. januára 2025 rozhodnutie žalovaného potvrdilo. Sťažovateľka tak mala možnosť napadnúť rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR o nevrátení zábezpeky a domáhať sa ochrany svojich práv na správnom súde, a to práve a výlučne prostredníctvom všeobecnej správnej žaloby.

V. Záver
35. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd dospel k záveru, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.
36. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd rozhodol v zmysle § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania

nepriznal. Kasačný súd urobil tak z dôvodu, že sťažovateľka úspech v kasačnom konaní nemala a súčasne nezistil výnimočné dôvody (§ 168 SSP), pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.
37. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.