

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/41/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200329  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 03. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:6021200329.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Agro-sol s.r.o., so sídlom Medovarce 152, 962 65 Medovarce, IČO: 46 799 273, právne zastúpeného: Lion Law Partners s.r.o., so sídlom Komenského 14A, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen, so sídlom Kozáčecka 2180/38, 960 99 Zvolen, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101145010/2021 zo dňa 2. júla 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 73S/35/2021 - 134 zo dňa 20. októbra 2022, takto

### rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.

II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Podaním zo dňa 21.08.2019 si žalobca uplatnil u žalovaného nárok na zaplatenie úroku z neoprávneného zadržovania odpočtu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. kvartál roku 2013 vo výške 9 026,24 eur, a to podľa § 79 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“). V oznámení č. 102172486/2019 zo dňa 16.09.2019 (ďalej aj „oznámenie o nepriznaní úroku“ alebo „opatrenie žalovaného I“) žalovaný oznámil žalobcovi, že úrok z omeškania sa v zmysle § 79 ods. 3 Daňového poriadku priznáva zo zákona, nie na základe podanej žiadosti daňového subjektu. Žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), keď po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia vzniknutý kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným v právoplatnom rozhodnutí a vráteným nadmerným odpočtom vrátil v zákonom stanovenej lehote. Vzhľadom na vyššie uvedené dal žalobcovi na vedomie, že ustanovenie § 79 Daňového poriadku neupravuje priznanie ním požadovaného úroku na základe skutočností uvedených v žiadosti a v ním určenej výške. Voči tomuto oznámeniu podal žalobca dňa 21.10.2019 odvolanie. Na podané odvolanie žalovaný reagoval oznámením č. 102600186/2019 zo dňa 13.11.2019 (ďalej aj „pôvodné opatrenie žalovaného II“), v ktorom uviedol, že vo veci žiadosti o vyplatenie úroku z omeškania bolo žalobcovi zaslané oznámenie s uvedením dôvodu, prečo nie je možné v zmysle § 79 Daňového poriadku priznať ním požadovaný úrok.

2. Na základe správnej žaloby žalobcu Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom č. k. 24S/281/2019-140 zo dňa 11.02.2021 (ďalej aj „prvý rozsudok správneho súdu“) pôvodné opatrenie žalovaného II zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V odôvodnení uviedol, že žalovaný mal žalobcovi v dôsledku podaného odvolania oznámiť, že odvolanie smeruje proti opatreniu, proti ktorému nemožno podať odvolanie a tento záver priliehavo odôvodniť (bod 34 odôvodnenia). Keďže žalovaný v

napadnutom opatrení len konštatoval, že nárok na úrok z omeškania žalobcovi nevznikol, opatrenie je nezrozumiteľné. Žalovanému krajský súd uložil povinnosť, aby opätovne rozhodol o podanom odvolaní žalobcu proti opatreniu žalovaného I jedným zo spôsobov zodpovedajúcich postupu podľa § 73 Daňového poriadku. V prípade, že bude postupovať tak, že o odvolaní sám rozhodne (takýto postup je možný podľa § 73 ods. 2 alebo ods. 4, 5 Daňového poriadku), svoje rozhodnutie alebo oznámenie zrozumiteľne odôvodní jednak k otázke, či podanie odvolania zákon umožňuje a tiež ku všetkým ďalším dôvodom uplatneného postupu. Správnu žalobu v časti týkajúcej sa opatrenia žalovaného I krajský súd odmietol, pretože bola podaná oneskorene. Podľa názoru krajského súdu toto opatrenie bolo samostatne stojacim opatrením, voči ktorému bolo možné podať samostatnú správnu žalobu alebo aj spoločnú správnu žalobu pre viac správnych aktov (ako tomu bolo aj v tejto veci), no pod podmienkou jej včasného podania, čo v prípade opatrenia žalovaného I nebolo splnené.

3. Žalovaný oznámením č. 101145010/2021 zo dňa 02.07.2021 (ďalej aj „napadnuté opatrenie“ alebo „nové opatrenie žalovaného II“) žalobcovi podľa § 73 ods. 5 Daňového poriadku oznámil, že podľa § 73 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku odvolanie žalobcu podané proti oznámeniu o nepriznaní úroku zamieťa, nakoľko toto odvolanie smeruje proti oznámeniu (rozhodnutiu), proti ktorému nemožno podať odvolanie. V odôvodnení žalovaný opísal svoj postup v administratívnom konaní. Po rozsiahlej citácii odôvodnenia prvého rozsudku správneho súdu a konštatácii, že bol viazaný právnym názorom správneho súdu, odvolanie žalobcu zamietol ako odvolanie smerujúce proti rozhodnutiu - oznámeniu, proti ktorému nemožno podať odvolanie.

## II. Konanie pred správnym súdom

4. Proti novému opatreniu žalovaného II podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca primárne namietal nezákonnosť napadnutého opatrenia, ktorá mala byť následkom jeho nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Podľa jeho názoru bolo povinnosťou žalovaného po podaní odvolania v merite veci postupovať v súlade s § 73 ods. 2 Daňového poriadku a vec predložiť odvolaciemu orgánu. Žalobca tvrdil, že realizovaným procesným postupom mu žalovaný odňal právo zaručené Daňovým poriadkom na dvojinštančnosť daňového konania. Žalovaný podľa žalobcu povrchne a formalisticky prevzal (údajne) právne záväzné stanovisko z prvého rozsudku správneho súdu, pričom z odôvodnenia nie je možné zistiť, na základe akých myšlienkových postupov a úvah vyvodil žalovaný záver o viazanosti týmto rozsudkom.

5. Krajský súd rozsudkom č. k. 73S/35/2021 - 134 zo dňa 20.10.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu zamietol podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznal. Napadnutý rozsudok odôvodnil nasledovne:

- právnym názorom vyjadreným v prvom rozsudku správneho súdu bol žalovaný v ďalšom konaní v zmysle § 191 ods. 6 SSP viazaný. Správny súd v tomto rozsudku ako jeden z možných spôsobov rozhodnutia o podanom odvolaní žalobcu pripustil aj rozhodnutie o odvolaní žalovaným podľa § 73 ods. 4 Daňového poriadku. Obsahom prvého rozsudku správneho súdu bolo záväzné právne posúdenie veci správnym súdom a odôvodnenie záveru o neprípustnosti odvolania v danom prípade, s ktorým sa žalovaný stotožnil;

- pokiaľ podľa ust. § 72 Daňového poriadku je možné podať odvolanie len proti rozhodnutiu správcu dane, je potrebné toto ustanovenie interpretovať v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR tak, že proti inému aktu správcu dane, akým je rozhodnutie, sa odvolanie nepripúšťa. Žalovaný by tak bol povinný odvolanie spolu s vydaným opatrením a náležiacim spisom predložiť odvolaciemu orgánu, resp. o ňom inak sám rozhodnúť podľa § 73 ods. 1, 2 Daňového poriadku len v prípade, ak by takýto postup predpisoval zákon. Zákon vo vzťahu k opatreniam na správcu dane takú povinnosť nekladie (žalobcovi podať odvolanie nebránil, avšak jeho podanie bolo neúčinné), pretože garantuje zachovanie princípu dvojinštančnosti konania len pre rozhodnutia správcu dane;

- podanie odvolania proti správne mu aktu, proti ktorému zákon jeho podanie neumožňuje, nezakladá právne účinky majúce za následok povinnosť prvostupňového orgánu rozhodnúť o ňom buď v rámci autoremedúry alebo povinnosť predložiť ho na rozhodnutie odvolaciemu orgánu;

- pokiaľ však bolo odvolanie podané proti vydanému správne mu aktu správcu dane (inému než rozhodnutie), voči ktorému zákon podanie odvolania neumožňuje, prvostupňový orgán je per analogiam oprávnený odvolanie zamietnuť postupom podľa § 73 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku, pretože odvolanie smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému odvolanie podať nemožno. Napriek tomu, že aj citované ustanovenie viaže postup prvostupňového orgánu k rozhodnutiu, pre prípad podaného odvolania daňového subjektu (žalobcu) proti inému aktu správcu dane bolo možné s ním súladný postup

analogicky uplatniť a akceptovať, pretože s existujúcim faktom podaného odvolania bolo potrebné sa ústavno-konformným spôsobom vysporiadať, a to tak, aby neboli porušené subjektívne práva žalobcu ako daňového subjektu v daňovom konaní. Takýto prístup k ust. § 72 ods. 1 Daňového poriadku prípustný nebol, nakoľko toto ustanovenie predstavuje primárnu právnu normu kogentnej povahy jednoznačne a striktne obmedzujúcu právo odvolania daňových subjektov len vo vzťahu k rozhodnutiam vydaným v daňovom konaní, pričom ust. § 73 ods. 4 a 5 Daňového poriadku predstavuje už len sekundárnu právnu úpravu formálneho postupu uplatňovaného práve v dôsledku nerešpektovania primárnej normy (ako tomu bolo aj v danom prípade);

- nakoľko proti oznámeniu o nepriznaní úroku nebolo možné účinné podanie odvolania, žalobca postupoval použiteľným a veci priliehavým spôsobom, keď uplatnil postup zodpovedajúci ustanoveniu § 73 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku, ktorý stanovuje postup správcu dane pri podaní odvolania proti rozhodnutiu, proti ktorému zákon odvolanie neumožňuje;

- o zamietnutí odvolania sa podľa § 73 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie nevydáva, len sa účastníkovi konania spôsob rozhodnutia zamietnutím odvolania podľa § 73 ods. 4 Daňového poriadku oznámi. Napriek tomu, že zákon náležitosti takého oznámenia *expressis verbis* nevymedzuje, jeho náležitosti sú zreteľné vo svetle zásad správy daní a zásady práva na spravodlivé konanie. Napadnutým opatrením bolo žalobcovi dostatočne a zrozumiteľne oznámené, ako bolo o jeho odvolaní rozhodnuté (t. j. že podľa § 73 ods. 4 písm. d) Daňového poriadku bolo zamietnuté) a bolo mu vysvetlené, z akých dôvodov bolo jeho odvolanie zamietnuté (nakoľko smerovalo proti oznámeniu, proti ktorému nemožno podať odvolanie), a to aj s uvedením na vec správne aplikovaného ustanovenia príslušného právneho predpisu. Správny súd preto námietku nepreskúmateľnosti napadnutého opatrenia posúdil ako nedôvodnú;

- nakoľko v totožnej veci žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 101051671/2020 zo dňa 17.06.2020 tak, že žiadosti žalobcu o priznanie úroku z oneskoreného vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2013 nevyhovel a úrok mu nepriznal (uvedené rozhodnutie žalovaného bolo potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 101554496/2020 zo dňa 08.10.2020), správny súd nemohol poskytnúť žalobcovi súdnu ochranu ani z dôvodu, že v prípade, ak by podanej správnej žalobe vyhovel, žalovaný by daňové konanie o návrhu žalobcu vo veci samej musel z dôvodu *res iudicata* (veci už právoplatne rozhodnutej) opakovane zastaviť;

- žalobná argumentácia o dôvodnosti nároku na priznanie úroku zo sumy daňového preplatku je bez právneho významu vo vzťahu k napadnutému opatreniu procesnej povahy. Správny súd pri posudzovaní zákonnosti napadnutého opatrenia skúmal, či došlo zo strany žalovaného k správnej aplikácii ustanovení Daňového poriadku, ktoré upravujú procesný postup prvostupňového orgánu po podaní odvolania (§ 73 Daňového poriadku). Predmetom napadnutého opatrenia nebolo nepriznanie vecného nároku žalobcu, ale oboznámenie žalobcu s procesným rozhodnutím žalovaného o zamietnutí odvolania žalobcu. Vo veci samej žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 101051671/2020 zo dňa 17.06.2020, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 101554496/2020 zo dňa 08.10.2020. V prípade, že s takýmto rozhodnutím žalovaného vo veci samej žalobca nesúhlasil, mohol využiť dostupné prostriedky právnej ochrany a zákonnosť tohto rozhodnutia napadnúť samostatnou správnu žalobou.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

6. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a porušil jeho právo na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší napadnuté opatrenie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

7. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že napadnutý rozsudok je nedostatočne odôvodnený, pretože neobsahuje postačujúce a presvedčivé vysvetlenie, prečo došlo k odmietnutiu žalobných námietok sťažovateľa uvedených v časti II. a III. žaloby. Za procesné pochybenie s dopadom na nemožnosť sťažovateľa ďalej argumentovať považoval sťažovateľ prekvapivo odlišné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v porovnaní s odôvodnením prvého rozsudku krajského súdu a akceptovanie excesívnej ľubovôle v chybne sa opakujúcich procesných postupoch žalovaného pri priznávaní úroku za zadržiavanie nadmerného odpočtu DPH, a to bez vydania formalizovaného rozhodnutia, bez možnosti podať odvolanie, rezultujúce do napadnutého rozhodnutia o neprípustnosti odvolania voči neformálnemu rozhodnutiu žalovaného.

8. Sťažovateľ ďalej uviedol, že krajský súd chybne a formalisticky preferuje výlučne procesné ustanovenia § 73 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku, bez zohľadnenia účelu ustanovení § 63, § 72, § 73 Daňového poriadku. Správny súd podľa jeho názoru tiež vecne nesprávne posúdil žalobné námietky týkajúce sa povinnosti žalovaného vydať rozhodnutie s následnou zákonnou možnosťou

sťažovateľa podať voči nemu odvolanie, postúpenia odvolania na vybavenie odvolaciemu orgánu a prekážky litispendencie.

9. Sťažovateľ prezentoval názor, že jeho právo na prístup k súdnej ochrane v spojení so subjektívnym právom sťažovateľa na vyplatenie „sankčného úroku“ nebolo naplnené, nebolo o ňom vôbec rozhodnuté pre prepíato formalistickú interpretáciu výlučne procesných ustanovení Daňového poriadku.

10. Sťažovateľ podotkol, že prvým rozsudkom správneho súdu bol žalovaný zaviazaný o odvolaní sťažovateľa zo dňa 21.10.2019 rozhodnúť preskúmateľným spôsobom, v súlade so základnými zásadami správy daní a právom na spravodlivý proces - t. j. (1) nechať o odvolaní rozhodnúť odvolací orgán a (2) vysporiadať sa dôsledne i s hmotnoprávnou argumentáciou, nielen povrchne procesne a nepreskúmateľne rozhodnúť.

11. Podľa sťažovateľa krajský súd napadnutým rozsudkom rozhodol odlišne, a teda odchyľil sa od prvého rozsudku krajského súdu v tom, že kým v prvom rozsudku krajský súd rešpektoval napádanú nepreskúmateľnosť pôvodného opatrenia žalovaného II, v prípade nového opatrenia žalovaného II krajský súd dospel k úplne opačnému záveru. Sťažovateľ postup súdu, ktorý rovnaké alebo analogické situácie rieši odchylným spôsobom, označil za diskriminačný.

12. Sťažovateľ vyjadril presvedčenie, že povinnosťou krajského súdu bolo rozhodovať v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít vo veciach týkajúcich sa nepriznania úroku za zadržanie nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku. V prospech sťažovateľom uplatňovaného správneho právneho posúdenia veci judikovali rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/67/2019, 4Sžfk/61/2019, 1Sžfk/49/2019, 4Sžfk/60/2019 a 4Sžfk/62/2019.

13. Procesný postup žalovaného je podľa sťažovateľa po skutkovej i právnej stránke nepodraditeľný pod hypotézu ustanovenia § 73 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku. Povinnosťou žalovaného bolo podľa kogentnej formulácie ustanovenia § 79 ods. 3 Daňového poriadku rozhodnúť bez toho, aby sťažovateľ musel podaním zo dňa 21.08.2019 uplatniť nárok na úrok.

14. Hoci sa v napadnutom rozhodnutí súd výslovne otázkou litispendencie nezaoberal, z obsahu bodu 36 odôvodnenia je možné prijať záver o zjavne nesprávnom právnom posúdení v tejto otázke, keď napriek neskončenému súdному konaniu o právnom osude odvolania zo dňa 21.10.2019 krajský súd chybné argumentuje a vytyka sťažovateľovi, že mal podať novú správnu žalobu voči duplicitným rozhodnutiam žalovaného zo dňa 17.06.2020 a Finančného riaditeľstva SR zo dňa 08.10.2020. Prvým rozsudkom krajského súdu zrušené pôvodné opatrenie žalovaného II zakladalo pritom presne opačnú procesnú situáciu v tom ponímaní, že z hľadiska vecnej a časovej postupnosti tvorilo neskončené konanie o odvolaní zo dňa 21.10.2019 prekážku litispendencie - t. j. prekážku rozhodovania o tej istej veci, toho istého žalobcu v inom, tak daňovom ako i správnom súdnom konaní.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že trvá na svojom vyjadrení k žalobe a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

16. Prejednávaná vec bola dňa 06.04.2023 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/41/2023.

17. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

18. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

19. Podľa § 72 ods. 1 Daňového poriadku: „Proti rozhodnutiu možno podať odvolanie, ak tento zákon neustanovuje inak alebo ak sa účastník konania odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.“

20. Podľa § 73 ods. 1 Daňového poriadku: „Prvostupňový orgán môže rozhodnúť o odvolaní, ak mu v plnom rozsahu vyhovie. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.“

21. Podľa § 73 ods. 2 Daňového poriadku: „Ak prvostupňový orgán o odvolaní podľa odseku 1 nerozhodne, postúpi odvolanie do 30 dní odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na podanie

odvolania alebo odo dňa doručenia doplneného odvolania na výzvu prvostupňového orgánu spolu s výsledkami doplneného daňového konania, s úplným spisovým materiálom a s predkladacou správou na rozhodnutie odvolaciemu orgánu; o takom postupe upovedomí daňový subjekt.“

22. Podľa § 73 ods. 4 Daňového poriadku: „Prvostupňový orgán odvolanie zamietne, ak a) je neprípustné, b) smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému nemožno podať odvolanie.“

23. Podľa § 73 ods. 5 Daňového poriadku: „Prvostupňový orgán bez zbytočného odkladu písomne oznámi účastníkovi konania zamietnutie odvolania podľa odseku 4.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

24. Predmetom kasačného konania v prejednávanej veci je napadnutý rozsudok, ktorým krajský súd zamietol správnu žalobu smerujúcu proti napadnutému opatreniu žalovaného. Napadnutým opatrením žalovaný oznámil sťažovateľovi, že zamietla odvolanie, ktoré sťažovateľ ako daňový subjekt podal voči oznámeniu žalovaného o nepriznaní úroku za neoprávnené zadržávaný odpočet na DPH, pretože zákon podanie odvolania voči oznámeniu správcu dane nepripúšťa.

25. Podstatnou otázkou, ktorú je kasačný súd v tomto konaní povolaný riešiť, je, či sa žalovaný procesne správne vysporiadal s odvolaním sťažovateľa podaným proti oznámeniu o nepriznaní úroku, keď toto odvolanie zamietol podľa § 73 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku z dôvodu, že smeruje proti rozhodnutiu/opatreniu, voči ktorému zákon neumožňuje podať odvolanie a o tomto zamietnutí upovedomil sťažovateľa.

26. Pre zodpovedanie nastolenej otázky je potrebné si v prvom rade ustáliť povahu oznámenia o nepriznaní úroku, voči ktorému odvolanie sťažovateľa smerovalo, keďže povaha tohto aktu predurčuje to, či je podanie odvolania voči nemu prípustné alebo nie. Kasačný súd konštatuje, že oznámenie o nepriznaní úroku bolo svojou povahou opatrením orgánu verejnej správy v zmysle § 3 ods. 1 písm. c/ SSP. Išlo o oznámenie informatívnej povahy, ktoré neobsahovalo všetky formálne a obsahové náležitosti rozhodnutia, neobsahovalo výrok, odôvodnenie ani poučenie o opravnom prostriedku a neobsahovalo ani preskúmateľnú úvahu správneho orgánu, z ktorej by bolo zrejmé, ako správny orgán aplikoval príslušné právne predpisy na zistený skutkový stav. Nešlo preto o rozhodnutie v zmysle § 63 Daňového poriadku, proti ktorému by bolo prípustné odvolanie podľa § 72 ods. 1 Daňového poriadku. Preto ak žalovaný odvolanie proti oznámeniu o nepriznaní úroku zamietol podľa § 73 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku, pretože proti takémuto oznámeniu nebolo odvolanie prípustné, rozhodol zákonne a vecne správne.

27. Uvedené však neznamená, že žalovaný nebol povinný vo veci priznania úroku z nadmerného odpočtu vydať formálne rozhodnutie podľa § 63 Daňového poriadku a nielen neformálne oznámenie o nepriznaní úroku. Je ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu (viď napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžk/29/2019 zo dňa 28.04.2020, uznesenie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/34/2024 zo dňa 21.02.2025), že posudzovanie otázky, či sťažovateľovi patrí nárok na úrok alebo inú formu kompenzácie za neoprávnené zadržávanie odpočtu DPH, je rozhodovaním o jeho právach a povinnostiach týkajúcich sa správy daní a priznávať práva alebo ukladať povinnosti možno v daňovom konaní len rozhodnutím vydaným podľa § 63 Daňového poriadku.

28. V uvedenom prípade však sťažovateľ v správnej žalobe, na základe ktorej bol vydaný napadnutý rozsudok, nenapadol oznámenie o nepriznaní úroku, ale len napadnuté opatrenie, ktorým bolo sťažovateľovi oznámené zamietnutie odvolania proti oznámeniu o nepriznaní úroku. Aj uplatneným žalobným petitom sa domáhal iba zrušenia napadnutého opatrenia, nie oznámenia o nepriznaní úroku. Pôvodná správna žaloba proti oznámeniu o nepriznaní úroku bola prvým rozsudkom krajského súdu odmietnutá ako podaná oneskorene, pričom proti tomuto výroku prvého rozsudku krajského súdu sťažovateľ kasačnú sťažnosť nepodal. V konaní pred správnym súdom bolo teda predmetom prieskumu až napadnuté opatrenie, nie oznámenie o nepriznaní úroku. Následne bola predmetom prieskumu otázka, či sa žalovaný procesne správne vysporiadal s odvolaním proti neformálnemu oznámeniu, ktoré bolo vo veci vydané, nie otázka, či vydanie neformálneho oznámenia a postup žalovaného pred jeho vydaním boli v súlade so zákonom.

29. Sťažovateľ ďalej namietal, že krajský súd sa napadnutým rozsudkom odchýlil od prvého rozsudku krajského súdu v tom, že kým v prvom rozsudku krajský súd rešpektoval napádanú nepreskúmateľnosť oznámenia zo dňa 13.11.2019 (pôvodného opatrenia žalovaného II), v prípade oznámenia zo dňa 02.07.2021 (nového opatrenia žalovaného II) krajský súd dospel k opačnému záveru. Kasačný súd takýto odklon s ohľadom na obsah týchto oznámení nevzhliadol. Pôvodné opatrenie žalovaného II sa s podaným odvolaním voči oznámeniu o nepriznaní úroku nijako nevysporiadalo, ale len oboznámilo sťažovateľa s tým, že o dôvodoch nepriznania úroku už bol informovaný oznámením o nepriznaní úroku. Naproti tomu nové opatrenie žalovaného II sa s podaným odvolaním vysporiadalo riadnym procesným postupom s preskúmateľným odôvodnením, keďže sa v ňom uvádzalo, že (i) podľa § 73

ods. 4 písm. b) Daňového poriadku sa odvolanie zamietá a (ii) odvolanie sa zamietá z dôvodu, že proti oznámeniu správcu dane zákon podanie odvolania nepripúšťa. Z uvedeného vyplýva, že pôvodné opatrenie žalovaného II a nové opatrenie žalovaného II mali úplne iný obsah z hľadiska oznámenia spôsobu vybavenia odvolania i uvedenia dôvodov pre takýto postup. Preto pokiaľ krajský súd v prvom rozsudku vyhodnotil pôvodné opatrenie žalovaného II ako nepreskúmateľné a krajský súd v napadnutom rozsudku vyhodnotil nové opatrenie žalovaného II opačne, teda ako dostatočne odôvodnené, v žiadnom prípade sa neodchýlil od pôvodného právneho názoru a nepostupoval v analogických situáciách odlišne. Tieto situácie neboli obdobné práve pre rozdielny obsah napadnutých opatrení a táto námietka je preto nedôvodná.

30. Ako nedôvodnú vyhodnotil kasačný súd aj námietku nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku subsumovanú pod kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Vady odôvodnenia rozsudku správneho súdu sa stávajú relevantnými až v prípade, ak sú spôsobilé zasiahnuť do práva účastníka konania na spravodlivý proces. Ide o také vady odôvodnenia, ktoré znemožňujú účastníkovi konania poznať podstatné/kľúčové dôvody, pre ktoré bolo rozhodnutie správneho súdu prijaté a odpovede na zásadné argumenty ním v konaní vznesené (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/117/2020 zo dňa 25.05.2022). Ani judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29.05.1997, Higgins c. Francúzsko z 19.02.1998).

31. Podľa názoru kasačného súdu sa krajský súd vysporiadal so všetkými pre vec podstatnými argumentami. Podstatnou otázkou v konaní pred krajským súdom, ako kasačný súd už naznačil vyššie, bolo, či sa žalovaný procesne správne vysporiadal s odvolaním sťažovateľa podaným proti oznámeniu o nepriznaní úroku, keď toto odvolanie zamietol z dôvodu, že smeruje proti rozhodnutiu/opatreniu, voči ktorému zákon neumožňuje podať odvolanie. Predmetom konania pred krajským súdom teda bolo posúdenie zákonnosti procesného postupu žalovaného, nie merita sťažovateľom uplatneného nároku na priznanie úroku. Zaoberanie sa procesnými ustanoveniami Daňového poriadku (§ 73 ods. 4) zo strany krajského súdu teda bolo výsledkom správneho zadefinovania si predmetu konania a podstatných otázok v ňom, nie „prepiateho formalizmu“, ako postup krajského súdu označuje sťažovateľ. Krajský súd zároveň zrozumiteľne vysvetlil sťažovateľovi, prečo jeho žalobná argumentácia v merite veci (priznanie úroku) nebola v konaní pred ním právne relevantná.

32. Z obdobných dôvodov neobstojí ani ďalšia námietka sťažovateľa, a síce, že povinnosťou krajského súdu bolo rozhodovať v súlade so sťažovateľom citovanou ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít vo veciach týkajúcich sa priznania úroku za zadržanie nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku. Kasačný súd podotýka, že otázka priznania či nepriznania úroku za zadržanie nadmerného odpočtu DPH podľa § 79 ods. 3 Daňového poriadku presahovala rámec správneho súdneho prieskumu pred krajským súdom. Tento bol na základe správnej žaloby sťažovateľa (smerujúcej výlučne proti napadnutému opatreniu, viď bod 28 odôvodnenia tohto rozsudku) determinovaný posúdením zákonnosti procesného postupu žalovaného o zamietnutí odvolania.

33. Pokiaľ chcel sťažovateľ dosiahnuť efektívnejšiu ochranu svojho subjektívneho práva na priznanie úroku z nadmerného odpočtu, mal právnym poriadkom garantované právne prostriedky, ktoré mohol využiť. Mohol napríklad podať včas správnu žalobu proti oznámeniu o nepriznaní úroku, ktorou sa mohol domáhať zrušenia oznámenia pre nepreskúmateľnosť a uloženia povinnosti žalovanému vydať vo veci riadne rozhodnutie (resp. mohol napadnúť výrok prvého rozsudku krajského súdu o odmietnutí žaloby pre oneskorené podanie kasačnou sťažnosťou, ak mal za to, že žalobu proti oznámeniu o nepriznaní úroku podal včas). Taktiež mohol vo veci podať žalobu o nečinnosť a domáhať sa vydania riadneho rozhodnutia. Ako pritom vyplýva z administratívneho spisu, v merite veci aj boli vydané rozhodnutia žalovaného č. 101051671/2020 zo dňa 17.06.2020 i Finančného riaditeľstva SR ako odvolacieho orgánu č. 101554496/2020 zo dňa 08.10.2020 (ďalej spolu aj „rozhodnutia v merite vecí“), a preto práve napadnutím týchto správnych aktov správnu žalobou sa mohol sťažovateľ domáhať meritórneho súdneho prieskumu vo veci samej. Ani námietka, že krajský súd sťažovateľovi uprel právo na prístup k súdu a neposkytol mu materiálnu ochranu jeho subjektívnych práv preto neobstojí, keďže krajský súd sa vysporiadal zákonne a vecne správne s podanou žalobou, ktorá smerovala len voči procesnému opatreniu žalovaného. Na poskytnutie efektívnej materiálnej ochrany mohol sťažovateľ využiť iné jemu dostupné procesné prostriedky.

34. Pokiaľ ide o námietku litispendencie, ktorú videl sťažovateľ v tom, že oznámenie o nepriznaní úroku bránilo vydaniu riadneho rozhodnutia v tej istej veci úroku z nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie 4. kvartálu roku 2013, ani tejto kasačný súd nemôže prisvedčiť. Vydanie neformálneho oznámenia o nepriznaní úroku ani napadnutého opatrenia nebránilo vydaniu riadnych rozhodnutí v merite

veci, netvorili prekážku začatej veci ani veci právoplatne skončenej. Práve naopak, vydané rozhodnutia v merite veci by zakladali res iudicata v prípade, že by krajský súd napadnuté opatrenie zrušil a nariadil žalovanému vec posúdiť meritorne. Preto krajský súd správne podotkol, že takéto konanie by bolo zastavené pre existenciu prekážky skôr právoplatne rozhodnutej veci. Daňové konanie, ktoré sa začalo podaním žiadosti sťažovateľa o priznanie úroku z neoprávnene zadržaného nadmerného odpočtu zo dňa 21.08.2019 (viď bod 1 tohto rozsudku), sa právoplatne skončilo nadobudnutím právoplatnosti rozhodnutia žalovaného č. 101051671/2020 zo dňa 17.06.2020 o nepriznaní úroku potvrdeného rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 101554496/2020 zo dňa 08.10.2020.

35. Sťažovateľ ďalej v kasačnej sťažnosti tvrdil, že prvým rozsudkom správneho súdu bol žalovaný zviazaný o odvolaní sťažovateľa rozhodnúť preskúmateľným spôsobom, v súlade so základnými zásadami správy daní a právom na spravodlivý proces - t. j. (1) nechať o odvolaní rozhodnúť odvolací orgán a (2) vysporiadať sa dôsledne i s hmotnoprávnou argumentáciou, nielen povrchne procesne a nepreskúmateľne rozhodnúť. Kasačný súd podotýka, že sťažovateľ si mylne interpretuje právny názor vyslovený prvým rozsudkom správneho súdu, pretože takýto právny názor a pokyn pre žalovaného z tohto rozsudku nevyplýva. Naopak, v odôvodnení prvého rozsudku správneho súdu bolo uvedené, že žalovaný mal žalobcovi v dôsledku podaného odvolania oznámiť, že odvolanie smeruje proti opatreniu, proti ktorému nemožno podať odvolanie a tento záver priliehavo odôvodniť (bod 34 odôvodnenia), čo žalovaný aj urobil. Ani táto námietka preto nie je dôvodná.

#### VII. Záver

36. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je v plnom rozsahu nedôvodná, a z tohto dôvodu ju kasačný súd podľa § 461 SSP zamietol.

37. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ (žalobca) v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.