

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžk/29/2019
Identifikačné číslo spisu: 1017200829
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1017200829.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : Erste Donau-Dampfschiffahrts-Gesellschaft m.b.H. in Liqu., so sídlom Handelskai 348, 1020 Viedeň, Rakúsko, zastúpený: TaylorWesing e/n/w/c, advokáti s. r. o., Panenská 6, Bratislava, proti žalovanému : Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Bratislave č. k. 8Sa/38/2017-142 zo dňa 27. marca 2019 v konaní o žalobe proti nečinnosti orgánu verejnej správy, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Bratislave č. k. 8Sa/38/2017-162 zo dňa 27. marca 2019 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Žalobou proti nečinnosti orgánu verejnej správy podľa § 242 a nasl. zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), podanou na Krajskom súde v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) dňa 26.5.2017, sa žalobca domáhal vydania uznesenia, ktorým by krajský súd uložil žalovanému povinnosť konať a vydať rozhodnutie o výzve žalobcu na zaplatenie sankčného úroku za neoprávnene zadržované peňažné prostriedky, predstavujúce (i) sumu DPH za 1. štvrťrok 2006 od 27. marca 2007 do 21. mája 2015, (ii) sumu DPH za 2. štvrťrok 2006 od 6. marca 2007 do 21. mája 2015, (iii) sumu DPH za 3. štvrťrok 2006 od 24. mája 2007 do 21. mája 2015, a to v lehote 60 dní od doručenia tohto rozhodnutia.

2. Skutkový stav veci opísal žalobca tak, že na základe rozhodnutia krajského súdu zo dňa 30.1.2015 sp. zn. 4S/42/2008-182, 4S/132/2008, 4S/133/2008 boli z dôvodu nezákonnosti zrušené žalobcom napadnuté rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR zo dňa 13.11.2007 č. I./222/12600-83156/2007/990036-r, č. I./222/12794-83157/2007/990036-r, č. I./222/12795-83159/2007/990036-r), ako aj prvostupňové rozhodnutia žalovaného č. 600/270/14754/07/Čech zo dňa 22.8.2007, č. 600/270/149117/07/Čech a č. 600/270/140930/07/Čech, obe zo dňa 23.8.2007, ktorými žalovaný

nevyhovel žiadostiam žalobcu o vrátenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za obdobie 1., 2., a 3. štvrťroka 2006.

3. V ďalšom konaní vydal žalovaný dňa 19.5.2015 rozhodnutia č. 20246133/2015, č. 20246592/2015 a č. 20246437/2015, ktorými vyhovel žiadosti žalobcu o vrátenie DPH za uvedené obdobia spolu v sume 356.765,33 eur.

4. Žalobca tvrdil, že v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) mal nárok na vrátenie DPH v zákonom stanovených lehotách už v roku 2007, no k skutočnému vráteniu dane došlo až v máji 2015. Mal za to, že sumu vrátenej DPH je nutné považovať za neoprávnené zadržované peňažné prostriedky v zmysle § 35d ods. 5, ods. 11 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31.12.2011 (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), z ktorých vzniká žalovanému povinnosť platiť tzv. sankčné úroky.

5. Keďže žalovaný tieto sankčné úroky neuhradil, vyzval ho k tomu žalobca listom z 27.7.2015. Žalovaný v reakcii zo dňa 5.11.2015 žalobcovi oznámil (ďalej aj len „oznámenie“), že nakoľko konanie o priznaní sankčného úroku začalo až v roku 2015 vydaním rozhodnutí o vrátení dane zo dňa 19.5.2015, nemá žalobca nárok na uhradenie sankčného úroku za neoprávnené zadržané peňažné prostriedky podľa zákona č. 511/1992 Zb. S touto argumentáciou žalovaného sa stotožnilo v liste zo dňa 15.2.2016 i Finančné riaditeľstvo SR, na ktoré sa žalobca dňa 17.12.2015 obrátil s návrhom na prijatie opatrenia proti nečinnosti žalovaného. Rovnaký názor zaujalo Finančné riaditeľstvo SR i v odpovedi na list žalobcu zo dňa 26.2.2016, ktorým žiadal prezidenta finančnej správy o objasnenie postupu žalovaného.

6. Voči postupu žalovaného podal žalobca dňa 13.9.2016 sťažnosť, ktorej vybavovanie bolo ukončené odpoveďou Finančného riaditeľstva SR zo dňa 18.4.2017, podľa ktorej ak je správca dane toho názoru, že daňový subjekt nemá nárok na vyplatenie sankčného úroku, túto skutočnosť mu na jeho prípadnú žiadosť len oznámi. O žiadosti žalobcu o zaplatenie sankčného úroku teda podľa Finančného riaditeľstva SR už bolo právoplatne rozhodnuté, i keď nebolo vydané rozhodnutie v pravom zmysle slova. Žalobca uzavrel popis skutkového stavu tým, že doposiaľ mu nebolo doručené rozhodnutie žalovaného o priznaní (prípadne nepriznaní) sankčného úroku a ani mu nebol požadovaný sankčný úrok zaplatený.

7. S poukazom na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) žalobca tvrdil, že rozhodnutia o nevyhovení jeho žiadostiam o vrátenie DPH a následné nevrátenie dane predstavujú skutočnosť rozhodujúcu pre uloženie sankcie, ktorá nastala pred 31. decembrom 2011. Na základe toho by mala byť podľa jeho názoru sankcia (sankčný úrok) uložená podľa zákona č. 511/1992 Zb. a vypočítaná zo sumy neoprávnené zadržovaných peňažných prostriedkov (356.765,33 eur) a počtu dní, ktoré uplynuli odo dňa vzniku nároku na vrátenie dane podľa zákona o DPH do dňa, keď žalovaný ako správca dane neoprávnené zadržované peňažné prostriedky poukázal žalobcovi.

8. Žalobca má za to, že žalovaný je povinný v predmetnej veci vydať rozhodnutie v súlade s § 2 písm. c/ a § 63 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v spojení s § 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb., ktorým buď rozhodne, že žalobca má nárok na vyplatenie sankčného úroku, ktorý si uplatňuje, alebo takýto nárok žalobcovi neprislúcha. Žalobca zaujal názor, že zákon č. 563/2009 Z.z. neobsahuje ustanovenie, ktorí by oprávňovalo žalovaného vydať vo veci oznámenie alebo informáciu. Podľa žalobcu je neprípustné, aby právo podať odvolanie mal daňový subjekt, ktorému síce bol priznaný sankčný úrok, hoci v nižšej výške, no aby právo brániť sa v rámci odvolacieho konania a prípadného následného súdneho konania už nemal daňový subjekt, ktorému správca dane takýto sankčný úrok nepriznal vôbec a obmedzil sa len na poskytnutie informácie alebo oznámenia o tejto skutočnosti.

9. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu správnej žaloby navrhol túto v zmysle § 249 S.s.p. zamietnuť, nakoľko žalobca nemá podľa jeho názoru nárok na uhradenie sankčného úroku podľa zákona č. 511/1992 Zb. Poukázal i na usmerňujúce stanovisko Finančného riaditeľstva SR, na základe ktorého

vydal dňa 5.11.2015 oznámenie adresované žalobcovi, podľa ktorého konanie o priznanie sankčného úroku a teda skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie začalo v roku 2015 vydaním rozhodnutí o vrátení dane z 19.5.2015, teda nie je splnená podmienka vzniku skutočnosti rozhodujúcej pre uloženie sankcie do konca roku 2011 a preto zahraničná osoba nemá nárok na uhradenie sankčného úroku za neoprávnené zadržané peňažné prostriedky podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2011.

10. Uznesením zo dňa 27.3.2019 č. k. 8Sa/38/2017-162 krajský súd žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania. V jeho odôvodnení konštatoval, že zo zákona č. 563/2009 Z.z., ani z predchádzajúceho zákona č. 511/1992 Zb. nevyplýva, že by bol správca dane povinný vydať formálne rozhodnutie vo veci, či má žalobca nárok na sankčný úrok alebo takýto nárok nemá. Uvedené právne predpisy podľa jeho názoru nestanovujú osobitný procesný postup, v ktorom by bol správca dane povinný vybaviť žiadosti takého charakteru, akou bola výzva žalobcu.

11. Krajský súd ďalej dôvodil, že nárok na sankčný úrok vzniká na základe toho, či nastala skutočnosť neoprávnené zadržovaných peňažných prostriedkov a nie na základe rozhodnutia. To vydáva správca dane za splnenia podmienky, že takáto skutočnosť nastala a nárok vznikol, už iba k samotnému zaplateniu sankčného úroku vo vzťahu k sume a lehote, čím sa stáva pohľadávkou (§ 35b ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.). Takáto situácia však v prípade žalobcu nenastala, keďže nárok mu nevznikol, čo uviedol aj správca dane.

12. Krajský súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 6Sžf/14/2009 zo dňa 23.2.2011, podľa ktorého nárok na nadmerný odpočet DPH nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, pretože tento nárok vzniká ex lege. Podľa krajského súdu ani nárok na sankčný úrok nie je podmienený existenciou rozhodnutia správcu dane, pretože tiež vzniká ex lege. O nároku na úrok z omeškania (sankčný) sa preto nerozhoduje rozhodnutím.

13. Krajský súd poukázal i na obsah administratívneho spisu, z ktorého vyplýva, že oznámením zo dňa 5.11.2015 žalovaný zaslal žalobcovi odpoveď na jeho výzvu zo dňa 27.7.2015, že žalobcov nárok na sankčný úrok neuznáva, pričom Finančné riaditeľstvo SR ako nadriadený a odvolací orgán listom zo dňa 15.2.2016 potvrdil správnosť vybavenia veci žalovaným. Na základe ďalšieho listu žalobcu zo dňa 21.2.2017 Finančné riaditeľstvo SR listom z 18.4.2017 žalobcovi oznámilo, že o tejto veci už bolo právoplatne rozhodnuté. Podľa názoru krajského súdu teda správca dane vybavil výzvu žalobcu spôsobom, z ktorého je zrejmé, že vec nároku na sankčný úrok považuje za vybavenú a tento nárok žalobcu neuznáva.

14. Krajský súd konštatoval správnosť postupu žalovaného v predmetnej veci, keď neformálnym listom (oznámením) žalobcu vyrozumel o tom, že nemá nárok na sankčný úrok a teda ani na jeho zaplatenie, keďže mu tento nárok nevznikol. Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný nebol ku dňu podania žaloby na súd vo veci nečinný a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol.

15. Krajský súd okrajovo poznamenal, že aj forma „oznámenia“ je súdom preskúmateľná, čo podľa jeho názoru vyplýva napr. z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 4Sžf/1/2014 zo dňa 11.3.2014, ako aj z rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 91/2016 zo dňa 17.5.2016, v zmysle ktorých sa akceptuje možnosť súdneho prieskumu aj takých opatrení, ktoré nemajú formálne znaky rozhodnutia, ak sú spôsobilé ukrať účasť účastníka administratívneho konania na jeho právach.

16. Podľa krajského súdu v prípade oznámenia ide o správny akt, ktorý nie je v právnom poriadku upravený a preto aj jeho právne účinky je možné si iba domýšľať. Za týchto okolností teda nemožno urobiť jednoznačný záver, že oznámenie samo o sebe spôsobilo ukončenie administratívneho konania. Krajský súd ďalej uviedol, že hoci je pravdou, že podľa aktuálnej praxe by sťažovateľ pravdepodobne dosiahol svoj záujem, aby sa konalo o jeho odvolaní aj podaním žaloby proti oznámeniu, keďže ide o opatrenie (kvázi rozhodnutie), ktorého súdny prieskum je prípustný, nebola to pre sťažovateľa jediná možnosť. S ohľadom na vyššie uvedenú absenciu právneho následku oznámenia, ktorým by bolo

skončenie administratívneho konania o odvolaní, nemožno sťažovateľovi uprieť možnosť domáhať sa aj odstránenia nečinnosti, ktorou je neplnenie povinnosti správcu dane podľa § 73 Daňového poriadku.

II.

Kasačná sťažnosť

17. Proti uzneseniu krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. tvrdiac, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Navrhol uznesenie zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

18. V sťažnostných bodoch sťažovateľ uviedol, že vyplatenie sankčného úroku je súčasťou daňového konania (§ 2 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z., § 1a písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb.), v ktorom možno o právach a povinnostiach daňových subjektov rozhodnúť iba formou rozhodnutia a nie neformálnym spôsobom, ktorého právne účinky nie sú pre daňový subjekt jednoznačné a neumožňujú mu plnohodnotným spôsobom uplatniť opravné prostriedky. Postup, ktorý zvolil žalovaný, je podľa sťažovateľa v rozpore s § 30 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., aj s § 63 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorých priznávať práva alebo ukladať povinnosti v daňovom konaní možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené v súlade s uvedenými právnymi predpismi.

19. Rozhodnutie sa teda podľa sťažovateľa vyžaduje nielen v prípade priznania práva, ale aj v prípade jeho nepriznania. Práve prípad nepriznania práva je pre daňový subjekt významnejší, a to najmä z hľadiska poznania dôvodov zamietavého postoja ohľadom jeho nároku, ako aj z hľadiska ďalšej ochrany jeho práv uplatnením riadnych alebo mimoriadnych opravných prostriedkov. Opačný postup, teda vydanie rozhodnutia len v prípade priznania práva, je podľa sťažovateľa v demokratickom a právnom štáte neprijateľný a právne neudržateľný, nakoľko v takom prípade by nebola zabezpečená a garantovaná skutočná ochrana práv daňových subjektov, právna istota a ústavne garantovaná rovnosť pred zákonom.

20. Takýto záver vyplýva podľa sťažovateľa aj zo všeobecne uplatňovanej argumentácie a *minor ad maius*, v zmysle ktorej ak správny orgán priznáva určitý rozsah nároku rozhodnutím, musí rozhodnutím rozhodnúť aj o úplnom nepriznaní nároku, ktoré predstavuje vyššiu mieru zásahu do práv a záujmov daňového subjektu ako rozhodnutie, ktorým sa nárok celkom alebo sčasti prizná. Ak je správny orgán v takom prípade povinný rozhodnúť o právach, nemôže podľa sťažovateľa právne udržateľným spôsobom a bez zásahu do ústavných práv daňového subjektu tvrdiť, že ak nechce priznať nárok vôbec, nedochádza k žiadnemu rozhodovaniu ústiacemu do formálneho rozhodnutia, ktoré umožňuje daňovému subjektu použitie opravných prostriedkov.

21. Z uvedených dôvodov mal sťažovateľ za to, že žalovaný mal a má povinnosť vo vzťahu k sankčnému úroku o výzve sťažovateľa rozhodnúť podľa príslušných právnych predpisov meritórnym rozhodnutím a to bez ohľadu na to, či mienil výzve vyhovieť alebo nárok zamietnuť, prípadne konanie zastaviť.

22. Sťažovateľ poukázal na to, že i podľa krajského súdu si právne účinky oznámenia možno iba domýšľať a nie je zjavné, či ku skončeniu administratívneho konania došlo alebo nie. Svojím uznesením však priznal ochranu postupu žalovaného, ktorý svojou nečinnosťou vytvára stav právnej neistoty ohľadom účinkov, ktoré si má sťažovateľ domyslieť. Toto je podľa sťažovateľa neprijateľné, v rozpore so zmyslom a účelom právnej úpravy a je porušením právnej istoty sťažovateľa, ktoré je súčasťou princípov právneho štátu (čl. 1 Ústavy SR). V danom prípade to znamená, že všetky subjekty môžu dôvodne očakávať, že príslušné štátne orgány budú konať a rozhodovať podľa platných právnych predpisov, že ich budú správne vykladať a aplikovať.

23. Podľa sťažovateľa pokiaľ žalovaný sám tvrdí, že začalo konanie o priznaní sankčného úroku, tak

takého konanie sa musí v zmysle § 2 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z. skončiť rozhodnutím. Žiadne takéto rozhodnutie však žalovaný doposiaľ nevydal a teda je podľa sťažovateľa nečinný.

24. Sťažovateľ poukázal na názor krajského súdu, že sťažovateľ mohol podať odvolanie proti oznámeniu (bod 27 uznesenia krajského súdu), pričom tvrdil, že toto vytvára absurdnú situáciu, kedy sa daňový subjekt bráni voči neformálnym oznámeniam/informáciám správcu dane, pričom vzhľadom na absenciu poučenia o opravnom prostriedku nie je zrejmé, akú formu obrany má daňový subjekt použiť (správnu žalobu na preskúmanie oznámenia, odvolanie, sťažnosť, pričom v uvedených prípadoch plynú zákonné lehoty na využitie týchto práv). Vydávanie neformálnych oznámení v prípadoch, kedy má správca dane zákonom danú povinnosť vydať rozhodnutie, vytvára podľa sťažovateľa enormnú právnu neistotu pre daňové subjekty a ako vyplýva zo sťažnosťou napadnutého uznesenia, účinky týchto oznámení nie sú zrejmé ani krajskému súdu.

25. Sťažovateľ napokon poukázal na rozpor uznesenia krajského súdu s rozhodovacou praxou iných správnych súdov (rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/90/2014 zo dňa 19.9.2014, rozhodnutie Krajského súdu v Prešove sp. zn. 3S/70/2012 zo dňa 16.10.2014), v ktorých tieto konštatovali povinnosť správcu dane vydať rozhodnutie o sankčnom úroku.

26. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s uznesením krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III.

Právne závery kasačného súdu

27. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 491 ods. 1 S.s.p. preskúmal napadnuté uznesenie krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Preto podľa § 462 ods. 1 S.s.p. uznesenie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

28. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či v konaní o žiadosti sťažovateľa o zaplatenie sankčných úrokov z neoprávnene zadržovaných finančných prostriedkov bol žalovaný povinný vydať formálne rozhodnutie, alebo či bolo postačujúce vybaviť žiadosť informatívnym oznámením, ako to urobil žalovaný. Od posúdenia tejto otázky sa potom odvíja záver, či žalovaný doposiaľ bol a naďalej je nečinný, teda či existuje jeho právna povinnosť vydať o uplatnenom nároku sťažovateľa rozhodnutie alebo či sa vec považuje za vybavenú. Predmetom a účelom konania o kasačnej sťažnosti teda nie je rozhodnúť o tom, či sťažovateľovi patrí alebo nepatrí sankčný úrok za neoprávnene zadržované finančné prostriedky podľa zákona č. 511/1992 Zb.

29. Z procesného hľadiska sa podaním žiadosti o zaplatenie sankčných úrokov začalo daňové konanie, v ktorom bolo úlohou žalovaného rozhodnúť o tom, či a v akom rozsahu poskytne sťažovateľovi finančnú kompenzáciu za zadržanie finančných prostriedkov, ktoré sa neskôr ukázalo ako neoprávnené. Keďže žiadosť (výzva) sťažovateľa o úroky bola správcovi dane podaná v roku 2015, možno odpoveď na otázku, či takto začaté konanie má žalovaný formálne ukončiť vydaním rozhodnutia, hľadať len v zákone č. 563/2009 Z.z., keďže práve tento zákon v čase podania návrhu a aj doposiaľ upravuje procesné otázky týkajúce sa správy daní.

30. Sťažovateľ dôvodne poukazuje na to, že v daňovom konaní sa o právach a povinnostiach daňových subjektov rozhoduje (§ 2 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z.), pričom rozhodnutím v daňovom konaní je správny akt, ktorý musí obsahovať stanovené náležitosti, okrem iných aj výrok a poučenie o odvolaní. Každé rozhodnutie v daňovom konaní obsahuje aj odôvodnenie, ak zákon neustanovuje inak (§ 63 ods. 3 písm. d/, e/, ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.). Žiadne osobitné ustanovenia o tom, že v prípadoch rozhodovania o úrokoch z omeškania, či sankčných úrokoch podľa zákona č. 511/1992 Zb., postačuje oznámiť účastníkovi listom, že mu nárok nevznikol, neobsahuje ani zákon č. 563/2009 Z.z., ani zákon č. 511/1992 Zb.

31. Z tohto hľadiska teda krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne, keď konštatoval, že procesné predpisy neustanovujú správcovi dane povinnosť návrh daňového subjektu o priznanie sankčného úroku vybaviť rozhodnutím v prípade, ak takýto nárok daňovému subjektu nevznikol. Naopak platí, že o právach a povinnostiach daňového subjektu sa v daňovom konaní rozhoduje rozhodnutím, pokiaľ zákona neustanovuje inak. Ako už bolo uvedené, žiadnu osobitnú úpravu ako výnimku z pravidla pre daný prípad zákon neustanovil.

32. Ani z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 6Sžf/14/2009, na ktoré poukázal krajský súd, celkom určite nemožno rozumne vyvodiť zovšeobecňujúce pravidlo, že by o nároku daňového subjektu na sankčný úrok nebolo potrebné vydať rozhodnutie, a to ani v prípade, keď daňovému subjektu takýto nárok nepatrí. Argumentácii krajského súdu v naznačenom smere chýba zrozumiteľné logické zdôvodnenie premostenia spomenutého rozhodnutia, ktoré sa týka sa nadmerného odpočtu DPH vykázaného daňovým subjektom v daňovom priznaní, na prejednávany prípad.

33. V zmysle prechodného ustanovenia § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré upravuje otázky časovej kolízie medzi týmto zákonom a predchádzajúcim zákonom č. 511/1992 Zb., sa sankcia uloží podľa zákona č. 511/1992 Zb., ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do konca roka 2011. Medzi sťažovateľom a žalovaným, s ktorého postupom sa stotožnilo i Finančné riaditeľstvo SR, je spor práve v tom, kedy v danom prípade nastala táto skutočnosť. Ak by bolo správne tvrdenie sťažovateľa, rozhodnúť o jeho nároku by sa malo podľa zákona č. 511/1992 Zb., naopak ak je touto rozhodujúcou skutočnosťou zrušenie predchádzajúcich rozhodnutí daňových orgánov v roku 2015 a následné vrátenie dane, ako to tvrdí žalovaný, potom je treba aplikovať zákon č. 563/2009 Z.z. Ako je uvedené v bode 28 tohto uznesenie, uvedenú otázku však kasačnému súdu neprináleží posudzovať v konaní o nečinnosti žalovaného.

34. Bez zreteľa na to, ktorý právny predpis sa má v konaní o žiadosti sťažovateľa o sankčné úroky aplikovať, odpoveď na kľúčovú otázku, či žalovaný bol povinný vec vybaviť rozhodnutím, alebo postačovalo neformálne oznámenie, je podľa oboch procesných predpisov v podstate rovnaká. Podstata totiž tkvie v tom, že posudzovanie otázky, či sťažovateľovi patrí nárok na sankčný úrok alebo inú formu kompenzácie, je rozhodovaním o jeho právach a povinnostiach týkajúcich sa správy daní a priznávať právo alebo ukladať povinnosti možno v daňovom konaní len rozhodnutím (§ 1a, §30 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., § 2 písm. c/, § 63 zákona č. 563/2009 Z.z.).

35. Zákon č. 511/1992 Zb. v § 35b ods. 7 ukladá správcovi dane zaplatiť daňovému subjektu sankčný úrok do 15 dní od poukázania neoprávnene zadržovaných peňažných prostriedkov (teda aj bez návrhu), pričom o zaplatení sankčného úroku je správca dane povinný vydať rozhodnutie, proti ktorému sa daňový subjekt môže odvolať. Tento zákon teda striktnie ustanovuje povinnosť vydať o sankčnom úroku rozhodnutie, či zaplatí úrok za celú dobu zadržania alebo len čiastočne. Rovnako je však povinný vydať rozhodnutie v prípade, ak dospeje k záveru, že nárok na sankčný úrok z neoprávnene zadržaných finančných prostriedkov daňovému subjektu nepatrí vôbec, najmä ak je vec sporná a daňový subjekt sa tohto nároku domáha písomným návrhom. Aj v takom prípade totiž rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu v daňovom konaní.

36. Senát kasačného súdu plne súhlasí so sťažovateľom, že práve v prípade nepriznania uplatneného nároku zasahuje správca dane do práv daňového subjektu viac, ako keď ho priznáva len čiastočne. Podľa názoru kasačného súdu niet žiadnej opory v zákone pre záver, že ak by daňovému subjektu nevznikol nárok na sankčný úrok, ktorý si uplatnil osobitným podaním, stačilo by ho o tom informovať neformálnym oznámením.

37. Z obsahu oznámenia žalovaného i následných stanovísk Finančného riaditeľstva SR, ktoré sa vecou zaoberalo na základe podaní sťažovateľa namietajúcich nečinnosť žalovaného, je zrejmé, že daňové orgány poskytli sťažovateľovi konečné stanovisko k jeho žiadosti, v ktorom ho informovali, že mu uplatnený nárok na sankčný úrok podľa zákona č. 511/1992 Zb. nepatrí. S ohľadom na to, že toto

stanovisko žalovaného nemalo formu rozhodnutia s náležitosťami stanovenými zákonom (najmä výrok, odôvodnením a poučením o opravnom prostriedku), hoci podľa práva malo byť daňové konanie v tejto veci ukončené rozhodnutím, bol sťažovateľ oprávnený využiť proti postupu žalovaného právne prostriedky obrany proti nečinnosti orgánu verejnej správy.

38. Fakt, že sa sťažovateľ rozhodol hájiť svoje práva týmto spôsobom, vyplýva z jeho jednotlivých procesných krokov (opatrenie proti nečinnosti, sťažnosť) predchádzajúcich podaniu správnej žaloby proti nečinnosti žalovaného na správny súd. Keďže žalovaný podľa názoru senátu kasačného súdu jednoznačne mal právnu povinnosť ukončiť daňové konanie rozhodnutím, mala mu byť krajským súdom poskytnutá ochrana proti nečinnosti prostriedkami správneho súdnictva.

39. Kasačnému súdu je z jeho činnosti známe, že v praxi žalovaného sa pravidelne vyskytujú prípady, v ktorých najmä v súvislosti s kompenzáciou zadržania finančných prostriedkov daňových subjektov vybavujú správcovia dane žiadosti týchto daňových subjektov odmietajúcimi neformálnymi oznámeniami. Toto je podľa názoru senátu kasačného súdu postup, pre ktorý z vyššie uvedených dôvodov niet opory v zákone. Daňové subjekty v niektorých prípadoch reagovali na takéto oznámenia správnymi žalobami s vecnými námietkami proti nepriznaniu kompenzácie, pričom týmito správnymi žalobami sa zaoberali krajské sudy a následne po podaní kasačných sťažností aj kasačný súd. Možno povedať, že súdna prax z dôvodu ochrany práv daňových subjektov pripustila aj preskúmanie takýchto neformálnych oznámení a to i v prípadoch, keď vo veci malo byť vydané formálne rozhodnutie.

40. Z tejto praxe však nie je možné vyvodiť pravidlo, že o právach a povinnostiach daňových subjektov sa nemusia v daňovom konaní vydávať rozhodnutia so zákonom stanovenými náležitosťami a že tieto veci stačí vybavovať informatívnymi listami, ktoré neobsahujú dostatočné odôvodnenie ani poučenie o opravných prostriedkoch. Takáto prax by totiž vniesla právnu neistotu do rozhodovacích procesov orgánov finančnej správy, ktorá by bola bezpochyby na ujmu daňových subjektov, ktoré (tak ako to i sťažovateľ v prejednávanej veci uvádza) často nevedia, či konanie o ich návrhu skončilo, alebo má ešte pokračovať a aké prostriedky nápravy proti takémuto postupu môžu podľa práva využiť. Senát kasačného súdu súhlasí so sťažovateľom v tom, že akceptovanie takejto praxe by v jeho prípade i vo všeobecnosti znamenalo porušenie princípov právneho štátu, najmä princípov zákonnosti, právnej istoty a predvídateľnosti rozhodovania orgánov verejnej moci (čl. 1 ods. 1, čl. 2 ods. 2 Ústavy SR).

41. Kasačný súd sa v minulosti zaoberal aj otázkou prípustnosti žaloby proti nečinnosti orgánu finančnej správy v situácii, keď tento orgán vybavil vec neformálnym oznámením, hoci podľa práva tak urobiť nemal (sp. zn. 1Sžk/16/2017 zo dňa 27.03.2018). Dospel k nasledovným záverom:

„22. Kasačný súd konštatuje, že pre záver o absencii nečinnosti nepostačuje akákoľvek činnosť orgánu verejnej moci, ale je potrebná taká relevantná činnosť (najmä vo forme zákonom predpokladaného rozhodnutia alebo procesného úkonu), ktorú mu ukladá právny poriadok.

23. Ustálená judikatúra uznáva možnosť súdneho prieskumu aj takých opatrení, ktoré nemajú formálne znaky rozhodnutia, ak sú spôsobilé ukrátiť účastníka administratívneho konania na jeho právach. V prípade Oznámenia však ide o správny akt, ktorý nie je v právnom poriadku upravený a preto aj jeho právne účinky je možné si iba domýšľať. Za týchto okolností teda nemožno podľa názoru kasačného súdu urobiť jednoznačný záver, že Oznámenie samo osebe spôsobilo ukončenie administratívneho konania.

...

25. Hoci je pravdou, že podľa aktuálnej právnej praxe by sťažovateľ pravdepodobne dosiahol svoj záujem, aby sa konalo o jeho odvolaní, aj podaním žaloby proti Oznámeniu, keďže ide o opatrenie (kvázi rozhodnutie), ktorého súdny prieskum je prípustný, nebola to pre sťažovateľa jediná možnosť. S ohľadom na vyššie uvedenú absenciu právneho následku Oznámenia, ktorým by bolo skončenie administratívneho konania o odvolaní, nemožno sťažovateľovi uprieť možnosť domáhať sa aj odstránenia nečinnosti, ktorou je neplnenie povinností správcu dane podľa § 73 Daňového poriadku. Dotknutý subjekt má právo voľby, ktorý procesný spôsob ochrany svojich práv využije, ak do úvahy prichádzajú viaceré.

42. Zjavne práve z tohto rozhodnutia krajský súd extrahoval (bez uvedenia zdroja), avšak nepostrehol posolstvo tohto rozhodnutia, pretože si ho vyložil presne v opačnom duchu ako bolo zamýšľané (a dostatočne zrozumiteľne komunikované). Kasačný súd totiž v uvedenej veci zaujal jednoznačný názor, že vydanie oznámenia v situácii, keď zákon predpokladá iný procesný postup orgánu verejnej správy, je nezákonné, aj s ohľadom na to, že účinky takéhoto oznámenia si s ohľadom na absenciu jeho procesnej úpravy možno len domýšľať. Aj v prípade „vybavenia“ veci takýmto spôsobom daňový subjekt nestráca oprávnenie domôcť sa nápravy nezákonnosti formou správnej žaloby proti nečinnosti správcu dane, ak tento má podľa zákona povinnosť vydať v konkrétnom daňovom konaní rozhodnutie. Tak je tomu i v prejednávanom prípade.

43. Keďže žalovaný nerozhodol v zmysle zákona o uplatnenom nároku sťažovateľa a k zjednaniu nápravy neviedli ani iné sťažovateľom využité opatrenia, možno spoľahlivo konštatovať, že žalovaný je v predmetnej veci nečinný, keďže doposiaľ neukončil daňové konanie vydaním rozhodnutia s náležitosťami stanovenými zákonom.

44. Vzhľadom na to, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke nesprávne, kasačný súd jeho uznesenie podľa § 462 ods. 1 S. s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom bude právnym názorom kasačného súdu viazaný.

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 2 S.s.p. krajský súd.

46. Senát kasačného súdu prijal uznesenie jednomyseľne (§ 139 ods. 4 v spojení s § 147 ods. 2 a § 452 ods. 1 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).