

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžk/16/2017  
Identifikačné číslo spisu: 7014201492  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.03.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7014201492.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu/sťažovateľa: RELAX, s.r.o., so sídlom Grunt 30, Medzev, IČO: 36 571 423, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o kasačnej sťažnosti proti uzneseniu Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/147/2014-97 z 26. októbra 2016, v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/147/2014-97 zo dňa 26. októbra 2016 zrušuje a vec krajskému súdu vracia na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 9801402/5/3018990/2014 zo dňa 23.06.2014 Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2009 (ďalej len „Rozhodnutie o dani“). Toto rozhodnutie mu bolo doručené poštou dňa 07.07.2014.
2. Sťažovateľ podal dňa 22.07.2014 na poštovú prepravu odvolanie v listinnej forme, ktoré bolo žalovanému doručené dňa 24.07.2014 (ďalej len „odvolanie“).
3. Správca dane dňa 04.08.2014 zaslal sťažovateľovi „Oznámenie“ datované dňom 01.08.2014 (ďalej len „Oznámenie“), v ktorom mu oznámil, že na odvolanie, ktoré bolo podané v listinnej podobe dňa

22.07.2014, sa neprihliada, pretože podľa § 14 ods. 1 Daňového poriadku je sťažovateľ po 01.01.2014 povinný doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 tohto zákona. Vzhľadom na to považoval správca dane odvolanie proti rozhodnutiu o znížení nadmerného odpočtu sťažovateľom za neúčinne podané.

4. Sťažovateľ dňa 13.08.2014 podal sťažnosť (datovanú 11.08.2014) adresovanú riaditeľovi správcu dane (ďalej len „Sťažnosť“), v ktorej okrem iného tvrdil, že konanie zamestnankyne správcu dane je protizákonné, lebo nechce odstúpiť odvolanie na druhostupňový orgán. Uviedol, že neuznáva Oznámenie a žiadal, aby odvolanie bolo štandardne prijaté. Mal za to, že elektronická forma je len jednou z foriem podania, pričom ostatné nemožno vylúčiť. Trval na legitímne a včas podanom odvolaní a žiadal vyhovieť mu alebo odstúpiť ho na rozhodnutie nadriadenému orgánu.

5. Sťažovateľ v ten istý deň podal rovnakú sťažnosť aj žalovanému, adresoval ju prezidentovi finančnej správy.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

6. Sťažovateľ podal poštou dňa 12.12.2014 žalobu proti nečinnosti orgánu verejnej správy na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“), ktorý v konaní podľa § 242 a nasl. zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) dospel k záveru, že žaloba žalobcu nie je dôvodná a žalobu uznesením preskúmaným v tomto konaní zamietol.

7. Krajský súd rozhodnutie odôvodnil tým, že správca dane Oznámením sťažovateľovi oznámil, že na jeho odvolanie sa neprihliada, čím došlo ku skončeniu administratívneho konania na základe právoplatného rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa.

8. Podľa krajského súdu preto žalovaný nebol nečinný, pretože odvolacie konanie sa pred ním ani nezačalo.

9. Krajský súd uviedol, že nečinným nebol ani správca dane, ktorý v lehote 30 dní oznámil žalobcovi, že odvolanie bolo podané neúčinne a z akých dôvodov. Ďalej poukázal na to, že hoci Oznámenie nemá formu správneho rozhodnutia, podľa obsahu sa dotýka práv a právom chránených záujmov právnickej osoby, bolo preskúmateľné súdom na základe žaloby, ktorú však žalobca nepodal. Preto bolo administratívne konanie skončené. Keďže žalobou sa možno domáhať odstránenia nečinnosti orgánu verejnej správy iba v začatom administratívnom konaní, nebolo možné priznať sťažovateľovi úspech.

## III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

10. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ prostredníctvom povereného zamestnanca s právnickým vzdelaním II. stupňa v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 01.03.2017 (č.l. 103) z dôvodov uvedených v

- § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t. j. krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

- § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

11. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch najmä uviedol:

- krajský súd sa zaoberal len otázkou nečinnosti, hoci žaloba bola orientovaná aj na nepostúpenie

odvolania správcom dane žalovanému;

- správca dane v rozhodnutí o dani sťažovateľa poučil, že odvolanie možno podať písomne alebo ústne do zápisnice miestne príslušnému správcovi dane;
- krajský súd v uznesení dôvodil, že žalovaný konal správne, lebo nebol nečinný, keď oznámil sťažovateľovi, že neodstúpil odvolanie, lebo nebolo podané elektronicky. S týmto sťažovateľ nesúhlasí;
- žiada, aby bola žaloba vo veci nepostúpenia odvolania preskúmaná súdom;
- navrhol, aby kasačný súd ustálil rozhodovaciu prax vo veciach preskúmania zákonnosti nepostúpenia odvolania proti rozhodnutiu správcu dane v praxi daňových orgánov;
- poukázal na to, že žalobca podal prezidentovi finančnej správy sťažnosť na nezákonné zadržovania odvolania, na čo žalovaný odpovedal listom zo dňa 14.01.2015 s tým, že došetrenie sťažnosti sa odkladá do skončenia tohto súdneho konania;
- sťažovateľ využil všetky možnosti podľa práva platného v SR, avšak žalovaný porušil jeho práva nepostúpením odvolania proti rozhodnutiu; krajský súd vyššie uvedené fakty nebral do úvahy;
- uznesenie krajského súdu je porušením ústavne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princípov materiálneho právneho štátu, vrátane princípov riadneho a spravodlivého procesu, princípov právnej istoty, predvídateľnosti práva a predvídateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej moci, ako aj princípu ochrany legitímnych očakávaní.

12. Sťažovateľ navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Sťažovateľ uviedol, že sú dôvodné obavy o jeho existenciu, ktorá môže byť ohrozená výkonom Rozhodnutia o dani, preto navrhol priznať jeho podaniu odkladný účinok.

B)

13. Na výzvu na vyjadrenie zaslanú krajským súdom žalovanému reagoval na kasačnú sťažnosť správca dane, ktorý uviedol, že zastáva názor vyjadrený v uznesení krajského súdu, predovšetkým v bode 12, podľa ktorého žalovaný ani správca dane neboli nečinní, lebo pred žalovaným sa odvolacie konanie ani nezačalo a správca dane vo veci konal, vydal a doručil sťažovateľovi Oznámenie, teda nebol nečinný.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

14. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) bez povinného zastúpenia (§ 449 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), preskúmal napadnuté uznesenie spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 452 ods. 1 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je dôvodná a v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. je potrebné zrušiť uznesenie krajského súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.).

15. Kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého uznesenia v rozsahu sťažnostných bodov.

16. Kasačný súd konštatuje, že v kasačnej sťažnosti videl len minimálne naplnenie kritérií kladené na ňu zákonom (najmä § 440 ods. 2 S.s.p.), z kasačnej sťažnosti sťažovateľa sotva vyrozumel kontúry sťažnostných bodov a aby mohol o kasačnej sťažnosti riadne konať, musel prihliadať aj na argumentáciu sťažovateľa v žalobe proti nečinnosti správneho orgánu.

17. Z podaní sťažovateľa je zrejmé, že brojil proti tomu, že o odvolaní, ktoré podal listinnou formou prostredníctvom pošty, nerozhodol ani správca dane ani žalovaný, pričom nesúhlasil s tým, že by bol správca dane oprávnený skončiť odvolacie konanie Oznámením, v ktorom informoval sťažovateľa, že na odvolanie neprihliada, resp. ho považuje za neúčinne podané.

18. Zároveň pozornosti kasačného súdu neuniklo, že v žalobe aj v kasačnej sťažnosti sťažovateľ označil za žalovaného Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, avšak texte oboch podaní a tiež v žalobnom aj sťažnostnom návrhu (petite) pripisoval takto označenému žalovanému aj (ne)konanie správcu dane, prípadne ich uvádzal popri sebe (napr. žalobný návrh „Finančné riaditeľstvo SR /Daňový úrad Košice / je povinné v lehote 1 mesiaca od právoplatnosti uznesenia“ ... „odstúpiť na druhostupňové daňové konanie a rozhodnutie.“). Krajský súd vyzval žalovaného na vyjadrenie k žalobe, vyjadrenie však zaslal správca dane, ktorý uviedol, že sťažovateľ mal za žalovaného uviesť jeho, sám seba označil za žalovaného, a vyjadroval sa k žalobe ako žalovaný. Rovnako ku kasačnej sťažnosti zaslal svoje vyjadrenie správca dane, napriek tomu, že krajský súd vyzval na vyjadrenie žalovaného, teda Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. V uznesení sa potom krajský súd stručne zaoberal otázkou nečinnosti oboch orgánov.

19. Pokiaľ ide o sťažnostný bod podľa § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., teda že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, k čomu malo dôjsť tým, že sa podľa sťažovateľa krajský súd zaoberal iba nečinnosťou správcu dane a nie aj nepostúpením odvolania druhostupňovému orgánu, kasačný súd má za to, že rozhodnutie krajského súdu sa týka aj tejto parciálnej otázky, čo vyplýva z jeho konštatovania, že administratívne konanie bolo skončené Oznámením. Kasačný súd podotýka, že aj postúpenie odvolania nadriadenému orgánu je jednou zo zákonom predvídaných foriem činnosti orgánu verejnej moci, preto v pojme „nečinnosť“ je zahrnuté aj nepostúpenie odvolania, resp. opomenutie iných úkonov. Rovnako sťažovateľ namietal, že uskutočnenie jeho procesných práv krajský súd znemožnil zamietnutím (žaloby) nesprávnym procesným postupom. Samotný fakt, že krajský súd nevyhovel žalobe, však nemožno stotožňovať s porušením práva na spravodlivý proces, pričom krajský súd stručne odôvodnil svoje rozhodnutie. Tento sťažnostný bod preto podľa názoru kasačného súdu nebol dôvodný.

20. Ďalej sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., pretože správca dane v poučení v rozhodnutí o dani uviedol, že odvolanie možno podať písomne alebo ústne, čím elektronická forma podania stratila na priorite. Sťažovateľ vyjadril nesúhlas s odôvodnením krajského súdu, že žalovaný konal správne, pretože nebol nečinný, keď oznámil žalobcovi, že neodstúpil odvolanie, lebo nebolo podané elektronicky. Kasačný súd v snahe porozumieť sťažnostnému bodu zo žaloby zistil, že sťažovateľ mal za to, že správca dane ho mal vyzvať na odstránenie nedostatkov podania, ak podanie malo nedostatky; z Oznámenia však podľa neho nevyplývalo, že by malo podanie nedostatky. Zároveň nesúhlasil s názorom správcu dane, že musí robiť podanie len elektronickou formou, pretože iné formy podania neboli zrušené. Poukázal na zásadu legality, podľa ktorej štátne orgány sú povinné postupovať tak, ako im prikazujú zákonné normy. Ďalej uviedol (zrejme parafrázujúc uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 12.03.2014, sp. zn. 3Sžnč/4/2013), že nečinnosť sa prejavuje v opomenutí predpísaných úkonov (vykonávanie úkonov bez vedomia žalobcu, alebo zámerným opomenutím zákonom predpísaných úkonov - odstúpiť odvolanie na druhý stupeň) a v zbytočných prietahoch (v nerobení žiadnych úkonov daňových orgánov, ktoré porušujú práva žalobcu) pri postupe daňového orgánu, ale môže sa prejavovať aj v tom, že namiesto rozhodnutia daňový orgán nerozhodne v rámci svojej právomoci druhostupňovým rozhodnutím, a vec vybaví listom, oznámením alebo informáciou, prípadne konanie zastaví záznamom v spise a pod., ako sa to stalo aj v prípade sťažovateľa. Sťažovateľ mal za to, že správca dane bez vážneho dôvodu nekonal.

21. Kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že jeho odvolanie bolo podané v zákonnej lehote a správca dane mal o ňom konať, pričom však za takéto konanie nemožno považovať Oznámenie, keďže Daňový poriadok ani iný právny predpis neumožňujú rozhodnúť o odvolaní týmto spôsobom. Právny názor krajského súdu, že administratívne konanie sa skončilo v dôsledku toho, že sťažovateľ nepodal

žalobu proti Oznámeniu, je nesprávny.

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 (pozri napríklad rozhodnutie Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/1/2014 z 11.03.2014, rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 17. 05. 2016 sp. zn. III. ÚS 91/2016) 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.

24. Svojou povahou sú Oznámeniu, ktoré správca dane zaslal sťažovateľovi, najbližšie ustanovenia § 13 ods. 9, § 53a ods. 3, § 60 ods. 4, § 73 ods. 6 a § 91 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré výslovne upravujú, na ktoré úkony alebo podania sa neprihliada, a tiež § 73 ods. 4, § 74 ods. 8 Daňového poriadku, ktoré upravujú možnosť zamietnutia odvolania, ktoré je neprípustné alebo smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému nemožno podať odvolanie. Ani jedno z týchto ustanovení však nemožno čo i len analogicky aplikovať na prejednávajú situáciu.

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.

26. Pre rozhodnutie, či je žaloba sťažovateľa dôvodná, teda či v tomto prípade ide o nezákonnú nečinnosť orgánu verejnej moci, je dôležité aj právne posúdenie otázky, ktorá sa priamo týka argumentácie správcu dane v Oznámení a následnej argumentácie sťažovateľa, teda či je odvolanie podané poštou v listinnej podobe po dni 01.01.2014 (po novelizácii Daňového poriadku) relevantné a je potrebné o ňom konať, alebo ide podanie, na ktoré sa neprihliada, resp. je neúčinne podané. Hoci krajský súd sa touto otázkou priamo nezaoberal a v konečnom dôsledku akceptoval stanovisko správcu dane, kasačný súd poukazuje na to, že aj odvolanie, ktoré nebolo podané elektronickými prostriedkami podľa §13 ods. 5 Daňového poriadku, ale v zákonnej lehote pri zachovaní písomnej formy (§ 13 ods. 1 Daňového poriadku) poštou, vyvoláva účinky v zmysle § 72 a nasl. Daňového poriadku.

27. Napriek tomu, že Daňový poriadok v § 14 ods. 1 ustanovil povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5, aj podanie odvolania v listinnej podobe bolo riadnym úkonom dotknutého daňového subjektu. Tento záver vyplýva najmä z toho, že Daňový poriadok v znení relevantnom pre toto posúdenie neustanovoval v žiadnom svojom ustanovení sankciu neplatnosti, resp. neúčinnosti pre podanie odvolania výlučne v listinnej podobe, ide teda o tzv. lex imperfecta. Ďalej je treba prihliadať aj na osobitnú úpravu formy odvolania v § 72 ods. 2 Daňového poriadku a sťažovateľom zdôraznené znenie poučenia v rozhodnutí o dani. K tomuto záveru o povinnosti daňových orgánov konať aj o listinne podanom odvolaní sa napokon priklonila aj judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pri riešení tejto rozhodujúcej otázky vo formálne rozličných procesných situáciách, pozri napr. rozhodnutia sp. zn. 3Sžf/15/2015 zo dňa 25.01.2017, 4Sžnz/1/2015 zo dňa 04.11.2015, sp. zn. 5Sžf/9/2016 zo dňa 20.04.2017, sp. zn. 5 Sžf 88/2014 zo dňa 13.09.2016, hoci existujú aj protichodné rozhodnutia. Tento výklad napokon následne potvrdil aj zákonodarca, ktorý v novelizácii Daňového poriadku účinnej od 01.01.2016 výslovne upravil, kedy sa na podania urobené inak ako podľa § 13 ods. 5 neprihliada, pričom na podanie odvolania sa takýto následok nevzťahuje.

28. Posledný sťažostný bod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., teda odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, nebolo možné považovať za dôvodný, pretože sťažovateľ ani len nenaznačil, v čom mal nastať odklon a neoznačil nijakú relevantnú judikatúru kasačného súdu; kasačný súd teda nemal čo posudzovať. Vágne formulovaný návrh na ustálenie rozhodovacej praxe, ktorý sťažovateľ uviedol, nie je v tomto kontexte vôbec relevantný. K zrušeniu uznesenia krajského súdu však vedie už dôvodnosť druhého sťažostného bodu.

29. O návrhu na priznanie odkladného účinku voči rozhodnutiu o dani kasačný súd nerozhodol, pretože S.s.p. upravuje možnosť rozhodnúť o odkladnom účinku iba vo vzťahu k rozhodnutiu napadnutému správnu žalobou, avšak v prejednávanej veci ide o žalobu proti nečinnosti. Okrem toho kasačný súd považuje takéto rozhodnutie za nepotrebné s ohľadom na to, že odkladný účinok má už podané odvolanie v zmysle § 72 ods. 7 Daňového poriadku.

30. Preto odvolací súd, majúci na zreteli hlavný účel správneho súdnictva, ktorým je poskytovanie spravodlivej ochrany subjektívnych práv účastníkov správneho konania, považuje za nevyhnutné, aby krajský súd v ďalšom konaní posúdil vec v zmysle právneho názoru kasačného súdu. Zároveň kasačný súd má za to, že je vhodné, aby krajský súd v súčinnosti so sťažovateľom odstránil pochybnosť o tom, ktorý orgán verejnej moci je žalovaným a tiež je namieste upresniť žalobný návrh. Ďalej je treba prihliadať na prípadné iné právoplatné rozhodnutia v súvisiacich súdnych sporoch, najmä vo veci vedenej na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 6S/157/2014. Prítom však, s ohľadom na procesnú situáciu, v ktorej aj odvolací (nadriadený) orgán už má vedomosť o podanom odvolaní, treba citlivo zvažovať, ktorému orgánu je možné a účelné prípadne uložiť povinnosť konať, opäť so zreteľom na účel správneho súdnictva.

31. O trovách konania kasačný súd nerozhodol s ohľadom na ustanovenie § 467 ods. 3 S.s.p., podľa ktorého ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný riadny opravný prostriedok.