

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: BB-28Sa/5/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6023200078
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6023200078.3

Uznesenie

Správny súd v Banskej Bystrici, v právnej veci žalobcu: Krajská prokuratúra Banská Bystrica, so sídlom Partizánska cesta 1, 975 62 Banská Bystrica, proti žalovanému: Daňový úrad Banská Bystrica, so sídlom Nová 13, 974 04 Banská Bystrica, o žalobe proti nečinnosti orgánu verejnej správy, takto

rozhodol:

I. Súd návrh na prerušenie konania z a m i e t a.

II. Súd ukladá žalovanému Daňovému úradu Banská Bystrica, aby v lehote 2 mesiacov od právoplatnosti tohto uznesenia vykonal úkon - vydal rozhodnutie v daňovom konaní začatom podaním návrhu na začatie daňového konania TALCUM GRUPO, s. r. o., Podháj 57, Banská Bystrica, IČO: 44 529 775, DIČ: 2022735935, IČ DPH: SK2022735935, ktorým sa domáha priznania úroku v súvislosti s vrátením nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 po lehote určenej na jeho vrátenie.

III. Žiaden z účastníkov konania nemá právo na náhradu trov konania.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Dodatočným platobným výmerom č. 724/230/56022/11/Petn zo dňa 14.09.2011 Daňový úrad Prešov I podľa § 363 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní a poplatkov“) platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „DPH“) REAL TRADE Prešov, s.r.o., Budovateľská 63, 080 01 Prešov, IČO: 36 471 101 nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 252 287,50 eur a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 5,72 eur. Toto rozhodnutie daňového úradu bolo výsledkom daňovej kontroly, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 724/320/48035/2011/Polo zo dňa 25.07.2011. Proti dodatočnému platobnému výmeru bolo daňovým subjektom podané odvolanie a Daňové riaditeľstvo SR ako odvolací orgán rozhodnutím č. I/225/20976-136105/2011/990770-r zo dňa 16.12.2011 uvedený dodatočný platobný výmer zrušilo. Žiadosťou zo dňa 04.01.2012 daňový subjekt požiadal o vrátenie daňového preplatku, ktorý mal vzniknúť v súvislosti so zadržaným nadmerným odpočtom na DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 252 287,50 eur.

2. Následne bola opätovne vykonaná daňová kontrola, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 9601402/5/1139205/2014/Bed zo dňa 26.03.2014 a následne rozhodnutím vydaným vo vyrubovacom konaní č. 9601402/5/1868323/2014/Bed zo dňa 13.05.2014 Daňový úrad Banská Bystrica 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 aj len „Daňový poriadok“) vyrubil daňovému subjektu TALCUM GRUPPO, s.r.o., Podháj 57, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 44 529 775 (ako právnenému nástupcovi zaniknutého daňového subjektu REAL TRADE Prešov, s.r.o.) rozdiel dane v sume 252 273,78

eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2009. Na základe odvolania daňového subjektu Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán rozhodnutím č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo dňa 04.11.2014 rozhodlo tak, že podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdzuje. Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom sp. zn. 23S/20/2015 zo dňa 08.09.2015 zrušil uvedené rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo dňa 04.11.2014, ako aj rozhodnutie daňového úradu č. 9601402/5/1868323/2014/Bed zo dňa 13.05.2014 a vec vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací rozsudkom sp. zn. 5Sžf/1/2016 zo dňa 20.04.2017 uvedené rozhodnutie Krajského súdu v Banskej Bystrici potvrdil.

3. Podaním zo dňa 23.01.2020 si daňový subjekt TALCUM GRUPPO s.r.o. ako právny nástupca daňového subjektu REAL TRADE Prešov s.r.o. uplatnil nárok na úrok z omeškania za obdobie, v ktorom sa správca dane omeškal s vrátením nadmerného odpočtu. Toto podanie bolo označené ako „Výzva na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2019.“ V tomto podaní daňový subjekt TALCUM GRUPPO s.r.o. uviedol, že u spoločnosti REAL TRADE Prešov s.r.o. bola vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu v období od 10.02.2010 – 12.09.2011 a o výsledku daňovej kontroly bol vypracovaný protokol č. 724/320/48035/2011/Polo zo dňa 25.07.2011 a následne bol vydaný dodatočný platobný výmer č. 724/230/56022/11/Petn zo dňa 14.09.2011. Ďalej daňový subjekt poukázal na to, že tento dodatočný platobný výmer bol zrušený rozhodnutím Daňového riaditeľstva SR č. I/225/20976-136105/2011/990770-r zo dňa 16.12.2011. Daňový subjekt uviedol, že dňa 03.02.2012 mu Daňový úrad Prešov vrátil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 vo výške 252 287,50 eur, ktorý bol uplatnený v príslušnom daňovom priznaní k DPH. Ďalej uviedol, že bola vykonaná opätovná daňová kontrola, o výsledku ktorej bol vypracovaný protokol č. 9601402/5/1139205/2014/Bed zo dňa 26.03.2014 a následne bolo vydané rozhodnutie č. 9601402/5/1868323/2014/Bed zo dňa 13.05.2014 Daňovým úradom Banská Bystrica, ktoré bolo potvrdené rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR č. 1100301/1/486080/2014/5094 zo dňa 04.11.2014. Daňový subjekt poukázal na to, že aj tieto rozhodnutia daňových orgánov boli zrušené Krajským súdom v Banskej Bystrici rozsudkom sp. zn. 23S/20/2015 zo dňa 08.09.2015, ktorý bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/1/2016 zo dňa 20.04.2017. Daňový subjekt uviedol, že nadmerný odpočet v sume 252 287,50 eur bol vrátený dňa 03.02.2012 a že príslušný správca dane - Daňový úrad Banská Bystrica nerozhodol o priznaní úroku z omeškania zo sumy neoprávnené zadržovaných finančných prostriedkov daňového subjektu, hoci na to boli splnené podmienky podľa § 79 ods. 1 až 7 Daňového poriadku v spojení s § 79 zákona o DPH. Správca dane teda v zákonnej lehote t. j. do 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2019 nerozhodol o priznaní úroku z omeškania, hoci jeho výška presiahla sumu 5 eur, ani ho v zákonnej lehote daňovému subjektu nezaplatil, ani ho nepoužil podľa § 55 ods. 6 a 7 Daňového poriadku, nakoľko daňový subjekt nebol o takomto použití upovedomený. Uvedené povinnosti pritom správcovi dane vyplývajú priamo zo zákona. Daňový subjekt vyzval správcu dane, aby zosúladiť svoje konanie so zákonom a priznal a zaplatil úrok z omeškania za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu na DPH za november 2009, a to v zmysle § 165 ods. 2 Daňového poriadku, pretože skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie (oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu na DPH) nastala do 31.12.2011 a je to pre daňový subjekt priaznivejšie v spojitosti s § 35b ods. 6 a 7 zákona č. 511/1992 Zb. v znení účinnom do 31.12.2011. Podľa daňového subjektu je potrebné použiť ročnú úrokovú sadzbu 15 % a dobu omeškania je potrebné určiť v zmysle záverov rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/44/2014 zo dňa 14.05.2014. Celková suma úroku z omeškania za oneskorené vrátenie tak podľa daňového subjektu predstavovala 73 405,20 eur.

4. Žalovaný - Daňový úrad Banská Bystrica na uvedenú výzvu daňového subjektu reagoval oznámením č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020. Uviedol, že v prípade nároku na vyplatenie sankčného úroku je správca dane povinný postupovať len v súlade so zákonom a že daňovým subjektom požadované priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za dobu od 25.02.2010 do 03.02.2012 neupravoval zákon o správe daní a poplatkov a neupravuje ho ani Daňový poriadok. Ďalej žalovaný uviedol, že v zmysle § 35b ods. 6 a 7 zákona o správe daní a poplatkov, ako aj v zmysle § 79 ods. 3 Daňového poriadku, sa sankčný úrok, respektíve úrok z omeškania priznáva zo zákona po naplnení zákonných podmienok a nie na základe podanej žiadosti daňového subjektu. Taktiež žalovaný uviedol, že na základe skutočností, ktoré sú uvádzané v žiadosti, nie je možné priznať úrok za uvedené obdobie a vo výške, ktorú vypočítal daňový subjekt.

5. Súčasťou administratívneho spisu je aj daňovým subjektom zaslaná predžalobná výzva na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2007 a na zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie júl 2007 a november 2009 zo dňa 03.05.2022.

6. Daňový úrad Banská Bystrica - žalovaný odpoveďou č. 101506788/2022 zo dňa 23.05.2022 odpovedal na predžalobnú výzvu tak, že vo vzťahu k žiadosti na zaplatenie úroku z nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 uviedol, že vydal oznámenie č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020, v zmysle ktorého oznámil daňovému subjektu absenciu zákonných dôvodov na priznanie úroku a oznámenie bolo daňovému subjektu doručené dňa 24.02.2020.

7. Na základe podnetu podal prokurátor Krajskej prokuratúry Banská Bystrica upozornenie prokurátora podľa § 28 ods. 1 a 2 zákona č. 153/2001 Z. z. o prokuratúre v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o prokuratúre“) za účelom odstránenia porušovania ustanovení § 3 ods. 1 a 2, 7 a 9, § 63 ods. 1, 2, 3 a 5, § 65 ods. 1, 2 a 3 Daňového poriadku, ku ktorému malo dôjsť nečinnosťou v daňovom konaní začatom na návrh účastníka daňového konania (o zaplatenie úroku), spočívajúcou v nevydaní rozhodnutia v zákonom stanovenej lehote. Prokurátor v odôvodnení upozornenia uviedol, že sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu a že daňový úrad ako príslušný orgán verejnej správy sa neriadil ustanoveniami § 2 písm. c), § 3 ods. 1, 2, 7, 8 a 9, § 58 ods. 1, 2 a 4, § 63 ods. 1, 2, 3, 5 a 6, § 65 ods. 1 a 2, § 79 ods. 3 Daňového poriadku a ustanoveniami § 79a ods. 1 a 3 zákona o DPH. Prokurátor uviedol, že podstatou problému je právne posúdenie procesnej otázky, ako sa mal daňový úrad súladne so zákonom vysporiadať s podaním daňového subjektu, ktoré bolo označené ako výzva na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009. Prokurátor dospel k záveru, že bolo zistené porušenie zákona spočívajúce v nečinnosti, a preto upozornil žalovaného podľa § 28 ods. 2 písm. g) zákona o prokuratúre a navrhol, aby vo veci návrhu (žiadosti) na začatie daňového konania podaného 23.01.2020 daňovým subjektom TALCUM GRUPPO s.r.o., týkajúceho sa priznania úroku za vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 po lehote určenej na jeho vrátenie, vyčísleného vo výške 73 405,20 eur, bezodkladne vydal rozhodnutie v súlade s § 63 Daňového poriadku.

8. Daňový úrad Banská Bystrica podaním - upovedomením č. 391124/2022 zo dňa 09.09.2004 upovedomil Krajskú prokuratúru Banská Bystrica (žalobca), že v zmysle § 29 ods. 5 zákona o prokuratúre nepovažuje upozornenie za dôvodné, a preto bolo toto upozornenie dňa 09.09.2022 odstúpené na vybavenie nadriadenému orgánu - Finančnému riaditeľstvu SR.

9. Finančné riaditeľstvo SR na upozornenie prokurátora odpovedalo upovedomením č. 102801800/2022 zo dňa 13.10.2022 tak, že prokurátor Krajskej prokuratúry Banská Bystrica v upozornení neuvádza, či došlo k porušeniu § 165 ods. 2 znenie za bodkočiarkou Daňového poriadku alebo k porušeniu § 35b ods. 6 a 7 zákona o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 31.12.2011 t. j. k porušeniu ustanovení zákona, na základe ktorých bola žiadosť daňového subjektu podaná a tieto ustanovenia prokurátor v upozornení vôbec necituje. Prokurátor cituje ustanovenie § 79 ods. 3 Daňového poriadku a § 79a ods. 1 a 2 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2020 a len konštatuje, že daňový úrad sa neriadil dôsledne týmito ustanoveniami. Podstatou problému nie je právne posúdenie „procesnej stránky“, ale otázky hmotnoprávnej, teda stanovenie, podľa akého konkrétneho ustanovenia zákona sa daňový subjekt vydania rozhodnutia dožaduje a len týmto spôsobom možno ustáliť, či v tom - ktorom prípade daňové konanie vôbec začalo. Len uvedenie všeobecného odkazu na ustanovenie Daňového poriadku upravujúce inštitút „rozhodnutia“ nepostačujú. Preto podľa Finančného riaditeľstva SR nebolo zrejmé, podľa akého ustanovenia, ktorého konkrétneho zákona, mal správca dane rozhodovať o nároku, keď daňový subjekt žiadal o vyplatenie úroku podľa ustanovení, ktorých porušenie prokurátor nezistil a v samotnom porušení ani nekonštatoval. Podľa Finančného riaditeľstva SR správca dane nebol nečinný, nakoľko dňa 20.02.2020 vydal oznámenie, v ktorom konštatoval, že daňový subjekt nemá nárok na vyplatenie požadovaného úroku z omeškania, a preto nie je možné hovoriť o nečinnosti orgánu verejnej správy. Ďalej Finančné riaditeľstvo SR poukázalo na rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 8Sa/38/2017 zo dňa 27.03.2019. Uviedlo tiež, že nemá vedomosť o judikatúre, ktorá by vydanie oznámenia v prípade žiadostí v skutkovo zhodných prípadoch označovala za nečinnosť. Preto ak v jednotlivom prípade súd preskúmava opatrenia ako spôsobilý predmet súdneho prieskumu, nie je v skutkovo zhodnom prípade vydanie takéhoto opatrenia možné považovať za nečinnosť. Daňový subjekt zmeškal stanovené lehoty na podanie všeobecnej správnej žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia (opatrenia) správcu dane, a preto zvolil cestu podania podnetu na prokuratúru

ako konvalidáciu vlastnej nečinnosti. Podľa Finančného riaditeľstva SR sa správca dane doručenou žiadosťou daňového subjektu zaoberal, vybavil ju bez zbytočných prieťahov opatrením - oznámením a v prípade pochybnosti o zákonnosti vydaného oznámenia správcu dane bolo potrebné zo strany daňového subjektu aplikovať najvhodnejší prostriedok ochrany práv daňového subjektu, čo bolo podanie všeobecnej správnej žaloby v zmysle § 177 a nasl. Správneho súdneho poriadku. Finančné riaditeľstvo SR uzavrelo, že upozornenie prokurátora Krajskej prokuratúry v Banskej Bystrici č. k. KD133/22/6600-9 zo dňa 08.08.2022 nie je možné považovať za dôvodné a nie je možné mu vyhovieť, pretože:

- správca dane pri vybavovaní žiadosti postupoval v súlade so zákonom, ako aj v zmysle ustálenej súdnej praxe a judikatúry súdov;
- prokurátor v upozornení neuvádza, či došlo k porušeniu relevantných ustanovení t. j. § 165 ods. 2, znenia za bodkočiarkou Daňového poriadku, k porušeniu § 35b ods. 6 a 7 zákona o správe daní a poplatkov v znení účinnom do 31.12.2011 t. j. k porušeniu ustanovení zákona, na základe ktorých bola žiadosť daňového subjektu podaná; tieto ustanovenia prokurátor vo svojom upozornení vôbec necituje;
- z upozornenia prokurátora nie je zrejmé, podľa akého ustanovenia, ktorého konkrétneho zákona, má správca dane vydať rozhodnutie o uplatnenom nároku;
- nedošlo zo strany správcu dane k porušeniu zákona v zmysle nekonania správcu dane, keďže správca dane reagoval, žiadosť bola v zákonnej lehote vybavená oznámením zo dňa 20.02.2020, v ktorom bolo konštatované, že daňový subjekt nemá nárok na vyplatenie požadovaného úroku z omeškania;
- skutočnosť, že správca dane vydal oznámenie znamená, že nebol nečinný;
- nie je pravdou tvrdenie, že opatrenie nie je možné preskúmať v súdnom konaní;
- daňový subjekt z dôvodu zmeškania lehoty na podanie všeobecnej správnej žaloby účelovo namieta nečinnosť správcu dane v záujme konvalidácie vlastnej nečinnosti.

Správna žaloba – žalobné body

10. V správnej žalobe žalobca uviedol, že Krajská prokuratúra Banská Bystrica reagovala na zistenú nečinnosť Daňového úradu Banská Bystrica podaním upozornenia prokurátora podľa § 28 ods. 1, 2 zákon o prokuratúre pod č. k. Kd 133/22/6600-9 zo dňa 08.08.2022 Upozorneniu prokurátora Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako nadriadený orgán Daňového úradu Banská Bystrica nevyhovelo, čo prokuratúre oznámilo listom č. 102801800/2022 zo dňa 13.10.2022.

11. Vzhľadom na to, že jednotlivé listiny tvoriace administratívny spis žalovaného v tomto konaní majú rozdielne čísla konania, administratívny spis nebol označený číslom konania, nie je možné podľa žalobcu identifikovať toto konanie a ani administratívny spis jedným číslom konania. Spis bol prokuratúre predložený v neelektronicknej forme. Podľa žalobcu vedenie spisu je v rozpore s § 11 vyhlášky č. 410/2015 Z. z. o podrobnostiach výkonu správy registratúry orgánov verejnej moci a o tvorbe spisu, nakoľko písomnosti neobsahujú základné číslo spisu a poradové číslo, pod ktorým sa v spise nachádzajú jednotlivé písomnosti a pod ktorým majú byť zažurnalizované – zapísané v obsahu spisu.

12. Žalobca poukázal na ustanovenia § 2 písm. c), § 3 ods. 1, 2, 7, 8 a 9, § 58 ods. 1, 2 a 4, § 63 ods. 1, 2, 3 a 5, § 65 ods. 1 a 2 a § 79 ods. 3 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2020, ako aj na ustanovenie § 79a ods. 1, 2 a 3 zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2020. Podľa žalobcu sa daňový úrad (správca dane), ako príslušný orgán verejnej správy, uvedenými ustanoveniami zákonov neriadil. V predmetnom prípade je podstatou problému právne posúdenie procesnej otázky, ako sa mal daňový úrad, súladne so zákonom, vysporiadať s podaním daňového subjektu, označeným ako výzva na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009. Konanie, ktorým sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov je daňovým konaním (§ 2 ods. 1 Daňového poriadku), ktoré môže daňový úrad začať z vlastného podnetu alebo na návrh účastníka konania. Daňové konanie o priznanie úroku (z nadmerného odpočtu za november 2009) bolo začaté v súlade s § 58 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku dorúčením návrhu - výzvy daňového subjektu správcovi dane, nakoľko táto smerovala k rozhodovaniu v daňovom konaní o právach daňového subjektu (nešlo o podanie, ktoré by podľa obsahu bolo možné vyhodnotiť ako podanie nevyvolávajúce účinky začatia daňového konania), teda 23.01.2020. Správca dane nepostupoval v súlade so zákonom, ak za predpokladu, že podľa neho nebolo možné vyhovieť návrhu daňového subjektu, nevydal o tom rozhodnutie, ale len neformálnym listom daňovému subjektu oznámil nemožnosť priznania úroku za obdobie uvedené v jeho návrhu a v návrhu určenej výške, bez akejkoľvek právnej argumentácie.

13. Povinnosť vydať rozhodnutie o návrhu daňovníka, ktorým začalo daňové konanie, vyplýva z úpravy daňového konania obsiahnutej v štvrtjej časti Daňového poriadku v § 58 až § 66. Začaté daňové konanie sa podľa tejto úpravy končí buď rozhodnutím o zastavení konania alebo vecným rozhodnutím o právach a povinnostiach účastníka konania, resp. postupom namiesto rozhodnutia (ak to osobitne upravuje Daňový poriadok), ktorým účastníkovi konania plne vyhovie. Iný spôsob ukončenia začatého daňového konania Daňový poriadok nepozná. Naopak, ak podanie daňovníka po posúdení jeho obsahu, je návrhom na začatie daňového konania (čo nepochybne v preskúvanom prípade bol) musí daňový úrad vždy postupovať postupom upraveným v Daňovom poriadku a ak tento neupravuje iný osobitný spôsob ukončenia konania, potom musí rozhodnutie o návrhu vydať, a to so všetkými náležitosťami v zmysle § 63 ods. 2 Daňového poriadku. Oznámenie, ktorým daňový úrad reagoval na žiadosť daňového subjektu, neobsahovalo ani základné obsahové a formálne náležitosti rozhodnutia, preto ho v žiadnom prípade nemožno považovať za rozhodnutie. Iný názor nemá oporu v Daňovom poriadku, ktorý je daňový úrad povinný na svoj postup aplikovať. Daňový úrad na tieto svoje povinnosti rezignoval, čím podstatným spôsobom porušil Daňový poriadok, keď nevydal písomné rozhodnutie s náležitosťami podľa § 63 Daňového poriadku.

14. Pre daňový subjekt je vydanie rozhodnutia v prípade, že sa jeho žiadosti nevyhovie podstatné, a to tak z hľadiska spoznania dôvodov odmietnutia uplatneného nároku, kde sa stáva podkladom protiargumentácie a je nedeliteľnou súčasťou práva na spravodlivý proces, ale aj možnosti účinne sa brániť využitím opravných prostriedkov. Záver daňového úradu o tom, že skutkový a právny stav veci nie je súladný so stavom predpokladaným zákonom pre priznanie úroku, je výsledkom postupu (zhromažďovania podkladov pre rozhodnutie) a úvah orgánu verejnej správy (v tomto prípade daňového úradu), ktorý musí byť preskúmateľný iným orgánom ochrany práva. Záruku preskúmateľnosti správnosti a zákonnosti by postup daňového úradu získal vydaním rozhodnutia v podobe formalizovanej Daňovým poriadkom, pripúšťajúcej riadne ako i mimoriadne opravné prostriedky, vrátane preskúmania zákonnosti rozhodnutia správnym súdom. Ak tomu tak nie je, nejde o právny stav v demokratickom a právnom štáte akceptovateľný, pretože reálna ochrana práv daňových subjektov, právna istota a rovnosť pred zákonom nie sú zaručené.

15. Postup správcu dane v súvislosti so žiadosťou o priznanie úroku nebol v súlade so zákonom, pretože v zákonnej lehote nevydal vo veci priznania úroku rozhodnutie (po dôslednom zistení skutkového stavu a ustálení záveru, použitie ktorých zákonných ustanovení prichádza do úvahy). Naopak zostal nečinný a daňovému subjektu len neformálnym listom oznámil, že úrok v uvedenej výške za uvedené obdobie nemožno priznať. Neformálne oznámenie nemožno považovať za rozhodnutie vo veci, nakoľko neobsahuje základné zákonné náležitosti a nie je možné sa voči nemu účinne brániť, keďže vôbec nie je možné zistiť akými úvahami sa riadil a z akých právnych predpisov vychádzal, absentuje aj výrok rozhodnutia, ako jeho najdôležitejšia časť, ktorá musí byť jednoznačne špecifikovaná, vrátane uvedenia konkrétneho ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo.

16. Pod nečinnosťou orgánu verejnej správy treba rozumieť nielen absolútnu nečinnosť, ale aj to, keď orgán verejnej správy nekoná spôsobom ustanoveným príslušným právnym predpisom, porušuje svoju povinnosť aktívne konať, najmä vydať rozhodnutie v zákonom stanovenej lehote, čím zasahuje do práv a slobôd fyzických a právnických osôb. Nečinnosťou je teda aj stav, kedy orgán verejnej správy bez zákonnej prekážky neukončí konanie zákonom predpokladaným spôsobom. V zásade platí, že konanie nie je ukončené, kým nie je ukončené zákonom stanovenej spôsobom. Nič na tom nemôže zmeniť akt - konanie orgánu verejnej správy, s ktorým zákon ukončenie konania nespája.

17. Žalovaný svojou nečinnosťou porušil zákon, keď žiadosť daňového subjektu Talcum Gruppo, s.r.o., Banská Bystrica o priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009 vybavil iba neformálne - oznámením č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020, a to aj napriek tomu, že podaním a doručením predmetnej žiadosti bolo v zmysle § 58 odsek 1 Daňového poriadku začaté daňové konanie. Každé začaté daňové konanie je potrebné skončiť vydaním rozhodnutia a nie iba neformálne oznámením. S poukazom na to, že prokuratúra je povinná podľa zákona o prokuratúre v rozsahu svojej pôsobnosti vykonať opatrenie na predchádzanie porušenia zákonnosti a na odstránenie porušenia zákonnosti, bol žalovaný na zistené pochybenia upozornený a súčasne mu bolo navrhnuté bezodkladne vydať rozhodnutie v súlade s § 63 Daňového poriadku.

18. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky v liste z 13.10.2022, č. 102801800/2022, ktorým oznámilo krajskej prokuratúre, že upozornenie prokurátora považuje za nedôvodné uvádza, že podľa názoru správca dane nie je podstatou problému právne posúdenie "procesnej otázky", ako to uvádza prokurátor v upozornení, ale otázky hmotnoprávnej, teda stanovenie, podľa akého konkrétneho ustanovenia zákona sa daňový subjekt vydania rozhodnutia dožaduje. Uvádza, že len týmto spôsobom je možné ustáliť, či v tom - ktorom prípade daňové konanie vôbec začalo. Zároveň prokuratúre vytýka, že tieto ustanovenia v upozornení prokurátora neuviedla. K tejto argumentácii Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky je nutné podľa žalobcu zdôrazniť, že upozornenie prokurátora smeruje k vyvolaniu činnosti (odstráneniu nečinnosti) orgánu verejnej správy a prokurátor nemôže v upozornení prejedukovať ako a podľa ktorých hmotnoprávných ustanovení zákona má orgán verejnej správy rozhodnúť. Procesné ustanovenia zákona, ktoré prokurátor považoval za nečinnosťou orgánu verejnej správy za porušené, v upozornení označil.

19. Pokiaľ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky v nevyhovení upozorneniu prokurátora uvádza, že správca dane nebol nečinný, nakoľko vydal 20.02.2020 oznámenie č. 100481471/2020, v ktorom konštatoval, že daňový subjekt nemá nárok na vyplatenie požadovaného úroku z omeškania (v oznámení nie je uvedený absolútne žiadny dôvod, ktorý by daňovému subjektu aspoň naznačil, na základe ktorého ustanovenia a akého právneho predpisu dospel správca dane k takémuto záveru a dokonca v ňom nie je ani jednoznačne konštatované, že daňový subjekt nemá nárok na požadovaný úrok, ale že nie je možné priznať úrok za uvedené obdobie a v daňovom subjektom určenej výške), čo podľa neho znamená, že daňový úrad nebol nečinný a poukazuje na to, že takéto oznámenie je preskúmateľné súdom a samotná skutočnosť, že daňový subjekt (podľa jeho názoru) zmeškal zákonnú lehotu na preskúmanie zákonnosti tohto oznámenia, nezakladá a nie je spôsobilá založiť naplnenie termínu „nečinnosti“ správca dane. Zároveň poukazuje na rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 8Sa/38/2017 z 27.03.2019, ktorý sa zaoberá skutkovo zhodným prípadom a z tohto dôvodu je podľa finančného riaditeľstva aplikovateľný v zmysle ustanovenia § 3 ods. 9 Daňového poriadku aj na posudzovaný prípad. Podľa žalobcu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky použilo na svoju argumentáciu uvedené rozhodnutie, kde účastníkom konania – žalovaným bol Daňový úrad Bratislava, a teda v čase nevyhovenia upozorneniu prokurátora (13.10.2022) muselo už mať vedomosť o tom, že toto nečinnosť daňových orgánov „obhajujúce“ rozhodnutie bolo Najvyšším súdom Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 1Sžk/29/2019 zo dňa 28.04.2020 zrušené a práve týmto zrušujúcim rozhodnutím bola argumentácia krajského súdu označená za nesprávnu. Najvyšší súd SR práve v tomto rozhodnutí z 28.04.2020 sp. zn. 1Sžk/29/2019 dáva odpovede na všetky právne otázky nastolené touto žalobou, jej predchádzajúcim upozornením prokurátora a dôvodom nevyhovenia upozorneniu prokurátora, ktorými sa daňové orgány bránia ukončeniu nečinnosti. Práve z tohto dôvodu, keďže najvyšší súd už vo svojom rozhodnutí dôsledne vyriešil tento právny problém, by sa ním všetky daňové orgány mali v skutkovo a právne obdobných prípadoch riadiť a nie ho ignorovať a popierať.

20. Žalobca v rámci petitu správnej žaloby navrhol, aby správny súd vydal uznesenie s nasledujúcim výrokom : Súd podľa § 250 ods. 1 SSP ukladá žalovanému Daňovému úradu Banská Bystrica v lehote 2 mesiacov od právoplatnosti tohto uznesenia vykonať úkon – vydať rozhodnutie v daňovom konaní, začatom podaním návrhu na začatie daňového konania z 23.01.2020 daňovým subjektom TALCUM GRUPPO, s.r.o., Podháj 57, Banská Bystrica, IČO: 44529775, DIČ:2022735935, IČ DPH: SK2022735935, zast. JUDr. Ing. Lindou Kovandovou, LL.M., advokátkou, ktorým sa domáha priznania úroku v súvislosti s vrátením nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 po lehote určenej na jeho vrátenie, teda rozhodnúť a ukončiť začaté daňové konanie zákonným spôsobom.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

21. K námietke týkajúcej sa vedenia administratívneho spisu žalovaný uviedol, že táto námietka je v tomto súdnom konaní irelevantná. Uviedol aj, že vedenie administratívnych spisov správcom dane podlieha viacerým špecifikám, ktoré nie sú vlastné vedeniu spisov na súde, prokuratúre alebo inom orgáne verejnej moci. Poukázal na ustanovenia Registratúrneho poriadku a registratúrneho plánu finančnej správy č. 6/2016 v znení dodatku č. 1 a dodatku č. 2 s tým, že daňový spis týkajúci sa konkrétneho daňového subjektu má pridelené jedno číslo, ktorým je DIČ daňového subjektu a je vedený od okamihu registrácie daňového subjektu až po jej zánik. Pod pojmom daňový spis sa skrýva pomerne zložitá štruktúra jednotlivých častí, s čím sa v prípade súdnych spisov alebo spisov

vedených prokuratúrou, či inými orgánmi verejnej moci, nestretávame. Od daňového spisu je potrebné odlišovať bežný spis, ktorý sa vytvára z daňového spisu pre účely napr. súdneho konania alebo konania o upozornení, či proteste prokurátora. Vzhľadom na skutočnosť, že daňový spis pozostáva zo samostatných častí a v nich samostatne číslovaných registratúrnych záznamov jednotlivými úsekmi správcu dane, nie je možné vytvoriť z daňového spisu jednotne žurnalizovaný bežný administratívny spis, tak ako je to v prípade napríklad súdnych spisov. Na uvedené odlišnosti reflektuje aj § 11 ods. 3 vyhlášky č. 410/2015 Z. z., v zmysle ktorého je možné viesť odlišné evidencie spisov za účelom zefektívnenia a racionalizácie činnosti v tomto prípade správcu dane, ktoré stanoví registratúrny poriadok.

22. Žalovaný ďalej uviedol, že vzhľadom na neopodstatnené útoky žalobcu na vedenie a tvorbu administratívneho spisu žalovaný poukazuje na postup žalobcu, ktorý je v rozpore so zákonom o prokuratúre. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na § 37 ods. 1 zákona o prokuratúre s tým, že žalobca v žalobe tvrdí, že dorúčením výzvy spoločnosti TALCUM GRUPPO s.r.o. zo dňa 23.01.2020 začalo daňové konanie, ktoré do dnešného dňa nie je skončené v súlade so zákonom. Vzhľadom na uvedené a v zmysle cit. § 37 ods. 1 zákona o prokuratúre mal žalobca adresovať žalovanému výzvu na nahliadnutie do spisu, nie žiadať predloženie administratívneho spisu. Žalovaný dožiadaniu žalobcu napriek uvedenému vyhovel a predložil administratívny spis vedený v súlade s vyhláškou ako aj internými riadiacimi aktami.

23. Žalovaný uviedol, že oproti predchádzajúcej právnej úprave Správny súdny poriadok explicitne zavádza aj preskúmanie opatrení orgánov verejnej správy [§ 3 ods. 1 písm. c) SSP)]. Preskúmaniu v správnom súdnictve tak už výslovne nebráni, ak orgán verejnej správy použije formu, ktorá neobsahuje všetky inak predpísané náležitosti správneho rozhodnutia podľa všeobecných alebo osobitných procesných predpisov upravujúcich administratívny proces, prípadne použije formu obyčajného listu, prípisu alebo obdobného spôsobu informovania o svojom rozhodnutí o právach alebo povinnostiach právnickej osoby alebo fyzickej osoby. V opísaných prípadoch ide o tzv. opatrenie orgánu verejnej správy. Za spôsobilý predmet súdneho prieskumu sa považujú aj listy, ktoré majú charakter opatrenia vydané príslušným orgánom verejnej správy ako právno - aplikačné akty správnych orgánov uvedené v § 3 ods. 7 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „Správny poriadok“). Aj keď sa na proces vydávania týchto aktov výslovne nevzťahuje všeobecný predpis o správnom konaní, avšak v zmysle § 3 ods. 7 Správneho poriadku, ktorý spadá do časti upravujúcej základné pravidlá (obsahujúce všeobecné právne princípy správneho konania bez ohľadu na limitujúce zákonné ustanovenia v zmysle mnohých odporúčaní prijatých Výborom ministrov na pôde Rady Európy), platí, že ustanovenia o základných pravidlách konania uvedených v odsekoch 1 až 5 sa primerane použijú aj pri vydávaní osvedčení, posudkov, vyjadrení, odporúčaní a iných podobných opatrení. Aj tieto „listy“ preskúma správny súd v správnom súdnom konaní ako opatrenia v zmysle § 3 ods. 1 písm. c) SSP (Baricová, Fečík, Števček, Filová a kol.: Súdny správny poriadok, komentár, C.H.BECK, 2018, strana 23).

24. Žalovaný poukázal na to, že na účely SSP sa oznámenie č. 100481471/2020 považuje za opatrenie. Nie je podstatné, či takéto opatrenie „pozná“ Daňový poriadok, Správny poriadok, zákon o prokuratúre, iný osobitný predpis. Tvrdenie, že keďže Daňový poriadok nepozná vydanie opatrenia, a preto oznámenie za opatrenie považovať nemožno, nemá oporu v zákone. Aj to bolo účelom zavedenia tohto termínu výslovne v súdnom správnom poriadku ako fikcie, a to z dôvodu, aby sa ho niekto nesnažil „dohľadávať“ v osobitnom predpise.

25. Preskúmanie opatrení je neoddeliteľne spojené s preskúmaním rozhodnutí. Ani zákonodarca ich z dôvodu variability dôsledne nedokázal oddeliť. Ak by bolo teda naozaj pravdou, že o každej žiadosti je správca dane, resp. každý správny orgán povinný vydať rozhodnutie s náležitosťami rozhodnutia, nebolo by potrebné do zákona explicitne zaviesť preskúmanie opatrení orgánov verejnej správy.

26. Predmetom žaloby je domnelá nečinnosť žalovaného v súvislosti s vyplatením úroku z oneskorene vráteného nadmerného odpočtu DPH daňovému subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2009. Nadmerný odpočet vo výške 252.287,50 EUR bol daňovému subjektu vrátený dňa 03.02.2012. Žiadosť o vyplatenie úroku z predmetného oneskorene vráteného nadmerného odpočtu vo výške 73.405,20 EUR za obdobie od 25.02.2010 – 03.02.2012 bola žalovanému ako správcovi dane doručená dňa 23.01.2020, t. j. takmer 8 rokov po vrátení nadmerného odpočtu daňovému subjektu.

Žaloba proti nečinnosti orgánu verejnej moci bola podaná v marci roku 2023, t. j. po vyše 11 rokoch po vrátení nadmerného odpočtu daňovému subjektu.

27. V čase vrátenia nadmerného odpočtu daňovému subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. (rok 2012) požadované priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za dobu od 25.02.2010 do 3.2.2012 neupravoval zákon č. 511/1992 Zb. a neupravoval ho ani Daňový poriadok. Uvedené nerozporoval ani žalobca v žalobe. Od roku 2012 do roku 2020 sa právna úprava ako aj rozhodovacia prax súdov vyvíjala. Do 31.12.2016 absentovala právna úprava úroku z nadmerného odpočtu, ktorá by správcovi dane umožňovala priznať platiteľom dane náhradu za zadržávaný nadmerný odpočet počas daňovej kontroly. V § 79 Daňového poriadku bola zakotvená iba právna úprava úroku za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu, inštitút náhrady za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly (§ 79a zákona o DPH) bol do zákona zakomponovaný až od 01.01.2017. Podľa prechodného ustanovenia k uvedenej právnej úprave účinnnej od 01.01.2017 sa však § 79a neuplatní, ak daňová kontrola bola skončená do 31.12.2016, preto žalovaný nebol nečinný ani v roku 2017.

28. Následne sa začala súdna prax štiepiť (napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/41/2017 zo dňa 27.04.2019), a to s ohľadom na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Kozzber z 21.10.2015. Začal sa preferovať právny názor, v zmysle ktorého aj pri absencii právnej úpravy prichádza do úvahy analogické použitie § 79a zákona o DPH aj na daňové kontroly skončené do 31.12.2016, nakoľko rozhodnutie Súdneho dvora EÚ má prednosť pred vnútroštátnou právnou úpravou v zmysle ustanovenia §85ke zákona o DPH. Súdna prax bola vzhľadom na vyššie uvedené nejednotná, k zjednoteniu došlo až na prelome rokov 2019/2020, t. j. postup žalovaného nebol považovaný za nečinnosť ani na prelome rokov 2019/2020.

29. Žalobca v žalobe poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžk/29/2019 zo dňa 28.04.2020, ktorý v žalobe rozsiahlo cituje. Ide o rozsudok zo dňa 28.04.2020 a oznámenie žalovaného č. 100481471/2020 bolo vydané dňa 20.02.2020, t. j. pred vydaním rozsudku sp. zn. 1Sžk/29/2019. Vzhľadom na uvedené žalovaný v čase vydania oznámenia č. 100481471/2020 mohol vziať do úvahy „len“ rozsudok Krajského súdu Bratislava č. k. 8Sa/38/2017 zo dňa 27. 03. 2019, ktorý sa zaoberá podľa názoru žalovaného skutkovo zhodným prípadom a z tohto dôvodu je aplikovateľný v zmysle ustanovenia § 3 ods. 9 Daňového poriadku aj na posudzovaný prípad. Napriek tomu, že vo veci nebolo vydané rozhodnutie so všetkými náležitosťami podľa § 63 Daňového poriadku, súd v konaní o žalobe proti nečinnosti orgánu verejnej správy žalobu daňového subjektu zamietol; vzhľadom na uvedené súdne rozhodnutie (a nejednotnosť súdnej praxe) nebol v čase vydania oznámenia č. 100481471/2020 žalovaný nečinný.

30. Daňové konanie o priznaní úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu začína ex lege (pozn.: rovnako ako nárok na nadmerný odpočet vzniká ex lege), bez potreby podania návrhu zo strany daňového subjektu, ako sa žalobca mylne domnieva. Skutočnosť, že daňový subjekt podal žalovanému ako správcovi dane podanie, neznamená, že bez ďalšieho malo toto podanie za následok začatie daňového konania, v ktorom je žalovaný ako správca dane povinný vydať rozhodnutie. Žalovaný poukázal na to, že denne je konfrontovaný s desiatkami podaní daňových subjektov, ktoré vyhodnocuje z pohľadu ich účinkov. Ak by žalovaný prijal argumentáciu žalobcu, bol by povinný o každom podaní daňového subjektu z opatrnosti vydať rozhodnutie. V tejto súvislosti poukázal na to, že samotný zákon predpokladá situácie, kedy napriek tomu, že správca dane rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu, nie je povinný vydať rozhodnutie (napr. § 79 ods. 3 prvá veta Daňového poriadku, § 77 ods. 4 Daňového poriadku, § 157 ods. 6 Daňového poriadku).

31. V čase podania výzvy zo dňa 23.01.2020 daňovým subjektom TALCUM GRUPPO s.r.o. nebola právna úprava a rozhodovacia prax jednoznačne ustálená ohľadom priznania úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu; správca dane tak s ohľadom na nejednotnosť súdnej praxe, ktorej neskoršie zjednotenie nemohol predpokladať, vydal oznámenie č. 100481471/2020, ktorým v zákonom stanovenej lehote reagoval na podnet daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o., t. j. žalovaný ako správca dane nebol nečinný a považuje konanie vo veci výzvy daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. za ukončené; ten kto zostal nečinný, bol práve daňový subjekt TALCUM GRUPPO s.r.o., ktorý v roku 2020 nepodal všeobecnú správnu žalobu na preskúmanie zákonnosti oznámenia č. 100481471/2020, čo vzhľadom na § 177 a nasl. SSP urobiť mohol a mal, nakoľko ide o súdom preskúmateľné opatrenie orgánu verejnej správy.

32. Žalovaný v tomto smere poukázal aj na komentár k ust. § 242 SSP (Baricová, Fečík, Števček, Filová a kol.: Súdny správny poriadok, komentár, C.H.BECK, 2018, strana 1199), v zmysle ktorého sa zákonnosť opatrenia orgánu verejnej správy preskúmava v rámci všeobecnej správnej žaloby, pričom práve toto konanie má v prípade pochybností o procesnom režime prieskumu podľa § 30 SSP prednosť pred inými konaniami pred správnym súdom. Skutočnosť, že orgán verejnej správy vydal oznámenie (opatrenie) znamená, že nebol nečinný, pretože v ňom odôvodnil svoje nekonanie. Argumentom správcu dane svedčí aj rozhodovacia prax súdov, v zmysle ktorej súd na základe žaloby o nečinnosť orgánu verejnej správy nemôže skúmať už vydané rozhodnutie a ani skutočnosti vyplývajúce z vydaného rozhodnutia, najmä nie jeho zákonnosť a postup, ktorým orgán verejnej správy dospel k vydaniu rozhodnutia. Ak má vydané a žalobcovi doručené rozhodnutie nedostatky, nápravy sa žalobca mohol domáhať podaním správnej žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy (napr. uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžnč/6/2008).

33. Zmeškanie lehoty na preskúmanie zákonnosti opatrenia nie je možné konvalidovať podaním žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy, osobitne v prípade, kedy žaloba proti nečinnosti orgánu verejnej správy bola podaná po 3 rokoch od vydania oznámenia č. 100481471/2020 a 13 rokov od daňovým subjektom tvrdeného vzniku nároku na úrok z omeškania.

34. Pokiaľ ide o argument žalobcu týkajúci sa povinnosti žalovaného vydať rozhodnutie o nepriznaní nároku na úrok z omeškania, žalovaný v zmysle zákona (§ 79 ods. 3 Daňového poriadku) ako aj praxe povinne vydáva rozhodnutie o úroku v prípade, ak úrok priznáva, na čo poukazuje aj rozsudok Krajského súdu Bratislava č. k. 8Sa/38/2017 zo dňa 27. 03. 2019. Žalovaný tak aj v prípade začatia konania ex lege nemal povinnosť vydať rozhodnutie o nepriznaní nároku.

35. Pokiaľ ide v tejto súvislosti o žalobcom uvádzané rozsudky Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 30Sa/15/2019 a sp. zn. 28Sa/15/2019, tieto sa týkali úplne iného skutkového stavu – vybavenie žiadosti o vrátenie dane z emisných kvót po zániku práva na vyrubenie dane na základe rozsudku ESD. Výsledkom upozornenia prokurátora v týchto veciach bol v konečnom dôsledku v oboch prípadoch len dlhodobý vznik právnej neistoty, zvýšené náklady na strane daňového subjektu, nehospodárne a nadbytočné úkony štátnych orgánov, bez samotného reálneho vplyvu na výsledok konania.

36. Nečinnosť orgánu verejnej správy musí byť v rozpore s konkrétnym zákonným ustanovením, ktoré obsahuje príkaz pre správny orgán postupovať, konať, vykonávať určité procesné úkony a rozhodovať (napr. rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 225/08, sp. zn. III. ÚS 282/08, sp. zn. III. ÚS 70/09). Žalovaný má za to, že žalobca v žalobe neuviedol konkrétne ustanovenie zákona (Daňového poriadku, zákona o DPH, a pod.), ktoré mal svojou nečinnosťou žalovaný porušiť, osobitne s ohľadom na čas konania žalovaného a daňového subjektu a vývoj právnej úpravy a rozhodovacej praxe. Žalovaný je v administratívnom konaní ako aj po jeho ukončení preukázateľne aktívny, koná a reaguje na všetky podania spoločnosti TALCUM GRUPPO s.r.o., a to v časovej, logickej, vecnej následnosti a predovšetkým v súlade so zákonom a v zákonom stanovených lehotách.

37. Žalovaný poukázal aj na otázku premlčania nároku daňového subjektu na úrok zo zadržaného nadmerného odpočtu, ktorý mal vzniknúť v roku 2010; výzva na jeho zaplatenie bola doručená žalovanému v roku 2020 a žaloba proti nečinnosti orgánu verejnej moci bola podaná v roku 2023. Daňový poriadok neobsahuje žiadne osobitné ustanovenie týkajúce sa vylúčenia premlčania nároku daňového subjektu na zaplatenie úroku, t. j. žalovaný má v danom prípade za to, že ide o majetkové právo, ktoré podlieha premlčaniu vo všeobecnej premlčacej lehote v zmysle ust. § 110 ods. 3 Občianskeho zákonníka v znení neskorších právnych predpisov, prípadne ust. § 397 Obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov; pri správe daní v lehote na zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 v spojení s § 79 ods. 5 Daňového poriadku. Žalovanému dáva za pravdu aj rozhodovacia prax súdov, v zmysle ktorej v zásade všetky majetkové nároky podliehajú premlčaniu a preklúzii, ibaže by zákon výslovne stanovil inak. Žalovaný poukázal na súvisiacu rozhodovacia prax súdov a uviedol, že si uvedomuje, že predmetom tohto konania nie je skúmanie hmotnoprávnych otázok týkajúcich sa premlčania nároku na priznanie úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu, ale považuje za potrebné vytvoriť konajúcemu súdu komplexný obraz, ktorý nie je zo strany žalobcu prezentovaný.

38. Žalovaný ďalej poukázal na ustanovenie § 100 ods. 1 písm. a) a ods. 2 písm. a) SSP s tým, že na Okresnom súde Prešov prebieha trestné konanie pod sp. zn. 4T/5/2019, v ktorom je splnomocnený zástupca spoločnosti TALCO SLOVAKIA, s.r.o. obžalovaný z trestného činu skrátene dane a poistného podľa ust. § 276 ods.1, ods. 4 Trestného zákona formou pomoci podľa § 21ods.1 písm. d) Trestného zákona a zločinu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 2 Trestného zákona s účinnosťou od 30.09.2012, a to formou pomoci podľa § 21 ods. 1 písm. d) Trestného zákona, a konateľ spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o. (právneho predchodcu TALCUM GRUPPO s.r.o.) obžalovaný z trestného činu skrátene dane a poistného podľa ust. § 276 ods.1, ods. 4 Trestného zákona formou pomoci podľa § 21ods.1 písm. d) Trestného zákona a zločinu neodvedenia dane a poistného podľa § 277 ods. 1, ods. 2 Trestného zákona s účinnosťou od 30.09.2012 za zdaňovacie obdobie november 2009. V predmetnom konaní boli rozsudkom Okresného súdu Prešov č. k. 4T/5/2019 – 2414 zo dňa 29.11.2022 uvedení obžalovaní uznaní vinnými. Ich konanie naplnilo skutkovú podstatu trestného činu skrátene dane a poistného a zároveň neodvedenia dane a poistného v súvislosti so zdaňovacím obdobím november 2009. Žalovaný má za to, že vyššie uvedené trestné konanie má zásadný význam z pohľadu prebiehajúceho súdneho konania proti nečinnosti orgánu verejnej správy, nakoľko výzvu na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009 zo dňa 23.01.2020 adresoval žalovanému daňový subjekt TALCUM GRUPPO s.r.o., právny nástupca spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o., pričom konanie zástupcov uvedených spoločností, ktoré predchádzalo (neoprávnené) uplatnenému nároku na vrátenie DPH vo výške 252.287,50 EUR, aj s ohľadom na rozsudok Okresného súdu Prešov, vykazuje znaky skutkovej podstaty trestného činu skrátene dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona a zároveň neodvedenia dane a poistného podľa § 277 Trestného zákona. V prípade nadobudnutia právoplatnosti rozsudku v predmetnom trestnom konaní nemožno akémukoľvek nároku daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. za zdaňovacie obdobie november 2009 poskytnúť právnu ochranu v podobe súdneho rozhodnutia v neprospech žalovaného. Podľa žalovaného tak boli dané dôvody na prerušenie súdneho konania v zmysle ust. § 100 ods. 1 písm. a) SSP, alternatívne podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP.

39. Žalovaný ďalej poukázal na to, že bývalý konateľ daňového subjektu TALCUM GRUPPO, s.r.o. bol niekoľkonásobne právoplatne odsúdenou osobou za charakterovo rovnorodé daňové trestné činy. Podľa žalovaného nečinnosť orgánu verejnej správy je konajúci súd v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe súdov povinný posudzovať individuálne vo svetle okolností konkrétneho prípadu, rešpektujúc účel tohto právneho prostriedku, t. j. žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy (viď napríklad uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžnč 1/2011).

40. Žalovaný považoval za nevyhnutné z pohľadu rozhodnutia súdu zdôrazniť časové hľadisko predloženej veci (rok 2009-2023) a s tým súvisiaci zánik nároku daňového subjektu; zmeškanie zákonnej lehoty daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. na podanie všeobecnej správnej žaloby, ktorá predstavuje prioritný spôsob ochrany v rámci správneho súdnictva, pričom zmeškanie lehoty daňový subjekt nemôže „donekonečna“ konvalidovať podaním žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy; trestnoprávne súvislosti prípadu (prebiehajúce súdne konanie na Okresnom súde Prešov sp. zn. 4T/5/2019) a v neposlednom rade aj procesný postup žalovaného, ktorý vzhľadom na vývoj právnej úpravy a nejednoznačnú rozhodovaciu prax súdov v čase vydania oznámenia č. 100481471/2020 bez ďalšieho nemožno subsumovať pod pojem „nečinnosť orgánu verejnej správy“ v právnom zmysle.

41. Žalovaný poukázal na ust. § 3 ods. 2 zákona o prokuratúre s tým, že žalobca ako prokurátor je povinný pri výkone svojej činnosti chrániť verejný záujem, t. j. chrániť práva a oprávnené záujmy nielen daňového subjektu ale aj štátu, ktorý reprezentuje žalovaný ako orgán verejnej moci. Žalovaný má za to, že ignorácia zásadných procesných ako aj trestnoprávných súvislostí týkajúcich sa daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. zo strany žalobcu v žalobe ako aj v upozornení prokurátora je v príkrom rozpore s povinnosťami prokurátora v zmysle ust. § 3 ods. 2 zákona o prokuratúre. Žiadne konanie, ktoré vykazuje znaky konania v rozpore so zákonom nesmie požívať právnu ochranu zo strany prokuratúry alebo súdu.

42. Podľa žalovaného je potrebné, aby konajúci súd vzal pri svojom rozhodovaní do úvahy aj vyššie uvedený kontext, ktorý je z pohľadu žalovaného zásadný pri posudzovaní individuálnych okolností prejednávanej veci. Žalovaný navrhol správne súdu alternatívne prerušenie konania alebo zamietnutie správnej žaloby.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika)

43. Vo vzťahu k vyjadreniu žalovaného žalobca uviedol, že prokurátor Krajskej prokuratúry Banská Bystrica, ktorý na základe podnetu preskúmal postup – nečinnosť daňového úradu a následne podal žalobu na nečinnosť, nedisponuje relevantnými informáciami z trestných konaní, na ktoré poukazuje žalovaný vo vyjadrení k žalobe, ani kompletnými administratívnymi spismi daňového subjektu, vzťahujúcimi sa na daňový subjekt a jeho právnych predchodcov.

44. Žalobca zotrval na tom, žalovaný bol v žalovanej veci nečinný, čo podrobne odôvodnil v podanej žalobe. Pokiaľ žalovaný poukázal na dôvody prerušenia konania, tak žalovaný, ktorý disponoval v daňovom konaní kompletnými informáciami o daňovom subjekte, resp. o jeho právnych predchodcoch, ak mal za to, že jeho rozhodnutie závisí od výsledku trestného konania, mal postupovať podľa Daňového poriadku a daňové konanie prerušiť (§ 61 Daňového poriadku), tak ako to urobil v obdobných prípadoch, na ktoré sám vo vyjadrení poukazuje. Z vyjadrenia žalovaného nie je zrejmé, prečo v skutkovo a právne obdobnej veci (iné zdaňovacie obdobie 2010) postupoval rozdielne.

45. Žalovaný vo svojom vyjadrení obhajuje svoj postup - nečinnosť tým, že v čase podania návrhu daňového subjektu na začatie daňového konania dňa 23.01.2020 nebola právna úprava a rozhodovacia prax jednoznačne ustálená ohľadom priznania úroku zo zadržaného nadmerného odpočtu a žalovaný tak s ohľadom na nejednotnosť súdnej praxe, ktorej neskoršie zjednotenie vraj nemohol predpokladať, reagoval na výzvu daňového subjektu na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009 oznámením z 20.02.2020. Uvedená skutočnosť podľa žalobcu ale žalovaného neoprávňovala nevydať rozhodnutie v začatom konaní. Práve pre žalovaným uvádzanú nejednoznačnosť právnej úpravy a nejednotnosť rozhodovacej praxe, bolo pre daňový subjekt o to dôležitejšie poznať argumentáciu a jednoznačné právne závery žalovaného vo vzťahu k ním uplatnenému návrhu. Na túto nejednotnosť žalovaný reagoval vyhýbavým oznámením, adresovaným daňovému subjektu, v ktorom absentovali akékoľvek právne závery vzťahujúce sa na uplatnený nárok. Napriek tomu teraz žalovaný tvrdí, že daňový subjekt sa mal domáhať ochrany svojich práv už v tom čase podaním žaloby proti opatreniu, s čím sa nemožno stotožniť.

46. Pokiaľ žalovaný tvrdí, že nemal povinnosť vydať rozhodnutie o nepriznaní nároku, lebo túto povinnosť má len v prípade jeho priznania (a domnieva sa, že túto povinnosť nemá ani v prípade nepriznania nároku v konaní začatom ex lege), tak tento právny názor žalovaného je nesprávny, čo bolo bližšie odôvodnené už v upozornení prokurátora a následne v žalobe prokurátora. K názoru žalovaného, že konanie o priznaní úroku ako aj nároku na nadmerný odpočet začína ex lege a nie je potrebný návrh daňového subjektu ako sa podľa žalovaného mylne žalobca domnieva, žalobca uviedol, že toto konanie má začať ex lege, čo však nevyklučuje podanie návrhu daňového subjektu, o ktorom je potom daňový úrad povinný rozhodnúť. Ak žalovaný poukazuje na to, že samotný Daňový poriadok predpokladá situácie, kedy nie je potrebné vydať rozhodnutie, hoci správca dane rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu (s poukazom na ustanovenia § 79 ods. 3, § 77 ods. 4 a § 157 ods. 6), tak ani jedno z týchto ustanovení sa nevzťahuje na preskúmanú vec.

47. Vo vzťahu k argumentácii žalovaného rozsudkom Krajského súdu Bratislava z 27.03.2019, č. k. 8Sa/38/2017 žalobca v žalobe poukazoval na to, že týmto rozsudkom daňové orgány odôvodňovali nevyhovenie upozorneniu prokurátora v roku 2022, hoci tento bol rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zrušený už dňa 28.04.2020 (sp. zn. 1Sžk/29/2019), o čom museli mať vedomosť.

48. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe uvádza, že rozsudky Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 30Sa/15/2019 a sp. zn. 28/Sa/15/2019, na ktoré žalobca v upozornení prokurátora poukazuje, len predĺžili stav právnej neistoty daňového subjektu. Je potrebné zdôrazniť, že tento stav právnej neistoty spôsobil práve žalovaný svojím nezákonným postupom – nečinnosťou (konštatovanou aj súdom) a nebyť využitia oprávnení prokurátora, tento stav právnej neistoty doposiaľ pretrváva.

49. Námieta žalovaného spočívajúca v povinnosti posudzovať nečinnosť orgánov verejnej správy individuálne vo svetle okolností konkrétneho prípadu, rešpektujúc účel právneho prostriedku – žaloby proti nečinnosti, je dôvodná, ale uvedené nemôže znamenať rôzny prístup k daňovým subjektom za obdobných skutkových okolností. K hmotnoprávnym otázkam nároku sa žalobca nevyjadril, pretože podľa jeho názoru presahovali rámec tohto súdneho konania.

Vyjadrenie žalovaného k vyjadreniu žalobcu (duplika)

50. Žalovaný sa v plnom rozsahu pridržiava svojich predchádzajúcich vyjadrení. Poukázal na nové znenie § 3 ods. 1 písm. d) Správneho súdneho poriadku. Uviedol, že žalovaný v plnom rozsahu reflektuje, že aktuálne znenie § 3 ods. 1 písm. d) SSP je účinné od 01.07.2023 (novela zákona č. 239/2023 Z. z.) a v zmysle prechodného ustanovenia § 493e SSP sa konania začaté a neskončené do 30.06.2023 dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30.06.2023. Žalovaný má však za to, že bez ohľadu na prechodné ustanovenie § 493e SSP novela SSP dáva za pravdu doterajšej rozhodovacej praxi súdov, v zmysle ktorej žalovaný smerom k daňovému subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o., resp. jeho právneho predchodcu REAL TRADE Prešov, s.r.o. nebol nečinný. Na výzvu reagoval v zákonom stanovenej lehote vydaním oznámenia č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020, v ktorom odôvodnil svoje nekonanie. Žalovaný navyše poukazuje na znenie dôvodovej správy k novele SSP (zákona č. 239/2023 Z. z.), z ktorej je zrejmé, že prechodné ustanovenie § 493e SSP reflektuje predovšetkým na nový inštitút finančného zadosťučinenia v § 242 ods. 1 SSP, ktoré nie je možné žiadať v konaniach proti nečinnosti orgánu verejnej správy začatých a neskončeným do 30.06.2023. Pokiaľ ide o samotnú novú definíciu nečinnosti v § 3 ods. 1 písm. d) SSP, dôvodová správa k predmetnej novele neobsahuje podrobné zdôvodnenie. Z uvedeného je podľa žalovaného zrejmé, že „nová“ definícia nečinnosti len deklaruje ustálenú existujúcu súdnu prax, a preto v tomto ohľade nie je možné hovoriť o neaplikovateľnosti na prejednávajúcu vec. Žalovaný poukázal v tejto súvislosti aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžd/36/2011 zo dňa 01.08.2012, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 10Sžo/66/2015 zo dňa 07.12.2016 a nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 354/08-50 zo dňa 22.01.2009.

51. Podľa žalovaného vyjadrením žalobcu vo vzťahu k uvádzanej súvisiacej trestnej činnosti došlo k popretiu povinnosti žalobcu ako orgánu činného v trestnom konaní posudzovať nečinnosť žalovaného ako orgánu verejnej správy individuálne vo svetle okolností konkrétneho prípadu. Skutočnosť, kto konal v relevantnom období na základe verejne dostupných informácií (pozn. obchodný register) v mene a na účet daňového subjektu TALCUM GRUPPO, s.r.o. alebo je právneho predchodcu spoločnosti REAL TRADE Prešov, s.r.o. v tomto prípade nie je rozhodujúca. V tomto smere žalovaný odkázal na svoje vyjadrenie zo dňa 20.04.2023. Žalobca ako prokurátor je povinný vykonávať svoju činnosť vo verejnom záujme, nielen v záujme fyzických a právnických osôb, je oprávnený v prípade absencie informácií si tieto sa účelom preverenia ich pravdivosti vyžiadať. Žalovaný ako orgán verejnej správy je povinný na žiadosť prokurátora poskytnúť požadovanú súčinnosť, ako aj sprístupniť údaje z informačných systémov verejnej správy. Žiadnu žiadosť zo strany žalobcu za účelom zohľadnenia individuálnych okolností konkrétneho prípadu žalovaný neobdržal. Navyše, žalobca má prístup do vlastných informačných systémov, z ktorých si bez ďalšieho vie overiť trestnoprávne súvislosti konkrétneho prípadu a tieto následne zohľadniť v prebiehajúcom súdnom konaní. Žalobca musel mať vedomosť o individuálnych okolnostiach tohto prípadu aj s ohľadom na skutočnosť, že dňa 05.12.2022 žiadal Krajský súd v Banskej Bystrici o nahliadnutie do súdneho spisu vedeného Správnym súdom v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB-26Sa/10/2022 v skutkovo a právne analogickej veci. Zároveň mal žalobca preukázateľne vedomosť o prebiehajúcom trestnom konaní, nakoľko žalovaný žalobcu o tejto skutočnosti informoval podaním označeným ako „Informácia o prebiehajúcom súdnom konaní – zdaňovacie obdobie november 2009“ zo dňa 20.03.2023, doručené dňa 22.03.2023 k sp. zn. Kd 133/22/6600-9. Žalovanému sa tak postup a vyjadrenia žalobcu javia ako účelové a odporujúce základným zásadám pôsobnosti prokuratúry v zmysle zákona o prokuratúre.

52. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu prednesenej k návrhu na prerušení konania žalovaný uviedol, že mu nie je zrejmé aké daňové (administratívne) konanie mal prerušiť postupom podľa § 61 Daňového poriadku. Administratívne konanie vo veci domnelého nároku daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. na zaplatenie príslušenstva za zadržaný nadmerný odpočet DPH bolo právoplatne ukončené vydaním oznámenia č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020; voči predmetnému oznámeniu nebol podaný riadny opravný prostriedok a ani žaloba na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy v zákonom stanovenej lehote. Žalovaný bude oprávnený postupovať podľa § 61 Daňového poriadku s ohľadom na prebiehajúce trestné stíhanie v prípade vydania rozhodnutia konajúceho súdu v tomto konaní v neprospech žalovaného. Žalovaný odmietol argumentáciu žalobcu, že by niekedy vydal rozhodnutie o prerušení administratívneho konania v skutkovo obdobnom prípade.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

53. Na základe zákona č. 151/2002 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov, konkrétne aj z Krajského súdu v Banskej Bystrici na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené je preto konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 28Sa/5/2023 vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod spisovou značkou BB-28Sa/5/2023.

54. V prejednávanej veci bola správna žaloba proti nečinnosti orgánu verejnej správy podaná prokurátorom Krajskej prokuratúry Banská Bystrica. Podľa § 244 ods. 2 Správneho súdneho poriadku v znení platnom a účinnom do 30.06.2023 (ďalej aj len „SSP“) platí, že prokurátorovi svedčí aktívna legitímácia na podanie správnej žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy v prípade, ak orgán verejnej správy zostal nečinný aj po upozornení prokurátora. Správny súd mal preukázať, že prokurátor Krajskej prokuratúry Banská Bystrica podal upozornenie podľa § 28 ods. 1 a 2 zákona o prokuratúre pod č.k. Kd 133/22/6600-9 zo dňa 08.08.2022. Daňový úrad Banská Bystrica (žalovaný) podaním - upovedomením č. 391124/2022 zo dňa 09.09.2024 upovedomil Krajskú prokuratúru Banská Bystrica, že v zmysle § 29 ods. 5 zákona o prokuratúre nepovažuje upozornenie za dôvodné, a preto bolo toto upozornenie dňa 09.09.2022 odstúpené na vybavenie nadriadenému orgánu - Finančnému riaditeľstvu SR. Finančné riaditeľstvo SR na upozornenie prokurátora odpovedalo upovedomením č. 102801800/2022 zo dňa 13.10.2022 tak, že upozornenie nepovažovalo za dôvodné. Z uvedeného mal správny súd preukázať splnenie procesných podmienok pre konanie o správnej žalobe žalobcu.

55. Žalobca a ani žalovaný nežiadali na prejednanie veci nariadiť pojednávanie a ani správny súd nezistil dôvody, pre ktoré by bolo potrebné nariadiť vo veci pojednávanie, preto o správnej žalobe žalobcu rozhodol bez prejednania veci na pojednávaní.

56. V prvom rade považoval správny súd za potrebné vysporiadať sa s procesným návrhom žalovaného na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. a) resp. podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP z dôvodu súdneho konania vedeného na Okresnom súde Prešov pod sp. zn. 4T/5/2019.

57. Podľa § 100 ods. 1 písm. a) SSP; Správny súd konanie uznesením preruší, ak rozhodnutie závisí od otázky, ktorú nie je v tomto konaní oprávnený riešiť.

58. Podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP; Ak správny súd neurobí iné vhodné opatrenie, môže konanie uznesením prerušiť, ak prebieha súdne konanie alebo administratívne konanie, v ktorom sa rieši otázka, ktorá môže mať význam na rozhodnutie správneho súdu, alebo ak správny súd dal na takéto konanie podnet.

59. V ustanovení § 100 SSP sú vymedzené okolnosti, za ktorých správny súd musí prerušiť súdne konanie a okolnosti, za ktorých môže správny súd prerušiť súdne konanie alebo môže pristúpiť k vykonaniu iných vhodných opatrení. Žalovaný predniesol návrh na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. a) alebo podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP z dôvodu vedeného trestného konania, v ktorom je podľa žalovaného riešená otázka, ktorá môže mať význam pre prejednávanú vec.

60. Správny súd po posúdení návrhu žalovaného nedospel k záveru, že by skutočnosť, že sa vedie trestné konanie voči konateľovi právneho predchodcu spoločnosti TALCUM GRUPPO s.r.o. a splnomocnenému zástupcovi spoločnosti TALCO SLOVAKIA s.r.o., ktoré súvisia so zdaňovacím obdobím november 2009 (ktorého sa týka návrh daňového subjektu TALCUM GRUPPO, s.r.o. vo veci priznania úroku z omeškania za zadržanie nadmerného odpočtu na DPH) bolo dôvodom na prerušenie konania v konaní o správnej žalobe proti nečinnosti orgánu verejnej správy. V tomto súdnom konaní je predmetom konania zodpovedanie otázky, či orgán verejnej správy protiprávne nepokračuje v začatom administratívnom konaní (predmetom konania môže byť aj zodpovedanie otázky, či orgán verejnej správy protiprávne nezačal administratívne konanie z úradnej moci) - teda správny súd vyhodnocuje otázku, ktorá sa týka procesného postupu orgánu verejnej správy. Správny súd skúma, či postup žalovaného orgánu verejnej správy je v súlade so zákonom a predmetom rozhodovania správneho súdu pri tomto type správnej žaloby nie je zodpovedanie otázky týkajúcej sa zákonnosti a správnosti záveru orgánu verejnej správy o subjektívnom práve, právom chránenom záujme alebo povinnosti účastníka administratívneho konania tak, ako je to pri iných typoch správnych

žalôb prejednávanych správnymi súdmi napr. pri všeobecnej správnej žalobe. Preto vedené trestné konanie a všetky skutočnosti, ktoré by mohli mať význam pre rozhodnutie vo veci samej (o predmete administratívneho konania) nemajú pri správnej žalobe proti nečinnosti orgánu verejnej správy relevanciu. Pokiaľ sú tieto okolnosti významné pre orgán verejnej správy v administratívnom konaní, je povinný na ne adekvátnym procesným postupom zareagovať (napríklad prerušiť konanie) a aj tento jeho postup potom podlieha kontrolným mechanizmom v prípade, ak účastník administratívneho konania využije zodpovedajúce prostriedky ochrany svojich práv. Skutočnosti, ktoré by prípadne mohli byť významné pre rozhodnutie o uplatňovanom nároku daňového subjektu (v podmienkach tejto prejednávanej veci), neospravedlňujú orgán verejnej správy z jeho povinnosti konať (v zmysle viesť administratívne konanie), ak mu táto povinnosť vyplýva z príslušnej právnej úpravy. Ak existujú také okolnosti, ktoré sú podstatné pre ukončenie administratívneho konania, tak je povinnosťou orgánu verejnej správy na tieto okolnosti adekvátne procesne zareagovať ale nie sú takou okolnosťou, ktorá by orgán verejnej správy ospravedlňovala z jeho povinnosti konať tam, kde mu táto povinnosť vyplýva z príslušného právneho predpisu. Ak ide o okolnosti, na ktoré nie je potrebné procesne zareagovať ale majú význam pre meritum veci, potom ich orgán verejnej správy musí vyhodnotiť v rámci rozhodnutia vo veci samej. Zjednodušene konštatované na príklade : ak by aj napríklad boli osvedčené a preukázané okolnosti, pre ktoré by účastníkovi konania nevznikol ním uplatňovaný nárok, teda výsledkom by malo byť negatívne rozhodnutie orgánu verejnej správy, tak to nemá za následok zánik povinnosti orgánu verejnej správy o uplatnenom nároku účastníka konania konať (viesť konanie) a poskytnúť mu relevantné odpovede v zodpovedajúcej forme tak, aby sa proti týmto záverom účastník administratívneho konania mohol prípadne brániť a využiť zodpovedajúci prostriedok ochrany svojich práv. Týmto uvedeným príkladom ale správny súd nevyslovuje záver o tom, či daňovému subjektu nárok na úrok z omeškania patrí alebo nepatrí, ide len o odôvodnenie vo vzťahu k návrhu na prerušenie konania.

61. Z uvedených dôvodov nevzhliadol správny súd dôvod na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. a) SSP a ani podľa § 100 ods. 2 písm. a) SSP a návrh žalovaného podľa § 162 ods. 3 Civilného sporového poriadku v spojení s § 25 SSP zamietol.

62. Pokiaľ žalobca uviedol námietky súvisiace s nedostatkami pri vedení administratívneho spisu, k tomu správny súd uvádza, že tieto námietky týkajúce sa postupu žalovaného nie sú podstatné pre meritum tejto veci. Je potrebné ale uviesť, že napriek špecifikám, ktoré vykazuje vedenie spisov v konaní pred orgánmi správy daní, je nutné zotrvať na požiadavke, aby bol predložený administratívny spis, pri ktorom nie sú pochybnosti o tom, akej veci sa týka a aby v ňom boli jednotlivé časti zoradené takým spôsobom, aby rešpektovali časovú nadväznosť (čo v tejto veci predložené bolo).

63. K poukazu žalovaného na nesprávny postup žalobcu – nezodpovedajúci ustanoveniu § 37 ods. 1 zákona o prokuratúre, keď si žalobca vyžiadal predloženie spisu týkajúceho sa tejto veci a nepožiadaval o nahliadnutie do spisu, je potrebné uviesť, že podľa § 37 ods. 1 zákona o prokuratúre má orgán verejnej správy povinnosť zapožičať prokurátorovi spisy a doklady v skončených veciach, a žalovaný pri vybavení upozornenia prokurátora tvrdil, a aj v rámci súdneho konania tvrdí, že podľa neho išlo o skončenú vec. Niet teda pohýb o tom, že u žalovaného bola vec, ktorej sa namietaná nečinnosť týka, evidovaná ako skončená. Navyše tento spôsob zabezpečenia podkladov zo strany žalobcu pre jeho postup podľa zákona o prokuratúre nie je ani predmetom vyhodnocovania zo strany správneho súdu a nemá pre meritum veci relevanciu. Žalovaný vo svojom vyjadrení uviedol túto námietku ako reakciu na podľa žalovaného „neopodstatnený útok“ žalobcu pri prednesenej námietke o nedostatkoch pri vedení administratívneho spisu. K tejto časti vyjadrenia žalovaného sa žiada uviesť, že aj vyjadrenie nesúhlasu s námietkou prednesenou iným účastníkom súdneho konania by nemalo presahovať rámec vecnosti vo vzťahu k predmetu sporu a vyjadrenia účastníkov konania by nemali zachádzať do takých okolností, ktoré pre meritum veci nemajú význam.

64. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe predniesol pomerne rozsiahlu argumentáciu o tom, že daňový subjekt bol oprávnený na podanie všeobecnej správnej žaloby, ktorou sa mohol domáhať preskúmania zákonnosti opatrenia – listu (oznámenia žalovaného č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020) a podanie správnej žaloby proti nečinnosti považoval v podstate za tejto skutkovej situácie – že žalovaný na požiadavku daňového subjektu reagoval listom (oznámenie č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020), za vylúčené. Poukázal v tejto súvislosti aj na zmenu právnej úpravy pri definícii nečinnosti

orgánu verejnej správy v SSP s účinnosťou od 01.07.2023, na komentár k Správneému súdneému poriadku a aj na rozhodovaciu činnosť súdov.

65. K uvedeným námietkam žalovaného správny súd považuje za potrebné uviesť, že zákonom č. 239/2023 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia niektoré zákony došlo k novelizovaniu Správneho súdneho poriadku s účinnosťou od 01.07.2023. Došlo aj k zmene v definícii nečinnosti orgánu verejnej správy :

66. Podľa § 3 ods. 1 písm. d) SSP v znení do 30.06.2023; Na účely tohto zákona sa rozumie nečinnosťou orgánu verejnej správy stav, keď orgán verejnej správy protiprávne nepokračuje v začatom administratívnom konaní, alebo stav, keď orgán verejnej správy protiprávne z úradnej povinnosti nezačal administratívne konanie.

67. Podľa § 3 ods. 1 písm. d) SSP v znení od 01.07.2023; Na účely tohto zákona sa rozumie nečinnosťou orgánu verejnej správy stav, keď orgán verejnej správy protiprávne nepokračuje v začatom administratívnom konaní, alebo stav, keď orgán verejnej správy protiprávne z úradnej povinnosti nezačal administratívne konanie; nečinnosťou orgánu verejnej správy nie je stav, keď z rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy vyplýva, prečo orgán verejnej správy v administratívnom konaní nekoná a po vydaní rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy nedošlo k podstatnej zmene okolností.

68. V zmysle § 493e SSP platí, že konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté. Toto ustanovenie predstavuje výnimku z okamžitej aplikability procesného predpisu a v dôsledku tohto prechodného ustanovenia nemožno bez pochyb definíciu pojmu nečinnosť orgánu verejnej správy obsiahnutú v § 3 ods. 1 písm. d) SSP v znení od 01.07.2023 aplikovať na posudzovanie namietanej nečinnosti orgánov verejnej správy na základe správnych žalôb proti nečinnosti orgánu verejnej správy, ktoré boli podané do 30.06.2023. Novelizáciou uvedeného ustanovenia § 3 ods. 1 písm. d) SSP došlo k doplneniu vety do pôvodnej definície nečinnosti za bodkočiarku : nečinnosťou orgánu verejnej správy nie je stav, keď z rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy vyplýva, prečo orgán verejnej správy v administratívnom konaní nekoná a po vydaní rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo opatrenia orgánu verejnej správy nedošlo k podstatnej zmene okolností.

69. V prejednávanej veci nešlo o taký prípad, že by žalovaný neurobil žiaden úkon, pretože došlo k vydaniu listu – oznámenia č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020. Vydanie tohto oznámenia, ktorý bol daňovému subjektu doručený dňa 24.02.2020, ale netvorí prekážku pre možné posúdenie postupu žalovaného ako nečinnosti. V tejto súvislosti správny súd odkazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III ÚS 593/2022 zo dňa 07.02.2023. V tam riešenej veci došlo k takej skutkovej situácii, že účastník konania podal odvolanie proti rozhodnutiu Sociálnej poisťovne a táto mu neformálne – listom oznámila, že odvolanie bolo podané oneskorene. Účastník konania podal správnu žalobu proti nečinnosti orgánu verejnej správy, ktorej krajský súd ako súd správny vyhovel a uložil Sociálnej poisťovni, aby o odvolaní žalobcu konala a rozhodla. Najvyšší súd SR rozhodnutie správneho súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie so záväzným právnym názorom, v dôsledku ktorého správny súd následne správnu žalobu zamietol ako nedôvodnú. Najvyšší správny súd SR rozhodujúc o kasačnej sťažnosti považoval rozhodnutie správneho súdu za správne a kasačnú sťažnosť zamietol. Ústavný súd SR vo vzťahu k rozhodnutiu najvyššieho správneho súdu na základe podanej ústavnej sťažnosti konštatoval : „Na základe uvedených východísk a za účinného právneho stavu podľa názoru ústavného súdu platí, že ak možno ochranu toho istého subjektívneho práva dosiahnuť viacerými typmi konaní v správnom súdnictve, voľba konkrétneho z nich je vecou procesnej autonómie žalobcu. V prípade konkurencie žalobných typov je výber druhu správnej žaloby, ktorou sa uplatňuje ochrana subjektívnych práv, zverený do dispozičnej sféry žalobcu. Podľa názoru ústavného súdu musí existovať výslovná zákonná opora na to, aby správny súd mohol konkurenciu správnych žalôb neakceptovať a ako materiálne neprípustnú posúdiť určitú správnu žalobu z dôvodu, že jej podaniu nepredchádzalo využitie návrhu na začatie iného typového konania v správnom súdnictve. V danom prípade takejto zákonnej opory niet. § 244 ods. 1 Správneho súdneho poriadku totiž podmieňuje prípustnosť žaloby proti nečinnosti iba neúspešným vyčerpaním sťažnosti podľa zákona č. 9/2010 Z. z. o sťažnostiach v znení neskorších predpisov alebo neúspešným vyčerpaním podnetu podľa zákona č. 153/2001 Z. z. o prokuratúre v znení neskorších predpisov. Správne súdy v sťažovateľskej veci prioritizovali využitie všeobecnej správnej žaloby proti

listu na úkor žaloby proti nečinnosti, možnosti procesnej obrany žalobou proti nečinnosti vlastnou rozhodovacou praxou podstatne limitovali (redukovali) a žalobe proti nečinnosti priznali v podstate subsidiárny charakter. Predmetné obmedzenia však z platnej a účinnej právnej úpravy nerezultujú. Inak povedané, takáto správny súdmi kreovaná procesná redukcia nevyplýva z posolstva zákonodarcu a ani zo zákonodarnej vôle právno-normatívne vtelenej do Správneho súdneho poriadku.“ Tieto závery považoval správny súd za podstatné pre súdny prieskum iniciovaný správnu žalobou proti nečinnosti orgánu verejnej správy, na základe ktorej sa konanie pred správnym súdom začalo do 30.06.2023.

70. Z uvedeného dôvodu správny súd nepriznáva relevanciu argumentácii žalovaného o tom, že bolo potrebné podať všeobecnú správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti oznámenia č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020 ako opatrenia orgánu verejnej správy a v dôsledku tohto by bolo vylúčené podanie správnej žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy. Zo záverov vyššie uvedeného nálezu Ústavného súdu SR vyplýva, že takáto argumentácia neobstojí a že pokiaľ právna úprava výslovne nevyklučuje možnú konkurenciu viacerých typov správnych žalôb, je vecou procesnej autonómie účastníka konania aký prostriedok ochrany svojich práv zvolí. V tomto súdnom konaní bola podaná správna žaloba proti nečinnosti orgánu verejnej správy prokurátorom a nie samotným účastníkom administratívneho konania, pretože účastník konania bol povinný podať pred podaním správnej žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy sťažnosť alebo podnet na prokuratúre (§246 ods. 2 SSP). Až v prípade, že by bol neúspešný s týmito prostriedkami ochrany svojich práv, bol by aktívne legitimovaný na podanie správnej žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy. Prokurátor krajskej prokuratúry považoval podnet účastníka konania za dôvodný, preto podal žalovanému upozornenie podľa § 28 ods. 1 a 2 zákona o prokuratúre, ktorému nebolo vyhovené, a preto bola následne podaná správna žaloba.

71. Na záver sa žiada uviesť, že práve na rozhodovaciu činnosť Ústavného súdu SR (uvedený nález sp. zn. III.ÚS 593/2022 zo dňa 07.02.2023) zareagoval zákonodarcu zákonom č. 239/2023 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia niektoré zákony a došlo k špecifikovaniu definície pojmu nečinnosť orgánu verejnej správy.

72. Spornou medzi žalobcom a žalovaným bolo ďalej určenie nosnej a podstatnej otázky, ktorú je potrebné vyriešiť vo vzťahu k namietanej nečinnosti žalovaného. Žalobca považoval za podstatné právne posúdenie otázky – ako sa mal daňový úrad/žalovaný súladne so zákonom vysporiadať s podaním daňového subjektu TALCUM GRUPPO, sr.o. – výzva na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009 zo dňa 23.01.2020. Žalovaný s takýmto vymedzením podstaty posúdenia nesúhlasil a za podstatné považoval to, na základe akého konkrétneho hmotnoprávneho ustanovenia zákona sa daňový subjekt dožadovať vydania rozhodnutia a v tejto súvislosti namietal aj to, že prokurátor vo svojom upozornení porušenie hmotnoprávnych predpisov ani nevytkol a aj toto bol jeden z dôvodov, prečo upozorneniu prokurátora nebolo vyhovené.

73. Podľa správneho súdu je podstatným vo vzťahu k vyhodnoteniu namietanej nečinnosti žalovaného posúdenie otázky ako mal žalovaný postupovať pri vybavovaní podania daňového subjektu zo dňa 23.01.2020, teda podstatnou otázkou je posúdenie procesného postupu žalovaného. Podstatou vyhodnotenia namietanej nečinnosti orgánu verejnej správy je posúdenie toho, či postup žalovaného zodpovedal ustanoveniam príslušného právneho predpisu, ktorým je takýto postup upravený. Do určitej miery je podstatný aj charakter uplatňovaného nároku, pretože tento sa následne premieta do konkrétneho procesného postupu – procesný predpis vymedzuje o akých nárokoch a ktorý orgán verejnej správy koná a zároveň je upravený aj procesný postup s výsledným správnym aktom. Nemožno ale akceptovať obranu žalovaného a poukazovanie na vývoj právnej úpravy aj rozhodovacej praxe súdov, a to aj v reflexii na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veciach týkajúcich sa úroku z omeškania za oneskorené vrátenie nadmerného odpočtu dane z príadnej hodnoty. Správnemu súdu je vývoj tejto problematiky známy, ale pre toto súdne konanie nie je podľa správneho súdu podstatný. Nemožno akceptovať ani argumentáciu žalovaného v tom smere, že má byť uvedené ustanovenie hmotnoprávneho predpisu, na základe ktorého by mal byť daňovému subjektu priznaný nárok a že mohlo dôjsť k porušeniu len tohto hmotnoprávneho ustanovenia.

74. Podľa § 2 písm. c) Daňového poriadku v znení do 31.12.2020, Na účely tohto zákona sa rozumie daňovým konaním konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov.

75. Podľa § 3 ods. 1, 2, 7 Daňového poriadku v znení do 31.12.2020, (1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(7) Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

76. Podľa § 58 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku v znení do 31.12.2020, (1) Daňové konanie začína

a) na návrh účastníka daňového konania,

b) z podnetu orgánu príslušného konať vo veci podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

(2) Daňové konanie je začaté dňom doručenia podania daňového subjektu orgánu príslušnému konať vo veci alebo dňom, keď daňový subjekt na výzvu tohto príslušného orgánu doručil doplnené podanie.

(4) Pre daňové konanie je rozhodujúci obsah podania, aj keď je podanie nesprávne označené.

77. Podľa § 63 ods. 1, 2, 3 a 5 Daňového poriadku v znení do 31.12.2020, (1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b) číslo a dátum rozhodnutia,

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

78. Obdobnou skutkovou a právnou vecou sa zaoberal aj Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 1Sžk/29/2019 zo dňa 28.04.2020, ktorý ako vyššia súdna autorita zodpovedal sporné otázky medzi účastníkmi konania (ako to uviedol aj žalobca) a správny súd nevzhladol dôvod, pre ktorý by sa bolo možné od týchto záverov odchyliť. Konkrétne správny súd odkazuje na závery : „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.). 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 striktné 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. 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. 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 výrokom, 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. 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. 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.“ Správny súd sa žiada ešte uviesť, že žalovaný sám poukazoval na rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 8Sa/38/2017 zo dňa 27.03.2019, ktoré bolo citovaným rozhodnutím Najvyššieho súdu SR zrušené s tým, že išlo o skutkovo a právne obdobnú vec.

79. Ďalej sa najvyšší súd venoval aj otázke prípadnej konkurencie správnych žalôb, v súvislosti s čím uviedol : „Daňové subjekty v niektorých prípadoch reagovali na takéto oznámenia správnymi žalobami s vecnými námietkami proti nepriznaniu kompenzácie, pričom týmito správnymi žalobami sa zaoberali krajské súdy 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. 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). 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: 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. 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. ... 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. 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.“

80. Správny súd si uvedomuje, že ide o pomerne rozsiahlu citáciu záverov rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, ale pre zachovanie celého kontextu prednesených záverov považoval za potrebné poukázať na celú túto časť odôvodnenia rozhodnutia. Navyše v uvedených záveroch Najvyššieho súdu SR je uvedená aj argumentácia vo vzťahu k žalovaným namietanému vylúčeniu správnej žaloby proti nečinnosti orgánu verejnej správy z dôvodu, že daňový subjekt sa mal domáhať ochrany svojich práv podaním všeobecnej správnej žaloby o preskúmanie zákonnosti oznámenia žalovaného č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020, ku ktorej argumentácii zaujal správny súd stanovisko v predchádzajúcich častiach odôvodnenia tohto uznesenia aj s odkazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 593/2022 zo dňa 07.02.2023. V tejto časti rozhodnutia najvyššieho súdu je uvedená argumentácia ozrejmujúca postoj správnych súdov a Najvyššieho súdu SR ako odvolacieho (príp. kasačného) súdu pri náhľade na namietanú nečinnosť správcu dane za situácie, keď správca dane nebol úplne nečinný a vybavil žiadosť/návrh daňového subjektu neformálne listom.

81. Správny súd aj na základe vyššie uvedených záverov dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je dôvodná. Daňový subjekt svojím podaním – výzvou na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009 vo výške 73 405,20 eur zo dňa 23.01.2020 inicioval začatie daňového konania v zmysle § 58 ods. 1 Daňového poriadku v znení platnom a účinnom do 31.12.2020 (posudzujúc toto podanie podľa jeho obsahu v zmysle § 58 ods. 4 Daňového poriadku). Nie je pritom podstatné to, že by mohlo ísť aj o také konanie, kde by bol povinný správca dane konať ex off. Ani táto okolnosť by nebola prekážkou pre to, aby sa orgán verejnej správy s takouto žiadosťou – návrhom na začatie administratívneho konania nemusel vysporiadať riadnym procesným postupom podľa Daňového poriadku. V zmysle § 63 ods. 1 Daňového poriadku pritom platí, že priznávať práva podľa Daňového poriadku alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím. Postup, keď žalovaný túto žiadosť daňového subjektu vybavil neformálnym oznámením č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020, nemožno považovať za dostačujúci. Oznámenie neobsahovalo preskúmateľné odôvodnenie a ani poučenie o opravnom prostriedku, preto nespĺňalo požiadavky, ktoré Daňový poriadok kladie na rozhodnutie stanovené v § 63. Aj z obsahu vyjadrenia žalovaného vyplýva, že do posúdenia daňovým subjektom uplatneného nároku na úrok z omeškania za oneskorené vyplatenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2009 vstupuje mnoho skutočností – jednak vývoj právnej úpravy, vývoj súdnej praxe, a to aj v reflexii na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, žalovaným uvádzané skutočnosti týkajúce sa premlčania, žalovaným uvádzané skutočnosti o vedenom trestnom konaní, ktoré podľa žalovaného majú pre vec podstatný význam. Práve posúdenie uplatňovaného nároku zo všetkých žalovaným uvádzaných hľadísk dosvedčuje podľa správneho súdu potrebu vysporiadania sa so žiadosťou/návrhom daňového subjektu v riadnom daňovom konaní, ukončenom vydaním rozhodnutia, v ktorom žalovaný posúdi uplatňovaný nárok, uvedie skutkové okolnosti veci, ich právne posúdenie a konečný záver, prečo daňovému subjektu patrí alebo nepatrí uplatňovaný nárok na úrok z omeškania za zadržanie nadmerného odpočtu na DPH. Práve komplikovanosť tejto otázky aj v reflexii na vývoj právnej úpravy a súdnej praxe umocňuje potrebu trvať na požiadavke, aby daňový subjekt poznal posúdenie veci žalovaným a aj jeho úvahu ako k tomuto posúdeniu dospel, a aby sa prípadne mohol domáhať prieskumu zákonnosti týchto záverov zodpovedajúcimi prostriedkami ochrany svojich práv.

V konaní o tomto type správnej žaloby nebol podľa správneho súdu priestor pre vyhodnocovanie žalovaným uvádzanej argumentácie o tom, či daňovému subjektu patrí alebo nepatrí nárok na úrok z omeškania (vyhodnocovať argumentáciu týkajúcu sa uplatňovaného nároku), pretože tým by správny súd prekročil limity súdneho prieskumu dané správnu žalobou proti nečinnosti orgánu verejnej správy.

82. Pokiaľ žalovaný zdôrazňoval argumentáciu v rozhodnutí Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 8Sa/38/20107 zo dňa 27.03.2019, k tomu je potrebné uviesť, že táto bola vyhodnotená ako nesprávna vo vyššie citovanom rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžk/29/2019 zo dňa 28.04.2020. Je pravdou, že pri vydaní oznámenia č. 100481471/2020 zo dňa 20.02.2020 nemohol byť žalovaný oboznámený s týmto rozhodnutím, ale je pravdou, že pri vybavovaní upozornenia prokurátora už s týmto rozhodnutím oboznámený byť mohol.

83. Rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici (sp. zn. 30Sa/15/2019 a sp. zn. 28Sa/15/219) sa týkali inej problematiky, ale aj v týchto veciach správny súd dospel k záveru, že vydanie neformálneho oznámenia v situácii, keď malo byť vydané rozhodnutie, je nečinnosťou orgánu verejnej správy, čo zodpovedá právnej úprave nečinnosti v § 3 ods. 1 písm. d) SSP v znení do 30.06.2023 a náhľadu Ústavného súdu SR, na ktorý bolo poukazované v predchádzajúcich bodoch odôvodnenia tohto rozhodnutia. Hodnotenie následku týchto rozhodnutí zo strany žalovaného je mimo rámca tohto súdneho konania a nijako nesúvisí s prejednávanou vecou, pričom ide o ničím nepodložené úvahy žalovaného, ktoré presahujú rámec prejednáwanej veci. Aj v uvedených veciach sa správny súd nezoberal otázkou uplatňovaného nároku ale len namietanou nečinnosťou orgánu verejnej správy.

84. Pokiaľ žalovaný poukazyval na trestné konania vedené proti konateľovi právneho predchodcu daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. a proti bývalému konateľovi daňového subjektu TALCUM GRUPPO, s.r.o., tieto skutočnosti presahujú rámec prejednáwanej veci, ktorej predmetom je posúdenie namietanej nečinnosti orgánu verejnej správy a nie posúdenie uplatňovaného nároku na úrok z omeškania z titulu oneskoreného vrátenia zadržaného nadmerného odpočtu DPH, a pokiaľ sú tieto skutočnosti podľa žalovaného významné, je na mieste, aby ich vyhodnotil v daňovom konaní o uplatnenom nároku daňového subjektu na úrok z omeškania.

85. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného zaoberať sa podaním daňového subjektu TALCUM GRUPPO s.r.o. zo dňa 23.01.2020 – výzvou na priznanie a zaplatenie úroku z omeškania za zdaňovacie obdobie november 2009, viesť na základe tohto návrhu daňové konanie v zmysle § 58 a nasl. Daňového poriadku, zohľadniť všetky podľa žalovaného podstatné skutočnosti pre posúdenie návrhu/žiadosti daňového subjektu a predložiť o svojom postupe správu správnomu súdu.

86. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 170 písm. c) SSP tak, že žiaden z účastníkov konania nemá právo na náhradu trov konania, pretože konanie bolo začaté na základe žaloby prokurátora.

Poučenie:

Toto uznesenie je nadobúda právoplatnosť jeho doručením.

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 2, 3 SSP a contr.).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačná sťažnosť musí byť podaná na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 SSP) v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP). Kasačnú sťažnosť treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami (§ 56 ods. 3 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,

c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),

d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom, povinnosť zastúpenia advokátom sa vzťahuje aj na spísanie kasačnej sťažnosti (§ 449 SSP).

Ak žalovaný svoju nečinnosť v určenej lehote bezdôvodne neodstráni, správny súd mu i bez návrhu môže uznesením uložiť pokutu. Pred rozhodnutím o pokute si správny súd môže vyžiadať stanovisko orgánu verejnej správy nadriadeného žalovanému (§251 ods. 1 SSP).