

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/55/2019
Identifikačné číslo spisu: 8017200709
Dátum vydania rozhodnutia: 28.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200709.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : Študentský servis, spol. s r. o., Košice, so sídlom Košice, Rooseveltova 794/6, IČO: 31 730 663, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Košice, Gelnická 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/42/2017-34 zo dňa 19. apríla 2018 v spojení s opravným uznesením č. k. 2S/42/2017-189 zo dňa 17. júla 2019, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného zo dňa 21. septembra 2017 č. 102016792/2017, č. 102016867/2017, č. 102016701/2017, č. 102017130/2017 a č. 102017168/2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Účastníkom nepriznáva nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Prešove napadnutým rozsudkom zamietol žaloby (pôvodne vedené pod sp. zn. 2S/42/2017, 2S/43/2017, 2S/44/2017, 2S/45/2017 a 2S/46/2017 a spojené na spoločné konanie ďalej vedené pod sp. zn. 2S/42/2017), ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí a postupu žalovaného zo dňa 21. septembra 2017 č. 102016792/2017, 102016867/2017, 102016701/2017, 102017130/2017 a 102017168/2017, potvrdzujúcich rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné zo dňa 18.5.2017 Č.: 100971945/2017, Č.: 100971856/2017, Č.: 100971745/2017, Č.: 100970840/2017 a Č.: 100971140/2017, ktorými správca dane vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia december, november, október, apríl a jún 2014 z dôvodu, že došlo zo strany žalobcu k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že v zdaňovacom období december, november, október, apríl a jún 2014 žalobca neoprávnene odpočítal od dane, ktorú bol

povinný platiť daň z faktúr od deklarovaných dodávateľov, a to spoločností DAVKON, s.r.o. Košice, GAJJA PRODUCTION HOUSE, s.r.o., CASPER, s.r.o., CANUS, s.r.o. Košice, pričom obchodné transakcie deklarované vo faktúrach od uvedených dodávateľov, ktoré boli predkladané v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január až december 2014, sa neuskutočnili, dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z poskytnutia služieb, pretože išlo iba o fakturáciu formálneho a nereálneho obchodu so službami, pri ktorých pridaná hodnota nevznikla a následne žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, pričom cieľom týchto formálnych obchodných transakcií založených len na fakturácii služieb bez reálneho plnenia bolo zníženie vlastnej daňovej povinnosti u žalobcu. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na to, že žalobca nenamieta porušenia v hmotnoprávnej rovine, ale v procesnoprávnej rovine. Základom pre preskúmanie napadnutých rozhodnutí žalovaného bolo posúdenie, či žalovaný porušil práva žalobcu, ak ho nevyzval na odstránenie nedostatkov odvolania v zmysle § 72 ods. 4 Daňového poriadku.

3. Správny súd uviedol, že nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov týchto podaní odvolania, keďže bolo spôsobilé na prerokovanie vo veci samej.

4. Konštatoval, že žalovaný v rámci odvolacieho konania zistil, že odvolania boli podané v zákonnej lehote 15 dní odo dňa doručenia rozhodnutí správcu dane, obsahovali označenie prvostupňového správneho orgánu, čísla rozhodnutí, proti ktorým smerovali, dôvody odvolania, a ich obsah spĺňal dikciu ustanovenia § 72 ods. 4 Daňového poriadku. Z obsahu odvolaní jednoznačne vyplýva, že žalobca napadol v dôvodoch svojho podania celú výšku neuznaného odpočítania dane, na základe ktorého správca dane rozhodol o vyrubení rozdielu dane z faktúr od dodávateľov DALKON, s.r.o., GAJJA PRODUCTION HOUSE s.r.o., CASPER s.r.o. a CANUS s.r.o.. Aj keď v odvolaniach žalobca vyslovene neuviedol navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutých rozhodnutí, z obsahu odvolaní je bezpochyby zrejmé, že sa nimi dožadoval zrušenia rozhodnutí správcu dane.

5. Podľa názoru krajského súdu žalobca v žalobách nepreukázal, že by postupom žalovaného, ktorý preskúmal rozhodnutia správcu dane, boli porušené jeho práva alebo právom chránené záujmy v zmysle § 2 ods. 2 Správneho súdneho poriadku.

6. Krajský súd uviedol, že žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v celom rozsahu a vysporiadal sa s odvolacími námietkami žalobcu. Správca dane analyzoval deklarované zdaniteľné obchody a ich fakturáciu medzi daňovými subjektami, pričom zistil, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom o DPH účel tohto zákona nebol dodržaný, pretože dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z poskytnutia služieb, keďže išlo o fakturáciu formálneho nereálneho obchodu, pri ktorom pridaná hodnota nevznikla a následne kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane.

7. Krajský súd tiež poukázal na zásadu „práva patria len bdelym“ (pozorným, ostražitým, opatrným, starostlivým), teda tým, ktorí sa aktívne zaujímajú o ochranu a výkon svojich práv a ktorí svoje procesné oprávnenia uplatňujú včas a s dostatočnou starostlivosťou a predvídavosťou. Uviedol, že v slobodnej spoločnosti je vecou nositeľov práv, aby svoje práva bránili a starali sa o ne, inak ich podcenením či zanedbaním môžu stratiť, čo platí obdobne aj pre využívanie zákonných procesných ustanovení.

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol ho zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. K porušeniu tohto práva došlo podľa názoru sťažovateľa tým, že krajský súd vo svojom rozhodnutí riadne a presvedčivo neodôvodnil svoj záver, že odvolanie

sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane obsahovalo zákonom predpísané náležitosti a prečo nebol dôvod vyzývať sťažovateľa na odstránenie nedostatkov tohto podania. Sťažovateľ tiež namietal, že krajský súd nesprávne právne interpretoval ustanovenie § 72 ods. 4 písm. d/ Daňového poriadku, keď nerozlišil námietku odvolateľa proti rozhodnutiu správcu dane, že postup správcu dane bol v rozpore s právnymi predpismi, od situácie, keď sa namieta len rozpor s právnymi predpismi. Sťažovateľ uviedol, že ak sa v odvolaní namieta len rozpor s právnymi predpismi, nie je potrebné predkladať žiadne dôkazy, pretože v zmysle § 24 ods. 3 veta druhá Daňového poriadku nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe, alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. V takom prípade postačuje, ak daňový subjekt v odvolaní uvedie svoj právny názor odlišný od právneho názoru správcu dane a súčasne uvedie, ktoré ustanovenie všeobecne záväzného predpisu podľa jeho názoru správcu dane svojim rozhodnutím porušil. Sťažovateľ zaujal názor, že ak v odvolaní tvrdil, že rozhodnutie správcu dane je v rozpore s § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, neznamená to, že namietal len rozpor s právnymi predpismi. Išlo len o odkaz na ustanovenia Daňového poriadku, ktoré boli postupom správcu dane porušené a nie o uvedenie rozporu s právnym predpisom. Sťažovateľ mal za to, že k tejto odvolacej námietke mal v zmysle § 72 ods. 4 písm. d/ Daňového poriadku uviesť dôkazy preukazujúce jej odôvodnenosť ako aj odôvodnenosť samotného odvolania. Mal teda povinnosť uviesť konkrétne dôkazy, ktorými by preukázal, že rozhodnutia boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov, nevychádzajú zo stavu zisteného v daňovom konaní atď. a preto sú v rozpore so zákonom. Keďže sťažovateľ ako odvolateľ tieto dôkazy neuviedol, malo jeho odvolanie nedostatky, pre ktoré nebolo spôsobilé na prerokovanie a správca dane bol podľa jeho názoru povinný postupovať podľa § 72 ods. 5 Daňového poriadku a v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku mal vyzvať odvolateľa, aby podľa pokynu správcu dane nedostatky odvolania v určenej lehote odstránil a zároveň ho poučil o následkoch spojených s ich neodstránením. Ak súd dospel k záveru, že nebol daný dôvod na postup podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, pretože odvolanie obsahovalo dostatočné dôvody, potom došlo podľa názoru sťažovateľa k omylu súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav, čo v konečnom dôsledku znamená, že súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

9. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednohlasne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

11. Kasačný súd zistil, že v prejednávanej veci rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom vedeným pod sp. sp. 1Sžfk/6/2019, a preto v súlade s ustanovením § 464 ods. 1 S.s.p. poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/6/2019 zo dňa 25. februára 2020, ktorého prevzatú časť uvádza :

12. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď sa stotožnil so závermi žalovaného, že odvolanie sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane bolo spôsobilé na prerokovanie, ďalej či vzhľadom na jeho obsah bol správca dane povinný odstraňovať nedostatky tohto podania a či rozhodnutím žalovaného o odvolaní boli porušené práva sťažovateľa do tej miery, že došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces.

13. Kasačný súd sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, preto naň odkazuje a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje doplnujúce závery.

14. Podľa § 13 ods. 3 Daňového poriadku podanie sa posudzuje podľa jeho obsahu. Z podania musí byť zrejmé, kto ho podáva, v akej veci, čo sa navrhuje, a ak to z povahy podania vyplýva, dôvody podania.

15. Podľa ods. 8 ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzve príslušný orgán daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

16. Podľa § 72 ods. 4 Daňového poriadku odvolanie musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 13 aj

- a) označenie prvostupňového orgánu,
- b) číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje,
- c) dôvody podania odvolania,
- d) dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy,
- e) navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia.

17. Podľa ods. 5 ak odvolanie neobsahuje zákonom predpísané náležitosti, prvostupňový orgán postupuje podľa § 13 ods. 8 až 10 , pričom lehota na odstránenie nedostatkov odvolania nesmie byť kratšia ako 15 dní.

18. Z citovaných ustanovení Daňového poriadku vyplýva požiadavka, aby z každého podania daňového subjektu bolo zrejmé, kto ho podáva, v akej veci, čo sa navrhuje a z akých dôvodov. Zákon výslovne stanovuje, že podanie sa posudzuje neformálne, podľa jeho obsahu (§ 13 ods. 3 Daňového poriadku).

19. Odvolanie sťažovateľa v prejednávanom prípade obsahovalo okrem uvedených všeobecných náležitostí podania aj označenie prvostupňového orgánu, odvolaním napadnutého rozhodnutia, ako aj dôvody odvolania. Senát kasačného súdu zastáva názor, že je plným právom odvolateľa oprieť svoje odvolanie o také dôvody, ktoré sám uzná za vhodné. Môže ísť aj o dôvody všeobecné, ako to bolo v prípade sťažovateľa, ktorý v odvolaní proti rozhodnutiam správcu dane namietal, že správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, ďalej že rozhodnutia boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu veci zisteného v daňovom konaní. Tvrdil, že zistený skutkový stav nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu dane. Odvolateľ označil aj ustanovenia Daňového poriadku, ktoré boli podľa jeho názoru rozhodnutím a postupom správcu dane porušené.

20. S ohľadom na obsah odvolania je zrejmé, že odvolateľ namietal proti celému obsahu rozhodnutia, tak proti zisteniu skutkového stavu, ako aj proti jeho právnemu posúdeniu. Podľa mienky kasačného súdu z odvolania bez najmenších pochybností vyplýva, že odvolateľ nesúhlasil ani čiastočne s vyrubením rozdielu dane a že jeho úmysel smeroval k tomu, aby bolo uznané odpočítanie dane v plnom uplatnenom rozsahu. Odvolanie teda nepochybne obsahuje prejav vôle odvolateľa nebyť zaviazaný vyrubenou daňovou povinnosťou, inými slovami implicitne obsahuje i návrh na zrušenie rozhodnutia správcu dane (§ 72 ods. 4 písm. e/ Daňového poriadku).

21. V súvislosti s povinnosťou odvolateľa označiť dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta iba rozpor s právnymi predpismi, súhlasí kasačný súd so sťažovateľom v tom, že s ohľadom na rozsah a všeobecnosť namietaných skutočností nie je možné jednoznačne konštatovať, že by sťažovateľ v postavení odvolateľa nesúhlasil len s právnym posúdením veci, teda že by namietal len rozpor s právnymi predpismi. Z obsahu odvolania vyplýva, že odvolateľ nesúhlasil ani so skutkovými zisteniami správcu dane, avšak bez toho, aby uviedol v odvolaní svoje konkrétne výhrady. To však neznamená, že by bolo odvolanie pre neúplnosť nespôsobilé na prejednanie.

22. Kasačný súd je toho názoru, že predpísaná obsahová náležitosť odvolania smerujúca k označeniu dôkazov preukazujúcich jeho odôvodnenosť podľa § 72 ods. 4 písm. d/ Daňového poriadku je síce formulovaná ako povinnosť („odvolanie musí obsahovať...“), jej nesplnenie však nemá bez ďalšieho za následok nespôsobilosť odvolania na vecné prerokovanie odvolacím orgánom, pokiaľ je z odvolania zrejmé, čoho sa odvolateľ domáha. Neoznačenie dôkazov preukazujúcich dôvody odvolania či nepredloženie listinných dôkazov len oslabuje dôkaznú pozíciu odvolateľa a môže viesť k prípadnému

nepreukázaniu jeho tvrdení o skutkových okolnostiach, nezakladá však nutne povinnosť správcu dane vyzývať odvolateľa na odstránenie nedostatkov podania postupom podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, ak je odvolanie inak spôsobilé na prerokovanie.

23. Rozhodnutie žalovaného o odvolaní sťažovateľa proti rozhodnutiu správcu dane, v ktorom žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutie v celom rozsahu a zo všetkých relevantných aspektov, pričom sa vysporiadal i s argumentáciou sťažovateľa uplatnenou v priebehu daňového konania nijako, podľa názoru kasačného súdu nijako neporušilo procesné práva sťažovateľa a už vôbec nie spôsobom, ktorý by mohol mať za následok nezákonnosť tohto rozhodnutia či narušenie princípov spravodlivého procesu.

24. Krajský súd z uvedených hľadísk posúdil vec po právnej stránke správne a svojím postupom a rozhodnutím nemohol zasiahnuť do práva sťažovateľa na spravodlivý proces. Krajský súd dôvodne poukázal i na zásadu o „vigilantibus iura scripta sunt“ (práva patria bdelym, pozorným, ostražitým), v duchu ktorej sťažovateľ v daňovom konaní nepostupoval a preto sa sám pripravil o možnosť prejednávania prípadných ďalších dôkazov v odvolacom daňovom konaní. Tieto však sťažovateľ nakoniec neoznačil ani v konaní pred správnym súdom a svoju obranu oprel iba o procesné námietky, ktoré však za daných okolností nemohli viesť k zrušeniu žalobou napadnutého rozhodnutia.

25. Kasačný súd poznamenáva, že krajský súd opodstatnene poukázal i na rozhodnutie Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžf/42/2015 zo dňa 2.2.2016, v ktorom Najvyšší súd zaujal v okolnostiach prípadu názor, že ak odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane neobsahuje dôkazy preukazujúce jeho dôvodnosť (ani po predchádzajúcej márnej výzve správcu dane), nemôže ho správca dane považovať za nepodané (§ 13 ods. 9 Daňového poriadku) a musí o ňom meritórne rozhodnúť, pokiaľ je spôsobilé na prerokovanie vo veci samej.

26. Z uvedených dôvodov postupoval kasačný súd podľa § 461 S.s.p. a nedôvodnú kasačnú sťažnosť zamietol.

27. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.