

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/6/2019
Identifikačné číslo spisu: 8017200713
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200713.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Igora Belka a Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : Študentský servis, spol. s r. o., so sídlom Košice, Jedlíkova 5, IČO: 31 730 663, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčikom, 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. 6S/39/2017-35 zo dňa 15. marca 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Účastníkom nepriznáva nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014 vydal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) dňa 18.5.2017 rozhodnutie č. 100971620/2017 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2014 rozdiel dane v sume 3.864,- eur, keď mu nepriznal uplatnené odpočítanie dane z faktúry zo dňa 14.10.2014 za roznos letákov vo výške 3.864,- eur od dodávateľa CASPER, s.r.o., Južná trieda 66, Košice.

2. Podaním zo dňa 12.6.2017 sa žalobca odvolal proti 12 rozhodnutiam správcu dane vydaným za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia roku 2014 (vrátane vyššie označeného rozhodnutia za zdaňovacie obdobie september 2014), pričom v odvolaní uviedol, že rozhodnutia správcu dane „sú v

rozpore s ustanovením § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, pretože správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu zisteného v daňovom konaní. Zistený skutkový stav nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014 v celkovej sume 75.343,15 eur“.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102016604/2017 zo dňa 21.9.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) všeobecne správnu žalobu s návrhom na zrušenie rozhodnutia žalovaného a vrátenie veci na ďalšie konanie. V žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej a porušenie práv a právom chránených záujmov žalobcu.

5. Žalobca v žalobe tvrdil, že jeho odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti vyplývajúce z § 72 ods. 4 Daňového poriadku, pretože v odvolaní absentovali dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že viac ako strohé konštatovania uvedené v odvolaní, že správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, rozhodnutia boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu zisteného v daňovom konaní, nespĺňajú podľa jeho názoru náležitosti odvolania v zmysle uvedeného ustanovenia. Žalobca mal za to, že správca dane bol povinný postupovať podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku a mal žalobcu vyzvať, aby podľa jeho pokynu nedostatky odvolania v určenej lehote odstránil a poučil ho o následkoch spojených s ich neodstránením. Keďže tak správca dane neurobil, bol jeho postup podľa názoru žalobcu nezákonný a neboli splnené právne východiská na vydanie rozhodnutia odvolacieho orgánu vo veci samej. Žalovaný tento zásadný nedostatok neodstránil a svojimi rozhodnutiami vo veci samej podľa názoru žalobcu zaťažil odvolacie konanie zásadnou procesnou vadou.

6. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe navrhol túto ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane namietal len rozpor s právnymi predpismi, pričom uviedol aj dôvody tohto tvrdenia. Správca dane preto nebol povinný postupovať podľa § 74 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku a vyzývať žalobcu na odstránenie nedostatkov odvolania. Z obsahu odvolania podľa žalovaného jasne vyplýva, že žalobca napadol celú výšku neuznaného odpočítania dane, na základe ktorého správca dane rozhodol o vyrubení rozdielu dane a to zo všetkých faktúr od dodávateľov CANUS s. r. o., CASPER s. r. o., DALKON s. r. o. a GAJJA Production House s. r. o. Z obsahu odvolania je podľa žalovaného zrejme, že sa odvolaním dožadoval zrušenia prvostupňového rozhodnutia.

7. Po preskúmaní rozhodnutia správcu dane a celého spisového materiálu žalovaný dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, teda aj v súlade s § 3 ods. 1 a 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, svoje závery náležite zdôvodnil a s námietkami uvedenými v odvolaní sa vysporiadal. Postup prvostupňového orgánu ako aj žalovaného v rámci odvolacieho konania bol podľa žalovaného zákonný a tvrdenie žalobcu, že týmto rozhodnutím boli porušené jeho práva a právom chránené záujmy, považoval za neopodstatnené.

8. Žalovaný tiež poukázal na to, že nebolo vyhovené návrhu žalobcu na preskúmanie napadnutého rozhodnutia mimo odvolacieho konania, čo žalovaný oznámil žalobcovi listom zo dňa 20.11.2017.

9. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 15.3.2018 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a nepriznal účastníkom náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku krajský súd konštatoval, že žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutie správcu dane v celom rozsahu a vysporiadal sa s odvolacími námietkami žalobcu. Uviedol, že 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.

10. 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.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu / stanovisko žalovaného

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ 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.

12. 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.

13. 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 správca dane svojím rozhodnutím porušil.

14. 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.

15. 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.

16. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Právne závery kasačného súdu

17. 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 jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

18. 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.

19. 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.

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.

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.

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.

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.

20. 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).

21. Odvolanie sťažovateľa v prejednávanej veci 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.

22. S ohľadom na obsah odvolania je zrejmé, že odvolateľ namietal proti celému obsahu rozhodnutia, tak proti zisteniu skutkového stavu, ako aj proti jeho právnomu 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).

23. V súvislosti s povinnosťou odvolateľa označiť dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamietajú 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 neznamena, že by bolo odvolanie pre neúplnosť nespôsobilé na prejednanie.

24. 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 nespĺnenie 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.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

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

29. 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.