

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/13/2016
Identifikačné číslo spisu: 7016200125
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7016200125.1

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: STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., so sídlom Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 36 658 677, zastúpeného spol. Advokátska kancelária Hovan a Hospúdkka, s.r.o., so sídlom M. Gorkého 8, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 47 233 419, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1708838/2015 z 26. novembra 2015 a o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/12/2016-31 z 1. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/12/2016-31 z 1. júna 2016 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Žalobcovi náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 7S/12/2016-31 z 1. júna 2016 podľa § 250j ods. 2 písm. a/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1708838/2015 z 26. novembra 2015, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 1279860/2015 zo dňa 11. augusta 2015, ktorým podľa § 69b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení zákona č. 218/2014 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH“) predpisov uložil povinnosť uhradiť daň z pridanej hodnoty z predchádzajúceho stupňa, ktorú dodávateľ ručiteľa spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., Okružná 3239, Modra, (do 28. apríla 2014 Fabíniho 28, Spišská Nová Ves), IČO: 36 576 336, DIČ: 2021786723, IČ DPH SK: 2021786723 neuhradil, spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., bola dobrovoľne vymazaná s účinnosťou od 7. júna 2014, právny nástupca tejto spoločnosti spoločnosť K2 Business s.r.o., DIČ: 2023476895, IČO: 46 583 912, Klincová 37/B, 821 08 Bratislava, bola dobrovoľne vymazaná s účinnosťou od 14. apríla 2015, právnym nástupcom

spoločnosti K2 Business s.r.o., sa stala spoločnosť ENERGY GROUP, s.r.o., DIČ: 2022117911, IČO: 35 975 032, Okružná 3239, 900 01 Modra, ktorá ako univerzálny právny nástupca preberá všetky práva a povinnosti, záväzky a pohľadávky, to znamená, neuhradila daň za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 118.476,43 eur, ručiteľovi STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves, DIČ: 202219364, IČO: 36 658 677, IČ DPH SK: 202219364; a uložil žalovanému nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 70 eur.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že na uplatnenie inštitútu ručenia musia byť splnené dve podmienky, a to, že DPH nebola zo strany dodávateľa - platiteľa dane zaplatená a taktiež je naplnená jedna z domniek o tom, že iný platiteľ - odberateľ vedel alebo vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovarov alebo služieb, ktoré mu boli tuzemsku dodané, nebude zaplatená. Domnienky o vedomosti odberateľa sú upravené v § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH - zistí sa, že v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom odberateľa alebo členom jeho štatutárneho orgánu alebo jeho spoločníkom - štatutárny orgán dodávateľa alebo člen štatutárneho orgánu dodávateľa alebo spoločník dodávateľa, t.j. platiteľa dane, ktorý dodáva tovar alebo službu. V tomto ustanovení zákon zakotvil personálne prepojenie medzi právnickými osobami. Pri určení ručiteľa spôsobom podľa § 69 ods. 14 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z. z. nie je rozhodujúce to, či platiteľ - dodávateľ uplatnil voči odberateľovi neprimeranú cenu a ani to, či boli u neho naplnené dôvody na zrušenie registrácie, na základe čoho bol zverejnený v zozname podľa § 69 ods. 15 zákona č. 222/2004 Z. z., ale rozhodujúce je to, že vzhľadom k personálnej prepojenosti odberateľ vedel, resp. mohol vedieť, že dodávateľ daň uvedenú na faktúre, ktorú vystavil pre tohto odberateľa, nezaplatil. Z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Košice I, oddiel: Sro, vložka č.: 35317/V vyplýva, že R. A. bol konateľom spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., t.j. platiteľa, ktorej bol dodaný tovar do 26. februára 2014 a od 27. februára 2014 bol konateľom spoločnosti N. K.. Z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I, oddiel: Sro, vložka č.: 99057/B vyplýva, že R. A. bol spoločníkom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. do 6. júna 2014 a konateľom spoločnosti do 28. apríla 2014. Daňová povinnosť vznikla platiteľovi dane, spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 118.476,43 eur, pričom v zmysle ust. § 78 ods. 1 zákona o DPH je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť zo zdaniteľného obchodu okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru, ktorá je splatná v lehote pre splatnosť cla podľa colných predpisov, z čoho vyplýva, že R. A. nebol v čase vzniku daňovej povinnosti štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom platiteľa, ktorému bol dodaný tovar, a to spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., v dôsledku čoho neboli splnené zákonné podmienky na uplatnenie inštitútu ručenia vyplývajúce z ust. § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH a to, že v čase vzniku daňovej povinnosti boli dodávateľ a odberateľ personálne prepojení štatutárnymi orgánmi alebo spoločníkmi. K aplikácii rozsudku Súdneho dvora EÚ C-384/04, na ktorý poukázal žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia krajský súd uviedol, že podľa čl. 29 tohto rozsudku musia členské štáty pri výkone právomocí, ktoré im boli smernicami Spoločenstva zverené, dodržiavať právne zásady a to najmä zásadu právnej istoty a zásadu proporcionality. Podľa rozsudku pri zásade proporcionality je treba pripomenúť, že hoci je legitímne, že cieľom opatrení v súvislosti s ručením za daň je chrániť čo najúčinnnejšie práva štátu, nesmie sa pritom prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa. Vývodzovať zodpovednosť na zaplatenie dane voči inej osobe než tej, ktorej vznikla daňová povinnosť, je možné len v prípadoch preukázania domnienky o vedomosti odberateľa, čo je v našom právnom poriadku konkrétne upravené v § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH.

Krajský súd uzavrel, že pokiaľ žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že R. A. odovzdal funkciu novému konateľovi N. K., svojmu zaťovi a vzhľadom na zrejmé a jednoznačné personálne prepojenie medzi oboma spoločnosťami došlo k naplneniu podmienky ručenia za daň, takéto odôvodnenie nemá oporu v ustanovení § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia (§ 151 ods. 2 O.s.p.) v sume 70 eur, ktoré pozostávajú za zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie (označené ako "kasačná sťažnosť"), ktorým sa domáhal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne, alternatívne, aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu.

Žalovaný uviedol, že nerozporuje tvrdenie súdu, že nebola splnená domnienka na uplatnenie inštitútu ručenia vyplývajúca z ust. § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH, keď v čase vzniku daňovej povinnosti (marec 2014) už dodávateľ s odberateľom personálne prepojení neboli, keďže konateľ dodávateľa STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. R. A.elovo, vo februári 2014, t.j. mesiac pred vznikom daňovej povinnosti, ukončil funkciu konateľa a konateľom spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. sa stal jeho zať N. K.. Žalovaný uviedol, že boli splnené kumulatívne podmienky uvedené v § 69 ods. 14 zákona o DPH, prvá veta, čo znamená, že dodávateľ Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. daň z vystavených faktúr neodviedol a odberateľ STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. o tom vedel, alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol. Žalovaný mal za to, že podvodné konanie R. A., konateľa a jediného spoločníka dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., bolo v predmetnom prípade zrejmé a jednoznačne zakladá dôvod na použitie inštitútu ručenia za daň. Pod podvodným konaním žalovaný v súlade s ustálenou judikatúrou (s odkazom na rozsudok SDU C-384/04) považoval situácie, v ktorých jeden z účastníkov daň do štátneho rozpočtu neodvedie a druhý si ju odpočíta, a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom šiestej smernice.

Podľa žalovaného takéto konanie R. A. je účelové, bez reálneho ekonomického opodstatnenia, majúce jediný cieľ, a to obchádzanie zákonných daňových povinností. Peter Fekete súčasne ako konateľ platiteľa dane STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., ktorému mal byť tovar dodaný, 4. februára 2014 ukončil svoju funkciu konateľa a konateľom sa stala osoba jemu blízka, jeho zať N. K., ktorý bol aj zamestnancom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o.. N. K., už ako nový konateľ spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. prevzal za spoločnosť Fekete STAVCENTRUM s.r.o. všetky záväzky z úverových zmlúv spoločnosti Fekete STAVCENTRUM s.r.o. voči VÚB, a.s. a ČSOB, a.s., všetok majetok aj zamestnancov spoločnosti a musel si byť plne vedomý, že spoločnosť Fekete STAVCENTRUM s.r.o. v čase vzniku daňovej povinnosti už nemá žiadne finančné prostriedky na zaplatenie dane, z čoho je zrejmé, že napriek tomu, že dodávateľ a odberateľ neboli v čase vzniku daňovej povinnosti personálne prepojení, domnienka správcu dane o vedomosti spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., že daň z uskutočnenej transakcie zostane spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. nezaplatená, je dôvodná a oprávnená. Daňový subjekt STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. (žalobca) nielenže neprijal žiadne opatrenia, ktoré bolo možné dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby sa jeho obchody nestali súčasťou reťazca plnení, poznačených podvodom na DPH, ale preukázateľne si uplatňoval nárok na odpočítanie dane v sume 118.476,43 eura, o ktorej v čase vzniku daňovej povinnosti mohol, resp. v predmetnom prípade musel vedieť, že nebude do štátneho rozpočtu spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. odvedená, teda sa dá hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva tak žalobcom, ako aj spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o..

Záverom odvolania žalovaný uviedol, že vždy je nevyhnutné vychádzať z individuálnych, teda z konkrétnych skutkových zistení každej jednej súdom prejednávanej veci, pričom predmetný prípad a jeho špecifické okolnosti nie je možné subsumovať pod § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH, čo však nezbavuje súd povinnosti urobiť všetko pre spravodlivé riešenie predmetného prípadu. Úloha súdu nachádzať právo by nemala znamenať len vyhľadať priame a výslovné pokyny v zákonomnom texte, ale tiež formulovať, čo je zmyslom a účelom právnych predpisov. Cieľom novelizovaných ustanovení § 69 ods. 14 zákona o DPH bola práve efektívna zákonná podpora v boji proti podvodom na DPH, nakoľko právna úprava § 69 ods. 14 zákona o DPH v znení účinnom do 1. októbra 2012 nebola dostatočne účinná a v praxi nebola uplatňovaná. Žalovaný teda zastáva názor, že odvolací orgán i správca dane postupovali v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 563/2009 Z. z. správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a príslušnými ustanoveniami zákona o DPH, vec po právnej stránke správne posúdili, keď na základe primeraných dôvodov bol preukázaný základný predpoklad uplatnenie inštitútu ručenia za daň, a to, že dodávateľ Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. daň z vystavených faktúr neodviedol a odberateľ STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. o tom jednoznačne musel vedieť, čím bolo naplnené ustanovenie § 69 ods. 14 zákona o DPH

a nebola porušená zásada právnej istoty a proporcionality.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že právne posúdenie vecí, ktoré učinil krajský súd svojim rozsudkom, a ktoré žalovaný napáda, považuje za také, ktoré je v súlade s hmotným právom Slovenskej republiky. Podľa žalobcu je systém ručenia za splatnú DPH za platiteľa dane v tejto podobe zakomponovaný iba v právnom poriadku Slovenskej republiky, pričom citované judikáty Súdneho dvora žalovaným sú vytrhnuté z kontextu a v zásade riešia cezhraničné vzťahy pri dodávateľsko - odberateľských vzťahoch platcov DPH. Uviedol, že krajský súd správne konštatoval, že nie sú naplnené podmienky ručenia za daň tak, ako to predpokladá ust. § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH. Ak by mal obstať výklad uvedený v kasačnej sťažnosti, tak zákonodarca by v rámci dostatočných dôvodov použil slovo najmä, resp. iný výraz pre popis dostatočných dôvodov. Žalobca nevedel a nemal odkiaľ vedieť, že daň nebude zaplatená a žalovaný nemôže bez ďalšieho túto vedomosť nezaplatenia odvádzať len z toho, že ide o príbuzných, čo sa starého a nového konateľa týka, pretože len príbuzenský pomer nezakladá a nepotvrďuje také personálne vzťahy, ktoré by mohli túto domnienku zakladať. Vyvodzovať zodpovednosť voči inej osobe a žiadať od nej zaplatenie dane len na základe príbuzenského vzťahu dvoch konateľov, z nášho právneho poriadku nevyplýva. Žalovaný ďalej uviedol, že žalovaný sa v kasačnej sťažnosti dožaduje, aby súd postupoval nad rámec našej právnej úpravy a založil právnu povinnosť platenia dane za tretiu osobu bez opory v hmotnom práve, čo svedčí skôr o prehnanom záujme žalovaného implementovať do právneho poriadku Slovenskej republiky to, čo z neho nevyplýva a účelových interpretácií iných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ. Žalovaný sa ďalej stotožnil s právnym názorom krajského súdu, ktorý konštatoval a citoval rozsudok Súdneho dvora EÚ C-384/04 článok 29, že aj keď je legitímne, že cieľom opatrení v súvislosti s ručením za daň je chrániť čo najúčinnejšie práva štátu, nesmie sa pritom prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa. Záverom uviedol, že v prejednávanej veci nie je splnená domnienka vedomosti tak, ako je upravená v ust. § 69 ods. 14 zákona o DPH, na základe čoho navrhol aby odvolací súd „kasačnú sťažnosť“ zamietol a žalobcovi priznal trovy „kasačného konania“.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 211 a nasl. O.s.p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 27. septembra 2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho

orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 69b ods. 1 zákona o DPH je daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 neuhradil alebo uhradil len jej časť, povinný uhradiť platiteľ, ktorý ručí za daň podľa § 69 ods. 14.

Podľa § 69 ods. 14 zákona o DPH platiteľ, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, ručí podľa § 69b za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že

- a) protihodnota za plnenie uvedená na faktúre je bez ekonomického opodstatnenia neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka,
- b) uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname podľa odseku 15,
- c) v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

Predmetom odvolacieho konania bolo v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmať žalobou napadnutý rozsudok a posúdiť, či v prejednávanej veci boli splnené podmienky ručenia za daň, ktoré sú obsiahnuté v ust. § 69 ods. 14 zákona o DPH.

Najvyšší súd konštatuje, že krajský súd v rámci súdneho konania skúmal výlučne splnenie podmienok ručenia za daň, ktoré sú obsiahnuté v ust. § 69 ods. 14 písm. c/ zákona o DPH, a teda, či v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu. Záverom žalovaného ohľadne podvodného a účelového správania R. A. a N. K., z ktorých žalovaný vyvodil vedomosť žalobcu, ako odberateľa, že daň nebude dodávateľom zaplatená, sa krajský súd nezaoberal.

Účelom zavedenia inštitútu ručenia za daň bolo predísť mimoriadnej ujme pre štátny rozpočet a to spôsobom, ako to vyplýva z Čl. 44 k Čl. 205 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Ust. § 69 ods. 14 zákona o DPH upravuje podmienky, kedy je možné uplatniť ručenie za daň, pričom ručenie možno uplatniť, ak dôjde ku kumulatívne splneniu podmienok u dodávateľa a u odberateľa, t.j. dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby

nebude zaplatená. Predpokladom pre aplikáciu ručenia za daň je teda absencia úhrady dane na strane dodávateľa (bez ohľadu na dôvod) a vedomosť, resp. predpoklad vedomosti odberateľa, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená. Predpoklad vedomosti odberateľa je pritom taxatívne vymenovaný v úst § 69 ods. 14 zákona o DPH v písm. a/ - c/.

V prejednávanej veci nie je sporné splnenie podmienky pre uplatnenie inštitútu ručenia za daň na strane dodávateľa, skutočnosť, že dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil. Sporné bolo naplnenie podmienky pre uplatnenie inštitútu ručenia za daň na strane odberateľa, že tento vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí vyhodnotil deklarované finančné operácie v prejednávanej veci za podvodné, keď R. A., konateľ a jediný spoločník dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. vystavil sedem faktúr na odberateľa STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., ktorými deklaroval dodanie tovaru s DPH v celkovej sume 118.476,43 eur, podal za spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. 25. apríla 2014 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014, priznanú daň z pridanej hodnoty neuhradil a súčasne rozhodnutím jediného spoločníka k 3. júnu 2014 zrušil spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. bez likvidácie zlúčením s nekontaktnou spoločnosťou K2 Business s.r.o., ktorej právnym nástupcom v dôsledku ďalších piatich prevodov (zlúčení) sa v tom čase stala spoločnosť DEBET INVEST, s.r.o. (toho času na základe ďalších zlúčení spoločnosť RELCO s.r.o., ktorá je nástupcom cca 760 spoločností so sumárnym daňovým dlhom vyše 23 miliónov eur - pozn. Najvyšší súd SR). Poukázal na to, že tvrdenie R. A., že si nepamätá, s kým zo spoločnosti K2 Business s.r.o. jednal a komu odovzdal všetky daňové a účtovné doklady je nehodnoverné, rovnako ako skutočnosť, že prevodom spoločnosti iba akceptoval záujem spoločnosti K2 Business s.r.o. (v ktorej bol v čase prevodu jediným konateľom F. P. E. S. Jr, Y., Y.) o svoju spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o.. Žalovaný sa stotožnil so správcou dane, ktorý vyhodnotil takéto konanie R. A. ako účelové, bez reálneho ekonomického opodstatnenia. Uviedol, že R. A. súčasne ako konateľ platiteľa dane STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., ktorému mal byť tovar dodaný 4. februára 2014 ukončil svoju funkciu konateľa a konateľom sa stala osoba jemu blízka, jeho zať N. K., ktorý podľa vyjadrenia R. A. mal byť aj zamestnancom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o.. Uviedol, že podľa dostupných informácií z daňového informačného systému bol N. K., A. skutočne evidovaný ako zamestnanec spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o.. Poukázal na to, že N. K., už ako nový konateľ spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. prevzal za spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. všetky záväzky z úverových zmlúv spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. voči VÚB, a.s. a ČSOB, a.s., všetok majetok aj zamestnancov spoločnosti a musel si byť plne vedomý, že spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. v čase vzniku daňovej povinnosti už nemá žiadne finančné prostriedky. Konštatoval, že z uvedeného je zrejmé, že domnienka správcu dane o vedomosti spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., že daň z uskutočnenej transakcie zostane spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. nezaplatená, je dôvodná a oprávnená. Uviedol, že daňový subjekt STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. neprijal žiadne opatrenia, ktoré bolo možné dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby sa jeho obchody nestali súčasťou reťazca plnení, poznačených podvodom na DPH, práve naopak, STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. si uplatňoval nárok na odpočítanie dane, o ktorej v čase vzniku daňovej povinnosti mohol, resp. musel vedieť, že nebude do štátneho rozpočtu spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. odvedená.

Najvyšší súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s týmto záverom žalovaného (a správcu dane). Už samotné okolnosti personálnych zmien v predmetných spoločnostiach vytvárajú dostatočné pochybnosti o úmysloch R. A. a N. K. pri uzatváraní predmetných kúpno-predajných zmlúv, na základe ktorých boli následne vystavené sporné faktúry č. 101400436 z 22. marca 2014, č. 101400438 z 22. marca 2014, č. 101400462 z 22. marca 2014, č. 101400463 z 22. marca 2014, č. 101400472 z 22. marca 2014 a č. 101400494 z 31. marca 2014. Najvyšší súd tiež považuje správanie R. A. a N. K., ako štatutárnych zástupcov predmetných spoločností za účelové.

O účelovom správaní R. A. a N. K. v predmetnej veci nasvedčuje okrem citovaného aj skutočnosť, že títo spolu dlhodobo podnikali, resp. podnikajú, a to v spoločnosti STAVCENTRUM, s.r.o., so sídlom J.

Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 47 393 823, založenej 14. septembra 2013, ktorej jediným spoločníkom je R. A., a ktorej konateľmi od 14. septembra 2013 doposiaľ súčasne boli, resp. sú R. A. a N. K., ako aj v spoločnosti Samohas s.r.o. (pôvodne do 5. januára 2015 STAVCENTRUM - SPEDITION s.r.o. a od 6. januára 2015 do 23. januára 2018 Stavebník, s.r.o.) so sídlom J. Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 47 327 189, založenej 25. júla 2013, ktorej jediným spoločníkom je R. A., a ktorej konateľmi od 25. júla 2013 do 5. januára 2015 súčasne boli R. A. a N. K., ako aj v spoločnosti J STAV s.r.o. (pôvodne do 30. júna 2015 STAVCENTRUM Fekete s.r.o.) so sídlom Šarkan 107, 943 42 Šarkan (do 30. júna 2015 J. Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves), IČO: 393 866, založenej 14. septembra 2013, ktorej jediným spoločníkom je J. H. (do 30. júna 2015 R. A.), a ktorej konateľmi od 14. septembra 2013 do 30. júna 2015 súčasne boli R. A. a N. K. Z uvedeného je zrejmé, že podnikanie R. A. a N. K. v obchodných spoločnostiach s prakticky zhodným predmetom činnosti, s obdobným názvom obchodných spoločností, ktoré sídlia na totožnej adrese, nie je náhodné a preto tvrdenie žalobcu, že nevedel a nemal odkiaľ vedieť, že daň nebude zaplatená je účelové. Nie je správny ani názor žalobcu, že žalovaný vedomosť nezaplatenia odvádza len z príbuzenského pomeru R. A. a N. K., žalovaný svoj záver o podvodnom konaní R. A. odôvodnil reťazou dôkazov, ktorá opisuje okolnosti personálnych zmien v jednotlivých spoločnostiach.

V rámci administratívneho konania bol R. A. deklarovaný dôvod ukončenia jeho pôsobenia v spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. z dôvodu nezájmu o ďalšie podnikanie, pričom si ponechal iba „firmu na fyzickú osobu“ (podnikajúc pod obchodným menom R. A. - Stavcentrum, s miestom podnikania Hviezdoslavova 466/32, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 33 058 661), čo však nezodpovedá skutkovému stavu, nakoľko R. A. naďalej aktívne pôsobil ako spoločník a konateľ v spoločnosti STAVCENTRUM, s.r.o., so sídlom J. Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 47 393 823, ako spoločník a konateľ v spoločnosti Samohas s.r.o. so sídlom J. Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 47 327 189, do 30. júna 2015 ako spoločník a konateľ v spoločnosti J STAV s.r.o. (pôvodne STAVCENTRUM Fekete s.r.o.) so sídlom Šarkan 107, 943 42 Šarkan (do 30. júna 2015 J. Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves), IČO: 393 866 a v spoločnosti STAVCENTRUM SK, s.r.o., so sídlom J. Fabíniho 28, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 46 101 730. Navyše, od 26. augusta 2018 je opätovne spoločníkom žalobcu. Obchádzanie daňovej povinnosti R. A. v rámci obchodných operácií prostredníctvom zanikajúcej obchodnej spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. bolo deklarované rozsudkom Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/25/2015 z 26. apríla 2017, právoplatným 22. augusta 2017, toho času na Najvyššom súde SR v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu pod sp. zn. 1Sžfk/95/2017 a rozsudkom Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/73/2016 z 9. marca 2017, právoplatným 11. mája 2017, toho času na Najvyššom súde SR v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu pod sp. zn. 1Sžfk/63/2017.

Personálne prepojenie rodinných príslušníkov, ktorí sú spoločne podnikateľsky činní, účelové tvrdenia pôvodného konateľa žalobcu R. A. o dôvodoch ukončenia podnikania a o okolnostiach zlúčenia spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. so spoločnosťou K2 Business s.r.o., ako aj prevzatie záväzkov z úverových zmlúv spoločnosti Fekete STAVCENTRUM s.r.o. voči VÚB, a.s. a ČSOB, a.s. žalobcom, oprávnené odôvodňujú domnienku správcu dane (a žalovaného) o vedomosti spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., že daň z uskutočnenej transakcie zostane spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. nezaplatená.

K realizácii ručenia, tak aby boli naplnené ciele ust. § 69b zákona o DPH, t.j. boj proti podvodom, má dôjsť v prípade, že transakcia vykazuje znaky daňového podvodu, resp. zneužitia práva za účelom čerpania nadmerného odpočtu. Najvyšší súd v kontexte uvedeného poukazuje na závery rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vyjadreného vo veci C-384/04 Federation of Technological Industries a i. z 11. mája 2006, podľa ktorého je síce členským štátom umožnené prijímať opatrenia, na základe ktorých je určitá osoba spoločne a nerozdielne zodpovedná za zaplatenie sumy DPH, ktorú dlhuje iná osoba označená ako zodpovedná za zaplatenie, pri uložení už konkrétnej povinnosti plniť za iného sa však musí vychádzať z objektívnych predpokladov, pričom takéto predpoklady nemôžu byť formulované takým spôsobom, ktorý prakticky znemožňuje alebo neprímerane sťažuje platiteľovi vyvrátiť ich dôkazom o opaku.

Domnienka správcu dane o vedomosti správcu dane teda nemôže byť svojvoľná, musí byť založená na objektívnych skutočnostiach, ktoré musia byť v konaní preukázané.

V predmetnej veci správca dane posúdil konanie R. A., pri vyhodnocovaní okolností zrušenia dodávateľskej spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. bez likvidácie zlúčením s nekontaktnou spoločnosťou K2 Business s.r.o., z dôvodu preukázania umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ako podvodné, a následné konanie R. A. a N. K. ako účelové. Účelovosť konania R. A. a N. K., ako je uvedené vyššie, vychádza z príbuzenských vzťahov menovaných, zo skutočnosti, že títo sú spolu podnikateľsky činní a z okolností, za akých došlo k zmene personálneho obsadenia žalobcu. V priebehu celého konania, či už administratívneho alebo súdneho, nebol žalobcom predložený jediný objektívny dôkaz, ktorý by domnienku správcu dane o vedomosti N. K. o ekonomickej a hospodárskej situácii u dodávateľa spochybňoval. Aj keď jednotlivé skutočnosti a dôkazy, na základe ktorých správca dane založil svoju domnienku o vedomosti žalobcu možno považovať za nepriame, v ich vzájomnej súvislosti a s ohľadom na elementárnu logiku a predpoklad starostlivosti riadneho hospodára, dostatočným dôvodom preukazujú vedomosť žalobcu, ako odberateľa o tom, že daň nebude, resp. nemôže byť dodávateľom zaplatená.

Najvyšší súd konštatuje, že žalobné námietky žalobcu neboli spôsobilé spochybníť správnosť záveru žalovaného o podvodnom konaní R. A., o ktorom, vzhľadom na okolností, za akých k zmene personálneho obsadenia žalobcu došlo, súčasný konateľ Roman Obšivan musel vedieť, a teda je na mieste konštatovať, že žalobca v čase vzniku daňovej povinnosti vedel, že dodávateľskou spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. nebude daň uhradená.

Vzhľadom k tomu, že v rámci administratívneho konania bolo preukázané kumulatívne splneniu podmienok pre ručenie za daň u dodávateľa a u odberateľa, keď dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil a odberateľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel, že celá daň nebude zaplatená, boli naplnené podmienky ust § 69 ods. 14 prvá veta zákona o DPH, preto najvyšší súd podľa § 250ja ods. 3 vety druhej O.s.p. v spojení s § 220 O.s.p. zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobu zamietol.

O náhrade trov konania (prvostupňového aj odvolacieho) rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 2 O.s.p., tak že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal. Žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku (viď. aj rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžk/1/2016, 4Sžk/3/2016, 5Sžfk/2/2016 a pod.).

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.