

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/95/2017
Identifikačné číslo spisu: 7015200245
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7015200245.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): D. W. - Stavcentrum, so sídlom Hviezdoslavova 466/32, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 33 058 661, zast. Advokátskou kanceláriou Hovan a Hospôdka, s.r.o., so sídlom M. Gorkého 8, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 47 233 419, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 26. apríla 2017 sp. zn. 7S/25/2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/553441/2014/885 z 16.12.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9101305/5/4117358/2014 z 08.09.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bola podľa § 69b zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) žalobcovi ako ručiteľovi uložená povinnosť uhradiť daň z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“, resp. „DPH“) z predchádzajúceho stupňa v sume 90.000 eur, ktorú dodávateľ ručiteľa - spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., so sídlom Fabíniho 28, Spišská Nová Ves, IČO: 36 576 336 (od 29.04.2014 so sídlom Okružná 3239 Modra) za zdaňovacie obdobie marec 2014 neuhradila. Dňom 07.06.2014 bola uvedená spoločnosť dobrovoľne vymazaná z obchodného registra a jej právnym

nástupcom sa stala spoločnosť K2 Business s.r.o., so sídlom Klincová 37/B, Bratislava, IČO: 46 583 912, ktorá ako univerzálny právny nástupca prebrala všetky jej práva a povinnosti, záväzky aj pohľadávky.

2. Spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. vystavila v predmetnom zdaňovacom období žalobcovi ako platiteľovi dane faktúry špecifikované v rozhodnutí, na ktorých je uvedený dátum vyhotovenia a dodania 21.03.2014, pričom celková suma dane z uvedených faktúr predstavuje sumu 90.000 eur. Spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., podala dňa 25.04.2014 daňové priznanie na DPH za marec 2014, z ktorého jej vyplynula vlastná daňová povinnosť na úhradu v sume 235.782,69 eur, ktorá nebola zaplatená podľa § 78 zák. č. 222/2004 Z.z. v lehote splatnosti, t.j. do 25.04.2014. Podľa výpisu z Obchodného registra SR bol D. W. (žalobca) konateľom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. od 13.02.2004 do 17.04.2014 a spoločníkom od 13.02.2004 do 06.06.2014 a preto ručí za daň nezaplatenú jeho dodávateľom podľa § 69 ods. 14 písm. c) zák. č. 222/2004 Z.z.. Žalobca si ako platiteľ dane v podanom daňovom priznaní na DPH uplatnil právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr, na ktorých je uvedená ako dodávateľská spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., čo bolo zistené pri vykonaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za prvý kvartál roku 2014.

3. Žalovaný poukázal na to, že D. W. bol v čase vzniku daňovej povinnosti uvedenej na faktúrach dňom 21.03.2014 štatutárnym orgánom aj spoločníkom dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., teda bola v plnej miere naplnená podmienka požadovaná v § 69 ods. 14 písm. c) zák. č. 222/2004 Z.z. na ručenie za daň z predchádzajúceho stupňa. Táto skutočnosť je podľa žalovaného dostatočným dôkazom o tom, že odberateľ D. W. vedieť mal alebo mohol, že celá daň alebo jej časť nebude zaplatená. Dôležitou skutočnosťou, ktorá preukazuje jeho vedomosť o neuhradení dane dodávateľom, je aj zistenie z daňového informačného systému, že daňové priznanie na DPH za marec 2014 podal za spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. elektronicky D. W. dňa 25.04.2014 (uvedené ID používateľa priradené na jeho osobu bolo použité aj na podanie odvolania voči prvostupňovému rozhodnutiu). V danom prípade boli podľa žalovaného kumulatívne splnené podmienky ručenia za daň, a teda že dodávateľ spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. neuhradila daň z podaného daňového priznania za marec 2014 v lehote podľa § 78 zák. č. 222/2004 Z.z. a odberateľ - žalobca 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, nakoľko bolo preukázané personálne prepojenie dodávateľa a odberateľa prostredníctvom osoby D. W..

II.

Konanie na správnom súde

4. Žalobou podanou na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) dňa 03.03.2015 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia.

5. Krajský súd v konaní podľa ustanovení § 177 a nasl. zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane a tiež konanie, ktoré vydaniu týchto rozhodnutí predchádzalo v medziach podanej žaloby a dospel k záveru, že tieto rozhodnutia boli vydané v súlade s platnou právnou úpravou. Podľa názoru krajského súdu správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a z neho vyvodili aj správny právny záver, s ktorým sa súd v celom rozsahu stotožnil.

6. Krajský súd zdôraznil, že na uplatnenie inštitútu ručenia v zmysle citovanej právnej úpravy musia byť splnené dve podmienky, a to že DPH nebola zo strany dodávateľa - platiteľa dane zaplatená a že je naplnená jedna z domnienok o tom, že iný platiteľ - odberateľ vedel alebo vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovarov a služieb, ktoré mu boli v tuzemsku dodané, nebude zaplatená.

7. Pri skúmaní naplnenia druhej podmienky je podľa krajského súdu potrebné vychádzať najmä z rozsudku Súdneho dvora EU C-384/04 (bod 29), podľa ktorého musia členské štáty pri výkone

právmocí, 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 najúčinnejšie práva štátu, nesmie sa pritom prekročiť rozsah nevyhnutný na dosiahnutie tohto cieľa. Vývodzovať zodpovednosť za platenie dane voči inej osobe než tej, ktorej vznikla daňová povinnosť, je možné len v prípadoch, že táto iná osoba vedela alebo mala vedieť, že daň z uskutočnenej transakcie zostane nezaplatená. Daňové orgány môžu teda vychádzať z domniek takejto vedomosti, ktoré sú upravené v § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z. v písm. a) až c).

8. Z uvedeného vyplýva, že pod písmenami a) až c) citovaného zákonného ustanovenia sú špecifikované domnienky, na základe ktorých možno vyvodiť záver o vedomosti, že daň nebude zaplatená a nie podmienky aplikácie tohto zákonného ustanovenia, ktoré musia byť splnené kumulatívne, ako sa to mylne domnieva žalobca. Pri určení ručiteľa spôsobom podľa § 69 ods. 14 písm. c) zák. č. 222/2004 Z.z. je rozhodujúce to, že vzhľadom k personálnej prepojenosti odberateľ vedel, resp. mohol vedieť, že dodávateľ daň uvedenú na faktúre, ktorú vystavil pre tohto odberateľa, nezaplatil.

Krajský súd sa preto priklonil k výkladu ust. § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z. prezentovanému správcom dane i žalovaným v napadnutom rozhodnutí, pretože tento považuje za logický a zodpovedajúci zmyslu a účelu zákona.

9. Námietku žalobcu týkajúcu sa jeho nevedomosti o tom, že daň jeho dodávateľom nebude zaplatená v lehote splatnosti, považoval súd za neopodstatnenú, keďže ako to vyplýva z výpisu zo živnostenského registra i výpisu z obchodného registra spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o, D. W. bol jediným spoločníkom a konateľom uvedenej spoločnosti, pričom táto spoločnosť bola zrušená na základe rozhodnutia jediného spoločníka (žalobcu) bez likvidácie ku dňu 03.06.2014 zlúčením so spoločnosťou K2Business, s. r. o., ktorá ako univerzálny právny nástupca prebrala celé imanie, práva a povinnosti, záväzky a pohľadávky i neznáme zanikajúcej spoločnosti, a následne z obchodného registra dobrovoľne vymazaná dňa 07.06.2014. Vychádzajúc z uvedeného, tento dátum je dátumom po vzniku predmetnej daňovej povinnosti, ako aj po tom, čo táto daňová povinnosť v lehote splatnosti (25.04.2014) splnená nebola.

10. Pokiaľ bolo ID používateľa EKR 1013139, vystavené alebo vyhotovené pre účely elektronickej komunikácie na meno žalobcu ako jediného spoločníka a konateľa uvedenej spoločnosti použité inou osobou, či už oprávnenou alebo neoprávnenou, ide o riziko používateľa, pretože on jediný je oprávnený s týmto disponovať a je zodpovedný za jeho používanie. Nesporné však je, že daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2014 za spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., bolo podané elektronicky dňa 25. 04. 2014 ID používateľom EKR 1013139. Personálne prepojenie žalobcu a uvedenej spoločnosti bolo podľa názoru krajského súdu jednoznačne preukázané. Krajský súd na základe uvedených skutočností žalobu žalobcu podľa ust. § 190 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

11. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou z 22.08.2017 (č. I. 50), v ktorej ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

12. Nesprávne právne posúdenie vidí sťažovateľ v tom, že krajský súd sa priklonil k výkladu ustanovenia § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z. tak, ako ho prezentuje žalovaný s tým, že podmienky aplikácie zákonného ustanovenia nemusia byť splnené kumulatívne a pre splnenie len jednej z podmienok uvedených v § 69 ods. 14 písm. c) zák. č. 222/2004 Z.z. je rozhodujúce len to, že vzhľadom k personálnej prepojenosti odberateľ vedel, resp. mohol vedieť, že dodávateľ daň uvedenú na faktúre, ktorú vystavil pre tohto odberateľa, nezaplatil. Fakt posúdenia správnosti či nesprávnosti výkladu nemôže byť podľa sťažovateľa postavený na tvrdení, že ide o logický a zodpovedajúci zmyslu a účelu zákona tak, ako to uvádza krajský súd zvlášť, ak žalovaný odkazuje na výklad podľa stanoviska

Ministerstva financií Slovenskej republiky s odkazom na zápis zo 14. zasadnutia komisie pre zabezpečenie jednotného výkladu pre oblasť DPH. Jednotné metodické výklady pre oblasť DPH nie sú všeobecne záväzným právnym predpisom, preto sťažovateľ trvá na tom, že pre uplatnenie ručenia za nezaplatenú daň je nutnosť splnenia všetkých troch podmienok.

13. Sťažovateľ tvrdil, že nevedel, že daň nebude zaplatená, a to aj s prihliadnutím na tú skutočnosť, že konateľom, ktorý ako jediný mohol daň zaplatiť, už D. W. v čase splatnosti dane nebol.

14. Sťažovateľ ďalej poukázal na jednotnú finančnú správu a uviedol, že suma 90.000 eur, ktorá bola predmetom jeho ručiteľského záväzku, bola správcovi dane zaplatená. Sťažovateľ je toho názoru, že ručiteľský záväzok zanikol, pretože primárny záväzok bol zaplatený. Stalo sa tak 18.08.2016, o čom musí mať správca dane vedomosť, a to na základe rozhodnutia Daňového úradu Košice č. 102604836/2016 z 23.02.2016 v spojení s rozhodnutím č. 103237828/2016 z 30.05.2016 (v časti sumy 39.639,19 eura prevodom z účtu a v časti sumy 50.306,81 eura nepriznaním nadmerného odpočtu DPH, ktorý si uplatnil žalobca). Teda povinnosť ručiteľa zaplatiť daň na základe rozhodnutia žalovaného zanikla a v prípade, ak by sa napadnuté rozhodnutie stalo právoplatným, došlo by na strane žalovaného k duplicitnému plneniu, teda k bezdôvodnému obohateniu sa. Sťažovateľ poukázal na § 454 S.s.p., keď na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia krajského súdu.

15. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie a priznal mu náhradu trov konania.

B)

16. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 08.06.2017 (č. I. 99) žalovaný zaujal názor, že krajský súd vec správne právne posúdil. Krajský súd sa vecou náležite zaoberal a vyhodnotil a posúdil všetky primárne dôvody, na základe ktorých zamietol žalobu. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a nepriznal trovy konania.

17. Žalovaný uviedol, že právny názor sťažovateľa o kumulatívnom splnení podmienok ručenia za daň je jeho subjektívnym názorom na vec. Žalovaný svoje stanovisko podporil nielen Zápisom zo 14. zasadania Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty (zverejnený aj na stránke Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky pre daňové subjekty), ktoré sa uskutočnilo dňa 25.09.2014, ale aj stanoviskom vlády Slovenskej republiky v odôvodnení k zavedeniu inštitútu ručenia za daň. Žalovaný zotrval na dôvodoch uvedených v napadnutom rozhodnutí o ručení za daň, aj na stanovisku k žalobe a v plnej miere súhlasí s odôvodnením rozsudku krajského súdu.

18. K námietke žalobcu o jednotnej finančnej správe žalovaný uviedol, že stanovisko k žalobe o preskúmanie napadnutého rozhodnutia žalovaný vydal dňa 11.05.2015. K uvedenému dňu žalovaný nemal žiadnu vedomosť o tom, že by spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., resp. jej právny nástupca K2Business s.r.o., alebo jej právny nástupca ENERGY GROUP, s.r.o., uhradila vlastnú daňovú povinnosť vo výške 235.782,69 eura, ktorá vyplývala z podaného daňového priznania spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. za marec 2014. K tomuto dňu nebola uhradená ani daň ručiteľom D. W.-Stavcentrum na základe vydaného prvostupňového rozhodnutia, ktoré bolo potvrdené napadnutým rozhodnutím. Žalobca vo vyjadrení zo dňa 27.02.2017 namietal len tie isté dôvody ako v žalobe, pričom neuviedol žiadne nové skutočnosti.

Podľa žalovaného sťažovateľ zaplatil daň ako daňový subjekt na základe vykonanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2014 a rozhodnutiam Daňového úradu Košice č. 102604836/2016 zo dňa 23.02.2016, ktorým mu bol určený rozdiel dane vo výške 90.000,00 eur, pozostávajúci z nepriznaného nadmerného odpočtu vo výške 50.306,81 eura a úhrady vo výške 39.693,19 eura zo dňa 18.08.2016. Správca dane mu nepriznal odpočítanie dane z dôvodu úmyselného zneužívajúceho konania a vecného nepreukázania úhrady daňových dokladov vystavených jeho dodávateľom Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. za nadobudnutie nehnuteľností a majetku.

19. Žalovaný poukázal na znenie § 69 ods. 14 písm. c) zák. č. 222/2004 Z.z. a konštatoval, že podľa údajov z obchodného registra Slovenskej republiky bol D. W. konateľom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. do 17.04.2014, jej spoločníkom do 06.06.2014. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že v čase, keď mal dodávateľ ručiteľa, spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť vyplývajúcu z daňového priznania DPH za marec 2014, v ktorej uviedol aj daň z faktúr vo výške 90.000,00 eur vystavených pre odberateľa - sťažovateľa, bol jej spoločníkom D. W.. Bolo preto v plnej miere naplnené ustanovenie § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z.

20. Spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. uviedla na faktúrach vystavených pre personálne a majetkovo prepojenú osobu D. W. - Stavcentrum sumu DPH, ktorú bola povinná uhradiť, čo neurobila, pretože bola úmyselne zlúčená s nekomunikujúcou spoločnosťou K2Business s.r.o., ktorá bola jej právnym nástupcom a ktorá nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť. Uhradením dane ručiteľom - sťažovateľom by preto podľa žalovaného neprišlo k duplicitnému plneniu.

IV.

Právne názory kasačného súdu

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. apríla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

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

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

23. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

24. Vo veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Spornou medzi účastníkmi bola otázka výkladu ustanovenia § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z., ako aj naplnenie podmienky ručenia za daň na strane odberateľa. Tento sťažnostný dôvod vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnený.

Podľa § 69b ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení relevantnom pre prejednávajúcu vec daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 neuhradil alebo uhradil len jej časť (ďalej len "nezaplatená daň"), je povinný uhradiť platiteľ, ktorý ručí za daň podľa § 69 ods. 14 (ďalej len "ručiteľ").

Podľa § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení 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.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Podľa § 78 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. znení daň, ktorú je povinný platiť platiteľ podľa § 69, 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. Ak platiteľ uplatňuje odpočítanie dane, od celkovej splatnej dane okrem dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru odpočíta odpočítateľnú daň a tento kladný rozdiel (ďalej len "vlastná daňová povinnosť") uvedie do daňového priznania.

Do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia je povinný podať daňové priznanie každý platiteľ okrem platiteľa registrovaného podľa § 5 alebo § 6, ktorý je povinný podať daňové priznanie, ak mu vznikla v zdaňovacom období povinnosť platiť daň podľa § 69, ak v zdaňovacom období dodal tovar oslobodený od dane podľa § 43 alebo § 47, dodal tovar podľa § 45 alebo ak uplatňuje odpočítanie dane. Platiteľ je povinný zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia.

25. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že dodávateľom spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. boli v marci 2014 vystavené pre sťažovateľa - ručiteľa faktúry č. 101400493 z 21.03.2014, predmetom ktorej bol predaj hmotného majetku v celkovej sume 240.000 eur, č. 101400498 z 21.03.2014, predmetom ktorej bol predaj haly v celkovej sume 120.000 eur, č. 101400499 z 21.03.2014, predmetom ktorej bol predaj budovy v celkovej sume 180.000 eur, s celkovou sumou dane z uvedených faktúr vo výške 90.000 €. Spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. podala dňa 25.04.2014 daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za marec 2014, z ktorého vyplynula vlastná daňová povinnosť na úhradu v sume 235.782,69 eura, ktorá nebola v lehote splatnosti podľa § 78 zák. č. 222/2004 Z.z., t.j. do 25.04.2014 zaplatená.

26. Daňový úrad Košice žiadosťou z 01.08.2014 požiadal Daňový úrad Bratislava o vydanie rozhodnutia o ručení za daň v zmysle § 69b ods. 3 cit. zákona ručiteľovi - sťažovateľovi, keďže daň z predmetných faktúr nebola odvedená a daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 za dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. podával elektronicky dňa 25.04.2014 D. W. - sťažovateľ (ID používateľa: EKR 1013139). V priebehu daňovej kontroly vykonávanej na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2014 bolo u sťažovateľa zistené, že dodávateľom tohto subjektu v marci 2014 bola spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., pričom spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. bola dobrovoľne, na základe rozhodnutia jediného spoločníka - D. W. vymazaná s účinnosťou od 07.06.2014 z Obchodného registra Slovenskej republiky. Jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť K2Business, s. r. o., pre ktorú je miestne príslušným Daňový úrad v Bratislave. Nástupnícka spoločnosť nemá vytvorený predpis dane v sume 235.782,69 eur, ktorý bol vystornovaný u platiteľa dane Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. Správca dane uzavrel, že sťažovateľ si bol vedomý, že dodávateľ má povinnosť priznanú daň zaplatiť, na

strane druhej si sťažovateľ ako odberateľ uplatnil neuhradenú daň v príslušnom daňovom priznaní.

27. Podľa výpisu z Obchodného registra Slovenskej republiky bol D. W. konateľom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. od 13.02.2004 do 17.04.2014 a spoločníkom od 13.02.2004 do 06.06.2014.

28. Z výpisov z Obchodného registra Slovenskej republiky ďalej vyplynulo, že spoločnosť K2 Business s.r.o. bola dňa 01.04.2015 zrušená bez likvidácie zlúčením so spoločnosťou ENERGY GROUP, s.r.o., Okružná 3239, 900 01 Modra, IČO: 35975032, ktorá bola dňom 15.08.2015 z registra vymazaná bez likvidácie a právnym nástupcom sa stala spoločnosť BELEOR, s.r.o., Okružná 3239, 900 01 Modra, IČO: 36475009. Dňa 19.08.2015 bola aj spoločnosť BELEOR, s.r.o. dobrovoľne vymazaná z obchodného registra a právnym nástupcom sa stala spoločnosť RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o., Zámocká 22, 811 01 Bratislava, IČO: 43789242. Z dôvodu zlúčenia so spoločnosťou DEBET INVEST s.r.o., Okružná 3239, 900 01 Modra, IČO: 46514791 bola aj táto spoločnosť z obchodného registra dňa 31.08.2015 dobrovoľne vymazaná. Spoločnosť DEBET INVEST s.r.o. bola dňa 19.12.2015 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra a právnym nástupcom sa stala spoločnosť RELCO s.r.o., Okružná 3239, 900 01 Modra, IČO: 36541818 (v poradí šiesty nástupca).

29. Zo spisového materiálu kasačný súd zistil, že rozhodnutím žalovaného č. 103237828/2016 z 30.05.2016 bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 102604836/2016 z 23.02.2016, ktorým bol sťažovateľovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 90.000 eur za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014 z dôvodu, že správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z predmetných faktúr vystavených spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o.

30. Prvá kasačná námietka sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia smeruje k tomu, že neboli splnené podmienky ručenia za daň, nakoľko krajský súd, rovnako ako žalovaný, nesprávne vykladal ustanovenie § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z. (bližšie bod 12 tohto rozsudku).

31. Ustanovenie § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z. určuje podmienky, za ktorých vzniká ručenie za daň. Tento ručiteľský vzťah je viazaný na dva zákonné predpoklady (podmienky), ktoré musia byť splnené kumulatívne, a to že - daň uvedenú na faktúre, ktorú vystavil dodávateľ za tovar alebo službu pre odberateľa, nezaplatil v celej výške alebo zaplatil len časť (v lehote splatnosti dane podľa § 78 zák. č. 222/2004 Z.z.) a - odberateľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň alebo časť dane za tovar alebo službu uvedená na faktúre nebude zaplatená. Inak povedané, odberateľ ručí za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak daň nebude dodávateľom zaplatená, a to za predpokladu, že vedieť mal alebo mohol, že k úhrade dane nedôjde. Zistenie splnenia prvej podmienky, tj. nezaplatenie dane resp. jej časti na strane dodávateľa by nemalo byť pre správcu dane problematické. Problematickejšie je preukázanie splnenia druhej podmienky, teda vedomosti odberateľa. A práve z toho dôvodu obsahuje ustanovenie § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z. tri zákonné domnienky, pri ktorých nie je potrebné skúmať vedomosť odberateľa, ale pri ktorých sa vedomosť odberateľa prezumuje. V týchto prípadoch uvedených pod písm. a) až c) nie je pre vyvodenie ručenia za daň potrebné vedomosť odberateľa preukazovať a dostatočným dôvodom záver, že odberateľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, sú skutočnosťami v zákone presne vymedzené.

Jednou z týchto skutočností je, že 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, teda personálne prepojenie dodávateľa a odberateľa.

32. V prejednávanej veci považuje kasačný súd v zhode s krajským súdom za nesporné, že boli splnené obe zákonné podmienky na naplnenie inštitútu ručenia za daň, a to aj na strane dodávateľa, aj na strane odberateľa. Oba predpoklady vzniku ručenia sú splnené, keďže dodávateľ spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. aj napriek podaniu daňového priznania za marec 2014 daň v lehote splatnosti, teda do 25.04.2014, nezaplatila (vrátane dane z predmetných faktúr z 21.03.2014) a odberateľ - sťažovateľ ako fyzická osoba - podnikateľ 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, nakoľko bola naplnená zákonná domnienka podľa § 69 ods. 14 písm. c) zák. č. 222/2004 Z.z. V čase vzniku daňovej povinnosti, t.j. 21.03.2014 (deň dodania tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.) bol D. W. štatutárnym orgánom - konateľom a zároveň spoločníkom dodávateľa, a preto nebolo ďalej potrebné správcom dane skúmať reálnu vedomosť sťažovateľa o tom, že daň nebude zaplatená, nakoľko tá sa z dôvodu preukázateľného personálneho prepojenia v čase vzniku daňovej povinnosti predpokladá. Na tomto závere nemení nič ani námietka sťažovateľa, že nevedel, že daň nebude zaplatená, keďže v čase splatnosti dane teda 25.04.2014 už konateľom nebol. Splnenie podmienky vedomosti na strane odberateľa podporuje aj skutočnosť, že daňové priznanie za mesiac marec 2014 za dodávateľa spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. bolo podané elektronicky D. W. (ID používateľa: EKR 1013139).

33. Kasačný súd sa stotožňuje aj so záverom krajského súdu, že pod písmenami a) až c) citovaného zákonného ustanovenia sú špecifikované domnienky, na základe ktorých možno u odberateľa vyvodiť záver o vedomosti, že daň nebude zaplatená a nie podmienky aplikácie tohto zákonného ustanovenia, ktoré musia byť splnené kumulatívne, ako poukazuje sťažovateľ. Zároveň kasačný súd uvádza, že nič nebránilo krajskému súdu v prípade nejasnosti výkladu tohto ustanovenia založiť svoju argumentáciu na výklade logickom a teleologickom. K rovnakému záveru možno dospieť aj jazykovým výkladom ustanovenia § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z., keď je v ňom výslovne uvedené, že „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“ uvedená pod písm. a), b) resp. c) a nie „skutočností“ uvedených pod písm. a) až c). Z použitia singuláru slova skutočnosť je teda zrejmé, že stačí naplnenie aspoň jednej domnienky, aby bola splnená podmienka ručenia za daň na strane odberateľa. Pokiaľ krajský súd poukázal na metodické usmernenie žalovaného, nemožno to označiť za pochybenie krajského súdu, vzhľadom na to, že bolo použité len podporne a krajský súd primárne vychádzal z ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. Námietku týkajúcu sa nesprávneho výkladu krajským súdom preto nepovažuje kasačný súd za dôvodnú.

34. Kasačný súd si v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 27. septembra 2018, sp. zn. 8Sžfk/13/2016, v zmysle ktorého:

„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 ust § 69 ods. 14 zákona o DPH v písm. a/ - c/.“

35. Sťažovateľ ďalej namietal, že došlo k úhrade hlavného záväzku, a preto jeho ručenie zaniklo (bližšie bod 14). Sťažovateľ tvrdil, že daň vo výške 90.000 € uhradil, a to na základe rozhodnutia Daňového úradu Košice č. 102604836/2016 z 23.02.2016 v spojení s rozhodnutím č. 103237828/2016 z 30.05.2016. Podľa názoru kasačného súdu aj táto kasačná námietka sťažovateľa je nedôvodná. Ako je zrejmé z administratívneho spisu žalovaného, vyššie označenými rozhodnutiami bol sťažovateľovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 90.000 eur za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014 z dôvodu, že správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie DPH z predmetných faktúr. Uhradením dane na základe rozhodnutia č. 102604836/2016 z 23.02.2016 resp. rozhodnutia žalovaného č. 103237828/2016 z 30.05.2016 došlo k úhrade vlastnej daňovej povinnosti sťažovateľa, ktorá vznikla neuznaním odpočítania dane sťažovateľovi na základe predmetných faktúr z iných dôvodov, ktoré s nesplnením daňovej povinnosti dodávateľa nesúvisia. Nedošlo teda k úhrade dane za dodávateľa - spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. z dôvodu ručenia za daň. K zániku hlavného záväzku - daňovej povinnosti dodávateľa - spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. nedošlo a preto nejde o

duplicitné plnenie. Ručiteľský záväzok sťažovateľa teda nezanikol.

Kasačný súd záverom dodáva, že v prípade, že by daň bola zaplatená obidvoma platiteľmi, t.j. ručiteľom a následne aj dodávateľom ako dlžníkom, správca dane sumu zaplatenej dane v zmysle § 69b ods. 8 zák. č. 222/2004 Z.z. vráti ručiteľovi (sťažovateľovi). Zároveň nič nebráni sťažovateľovi ako ručiteľovi, ktorý zaplatil daň za dodávateľa, si túto pohľadávku od dodávateľa vymáhať, pretože za neho plnil to, čo mal podľa práva plniť dodávateľ sám.

36. Kasačný súd za zistených okolností považuje za správny záver krajského súdu, že v rámci administratívneho konania bolo preukázané kumulatívne splnenie 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/mohol vedieť, že celá daň nebude zaplatená, a preto boli naplnené podmienky ustanovenia § 69 ods. 14 zák. č. 222/2004 Z.z.

37. Podľa názoru kasačného súdu je preto na základe vyššie uvedených záverov preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie, má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a v súlade so zákonom riadne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že u sťažovateľa boli splnené podmienky ručenia za daň.

Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

38. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 8Sžf/13/2016, pri ktorom kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A-24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A-48554/10 z 25.11.2014), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

39. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).