

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/68/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200135
Dátum vydania rozhodnutia:	18.05.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1013200135.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: LAWTON, s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 242 451, zastúpeného advokátskou kanceláriou Marônek & Partners s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 9101302/5/3426086/12/Kiss zo dňa 19.11.2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 20/2013-59 zo dňa 22.05.2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 20/2013-59 zo dňa 22. mája 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 9101302/5/3426086/12/Kiss zo dňa 19. novembra 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 140 € a trov právneho zastúpenia v sume 933,74 € na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária Marônek & Partners s.r.o., Bratislava, v lehote 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 9101302/5/3426086/12/Kiss zo dňa 19.11.2012 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím (oznámením) žalovaný oznámil žalobcovi nevydanie osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty, a to z dôvodu, že žalobca sa nestal platiteľom dane z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že pre registráciu pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) je

nutné vykonávanie sústavnej ekonomickej činnosti. Aj Najvyšší správny súd ČR práve v tejto súvislosti vyslovil, že z daňového hľadiska je potrebné skúmať skutočnú činnosť. V tejto súvislosti odkazuje krajský súd na rozsudok NSS ČR zo dňa 10.09.2008, č.j. 2 Afs 68/2008-58. Žiadna takáto ekonomická činnosť však u žalobcu v danom prípade nebola preukázaná a predložené faktúry, resp. zmluvy (obsahovo podobné) sústavnú ekonomickú činnosť nepreukazujú.

K námietke žalobcu týkajúcej sa jeho nadobudnutia postavenia platiteľa DPH ex lege (ktorým sa podľa názoru žalobcu mal stať v dôsledku svojho právneho nástupníctva od 07.09.2012), krajský súd uviedol, že s týmto právnym názorom nie je možné sa stotožniť. Ustanovenie § 4 ods. 6 zákona o DPH upravuje, kedy sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom DPH ex lege bez toho, aby musela prejsť procesom podania žiadosti o registráciu a rozhodnutia Daňového úradu. V tomto prípade je povinný daňový úrad vydať osvedčenie o registrácii za naplnenia zákonom stanovených predpokladov.

Žalobca nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona o DPH, nakoľko ani jeho právny predchodca spoločnosť MAPUTO s.r.o. nevykazoval atribúty zdaniteľnej osoby v zmysle ust. § 3 ods. 1 citovaného zákona. Je nesporné, že spoločnosť MAPUTO s.r.o., bola registrovaná ako platiteľ pre daň nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, čo vyplýva z podaných daňových priznaní k DPH. V daňových priznaniach spoločnosť MAPUTO s.r.o., nedeklarovala dodanie tovarov a poskytovanie služieb v ktoromkoľvek výrobnom alebo v obchodnom odvetví. Z príloh k predmetnému daňovému priznaniu k dani z príjmov vyplýva, že spoločnosť nemá žiadnych zamestnancov, nevlastní žiaden hmotný a nehmotný majetok, nevykonávala žiadnu činnosť. Predložené doklady preukazujú, že spoločnosť MAPUTO s.r.o., napriek tomu, že bola registrovaným platiteľom DPH, počas svojej krátkej existencie (od 29.06.2012 do 10.10.2012) nevykonávala ekonomickú činnosť definovanú v zmysle ust. § 3 ods. 2 zák. o DPH a tým nenapĺňala znaky zdaniteľnej osoby podľa ust. § 3 ods. 1 zákona o DPH. Z toho dôvodu ani právny nástupca - žalobca ku dňu svojho vzniku 10.10.2012, keďže vznikol rozdelením spoločnosti MAPUTO s.r.o., nemohol byť zdaniteľnou osobou. Z tohto dôvodu sa ust. § 4 ods. 6 vety druhej zákona o DPH, ktorého sa žalobca v žalobe dovoláva, sa na žalobcu nevzťahuje. Krajský súd konštatoval, že v takomto prípade zákon o DPH, ani zákon o správe daní, neukladá správcovi dane vydať rozhodnutie, resp. rozhodovať o oznámení žalobcu zo dňa 12.10.2012.

K námietke žalovaného, že jeho oznámenie zo dňa 19.11.2012 nie je možné považovať za rozhodnutie v zmysle ust. § 244 ods. 3 OSP a z toho dôvodu nespĺňa podmienky súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti OSP krajský súd uviedol, že s touto nie je možné sa stotožniť. Otázkou možnosti súdneho prieskumu sa súd zaoberal ako s predbežnou otázkou. V preskúmvanej veci bolo potrebné posúdiť otázku, či je možné považovať oznámenie žalovaného zo dňa 19.11.2012 za rozhodnutie a či je možné ho súdne preskúmať. Pri posudzovaní tejto otázky vychádzal krajský súd zo skutočnosti, že pojem „rozhodnutie“ je označením technickým a je potrebné k nemu pristupovať vždy z hľadiska jeho obsahu a nie formy. Nie je rozhodujúce, ako správny orgán svoj akt označil, alebo či vec vybavil neformálnym prípisom (či formálne nedokonalým rozhodnutím) v domnienke, že nie je jeho povinnosťou vydať rozhodnutie v určitej procesnej forme. Takýto akt môže byť tiež podrobený súdnemu prieskumu (Bureš, Drápal, Mazanec, Občanský soudní rád, komentár, 5. vydání S 1042). Krajský súd odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžd/36/2011, či uznesenie Ústavného súdu ČR sp. zn. IV. US 233/02.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom žiada, aby ho Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu formálne označené ako Oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH č. 9101302/5/3426086/12/Kiss zo dňa 19.11.2012 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému správne mu orgánu na ďalšie konanie, alternatívne ak bude mať za to, že odvolacie konanie je postihnuté vadou, ktorá odôvodňuje len zrušenie rozsudku odvolacieho súdu (zrejme tým myslel rozsudok krajského súdu ako súdu prvého stupňa v správnom súdnictve), aby rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 20/2013-59 zo dňa 22.05.2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobca mal za to, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca v odvolaní uviedol, že krajský súd zrejme posudzoval jeho oznámenie o tom, že sa stal platiteľom DPH ako žiadosť o registráciu pre DPH; vychádzal z premisy, že žalobca podal správcovi dane žiadosť o registráciu pre DPH. Toto zistenie nemá oporu v dokazovaní a je chybné. Žalobca nepodával žiadosť o registráciu pre DPH, ale v zmysle § 4 ods. 6 zákona o DPH oznámil daňovému úradu skutočnosť, že sa dňom vzniku (t.j. zápisom do obchodného registra) stal platiteľom DPH zo zákona, nakoľko vznikol rozdelením zanikajúcej spoločnosti MAPUTO s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH. Zistenie skutkového stavu krajským súdom je z toho dôvodu podľa názoru žalobcu nesprávne, čo zákonite má vplyv na správnosť jeho rozhodnutia, ako aj na celkové právne posúdenie veci. Ako je uvedené vyššie, krajský súd dôvodil tým, že správca dane rozhodol v danej veci podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH. V tejto súvislosti poukázal žalobca na skutočnosť, že v zmysle ustanovenia § 4 ods. 6 zákona o DPH platného v rozhodujúcom čase, t.j. ku dňu 19.11.2012, neumožňovalo predmetné ustanovenie zákona o DPH vydanie takéhoto rozhodnutia. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/79/2013 zo dňa 30.04.2014.

Žalobca mal za to, že pri registrácii zo zákona nemohol žalovaný podľa vtedy platných právnych predpisov zisťovať skutkové okolnosti toho, či žalobca je alebo nie je zdaniteľnou osobou. V tejto súvislosti nie je možné § 4 ods. 6 zákona o DPH vykladať výlučne len gramatickým výkladom. Pre výklad zákona nie je rozhodujúci len jeho gramatický výklad, je potrebné zohľadniť aj jeho účel, ktorý je možné vyvodiť najmä z dôvodovej správy. Žalovaný ako aj súd prvého stupňa pri svojom rozhodovaní skúmali, či žalobca spĺňal atribúty zdaniteľnej osoby. V tejto súvislosti žalobca poukázal na skutočnosť, že zákon o DPH platný v rozhodnom čase síce stanovoval, že „platiteľom sa stáva zdaniteľná osoba, ktorá je právnym nástupcom ...“, avšak pri výklade tohto ustanovenia treba toto ustanovenie skúmať aj z hľadiska historických súvislostí a účelu následnej zmeny tohto ustanovenia, ktorú sledoval zákonodarcu. Žalobca opätovne poukázal na skutočnosť, ktorú uviedol v žalobe, a to že predchádzajúca právna úprava stanovovala, že platiteľom sa stáva aj obchodná spoločnosť alebo družstvo, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie. Táto formulácia bola novelou vykonanou zákonom č. 471/2009 Z. z. nahradená tak, že slová „obchodná spoločnosť alebo družstvo“ boli nahradené výrazom „zdaniteľná osoba“. V dôvodovej správe k uvedenej novele zákona o DPH je uvedené, že v súčasnosti platné znenie ustanovenia zákona sa vzťahuje len na obchodné spoločnosti a družstvá čo nepokrýva napr. príspevkové organizácie, prípadne iné právnické osoby, preto sa navrhuje zaviesť všeobecný pojem zdaniteľná osoba. Účelom novely teda nebolo vytvorenie možnosti daňovému úradu skúmať u právneho nástupcu to, či je zdaniteľnou osobou alebo nie, ale len možnosť vzťahovať toto ustanovenie zákona o DPH aj na iné subjekty práva, ako len na obchodné spoločnosti a družstvá. Žalobca nemohol byť postihnutý nedôslednosťou alebo nedokonalosťou právnej úpravy, ktorá aj podľa zámeru samotného zákonodarcu sledovala úplne iné ciele ako to, že pri vzniku nového subjektu, ktorý je právnym nástupcom zanikajúceho platiteľa DPH sa má skúmať to, či tento ku dňu svojho vzniku spĺňal či nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/29/2011 zo dňa 26.04.2012 a Nález Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 115/03.

Zákon o DPH v § 4 ods. 6 podľa názoru žalobcu priamo prezumuje postavenie oznamovateľa ako zdaniteľnej osoby a neumožňuje žalovanému skúmať skutkové okolnosti postavenia zdaniteľnej osoby v zmysle § 3 zákona o DPH. Žalobca svoje postavenie zdaniteľnej osoby od svojho právneho predchodcu, pričom ak tento bol platiteľom DPH má sa za to, že bol zároveň aj zdaniteľnou osobou. Uvedené potvrdzuje i skutočnosť, že pri registrácii zo zákona má vydané osvedčenie o registrácii len deklaratórne účinky, čo znamená, že žalobca sa stáva platiteľom DPH spätne už dňom svojho vzniku, pričom vznik žalobcu ako právneho nástupcu zanikajúceho platiteľa DPH má pre žalobcu konštitutívne účinky z pohľadu nadobudnutia statusu platiteľa DPH. Vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu - oznámeniu poukázal žalobca na striktné vymedzenie obsiahnuté v daňovom poriadku prikazujúce správcovi dane konať výlučne spôsobom a v rozsahu ustanoveným zákonom (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku).

Žalobca opätovne poukázal na skutočnosť, že napríklad aj spoločnosť MAPUTO s.r.o., vznikla rovnako ako žalobca, t.j. rozdelením zanikajúcej spoločnosti BARACOA s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH,

pričom daňový úrad túto na základe jej oznámenia o skutočnosti, že vznikla ako právny nástupca platiteľa DPH, riadne registroval pre DPH a vydal jej osvedčenie o DPH bez toho, aby skúmal, či ku dňu svojho vzniku spĺňala atribúty zdaniteľnej osoby alebo nie; v čase vzniku spoločnosti MAPUTO s.r.o. platila rovnaká právna úprava § 4 ods. 6 zákona o DPH ako v čase vzniku žalobcu. V tejto súvislosti žalobca ďalej uviedol, že týmto procesným postupom žalovaný porušil aj ďalšiu zo základných zásad daňovej správy, a to zásadu jednotnosti postupu a rovnosti účastníkov konania vyjadrenú v ustanovení § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“).

Pokiaľ ide o skúmanie toho, či ten ktorý subjekt spĺňa atribúty zdaniteľnej osoby žalobca uviedol, že daňový úrad mohol podľa zákona o DPH skutočnosti smerujúce k ich zisteniu skúmať len v konaní o registráciu pre DPH na základe žiadosti daňového subjektu podľa § 4 ods. 1 až 4 zákona o DPH vo vtedy platnom znení a v konaní ex offio o zrušenie registrácie k DPH podľa § 81 ods. 4 písm. b/ bod 1. zákona o DPH. Už zo znenia ustanovenia § 4 ods. 5 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že o registrácii rozhoduje daňový úrad len v prípadoch podľa ods. 1 až 4 a nie aj podľa ods. 6, kde podľa vtedy platného znenia zákona nemal daňový úrad inú možnosť ako platiteľa zaregistrovať pre DPH a vydať mu osvedčenie o DPH. Pokiaľ by daňový úrad najneskôr do zániku právneho predchodcu žalovaného tomuto v konaní o zrušenie registrácie zrušil registráciu pre DPH, bolo by logické, že právneho nástupcu by nemohol zaregistrovať, nakoľko by mu ani zo zákona nevzniklo postavenie platiteľa DPH. Podľa názoru žalobcu, ak mal žalovaný pochybnosti o tom, či právny nástupca platiteľa DPH spĺňa atribúty zdaniteľnej osoby, mohol kedykoľvek po jeho vzniku začať konanie o zrušenie registrácie pre DPH. Až do rozhodnutia vo veci je však takýto subjekt platiteľom DPH, a preto mu musí byť v zákonom stanovenej lehote vydané osvedčenie o DPH. Ak žalovaný registroval obchodnú spoločnosť, ktorá bola právnym predchodcom žalobcu, pre DPH a zároveň nerozhodol o odňatí jej registrácie konštitutívnym rozhodnutím, tak jej nemohlo zaniknúť postavenie platiteľa DPH a v spojení s tým aj postavenie zdaniteľnej osoby. Žalovaný musí byť viazaný svojím rozhodnutím (tak ako samotný daňový subjekt) do času, pokiaľ nie je rozhodnuté inak. Vzhľadom k tomu, že nedošlo k odňatiu registrácie MAPUTO s.r.o., tak jej registráciu prevzal titulom právneho nástupníctva žalobca, ktorý v plnej miere odvodzuje svoje postavenie zdaniteľnej osoby od svojho právneho predchodcu, ktorého status zdaniteľnej osoby nebol ku dňu jeho zániku nijako spochybňovaný a ku dňu jeho zániku nebolo voči nemu ani len začaté konanie o zrušenie registrácie pre DPH.

Žalobca poukázal aj na skutočnosť, že zákonodarca zákonom č. 246/2012 Z. z., ktorým bol novelizovaný zákon o DPH, o. i. aj doplnením o ustanovenie § 4c ods. 1 písm. d/, ktorým zákon v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ v prípade C-268/83 (Rompelman) nepriamo rozšíril výklad pojmu zdaniteľná osoba. Žalobca ďalej uviedol, že žalovaný si nemohol urobiť úsudok o tom, či je daňový subjekt možné považovať za zdaniteľnú osobu bez toho, aby vykonal náležité šetrenie tejto skutočnosti a zistil tak náležité skutkový stav a bez toho, aby umožnil tomuto subjektu vyjadriť sa k podkladu rozhodnutia, uplatniť svoje návrhy a vyjadrenia a predložiť dôkazy na podporu svojich tvrdení, najmä ak voči konečnému rozhodnutiu vo veci nie je možné podať riadny opravný prostriedok. Žalobca vyvodil záver, že skúmanie skutkového stavu žalovaným bolo minimálne nedôsledné, nakoľko nedal možnosť žalobcovi preukázať, že je zdaniteľnou osobou a bez ďalšieho vydal napadnuté oznámenie.

Krajský súd v Bratislave v napadnutom rozhodnutí poukázal najmä na skúmanie postavenia zdaniteľnej osoby pri registrácii na základe žiadosti. Odkázal na právo EÚ. Ak aj smernice upravujú určité postupy a zásady v rámci správy daní, musí byť v súlade s nimi harmonizované vnútroštátne právo. Ak tomu tak nie je, nemožno bez ďalšieho uplatňovať na daňové konanie ustanovenia smerníc a nariadení. V tejto súvislosti nemohol žalobca znášať následky prípadného nesprávneho, či neúplného implementovania smerníc EÚ do vnútroštátnych predpisov, upravujúcich daňové právo.

Záverom žalobca uviedol, že o skutočnosti, že žalovaný nemohol podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH platnom v rozhodnom čase rozhodnúť o nevykonaní registrácie, svedčí aj posledná novela zákona o DPH, vykonaná zákonom č. 360/2013 Z. z. (s účinnosťou od 01.01.2014, poznámka najvyššieho súdu), ktorou bol § 4 ods. 4 (predtým ods. 6) doplnený o nasledovné: „... a v tej istej lehote predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť. Daňový úrad preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a

dokladoch podľa štvrtej vety a ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do desiatich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočností a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. Ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie."

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že žalobca nesprávne posúdil svoju oznamovaciu povinnosť voči žalovanému, keďže táto sa vzťahuje na zdaniteľné osoby, ktoré sú právnym nástupcom platiteľa. Ustanovenie § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, sa na žalobcu nevzťahovalo. Daňový úrad bol povinný vydať osvedčenie o registrácii iba v prípade, ak boli naplnené zákonom stanovené predpoklady. Právna norma jednoznačne stanovuje, že nie každý právny nástupca platiteľa DPH sa stáva automaticky platiteľom DPH, ale iba taký právny nástupca, ktorý je zdaniteľnou osobou sa stáva platiteľom DPH. Keďže žalobca nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, nemohol sa dňom svojho vzniku stať platiteľom dane z pridanej hodnoty zo zákona, aj keď je právnym nástupcom platiteľa DPH. Žalovaný vyhodnotením atribútov preukázal, že spoločnosť ZARIVAR s.r.o., síce bola platiteľom dane z pridanej hodnoty od 15.06.2012, ale nebola ku dňu výmazu z obchodného registra 07.09.2012 zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako definuje § 3 zákona o DPH. Vydané Oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH bolo v súlade so zákonom o DPH. V tom období zákon o DPH ani zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov, neukladal správcovi dane vydať v prípade žalobcu rozhodnutie.

Na základe smernice Rady 2006/112/ES a ustálenej judikatúry SD EÚ môže postavenie platiteľa DPH nadobudnúť len zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť. Pri výklade pojmov používaných v zákone o DPH nie je možné vychádzať len z gramatického výkladu tohto zákona, ale daňová správa sleduje zmysel a účel týchto ustanovení ako aj kontext, v akom je tento právny predpis upravený. Ustanovenie § 4 zákona o DPH nie je možné vykladať nezávisle od iných ustanovení, ale naopak ide tu o jeho priamu nadväznosť na § 3 citovaného zákona, podľa ktorého je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Žalovaný ďalej uviedol, že sa pridrižiava vyjadrenia k žalobe a keďže nenastali žiadne iné skutočnosti na strane žalovaného, ktoré by oznámenie správcu dane zmenili, mal za to, že uvedené vyjadrenie je relevantné a predložený žurnalizovaný spis je postačujúci k správne rozhodnutiu v danej veci.

Najvyšší súd Slovenskej republiky 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.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Preto rozsudok krajského súdu zmenil. Rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/ O.s.p. a § 250ja ods. 3 O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 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 dňa 18.05.2016 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

Z administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že žalobca listom oznámil žalovanému, Daňovému úradu Bratislava, že dňa 07.09.2012 sa stal platiteľom DPH zo zákona v zmysle § 4 ods. 6 druhá veta zákona o DPH ako právny nástupca platiteľa DPH, spoločnosti MAPUTO s.r.o., ktorý zanikol bez likvidácie. Žalobca týmto listom zároveň žiadal žalovaného, aby ho registroval pre DPH, vydal mu osvedčenie o registrácii pre DPH a prideli mu identifikačné číslo pre DPH bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia tohto oznámenia.

Žalovaný rozhodnutím č. 9101302/5/3426086/12/Kiss zo dňa 19.11.2012 rozhodol tak, že žiadosti žalobcu o registráciu pre daň z pridanej hodnoty nevyhovel a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydal.

Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti (§ 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia - ďalej len zákon o DPH).

Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, 1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak (§ 3 ods. 2 zákona o DPH).

Žiadosť o registráciu pre daň môže podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla obrat podľa odseku 1 alebo 2. Ak sa jeden z účastníkov združenia, ktorý podniká spoločne na základe zmluvy o združení, rozhodne registrovať pre daň pred dosiahnutím obratu podľa odseku 2, sú povinní podať žiadosť o registráciu pre daň všetci účastníci tohto združenia k rovnakému dňu (§ 4 ods. 4 zákona o DPH).

Ak právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa odsekov 1 až 4, je zdaniteľnou osobou podľa § 3 a nie je dôvod na zamietnutie žiadosti podľa § 4c ods. 5, daňový úrad ju zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň. Daňový úrad vykoná registráciu najneskôr do 30 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň a najneskôr do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň, ak je zdaniteľná osoba povinná zložiť zábezpeku na daň podľa § 4c ods. 1. Dňom uvedeným v osvedčení o registrácii pre daň sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane (ďalej len „platiteľ“) (§ 4 ods. 5 zákona o DPH).

Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom (§ 4 ods. 6, veta druhá zákona o DPH).

Daňový subjekt, ktorý sa registruje u správcu dane podľa osobitných predpisov, je povinný predložiť správcovi dane žiadosť o registráciu na tlačíve, ktorého vzor určí ministerstvo; ak sa žiadosť o registráciu podáva elektronickými prostriedkami, podáva sa v predpísanej forme (§ 67 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia - ďalej len Daňový poriadok).

Správca dane preverí údaje uvedené v žiadosti o registráciu a v prílohách podľa odseku 3, a ak má pochybnosti o ich správnosti alebo úplnosti, vyzve daňový subjekt, aby údaje bližšie vysvetlil, zmenil alebo doplnil, a zároveň určí lehotu, v ktorej je daňový subjekt povinný výzve vyhovieť (§ 67 ods. 4 Daňového poriadku).

Ak daňový subjekt výzve správcu dane nevyhovie, vydá správca dane rozhodnutie, v ktorom žiadosť o registráciu zamietne, ak tento zákon neustanovuje inak. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie (§ 67 ods. 6 Daňového poriadku).

Správca dane zaregistruje daňový subjekt v lehote do 30 dní od podania žiadosti o registráciu alebo odo dňa odstránenia nedostatkov podania, ak spĺňa podmienky na registráciu podľa tohto zákona a osobitných predpisov (§ 67 ods. 7 veta prvá Daňového poriadku).

Súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. a/ a d/ O.s.p.).

Odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné, alebo ak vykonáva dokazovanie. Ustanovenia § 214 ods. 1, 4 a 5 sa v konaní podľa tejto časti nepoužijú (§ 250ja ods. 2 O.s.p.).

Ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3 O.s.p.).

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu dospel k záveru, že správny orgán sa v tomto konaní citovanými ustanoveniami daňového poriadku ako aj zákona o DPH dôsledne neriadil. Senát odvolacieho súdu mal za to, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia a je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. a/ a d/ O.s.p.).

Citované ustanovenie § 67 Daňového poriadku, upravuje postup pri registrácii daňových subjektov, ktorým táto povinnosť vyplýva z hmotnoprávnych daňových predpisov. Postup pri registrácii je všeobecný, a teda platí pre všetky druhy dane, ak osobitný predpis neustanovuje inak. Ustanovenie § 67 Daňového poriadku umožňuje žiadosť o registráciu zamietnuť, ak má správca dane pochybnosti o správnosti alebo úplnosti údajov a túto pochybnosť daňový subjekt neodstráni vysvetlením, resp. doplnením relevantných skutočností.

Zákon o DPH v ustanovení § 4 ods. 6 výslovne rieši len situáciu v prípade pozitívneho rozhodnutia, za predpokladu splnenia všetkých zákonom predpokladaných podmienok, a to formou vydania osvedčenia o registrácii pre daň. Keďže osobitný daňový predpis, ktorým je v tomto prípade zákon o DPH, neupravuje iný postup pre prípad preukázateľných pochybností o správnosti alebo úplnosti oznámených skutočností pre registrovanie podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, postupuje sa v takom prípade podľa Daňového poriadku.

V zmysle citovaného ustanovenia § 67 ods. 7 Daňového poriadku, správca dane vo všeobecnosti zaregistruje daňový subjekt, ak spĺňa podmienky na registráciu podľa Daňového poriadku a osobitných predpisov. Daň z pridanej hodnoty je upravená v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, preto v prípade registrácie na daň z pridanej hodnoty je potrebné aplikovať aj lex specialis - zákon o DPH. Zákon o DPH vo svojom ustanovení § 4 ods. 6 s účinnosťou od 01.10.2012 upravuje prípady, kedy sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane zo zákona. Zo zákona sa platiteľom dane stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa dane, ktorý zanikol bez likvidácie, a to dňom, keď sa stala právnym nástupcom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa s postupom a rozhodnutím žalovaného s poukazom na uvedené nestotožnil, keďže dospel k záveru, že na „prechod práva byť (stať sa) platiteľom DPH" postačovalo v danom prípade len splnenie zákonnej podmienky, aby právny predchodca dotknutého subjektu zanikol bez likvidácie. Právny predchodca musel byť aj platiteľom DPH, čo v tomto prípade bolo splnené, spoločnosť MAPUTO s.r.o., bola platiteľom DPH. V prípade, ak by si súd osvojil výklad žalovaného, tak by z procesu prechodu uvedeného práva boli ako právni nástupcovia už vopred vylúčené všetky novovzniknuté subjekty, čo však nemá oporu v zákone.

Definícia pojmu zdaniteľná osoba je upravená v citovanom ustanovení § 3 ods. 1 zákona o DPH. Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty definuje zdaniteľnú osobu nasledovne: „Zdaniteľná osoba" je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

Pojem „ekonomická činnosť" je taktiež definovaný v zákone o DPH, aj v citovanom ustanovení § 3 ods.

2.

Smernica Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty definuje ekonomickú činnosť nasledovne: „Ekonomická činnosť“ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby, vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.

Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre vyslovil právny názor, že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri registrácii, táto miera voľnej úvahy však nie je neobmedzená. Podľa rozsudku Súdneho dvora C-527/11 zo dňa 14.03.2013 na to, aby sa odmietnutie identifikovať zdaniteľnú osobu individuálnym číslom mohlo považovať za primerané cieľu spočívajúcemu v predchádzaní podvodu, musí spočívať na vážnych nepriamych dôkazoch umožňujúcich objektívne konštatovať, že existuje pravdepodobnosť, že identifikačné číslo pre DPH pridelené tejto zdaniteľnej osobe bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu. Takéto rozhodnutie sa musí zakladať na celkovom posúdení všetkých okolností danej veci a na dôkazoch, ktoré boli získané v rámci overovania informácií poskytnutých dotknutým podnikom.

V súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie je potrebné podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pojem ekonomická činnosť vykladať široko. Každého, kto má úmysel potvrdený objektívnymi okolnosťami začať vykonávať nezávisle ekonomickú činnosť a kto vynaloží investičné náklady na tieto účely, treba považovať za zdaniteľnú osobu, ak splní zákonné podmienky stanovené v zákone o DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že ak žalovaný odmietol vydať žalobcovi osvedčenie o registrácii pre DPH, nepostupoval v súlade s citovanými ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH. Daňový poriadok pomerne striktnie upravuje postup pri registrácii daňového subjektu. V prípade gramatického výkladu ustanovení Daňového poriadku možno vyvodiť, že správca dane má možnosť nevyhovieť žiadosti o registráciu iba v prípade, ak daňový subjekt po predchádzajúcej výzve správcu dane neodstráni nedostatky v žiadosti o registráciu. Ak žiadosť o registráciu žiadne nedostatky neobsahuje, resp. daňový subjekt tieto nedostatky odstráni, správca dane zaregistruje subjekt spĺňajúci podmienky na registráciu podľa daňového poriadku a osobitných predpisov. V prípade dane z pridanej hodnoty sa aplikuje v konaní aj o tejto teórii špeciálny predpis - zákon o DPH. Súd má za to, že ak správca dane odmietne registrovať daňový subjekt z iných dôvodov, ako z tých, ktoré sú stanovené v zákone, napr. žiadateľ neodstráni prípadné nedostatky, či nezrovnalosti v žiadosti o registráciu, tieto dôvody odmietnutia je potrebné podrobiť dôslednej prieskumnej činnosti súdu a preukázať relevantnými dôkazmi.

Žalovaný nevydanie osvedčenia o registrácii pre DPH odôvodnil predovšetkým tým, že žalobca nespĺňa atribúty zdaniteľnej osoby, keďže ani jeho právny predchodca, zaniknutá spoločnosť MAPUTO s.r.o. podľa názoru žalovaného nebola ku dňu výmazu z obchodného registra zdaniteľnou osobou, nakoľko nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, a teda mal za to, že zrušenie spoločnosti bez likvidácie bolo iba formálne a malo za cieľ získať u nástupníckych spoločností výhodu postavenia platiteľa dane z pridanej hodnoty. Na to, aby žalovaný mohol legitímne odôvodniť nevydanie osvedčenia o registrácii pre DPH uvedenými skutočnosťami, bolo nevyhnutné, aby tieto skutočnosti relevantne a dôsledne preukázal, čo podľa názoru odvolacieho súdu neurobil. Dôvody, ktoré uviedol žalovaný v napadnutom oznámení - rozhodnutí považoval Najvyšší súd Slovenskej republiky za nedostatočné. Žalovaný postupoval v rozpore s citovanými právnymi predpismi, svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil, preto ho Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

S poukazom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za nevyhnutné rozhodnutie (oznámenie) žalovaného zrušiť a to nielen z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, ale i pre nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, ako i pre vyššie uvedené vady, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. a/, d/ O.s.p).

K forme rozhodnutia - oznámenia, sa Najvyšší súd Slovenskej republiky už vo svojej judikatúre vyjadroval a dospel k záveru, že predmetom súdneho preskúmavania môžu byť aj rozhodnutia, ktoré nemajú formálne náležitosti (sp. zn. 5Sž/20/2012 zo dňa 28.02.2013).

Podľa § 250j ods. 7 O.s.p. sú správne orgány viazané právnym názorom súdu.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 20/2013-59 zo dňa 22.05.2014 zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 9101302/5/3426086/12/Kiss zo dňa 19.11.2012 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/, d/ O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v súlade s vyčíslením výšky náhrady trov konania tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, priznal náhradu trov konania, pozostávajúcu zo zaplatených súdnych poplatkov (súdny poplatok zo žaloby a súdny poplatok z odvolania 2 x 70 €) a z trov právneho zastúpenia za päť úkonov právnej služby, z toho tri úkony v roku 2013 - prevzatie a príprava zastúpenia, podanie žaloby zo dňa 21.01.2013 a vyjadrenie zo dňa 09.09.2013, každý 130,17 € + režijný paušál 7,81 €, dva úkony v roku 2014 - účasť na pojednávaní na krajskom súde dňa 22.05.2014 a podanie odvolania zo dňa 12.06.2014, každý 134,- € + režijný paušál 8,04 €, účasť na vyhlásení rozhodnutia na Najvyššom súde Slovenskej republiky dňa 18.05.2016 71,50 € + režijný paušál 8,58 € podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 13a ods. 1 písm. a/, c/ a d/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“). Odmena advokáta bola celkovo priznaná vo výške 778,10 €. Právnemu zástupcovi žalobcu, ktorý je platiteľom DPH, bola priznaná uplatnená DPH zo základu 778,10 € podľa § 18 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. vo výške 20 %. Odmena advokáta spolu s režijným paušálom a DPH predstavujú priznanú sumu trov právneho zastúpenia 933,74 €.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.