

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/115/2014
Identifikačné číslo spisu: 1013200145
Dátum vydania rozhodnutia: 24.02.2016
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:1013200145.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Zdenky Reisenauerovej v právnej veci žalobcu: Waverly, s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Marônek & Partners s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti oznámenia č. 9101302/5/3425898/12/Kuke zo dňa 19. novembra 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 22/2013-65 zo dňa 15. júla 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 22/2013-65 zo dňa 15. júla 2014 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti oznámenia žalovaného č. 9101302/5/3425898/12/Kuke zo dňa 19.11.2012, ktorým oznámil žalobcovi, že mu nevydá osvedčenie o registrácii pre DPH.

Krajský súd poukázal, že žalobca je právnickou osobou, ktorá vznikla ako právny nástupca obchodnej spoločnosti MAPUTO s.r.o., so sídlom na Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 239 689, ktorá bola registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty a zanikla bez likvidácie rozdelením dňa 10.10.2012 na 20 samostatných spoločností, ktoré sa stali jej právnymi nástupcami. Jediným spoločníkom žalobcu je spoločnosť M2 Bussines s.r.o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava. Jediným konateľom žalobcu je Ondrej Mizerák, pričom táto osoba je jediným konateľom spoločnosti M2 Bussines, ktorá spoločnosť bola aj spoločníkom obchodnej spoločnosti MAPUTO s.r.o. Spoločnosť M2 Bussines s.r.o. zakladá tzv. ready - made spoločnosti, so zámerom ich následného predaja. Ponúkané spoločnosti sú založené ako spoločnosti s jediným spoločníkom a konateľom. Majú splatené základné imanie, sídlo spoločností je v Bratislave a majú registrovaných osem predmetov podnikania. Tieto spoločnosti sú založené iba so zámerom ich následného predaja, pričom zaregistrovanie ready - made spoločnosti ako platiteľa DPH

zvyšuje jej hodnotu ako „tovaru“. Správny orgán sa vecou dôkladne zaoberal a jeho rozhodnutie považoval krajský súd za dostatočne odôvodnené.

Z § 4 ods. 4 a 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o DPH“) krajský súd vyvodil, že pre DPH možno registrovať iba zdaniteľnú osobu. Pri posudzovaní žiadosti o registráciu DPH v prípade, ak žiadateľ nedosahuje zákonom stanovený obrat, je nevyhnutné od daňového subjektu žiadať dôkazy o vykonávaní ekonomickej činnosti alebo dôkazy preukazujúce zámer začať vykonávať ekonomickú činnosť, ktorými môžu byť vynaložené investičné náklady, využívanie priestorov na podnikanie, zamestnávanie zamestnancov, výška a skladba obratu a pod. Správca dane je povinný vyhodnotiť všetky predkladané resp. získané dôkazy jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti so zámerom registrovať iba žiadateľov, ktorí majú reálne podnikateľské zámery. Aplikácia právnych predpisov Slovenskej republiky musí brať na zreteľ členstvo SR v Európskej únii s tým, že od 01.05.2004 je každý orgán verejnej moci povinný aplikovať právo EÚ prednostne pred slovenským právom vtedy, ak je slovenský zákon v rozpore s právom únie (rozsudok Súdneho dvora EÚ 6/64, Costa v. ENEL, Zb. s. 585) a konštantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Pri rozhodovaní je potrebné vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora EÚ prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Na účely zák. o DPH je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle ekonomickú činnosť bez ohľadu na to, či je zapísaná v obchodnom alebo inom registri. Zápis do registra sám osebe ešte neznamená, že zapísaná osoba túto činnosť vykonáva. Automatická registrácia všetkých žiadateľov zapísaných do obchodného alebo iného registra bez overenia, či ide o zdaniteľnú osobu, by nebola v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Skutočnosť, že až skutočný výkon podnikania podľa § 3 zák. o DPH je dôvodom na registráciu a v opačnom prípade nevykonávanie činnosti je dôvodom na zrušenie registrácie pre DPH, je zrejmé aj z § 81 ods. 4 zák. o DPH, podľa ktorého daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň aj vtedy, ak platiteľ nevykonáva alebo prestal vykonávať podnikanie podľa § 3 zák. o DPH. Je zrejmé, že ak tieto spoločnosti po zmene majiteľov (spoločníkov) budú zdaniteľnými osobami v súlade so zák. o DPH, správca dane takéto zdaniteľné osoby bude v zmysle zák. o DPH registrovať. Vykonaným dokazovaním správneho orgánu bolo preukázané, že žalobca žiadnu relevantnú hospodársku činnosť ku dňu podania žiadosti nevykonával; z predložených dokladov nevyplýva, že by nezávisle vykonával akúkoľvek ekonomickú činnosť. Krajský súd dospel k záveru, že pre registráciu DPH je nutné vykonávanie sústavnej ekonomickej činnosti, pri ktorej by žalobca platil za plnenia, ktoré mu boli poskytované práve v súvislosti s jeho ekonomickou činnosťou.

Krajský súd poukázal na to, že zo zákona o DPH platného v dobe vydania preskúmaného rozhodnutia (oznámenia), ani z daňového poriadku, na ktorého primerané použitie zákon o DPH odkazuje (§ 84 zákona o DPH), nevyplýva, že by bol správca dane povinný vydať vo veci registrácie právnych nástupcov bez likvidácie zaniknutého platiteľa DPH formálne rozhodnutie. Uvedené právne predpisy nestanovujú osobitný procesný postup, v ktorom by bol správca dane povinný vybaviť žiadosti navrhovateľov o registráciu, s výnimkou stanovenia lehoty 7 dní pre vykonanie registrácie, vydanie osvedčenia a pridelenie identifikačného čísla pre DPH, plynúcej odo dňa doručenia oznámenia o právnom nástupníctve po platiteľovi DPH zaniknutom bez likvidácie. Právna úprava sa medzičasom zmenila tak, že s účinnosťou od 01.01.2014 ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

K argumentu žalobcu o tom, že napadnuté rozhodnutie nemá formálne náležitosti rozhodnutia stanovené daňovým poriadkom, nakoľko v ňom absentuje výrok a poučenie o opravnom prostriedku, krajský súd uviedol, že: „za spôsobilý predmet súdneho prieskumu sa v zmysle ustálenej súdnej praxe považujú aj listy s charakterom rozhodnutia vydané príslušným orgánom verejnej správy ako právnoaplikačné akty správnych orgánov“ (uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžp 5/2011). Keďže žalovaný vydal napadnuté rozhodnutie vo forme oznámenia, toto oznámenie nemusí mať náležitosti rozhodnutia ustanovené v § 63 daňového poriadku.

Krajský súd mal za to, že žalobca je ready made spoločnosťou založenou iba za účelom jeho predaja a táto spoločnosť nepreukázala, že je zdaniteľnou osobou podľa zákona o DPH. Spoločnosť M2 Business s.r.o. postupovala tak, že jednu zo svojich spoločností, ktorú sa jej podarilo registrovať pre DPH, zrušila bez likvidácie rozdelením na niekoľko novovzniknutých spoločností, pričom tieto spoločnosti, ktoré sa stali právnymi nástupcami platiteľa zaniknutého bez likvidácie, žiadajú registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH. Úmyslom spoločníka bolo podľa názoru krajského súdu zabezpečiť pre 20 novozaložených spoločností registráciu pre DPH zo zákona, aby sa vyhol procesu dobrovoľnej registrácie a povinnosti zložiť zábezpeku na daň v zmysle § 4c zákona o DPH.

Z uvedených dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade so zákonom a preto súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti predmetnému rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd napadnuté správne rozhodnutie zruší, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a zaviazá ho k náhrade trov konania, alternatívne zruší rozsudok Krajského súdu v Bratislave a vec mu vráti na ďalšie konanie.

V podstate uviedol, že krajský súd vychádzal z premisy, že podal žiadosť o registráciu pre DPH, ktoré zistenie však nemá oporu v dokazovaní, nakoľko žalobca nepodával žiadosť o registráciu na DPH, ale v zmysle § 4 ods. 6 zák. o DPH oznámil daňovému úradu skutočnosť, že dňom vzniku sa stal platiteľom DPH zo zákona, keďže vznikol rozdelením zanikajúcej spoločnosti MAPUTO s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH. § 4 ods. 6 zák. o DPH platného v rozhodnom čase neumožňovalo vydanie takéhoto rozhodnutia. Správny orgán v súlade so zásadou zákonnosti mohol vydať len také rozhodnutie, ktoré právne predpisy umožňujú. Daňový úrad bol zo zákona povinný vykonať registráciu žalobcu pre DPH ku dňu jeho vzniku a vydať osvedčenie o registrácii DPH. Iný procesný postup daňového úradu ani iné rozhodnutie vo veci zákon neupravuje, t.j. daňový úrad v tomto prípade nemal zo zákona inú možnosť ako registráciu vykonať a vydať daňovému subjektu osvedčenie o registrácii k DPH. Akýkoľvek iný postup nemá oporu v zákone ani v podzákonných právnych normách, a preto je oznámenie daňového úradu o nevykonaní registrácie nezákonné a nulité, rovnako ako aj postup predchádzajúci vydaniu tohto správneho aktu. Pri registrácii zo zákona žalovaný nemohol zisťovať skutkové okolnosti toho, či žalobca je alebo nie je zdaniteľnou osobou. § 4 ods. 6 zák. o DPH nemožno vykladať len gramaticky, ale je potrebné ho skúmať aj z hľadiska historických súvislostí a účelu zmeny právnej úpravy, nakoľko skoršia úprava dotknutého ustanovenia stanovovala, že „Platiteľom sa stáva aj obchodná spoločnosť alebo družstvo, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie.“ Z dôvodovej správy k predmetnej zmene vyplýva, že „V súčasnosti platné znenie ustanovenie 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 dotknuté ustanovenie zák. o DPH aj na iné subjekty práva, ako len na obchodné spoločnosti a družstvá. Žalobca nemôže byť postihnutý nedôslednosťou alebo nedokonalosťou právnej úpravy.

Zák. o DPH v § 4 ods. 6 priamo prezumuje postavenie oznamovateľa ako zdaniteľnej osoby a neumožňuje žalovanému skúmať skutkové okolnosti postavenia zdaniteľnej osoby s zmysle § 3 zák. o DPH. Takéto zisťovanie považoval žalobca za zbytočné, nakoľko v okamihu zániku právneho predchodcu a vzniku nástupcu, tento nemôže ani nemohol vykonávať ekonomickú činnosť. 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, bez ohľadu na to, kedy mu bude vydané osvedčenie o DPH. Ak by sa pripustil iný výklad predmetného ustanovenia, došlo by k popretiu princípov právneho nástupníctva, a teda k prerušeniu neustáleho postavenia platiteľa DPH, čo by

spôsobilo právnú neistotu.

Ďalej žalobca poukázal, že aj jeho právny predchodca MAPUTO s.r.o. vznikol rovnako ako žalobca, t.j. rozdelením zanikajúcej spoločnosti BARACOA s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH, pričom daňový úrad v prípade spoločnosti MAPUTO s.r.o. 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, pričom v čase vzniku právneho predchodcu žalobcu platila rovnaká právna úprava. Žalovaný svojím postupom porušil zásadu jednotnosti postupu a rovnosti účastníkov konania, v zmysle ktorej má dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Daňový úrad mohol skúmať skutočnosti smerujúce k zisteniu toho, či žalobca spĺňa atribúty zdaniteľnej osoby, len v konaní o registráciu pre DPH na základe žiadosti daňového subjektu. O registrácii rozhoduje daňový úrad len v prípadoch podľa § 4 ods. 1 až 4 a nie aj podľa ods. 6. Ak by mal žalovaný pochybnosti o tom, či právny nástupca platiteľa DPH spĺňa atribúty zdaniteľnej osoby, môže kedykoľvek po jeho vzniku začať konanie o zrušení 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. V prípade, že by daňový úrad začal konanie o zrušení registrácie pre DPH, bol by povinný náležite zistiť skutkový stav a vyzvať daňový subjekt na predloženie dokladov svedčiacich o tom, že spĺňa atribúty zdaniteľnej osoby a na základe takto zisteného skutkového stavu vydať rozhodnutie s konštitutívnymi účinkami. Pokiaľ žalovaný registroval spoločnosť MAPUTO s.r.o. pre DPH a zároveň nerozhodol o odňatí jej registrácie konštitutívnym rozhodnutím, tak jej nemohlo zaniknúť postavenie platiteľa DPH a zdaniteľnej osoby, pričom žalobca jej registráciu prevzal titulom právneho nástupníctva, ktorý odvodzuje svoje postavenie zdaniteľnej osoby od svojho právneho nástupcu. Žalobca poukázal, že žalovaný si nemôže urobiť úsudok o tom, či daný subjekt je možné považovať za zdaniteľnú osobu bez toho, aby vykonal šetrenie tejto skutočnosti a zistil tak náležite skutkový stav a bez toho, aby umožnil tomuto subjektu vyjadriť sa k podkladu rozhodnutia a uplatniť svoje návrhy a vyjadrenia a predložiť dôkazy na podporu svojich tvrdení.

Žalobca tiež uviedol, že pokiaľ krajský súd odkazoval na právo EÚ, s týmto musí byť harmonizované aj vnútroštátne právo a ak tomu tak nie je, nemožno bez ďalšieho uplatňovať na daňové konanie ustanovenia smerníc a nariadení. Žalobca nemôže znášať následky prípadného nesprávneho či neúplného implementovania smerníc, navyše žalovaný ako aj prvostupňový súd analyzovali právo EÚ z pohľadu registrácie na základe žiadosti, nie na základe zákona. Pri zákonnej registrácii môže daňový úrad zisťovať len fakty a okolnosti preukazujúce to, či skutočne nastali právne skutočnosti, s ktorými zákon spája u oznamovateľa vznik postavenia platiteľa DPH. Žalovaný pred vydaním napadnutého oznámenia nevyzval žalobcu na predloženie žiadnych doplňujúcich dokladov alebo vysvetlení, pričom len oznámil, že registráciu nevykoná. Samotný predpoklad, že sa jedná pravdepodobne o „readymade“ spoločnosť, nemôže byť sám osebe dôvodom k odmietnutiu registrácie na DPH. Pokiaľ žalovaný mal za to, že bol oprávnený skúmať skutočnosť, či žalobca je alebo nie je zdaniteľnou osobou, mal postupovať podľa § 67 Daňového poriadku, čo samo osebe zakladá nezákonnosť jeho postupu. Žalobca poukázal na rozsudok SDEÚ vo veci C-527/11 *Ablessio SIA* a na rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici, sp. zn. 23S/30/2014, 23S/52/2014, kde krajský súd dospel k záveru, že vydané oznámenie o nevydaní osvedčenia nemožno považovať za činnosť, pričom tento akt možno považovať za nulitný, resp. ničotný. Žalobca poukázal, že až s účinnosťou od 01.01.2014 bol vytvorený právny rámec pre to, aby mohol daňový úrad po oznámení právnych skutočností podľa § 4 ods. 4 zák. o DPH vydať rozhodnutie o tom, že danú osobu nezaregistruje pre DPH. Ani tak však nemožno skúmať, či osoba oznamovateľa spĺňa atribúty zdaniteľnej osoby.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu vyjadril tak, že navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

Uviedol, že na žalobcu sa nevzťahoval § 4 ods. 6 zák. o DPH, ktorý dopadá len na zdaniteľné osoby, ktorou žalobca nebol, a preto žalovaný nemal zákonnú povinnosť ho registrovať ako platiteľa DPH, a to na základe zistených skutočností pri preverovaní splnenia atribútov zdaniteľnej osoby podľa § 3 zák. o

DPH. Daňový úrad je povinný vydať osvedčenie len v prípade naplnenia zákonom stanovených predpokladov, nie každý právny nástupca platiteľa DPH sa automaticky stáva platiteľom DPH, ale iba taký, ktorý je zdaniteľnou osobou. Žalobca ku dňu svojho vzniku nevykazoval základné atribúty zdaniteľnej osoby, ktorú skutočnosť žalovaný odvodil od toho, že ani právny predchodca reálne nevykazoval atribúty zdaniteľnej osoby. Zrušením spoločnosti MAPUTO s.r.o. a jej rozdelením na 20 samostatných spoločností šlo len o formálny prevod z dôvodu pokusu o získanie výhody registrácie pre DPH. Zák. o DPH ani zák. o správe daní neukladal žalovanému vydať v prípade žalobcu rozhodnutie, a preto mal za to, že oznámenie zo dňa 19.11.2012 nespĺňa podmienky stanovené v § 244 a nasl. O.s.p.

Žalovaný v procese posúdenia registrácie hodnotil dôkazy jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti s cieľom rozlíšiť, či osoba, ktorej má byť vydané osvedčenie o registrácii za platiteľa DPH, má postavenie zdaniteľnej osoby, či vykonáva ekonomickú činnosť, príp. má reálne podnikateľské zámery od tých, ktorí chcú vstúpiť do systému DPH len za účelom jeho zneužitia. Na základe smernice rady 2006/112/ES a ustálenej judikatúry SD EÚ môže postavenie platiteľa DPH nadobudnúť len zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť. § 4 zák. o DPH priamo nadväzuje na § 3 zák. o DPH. Na účely zák. o DPH je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle ekonomickú činnosť, bez ohľadu na to, či je zapísaná v obchodnom alebo živnostenskom registri. Zároveň zápis do registra neznamena, že zapísaná osoba túto činnosť vykonáva. Vo veci registrácie pre DPH podľa § 4 ods. 6 zák. o DPH daňový úrad postupuje v súlade so základnými zásadami správy daní a v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, pričom dokazovaním môže dospieť k záveru, či osvedčenie o registrácii pre DPH vydá alebo nie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2, § 214 ods. 2 O.s.p. s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku 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 24.02.2016 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p., odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Predmetom súdneho prieskumu je zákonnosť rozhodnutia - oznámenia žalovaného č. 9101302/5/3425898/12/Kuke zo dňa 19.11.2012, ktorým oznámil žalobcovi nevydanie osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zák. o DPH, keďže sa nestal platiteľom DPH zo zákona, nakoľko jeho právny predchodca nebol ku dňu výmazu z obchodného registra zdaniteľnou osobou, tak ako to definuje § 3 zák. o DPH.

Nakoľko v zmysle § 212 ods. 1 O.s.p. odvolací súd je rozsahom a dôvodmi odvolania viazaný, zaoberajúc sa len námietkami vznesenými v podanom odvolaní a po ich vyhodnotení vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 3 ods. 1 zák. o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Podľa § 3 ods. 2 zák. 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, 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.

Podľa § 4 ods. 6 zák. o DPH (účinného v rozhodnom čase), platiteľom sa stáva aj právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku podnik alebo časť podniku platiteľa tvoriacu samostatnú organizačnú zložku podľa všeobecného predpisu, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti. Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom. Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, jej časť alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrat podľa odseku 1, okrem dodania stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1. Títo platelia sú povinní oznámiť daňovému úradu skutočnosť, na základe ktorej sa stali platiteľom, do desiatich dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti. Daňový úrad je povinný platiteľa registrovať pre daň, vydať mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideliť mu identifikačné číslo pre daň bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočnosti, na ktorej základe sa stal platiteľom.

Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný nemohol zisťovať žiadne okolnosti toho, či je alebo nie je zdaniteľnou osobou, odvolací súd poukazuje, že len takáto osoba môže byť registrovaná pre DPH. Takýto záver nielenže vyplýva priamo z gramatického obsahu a slovného spojenia použitého v dotknutom ustanovení, ale je aj v súlade s jeho systematickým výkladom. Registrácia pre DPH, či už na základe dosiahnutého obratu alebo dobrovoľnej registrácie sa vzťahuje na zdaniteľné osoby, a niet rozumného dôvodu predpokladať, že v prípade postupu o aký šlo vo veci samej, teda registrácie právnych nástupcov platiteľov DPH, by zákonodarca ako dôsledok právnej úpravy zamýšľal, aby boli registrované na DPH aj osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami. Nie každý právny nástupca bez likvidácie zaniknutého platiteľa DPH sa stáva automaticky platiteľom DPH, ale môže sa ním stať len právny nástupca, ktorý bol aj zdaniteľnou osobou podľa zák. o DPH.

Žalobca poukázal na rozsudok SD EÚ C-527/11 *Alessio SIA*, v ktorom súdny dvor dospel k záveru, že čl. 213, 214 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu odmietol prideliť identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty spoločnosti len preto, že táto spoločnosť podľa uvedeného úradu nedisponuje hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na výkon prihlasovanej ekonomickej činnosti a že vlastníkov podielov na základnom imaní tejto spoločnosti už bolo viackrát pridelené takéto číslo pre spoločnosti, ktoré v skutočnosti nikdy nevykonávali ekonomickú činnosť a ktorých podiely na základnom imaní boli prevedené krátko po pridelení uvedeného čísla, bez toho, aby dotknutý daňový úrad na základe objektívnych skutočností preukázal, že existujú vážne nepriame dôkazy umožňujúce dospieť k podozreniu, že pridelené identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či uvedený daňový úrad poskytol vo veci samej vážne nepriame dôkazy o existencii nebezpečenstva podvodu.

Súdny dvor sa v tejto veci zaoberal prípadom, v ktorom *Alessio*, lotyšská spoločnosť s ručením obmedzeným, požiadala lotyšský daňový úrad, aby ju zapísal do registra ako platiteľa DPH, teda nejednalo sa o registráciu právneho nástupníka.

Je potrebné uviesť, že Súdny dvor v citovanom rozsudku zároveň pripomenul (bod 29, 30), že členské štáty musia zabezpečiť správnosť zápisov do registra zdaniteľných osôb na účely zabezpečenia riadneho fungovania režimu DPH. Príslušnému vnútroštátnemu orgánu teda prináleží overiť, či prihlasovateľ má

postavenie zdaniteľnej osoby predtým, než mu prideli identifikačné číslo pre DPH (pozri rozsudok Mecsek-Gabona, už citovaný, bod 63). Členské štáty teda môžu legitímne v súlade s čl. 273 prvým odsekom smernice 2006/112 prijať príslušné opatrenia, aby zabránili zneužívaniu identifikačných čísel, osobitne podnikmi, ktorých činnosť, a teda aj postavenie zdaniteľnej osoby je fiktívne. Tieto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na zabezpečenie riadneho výberu dane a predchádzanie podvodom a nesmú viesť k opakovanému spochybneniu práva na odpočet DPH, a tým neutrality tejto dane (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27.09.2007, Collée, C-146/05, Zb. s. I-7861, bod 26; Nidera Handelscompagnie, už citovaný, bod 49; Dankowski, už citovaný, bod 37, a VSTR, už citovaný, bod 44).

Právny predchodca žalobcu spoločnosť MAPUTO s.r.o. počas svojej existencie nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, a preto ani nemohol žalobca vlastné postavenie ako zdaniteľná osoba odvodzovať od svojho právneho predchodcu. Činnosť právneho predchodcu žalobcu podľa zistených skutočností bola len fiktívna (resp. žiadna), sám žalobca navyše netvrdil, že je zdaniteľnou osobou, ktorá by vykonávala nejakú ekonomickú činnosť, ale odvodzoval toto postavenie od svojho právneho predchodcu, pričom sa bránil tým, že správca dane tieto okolnosti ani nemohol zisťovať, a preto Najvyšší súd považoval postup správcu dane ako príslušného vnútroštátneho orgánu smerujúci k zabráneniu zneužívania identifikačných čísel pre DPH, keď neregistroval žalobcu pre DPH na základe jeho oznámenia za súladný so zák. o DPH a judikatúrou SD EÚ.

Rovnako za nedôvodnú považoval najvyšší súd argumentáciu skoršie účinným znením § 4 ods. 6 zák. o DPH, keď namiesto slovného spojenia „zdaniteľná osoba“ bol použitý pojem „obchodné spoločnosti a družstvá“, z ktorej žalobca vyvodil, že pre vydanie osvedčenia o registrácii pre DPH nemusel byť zdaniteľnou osobou.

Paragraf 4 definuje, ktoré zdaniteľné osoby sa musia alebo môžu stať platiteľmi dane, a čo sa na účely tohto zákona považuje za obrat (v zásade príjmy za dodané tovary a služby okrem tých, ktoré sú oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane, a okrem príležitostného predaja hmotného majetku mimo zásob a nehmotného majetku). Pôjde o tuzemské osoby, príp. aj o zahraničné osoby, ktoré majú prevádzkareň na území SR, vykonávajúce ekonomické aktivity v tuzemsku vo svojom sídle, prevádzkarni, alebo ak takéto miesto neexistuje, vykonávajúce ekonomické aktivity v mieste bydliska.

V paragrafoch 4 až 6 je upravená registrácia osôb, ktoré sa stanú platiteľmi dane. To znamená, že tieto osoby budú povinné uplatňovať daň pri dodávkach tovarov a služieb, a zároveň budú mať právo na odpočítanie dane z týchto prijatých plnení. Osoby, ktoré budú povinné požiadať o registráciu podľa § 7, sa nestanú platiteľmi dane, t.j. nebudú mať právo na odpočítanie dane, ale budú mať povinnosť zdaniť nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Týmito osobami budú osoby, ktoré nie sú platiteľmi dane, ako aj právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, t.j. ide o všetky rozpočtové, príspevkové organizácie a iné právnické osoby, ktoré nevykonávajú podnikateľskú činnosť. Pôjde o také prípady, ak tieto osoby nadobudnú tovar z iného členského štátu a hodnota tohto tovaru dosiahne 420 000 Sk (10 000 €) za kalendárny rok. Potom budú povinné podať žiadosť o registráciu pre daň. Na základe toho budú povinné platiť daň podľa tohto zákona a podávať daňové priznania. Týmto osobám bude pridelené identifikačné číslo pre daň, ktoré budú používať pri objednávaní tovarov z iných členských štátov (Ministerstvo financií SR k čl. I. Dôvodová správa k zákonu č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty [Systém ASPI] NRSR - Národná rada SR ASPI_ID LIT36385SK. Dostupné v Systéme ASPI. ISSN: 1339-133X).

Pokiaľ zmena § 4 ods. 6 zák. o DPH, podľa žalobcom citovanej dôvodovej správy, mala za účel pri registrácii právnych nástupcov zaniknutých platiteľov pokrývať všeobecnú skupinu neurčitých subjektov, ktoré možno subsumovať pod pojem „zdaniteľná osoba“, potom táto zákonite zahŕňa aj konkrétnejšie pojmy ako obchodná spoločnosť a družstvo. Opačný výklad je v rozpore tak so systematickou uvedeného ustanovenia (§ 4), ako aj s úmyslom zákonodarcu zrejším z vyššie citovanej dôvodovej správy.

Ak by právny nástupca platiteľa nemusel byť zdaniteľnou osobou, šlo by o výnimku z pravidla obsiahnutého v § 4, že za platiteľa DPH sa registrujú tuzemské zdaniteľné osoby (fyzické a právnické osoby), a táto skutočnosť by bola vyjadrená rovnako ako napr. v § 7 zák. o DPH, teda napríklad použitím slovného spojenia právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou alebo obdobným slovným spojením.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že žalovaný mal vo veci vydať rozhodnutie, pričom poukázal na rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici, najvyšší súd túto nepovažoval za dôvodnú.

Prvotne odvolací súd dáva do pozornosti, že rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici boli vydané v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy, nie v konaní o správnej žalobe. V dôvodoch krajský súd poukázal na tú skutočnosť, že právo na súdnu ochranu možno zabezpečiť len na základe vydania rozhodnutia, keďže len toto rozhodnutie možno preskúmať, nakoľko oznámenia správcu dane preskúmať nemožno a viaceré podané žaloby, v ktorých žalobcovia žiadali preskúmať zákonnosť oznámení správcov dane boli krajským súdom zamietnuté ako neprípustné. Nevydanie rozhodnutia by tak bolo porušením čl. 46 Ústavy SR. Zároveň sa krajský súd nad rámec vlastného predmetu konania vyjadril k správnosti postupu správcu dane, ktorý považoval za správny, keďže automatická registrácia bez akéhokoľvek preskúmania skutkového stavu nie je žiaduca a nebola by v súlade s cieľom sledovaným smernicou 2006/112/ES.

Je nepochybné, že z právneho poriadku nevyplýva daňovému úradu v prípade odmietnutia vydania osvedčenia o registrácii pre DPH povinnosť vydať rozhodnutie so všetkými formálnymi náležitosťami, navyiac v prejednávanom prípade nemožno hovoriť o možnom porušení čl. 46 Ústavy SR, keďže súd prvého stupňa meritórne preskúmal označené oznámenie správcu dane bez ohľadu na formu z hľadiska jeho zákonnosti považujúc ho za rozhodnutie materiálnej povahy, s ktorým posúdením sa najvyšší súd stotožnil.

Pre zdôraznenie správnosti tohto záveru je nutné poukázať na uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 226/2014-22 zo dňa 21.05.2014, ako aj uznesenie Ústavného súdu SR č. k. I. ÚS 494/2014-35 zo dňa 10.09.2014, kde bol ako ústavne akceptovateľný posúdený záver Krajského súdu v Bratislave a Krajského súdu v Prešove o neexistencii povinnosti daňového úradu v prípade odmietnutia vydania osvedčenia o registrácii pre DPH vydať formálne rozhodnutie, ktorý bol vyslovený v konaní proti nečinnosti orgánu verejnej správy.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa na základe vyššie uvedených dôvodov stotožnil s rozsudkom krajského súdu a nepovažujúc námietky žalobcu vznesené v odvolaní za dôvodné, napadnutý rozsudok postupom podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. ako vecne správny potvrdil, pričom v podrobnostiach naň poukazuje. Najvyšší súd SR zároveň poukazuje aj na totožný právny názor vo veciach NS SR založených na rovnakom skutkovom základe 3Sžf/118/2014 zo dňa 02. decembra 2015, 3Sžf/70/2014 a 3Sžf/71/2014 obe zo dňa 04. augusta 2015, ako aj rozsudok 6Sžf/141/2014 zo dňa 27. januára 2016 a rozsudok 8Sžf/35/2014 zo dňa 18. júna 2014.

Z rozsudkov NS SR sp. zn. 4Sžf/76/2014, 5Sžf/76/2014, 97/2014, 79/2014, 75/2014 vyplýva, že najvyšší súd v obdobnej veci dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nevyhnutné zrušiť nielen z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, ale i pre nepreskúmateľnosť rozhodnutia a pre iné vady konania, teda z procesných dôvodov, a preto v preskúmvanej veci odvolací súd naň neprihliadol.

Odvolací súd nevyhovel žiadosti žalobcu, aby odvolací súd pokiaľ rozsudok krajského súdu potvrdí, vo výroku rozhodnutia pripustil proti potvrdzujúcemu rozhodnutiu dovolanie, pretože ide o rozhodnutie po právnej stránke zásadného významu, pretože v zmysle § 246c ods. 1 tretia veta O.s.p. proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu SR opravný prostriedok nie je prípustný a aj Ústavný súd SR v doterajšej judikatúre vyslovil právny záver, podľa ktorého „niet žiadnych právnych pochýb o skutočnosti, že dovolanie je v správnom súdnictve neprípustné“(II. ÚS 87/09, IV. ÚS 208/08).

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.