

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/84/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200664
Dátum vydania rozhodnutia:	23.06.2016
Meno a priezvisko:	Mgr. Peter Melicher
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1013200664.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eleny Kováčovej v právnej veci žalobcu: CROMANE s.r.o., Bancíkovej I/A, 821 03 Bratislava, IČO: 47 241 225, právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou Marônek & Partners s.r.o., Bancíkovej I/A, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti „Oznámenia“ žalovaného č. 9101302/5/497340/13/Mol zo dňa 06. februára 2013 o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/20014 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/90/2013-43 zo dňa 04. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/90/2013-43 zo dňa 04. júna 2014 potvrdzuje.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti „rozhodnutia“ žalovaného č. 9101302/5/497340/13/Mol zo dňa 06. februára 2013 o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/20014 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

Žalobca dňa 10.09.2012 v zmysle § 4 ods. 6 zákona o dani z pridanej hodnoty oznámil príslušnému daňovému úradu skutočnosť, že sa dňom 07.09.2012 stal platiteľom DPH v dôsledku toho, že je právnym nástupcom platiteľa DPH, obchodnej spoločnosti ZARIVAR s.r.o., ktorá zanikla bez likvidácie. Následne na to žalovaný správca dane nevydal žalobcovi rozhodnutie, ale listom, ktorý nazval „Oznámenie o nevydaní osvedčenia“ podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH oznámil žalobcovi, že registráciu pre DPH nevykoná a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydá.

Dôvodom nevydania osvedčenia žalobcovi o jeho registrácii pre DPH bolo, že žalovaný zrušenie právneho predchodcu žalobcu bez likvidácie rozdelením na dvadsať samostatných spoločností posúdil ako formálny prevod z dôvodu získania výhody registrácie pre daň z pridanej hodnoty pre dvadsať samostatných obchodných spoločností, ktoré na základe projektu rozdelenia obchodnej spoločnosti stali sa jej právnymi nástupcami. Správca dane vychádzal zo zistenia, že právny predchodca žalobcu, hoci bol registrovaným platcom DPH, ku dňu jeho výmazu z obchodného registra v skutočnosti nebol zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako to definuje § 3 ods. 1 zákona o DPH.

Krajský súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti postupu žalovaného správcu dane vychádzal z pojmov zdaniteľnej osoby a ekonomickej činnosti, definovaných ustanoveniami § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

V nadväznosti na uvedené a obsah administratívneho spisu dôvodil, že právny predchodca žalobcu v čase svojej existencie a svojho zániku nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť (nedodával tovar ani službu), nebol reálnym platiteľom DPH, nerealizoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť, na základe ktorého získal osvedčenie o registrácii pre DPH v registračnom daňovom konaní. Z uvedeného dôvodu neboli podľa názoru krajského súdu naplnené zákonné predpoklady, aby sa stal žalobca platcom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH), pretože v okamihu zániku právneho predchodcu žalobcu, tento bol len držiteľom osvedčenia o registrácii na DPH, avšak nebol reálnym platiteľom DPH (ani raz počas svojej existencie neuhradil DPH) a zároveň žalobca nebol zdaniteľnou osobou v čase svojho vzniku a právneho nástupníctva po zániku spoločnosti bez likvidácie.

Krajský súd napádaný postup žalovaného vyhodnotil ako správny, keď na oznámenie žalobcu zo dňa 10.09.2012 tohto neregistroval pre DPH postupom podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, pretože neboli splnené hmotnoprávne podmienky na registráciu žalobcu na DPH ako právneho nástupcu právnickej osoby, ktorá zanikla bez likvidácie.

Krajský súd dospel k záveru, 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 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.

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 podľa právnej úpravy účinnej do 31.12.2013 vo forme oznámenia, toto oznámenie nemuselo mať náležitosti rozhodnutia ustanovené v § 63 daňového poriadku.

Krajský súd ďalej poukázal na to, že právny predchodca žalobcu v čase svojej existencie a svojho zániku nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť v zmysle definícií vyplývajúcich z ustanovení § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH (nedodával tovar ani službu), nebol reálnym platiteľom DPH, nerealizoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť, na základe ktorého obdržal osvedčenie o registrácii pre DPH v registračnom daňovom konaní. Z uvedeného dôvodu neboli, podľa názoru krajského súdu, naplnené zákonné predpoklady, aby sa stal žalobca platcom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH), keďže v okamihu zániku právneho predchodcu žalobcu tento bol len držiteľom osvedčenia o registrácii na DPH, avšak nebol reálnym platiteľom DPH (ani raz počas svojej existencie neuhradil DPH) a zároveň žalobca nebol zdaniteľnou osobou v čase svojho vzniku a právneho nástupníctva po zániku spoločnosti

bez likvidácie.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu odvolací súd priznal právo na náhradu trov konania.

Namietal, že rozsudok krajského súdu vychádza z premisy, že žalobca podal správcovi žiadosť o registráciu pre DPH. Toto zistenie však 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, keďže vznikol rozdelením zanikajúcej spoločnosti ZARIVAR s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH. Zistenie skutkového stavu krajským súdom je podľa žalobcu nesprávne.

Poukazoval na skutočnosť, že ustanovenie § 4 ods. 6 zákona o DPH platného v rozhodujúcom čase neumožňovalo vydanie takéhoto rozhodnutia. 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. Ustanovenie § 4 ods. 6 zákona 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 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 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.

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.

S poukazom na § 3 ods. 7 a ods. 9 daňového poriadku žalobca uviedol, že uvedené ustanovenia, ako aj iné predpisy vychádzajú zo zásady rovnosti práv a povinností daňových subjektov, pričom správca dane má dbať na to, aby v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Pri rovnakom skutkovom stave v dvoch zhodných konaniach rozhodol správca dane úplne inak. Išlo práve o postup pri registrácii spoločnosti ZARIVAR s.r.o., ktorá taktiež vznikla rozdelením zanikajúcej spoločnosti M+M Business s.r.o.. Táto bola platiteľom DPH, pričom daňový úrad v prípade registrácie spoločnosti MAPUTO s.r.o. na základe jej oznámenia o skutočnosti, že vznikla ako právny nástupca platiteľa DPH, podľa rovnakého znenia zákona účinného v relevantnom čase 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. 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 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. V prípade, že by daňový úrad začal konanie o zrušenie 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 ZARIVAR 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 náležité 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.

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 „ready-made“ 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 má za to, že nevydať rozhodnutie v prípade neúplnej, či neopodstatnenej žiadosti o registráciu platiteľa DPH, by bolo porušením článku 46 Ústavy SR, ktorý upravuje právo na súdnu a inú právnu ochranu (rovnaký názor vyslovil Krajský súd v Banskej Bystrici vo svojom uznesení sp. zn. 23S/25/2013). Ak by pri zisťovaní týchto okolností daňový úrad nepostupoval podľa § 67 Daňového poriadku, odňal by svojim postupom právo žalobcovi predkladať vysvetlenia a dôkazy, čo by vyúsťovalo aj do neúplného zistenia skutkového stavu veci a porušenia práv účastníka konania.

Žalobca poukázal na rozsudok SDEÚ vo veci C-527/11 Ablesio SIA a na rozhodnutia Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/30/2014, 23S/52/2014, v ktorých 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.

Uviedol, že právo podať žiadosť o dobrovoľnú registráciu k DPH priznáva zákon každej zdaniteľnej osobe bez ohľadu na to, či vykonala v čase podania žiadosti už zdaniteľné obchody. Postačuje príprava a plánovanie realizácie zdaniteľných obchodov. Samotné vydanie živnostenských listov či zápis do obchodného registra možno považovať za zámer vykonávať ekonomickú činnosť. Zákon vychádza zo stavu, že už uvedeným okamihom sa daňový subjekt stáva zdaniteľnou osobou, pretože zápis v obchodnom registri s vydaným oprávnením na podnikanie je dostatočným dôkazom, ktorý preukazuje jeho zámer vykonávať podnikanie. V prípade žalobcu sa jedná o registráciu pre DPH na základe zákona, pričom samotný zákon predpokladá, že zdaniteľnou osobou je no vo vzniknutá spoločnosť bez nutnosti ďalšieho preukazovania akejkoľvek ekonomickej aktivity.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že nemal povinnosť zo zákona registrovať žalobcu ako platiteľa DPH a nepridelil mu identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty na základe skutočností zistených pri preverovaní splnenia atribútov zdaniteľnej osoby žalobcom podľa § 3 zákona o DPH. Právny predchodca žalobcu, spoločnosť ZARIVAR s.r.o., reálne nevykazoval odo dňa svojho vzniku,

počas svojej krátkej existencie od 15.06.2012 do 07.09.2012, znaky zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, keďže v podanom daňovom priznaní nedeclarovala žiadne náklady ani výnosy. Obchodná spoločnosť ZARIVAR s.r.o. síce bola platiteľom dane z pridanej hodnoty od 15.06.2012, ale ku dňu výmazu z obchodného registra nebola zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako to definuje § 3 zákona o DPH, t.j. reálne nevykonávala ekonomickú činnosť.

V tejto súvislosti ďalej uviedol, že overovanie skutočností, či žiadateľ vykonáva v čase podania žiadosti o registráciu pre DPH nezávisle ekonomickú činnosť, teda či je v zmysle zákona o DPH zdaniteľnou osobou, nie je v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES a ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Príkladom poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-268/83 Rompelman: „...odteraz čl. 4 nie je proti tomu, aby daňová správa vyžadovala, aby bol deklarovaný zámer potvrdený objektívnymi prvkami, ako sú špecifická spôsobilosť priestorov navrhnutých na obchodné prevádzkovanie,,.

Zároveň žalovaný konštatoval, že napadnuté oznámenie nemá právnu povahu administratívneho rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a potom, čo deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 250ja ods. 7 OSP, ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie. Uvedené ustanovenie vyjadruje zásadu rozhodovať v obdobných veciach rovnako, ktorá úzko súvisí s princípom právnej istoty.

Senát najvyššieho súdu poukazuje na to, že už v obdobnej veci rozsudkom sp. zn. 3Sžf/118/2014 zo dňa 02.12.2015, potvrdil rozsudok súdu prvého stupňa, ktorými bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého oznámenia žalovaného o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH.

„Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti „rozhodnutia“ žalovaného č. 9101304/5/3426509/12/Kes zo dňa 19.11.2012 o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2001 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2012 (ďalej len „zákon o DPH“).

Žalobca dňa 22.10.2012 v zmysle § 4 ods. 6 zákona o dani z pridanej hodnoty oznámil príslušnému

daňovému úradu skutočnosť, že sa dňom 10.10.2012 stal platiteľom DPH v dôsledku toho, že je právnym nástupcom platiteľa DPH, obchodnej spoločnosti MAPUTO s.r.o., ktorá zanikla bez likvidácie. Následne na to žalovaný správca dane nevydal žalobcovi rozhodnutie, ale listom, ktorý nazval „Oznámenie o nevydaní osvedčenia“ podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH oznámil žalobcovi, že registráciu pre DPH nevykoná a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydá.

Dôvodom nevydania osvedčenia žalobcovi o jeho registrácii pre DPH bolo, že žalovaný zrušenie právneho predchodcu žalobcu bez likvidácie rozdelením na dvadsať samostatných spoločností posúdil ako formálny prevod z dôvodu získania výhody registrácie pre daň z pridanej hodnoty pre dvadsať samostatných obchodných spoločností, ktoré na základe projektu rozdelenia obchodnej spoločnosti stali sa jej právnymi nástupcami. Správca dane vychádzal zo zistenia, že právny predchodca žalobcu, hoci bol registrovaným platcom DPH, ku dňu jeho výmazu z obchodného registra v skutočnosti nebol zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako to definuje § 3 zákona o DPH.

Krajský súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti postupu žalovaného správcu dane vychádzal z pojmov zdaniteľnej osoby a ekonomickej činnosti, definovaných ustanoveniami § 3 ods. 1 a 12 zákona o DPH.

V nadväznosti na uvedené a obsah administratívneho spisu dôvodil, že právny predchodca žalobcu v čase svojej existencie a svojho zániku nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť (nedodával tovar ani službu), nebol reálnym platiteľom DPH, nerealizoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť, na základe ktorého získal osvedčenie o registrácii pre DPH v registračnom daňovom konaní. Z uvedeného dôvodu neboli podľa názoru krajského súdu naplnené zákonné predpoklady, aby sa stal žalobca platcom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH), pretože v okamihu zániku právneho predchodcu žalobcu, tento bol len držiteľom osvedčenia o registrácii na DPH, avšak nebol reálnym platiteľom DPH (ani raz počas svojej existencie neuhradil DPH) a zároveň žalobca nebol zdaniteľnou osobou v čase svojho vzniku a právneho nástupníctva po zániku spoločnosti bez likvidácie.

Krajský súd napádaný postup žalovaného vyhodnotil ako správny, keď na oznámenie žalobcu zo dňa 12.10.2012 tohto neregistroval pre DPH postupom podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, pretože neboli splnené hmotnoprávne podmienky na registráciu žalobcu na DPH ako právneho nástupcu právnickej osoby, ktorá zanikla bez likvidácie. Z logického a gramatického výkladu predmetného ustanovenia vyplýva, že platiteľom DPH sa môže stať právnická osoba, ktorá nadobudne podnik alebo časť podniku platiteľa, ako aj zdaniteľná osoba. Z dokladov predložených žalobcom k oznámeniu nevyplýva, že žalobca nadobudol od svojho právneho predchodcu podnik alebo časť podniku na základe zmluvy o predaji podniku alebo časti podniku. Z podaní žalobcu, žalovaného ani z obsahu predloženého spisu zároveň nevyplýva, že by žalobca v čase zániku jeho právneho predchodcu a vzniku jeho nástupníctva bol zdaniteľnou osobou vykonávajúcou akúkoľvek ekonomickú činnosť ku dňu svojho vzniku a okamihu, keď sa stal právnym nástupcom zaniknutej spoločnosti bez likvidácie, t.j. ku dňu 10.10.2012.

S poukazom na ustanovenie § 69 zákona o DPH krajský súd vyvodil, že platiteľom je subjekt povinný platiť daň v dôsledku výkonu svojej podnikateľskej činnosti.

Právny predchodca žalobcu v čase svojej existencie a svojho zániku nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť v zmysle definícií vyplývajúcich z ustanovení § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH (nedodával tovar ani službu), nebol reálnym platiteľom DPH, nerealizoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť, na základe ktorého obdržal osvedčenie o registrácii pre DPH v registračnom daňovom konaní. Z uvedeného dôvodu neboli, podľa názoru krajského súdu, naplnené zákonné predpoklady, aby sa stal žalobca platcom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH), keďže v okamihu zániku právneho predchodcu žalobcu tento bol len držiteľom osvedčenia o registrácii na DPH, avšak nebol reálnym platiteľom DPH (ani raz počas svojej existencie neuhradil DPH) a zároveň žalobca nebol zdaniteľnou osobou v čase svojho vzniku a právneho nástupníctva po zániku spoločnosti bez likvidácie.

Zároveň neboli splnené ani zákonom požadované podmienky na začatie registračného konania podľa ust. § 58 ods. 1 v spojení s ust. § 67 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), t.j. osobitné (registračné) daňové konanie na základe predmetného podania žalobcu nezačalo, a preto žalovanému nevznikla povinnosť na základe takéhoto úkonu vydať akékoľvek rozhodnutie. Žalovaný žalobcu neformálnym spôsobom informoval o dôvodoch, pre ktoré ho nie je možné registrovať pre DPH a nie je možné mu vydať osvedčenie o registrácii pre DPH.

Vydaním predmetného oznámenia žalovaný neuložil žalobcovi žiadnu povinnosť, priamo mu z tohto úkonu nevniklo žiadne právo, t.j. nezmenilo sa jeho právne postavenie, nebolo začaté registračné konanie na základe právne relevantného úkonu žalobcu, a preto úkon žalovaného nemusel mať formu rozhodnutia. Krajský súd uviedol, žalovaný postupoval v intenciách zákona, keď vo veci podania navrhovateľa zo dňa 12.10.2012 konal, preveroval si skutočnosti potrebné pre zistenie skutkového stavu, podaním zo dňa 19.11.2012 doručenom žalobcovi dňa 23.11.2012 zaujal svoje stanovisko, objasnil okolnosti, pre ktoré žalobcovi nevydal osvedčenie o registrácii platiteľa DPH, pričom toto jeho podanie možno považovať za konečné rozhodnutie vo veci, voči ktorému osobitný zákon nepripúšťa opravný prostriedok, ktoré je však preskúmateľné súdom v zmysle ust. § 247 ods. 3 OSP.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu odvolací súd priznal právo na náhradu trov konania.

Namietal, že rozsudok krajského súdu vychádza z premisy, že žalobca podal správcovi žiadosť o registráciu pre DPH. Toto zistenie však 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, keďže vznikol rozdelením zanikajúcej spoločnosti MAPUTO s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH. Zistenie skutkového stavu krajským súdom je podľa žalobcu nesprávne.

Poukazoval na skutočnosť, že ustanovenie § 4 ods. 6 zákona o DPH platného v rozhodujúcom čase neumožňovalo vydanie takéhoto rozhodnutia. 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. Ustanovenie § 4 ods. 6 zákona 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 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 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.

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 právnu neistotu.

S poukazom na § 3 ods. 7 a ods. 9 daňového poriadku žalobca uviedol, že uvedené ustanovenia, ako aj iné predpisy vychádzajú zo zásady rovnosti práv a povinností daňových subjektov, pričom správca dane má dbať na to, aby v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Pri rovnakom skutkovom stave v dvoch zhodných konaniach rozhodol správca dane úplne inak. Išlo práve o postup pri registrácii spoločnosti MAPUTO s.r.o., ktorá taktiež vznikla rozdelením zanikajúcej spoločnosti BARACOA s.r.o. Táto bola platiteľom DPH, pričom daňový úrad v prípade registrácie spoločnosti MAPUTO s.r.o. na základe jej oznámenia o skutočnosti, že vznikla ako právny nástupca platiteľa DPH, podľa rovnakého znenia zákona účinného v relevantnom čase 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. 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 náležité 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.

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 „ready-made“ 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 má za to, že nadobudol postavenie platiteľa DPH zo zákona, pričom dňa 22.10.2012 oznámil správcovi dane, že sa stal platiteľom DPH ku dňu 10.10.2012 jeho zápisom do obchodného registra titulom zániku svojho predchodcu bez likvidácie podľa § 4 ods. 6 druhá veta zákona o DPH. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že daňový úrad musí vydať osvedčenie o DPH do siedmych dní odo dňa oznámenia skutočnosti predpokladanej zákonom. Zákon pri tomto druhu registrácie iný postup nepripúšťa. Úkon žalovaného má len deklaratórnu povahu, nespôsobuje vznik práv a povinností. Napriek tomu, že žalovaný nekonal a nevydal žalobcovi identifikačné číslo DPH, žalobca sa považuje za platiteľa DPH.

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, v ktorých 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.

Uviedol, že právo podať žiadosť o dobrovoľnú registráciu k DPH priznáva zákon každej zdaniteľnej osobe bez ohľadu na to, či vykonala v čase podania žiadosti už zdaniteľné obchody. Postačuje príprava a plánovanie realizácie zdaniteľných obchodov. Samotné vydanie živnostenských listov či zápis do obchodného registra možno považovať za zámer vykonávať ekonomickú činnosť. Zákon vychádza zo stavu, že už uvedeným okamihom sa daňový subjekt stáva zdaniteľnou osobou, pretože zápis v obchodnom registri s vydaným oprávnením na podnikanie je dostatočným dôkazom, ktorý preukazuje jeho zámer vykonávať podnikanie. V prípade žalobcu sa jedná o registráciu pre DPH na základe zákona, pričom samotný zákon predpokladá, že zdaniteľnou osobou je novovzniknutá spoločnosť bez nutnosti ďalšieho preukazovania akejkolvek ekonomickej aktivity.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že nemal povinnosť zo zákona registrovať žalobcu ako platiteľa DPH a nepridelil mu identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty na základe skutočností zistených pri preverovaní splnenia atribútov zdaniteľnej osoby žalobcom podľa § 3 zákona o DPH. Právny predchodca žalobcu, spoločnosť MAPUTO s.r.o., reálne nevykazoval odo dňa svojho vzniku, počas svojej krátkej existencie od 29.06.2012 do 10.10.2012, znaky zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, keďže v podanom daňovom priznaní nedeklarovala žiadne náklady ani výnosy. Obchodná spoločnosť MAPUTO s.r.o. síce bola platiteľom dane z pridanej hodnoty od 03.07.2012, ale ku dňu výmazu z obchodného registra nebola zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako to definuje § 3 zákona o DPH, t.j. reálne nevykonávala ekonomickú činnosť.

V tejto súvislosti ďalej uviedol, že overovanie skutočností, či žiadateľ vykonáva v čase podania žiadosti o registráciu pre DPH nezávisle ekonomickú činnosť, teda či je v zmysle zákona o DPH zdaniteľnou osobou, nie je v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES a ustálenou judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Príkladom poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-268/83 Rompelman: „...odteraz čl. 4 nie je proti tomu, aby daňová správa vyžadovala, aby bol deklarovaný zámer potvrdený objektívnymi prvkami, ako sú špecifická spôsobilosť priestorov navrhnutých na obchodné prevádzkovanie”.

Zároveň žalovaný konštatoval, že napadnuté oznámenie nemá právnu povahu administratívneho rozhodnutia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné. Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a potom, čo deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 250ja ods. 7 OSP, ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie. Uvedené ustanovenie vyjadruje zásadu rozhodovať v obdobných veciach rovnako, ktorá úzko súvisí s princípom právnej istoty.

Senát najvyššieho súdu už v obdobných veciach uzneseniami sp. zn. 3Sžf/70/2014 a sp. zn. 3Sžf/71/2014, obe zo dňa 04.08.2015, zrušil rozsudky súdu prvého stupňa, ktorými boli zamietnuté žaloby a zastavil konanie z dôvodu, že žalobou napadnuté oznámenia žalovaného o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, nepovažoval NS SR za administratívne rozhodnutie v zmysle § 247 ods. 1 OSP s konštitutívnymi účinkami, ktoré by zakladali, menili alebo rušili oprávnenia a povinnosti daňových subjektov. V oboch prípadoch išlo o žalobcov, ktorí sa dožadovali deklarátorného vydania osvedčenia na registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH na základe skutočnosti, že boli právny nástupcami platcu DPH, obchodnej spoločnosti ZARIVAR s.r.o., zrušenej bez likvidácie rozdelením na dvadsať samostatných obchodných spoločností.

V nadväznosti na uvedené Najvyšší súd SR dôvodil, že vo vyššie uvedených prípadoch sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane ex lege, teda mimo rozhodnutia. Ide tu o obdobný princíp ako je vykonanie zápisu záznamom v katastri nehnuteľností. Preto sa v zmysle ustanovenia § 4 ods. 6 zákona o DPH konštitutívne administratívne rozhodnutia nevydávali. Právny stav, ktorý nastal v daných veciach, senát najvyššieho súdu s poukazom na ustanovenie § 250t OSP vyhodnotil ako nečinnosť orgánu verejnej správy ohľadne právne významnej skutočnosti, ktorá nastala ex lege.

Vzhľadom k tomu, že právna otázka charakteru registrácie platiteľa DPH z titulu jeho právneho nástupníctva po zrušení jeho právneho predchodcu rozdelením, je v konaniach pred najvyšším súdom novo nastolovaná a právne názory senátov najvyššieho súdu sa v tejto otázke deklarátornosti, príp. konštitutívnosti registrácie, s prihliadnutím na cieľ sledovaný zákonom o DPH, postupne kryštalizovali a dotvárali, senát najvyššieho súdu v tejto prejednávanej veci prehodnotil svoje právne závery kreované v jeho skorších rozhodnutiach zo dňa 04.08.2015 vo veciach sp. zn. 3Sžf/70/2014 a sp. zn. 3Sžf/71/2014.

V prejednávanej veci odvolací súd prihliadol na skutočnosť, že ide opravného nástupcu obchodnej spoločnosti MAPUTO s.r.o., ktorá bola taktiež zrušená bez likvidácie rozdelením na dvadsať obchodných spoločností. Mimo iných sa právnym nástupcom tejto spoločnosti okrem žalobcu stala i obchodná spoločnosť AUBURN, s.r.o., Bancíkovej I/A, Bratislava, IČO: 47 242 485. Tejto spoločnosti, rovnako ako žalobcovi, žalovaný odmietol vydať osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, proti čomu sa obchodná spoločnosť ako právny nástupca platcu DPH, spoločnosti MAPUTO s.r.o., bránila podaním žaloby na rovnakom právnom základe ako žalobca v tejto veci. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S 16/2013 - 63 zo dňa 13.02.2014 žalobu spoločnosti AUBURN, s.r.o. zamietol a Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8Sžf/35/2014 zo dňa 18.06.2015 uvedený rozsudok súdu prvého stupňa potvrdil.

Senát najvyššieho súdu so zámerom zamedziť vytvoreniu stavu právnej neistoty pre prípady právnych nástupcov zrušenej obchodnej spoločnosti MAPUTO s.r.o., zhodne sa dožadujúcich vydania im deklarátorného osvedčenia registrácie pre DPH z titulu právneho nástupníctva po registrovanom platcovi DPH, v záujme zjednotenia rozhodovania najvyššieho súdu vo veciach s rovnakou právnou otázkou, dokonca na rovnakom skutkovom základe, v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 OSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/35/2014 zo dňa 18.06.2015, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„Predmetom súdneho prieskumu je zákonnosť rozhodnutia - oznámenia žalovaného č. 9101302/5/3426622/12/Kes 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 odchyľil 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 platitelia 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 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, leda 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 Ablesio S1A, 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 Ablessio, 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 legítimne v súlade s čl. 273 prvým odsekom smernice 2006/112 prijať príslušné opatrenia, aby zabránili zneužívaniu identifikačných čísel, osobitne podnikníku, 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.

Ustanovenie § 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 ust. §§ 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 zdaníť nadobudnutie tovaru z iného členského štátu. Týmto osobami budú osoby, ktoré nie sú platiteľmi dane, ako aj právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, Lj. 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, navyše v prejednávanom prípade nemožno hovoriť o možnom porušení čl. 46 Ústavy SR, keďže súd prvého stupňa meritorne 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 zároveň poukazuje na zjednocujúce stanovisko správneho kolégia Najvyššieho súdu SR prijatého dňa 26.05.2016 v nasledovnom znení:

I. V konaní o registrácii podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2013 daňovému úradu v prípade odmietnutia vydania osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty z právneho predpisu nevyplýva povinnosť vydať rozhodnutie so všetkými formálnymi náležitosťami. Nemožno hovoriť o porušení článku 46 Ústavy Slovenskej republiky v prípade, ak správny súd v prieskumnom konaní meritórne preskúmal rozhodnutie správcu dane označené ako "oznámenie správcu dane" bez ohľadu na jeho formu a podrobil ho zákonnosti po skutkovej a právnej stránke, považujúc ho za rozhodnutie materiálnej povahy.

II. Ak je povinnosťou členských štátov zabezpečiť správnosť zápisov do registra zdaniteľných osôb na účely zabezpečenia riadneho fungovania režimu dane z pridanej hodnoty (článok 273 Smernice č. 2006/112), nepochybne na tento účel príslušnému vnútroštátnemu orgánu prináleží overiť skutočnosť, či oznamovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, a to ešte predtým, než mu prideli identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty.

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 OSP ako vecne správny potvrdil, pričom v podrobnostiach naň odkazuje.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP 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 opravný prostriedok nie je prípustný.