

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/47/2016  
Identifikačné číslo spisu: 5014200014  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5014200014.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Petry Príbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: BALEARA spol. s r.o., so sídlom Národná 18/805, Žilina, IČO: 46 745 025, právne zastúpený: Mgr. Pavol Karman, advokát so sídlom Mariánske námestie 29/6, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/518845/2013 zo dňa 29. októbra 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/3/2014-172 zo dňa 6. apríla 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/3/2014-172 zo dňa 6. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 21S/3/2014-172 zo dňa 6. apríla 2016 postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/518845/2013 zo dňa 29.10.2013 ako aj rozhodnutia Daňového úradu Žilina č. 9500301/5/3211220/2013/Bar zo dňa 03.07.2013, ktorým podľa § 4 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) nevyhovel žiadosti žalobcu o zákonnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty zo dňa 4.6.2013.

2. Pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia krajský súd vychádzal zo záväzného právneho názoru vysloveného v uznesení Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn.6Sžf/105/2014 zo dňa 25.11.2015, ktorým na odvolanie žalobcu rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/3/2014-92 zo dňa 30.7.2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že základnou právnou otázkou hmotnoprávneho charakteru pri preskúmaní veci bola otázka, resp. problematika, či žalobcovi vznikol nárok na registráciu za platiteľa DPH za podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 3 a § 4 zákona o DPH. Krajský

súd poukázal na to, že medzi účastníkmi nebolo sporné, že žalobca musel splniť dve podmienky v konaní o zákonnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty a to s poukazom na § 3 ods. 1 a § 4 ods. 1 zákona o DPH, teda vykonávanie ekonomickej činnosti na pokračujúcej báze a preukázanie sídla vykonávania ekonomickej činnosti na účely zákona o DPH. Žalobca v žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty deklaroval dosiahnutie obratu vo výške 50 745 eur, ktorý obrat dosiahol tak, že predal spoločnosti CENTERA spol. s.r.o. potravinársku fóliu a dodávku vyfakturoval faktúrou č. 2012001 zo dňa 18.12.2012. Ekonomická činnosť žalobcu spočívala v tejto jednej obchodnej transakcii. Daňové orgány v tejto súvislosti vykonali dokazovanie, pričom nebolo zistené, že do dňa podania žiadosti o registráciu, t.j. do 04.06.2013, žalobca vykonával nejakú inú ekonomickú činnosť. Taktiež nebolo žalobcom preukázané prijatie platby za predaný tovar, pretože finančné prostriedky z účtu žiadateľa - žalobcu boli odpísané. Ďalej bolo preukázané, že v skutočnosti nedošlo ani k fyzickej dodávke tovaru podľa predloženej faktúry, nakoľko bolo zistené a žalobcom aj potvrdené, že tovar - potravinárska fólia sa stále nachádzala v prenajatých priestoroch spoločnosti SCHENKER s.r.o. a nájom za prenajaté priestory je doposiaľ, resp. bol uhrádzaný spoločnosťou ANDANTA spol. s.r.o. Podľa názoru krajského súdu v mesiaci december 2012 bola predmetom fakturácie potravinárska fólia v reťazci medzi spoločnosťami ANDANTA spol. s.r.o. - DONORA spol. s.r.o. - BALEARA spol. s.r.o. - CENTERA spol. s.r.o. s minimálnym navýšením ceny tovaru. Fyzicky sa tovar v rámci reťazca týchto spoločností nepremiestňoval. Deklarované obchody boli realizované medzi personálne prepojenými osobami, pretože spoločnosť ANDANTA spol. s.r.o., BALEARA spol. s.r.o. a CENTERA spol. s.r.o. majú štatutárneho zástupcu tú istú osobu - pani A. W., ktorá je aj štatutárnym orgánom www.sropredaj.sk <., s.r.o., t.j. spoločnosti poskytujúcej sídlo menovaným spoločnostiam.

4. S poukazom na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-77/01 Empresa, C-230/94 Enkler, C-110/94 INZO konštatoval, že konanie, u ktorého chýba vážny úmysel zahájiť ekonomickú činnosť a ktorého účelom je nadobudnúť postavenie platiteľa DPH, ktorý si môže uplatňovať právo na odpočítanie dane, status zdaniteľnej osoby nezakladá. Ďalej poukázal na to, že bolo vykonané miestne zisťovanie v sídle žalobcu (na adrese Dolné Rudiny 2956, Žilina) a to dňa 09.08.2013, o čom je vyhotovená zápisnica z miestneho zisťovania, resp. úradný záznam. Mal za to, že sídlo žalobcu nezodpovedá ekonomickej realite. V sídle spoločnosti žalobcu na budove sa nenachádzalo žiadne označenie spoločnosti BALEARA spol. s.r.o., označená bola len spoločnosť www.sropredaj.sk <., s.r.o., ktorá na základe zmluvy o poskytnutí sídla spoločnosti zo dňa 08.04.2013 poskytla žalobcovi registračné sídlo spoločnosti. Z uvedeného vyplynulo, že či už v tomto sídle alebo inde neboli prijímané žiadne obchodné rozhodnutia konateľky, keďže nebola vyvíjaná žiadna obchodná činnosť žalobcu (okrem vyššie uvedeného obchodného prípadu), ale tiež z miestneho zisťovania správcu dane na adrese sídla žalobcu, ako aj z telefonického rozhovoru s prenajímateľom obchodných priestorov, kde sídli žalobca, z ktorého bol vyhotovený úradný záznam. Námieta žalobcu, že nebolo vykonané miestne šetrenie v jeho sídle je preto bezpredmetná a samotné pustenie zamestnanca správcu dane Ing. T. do sídla žalobcu nemohlo mať žiaden vplyv na preukázané zistenia. Pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudky Súdneho dvora EÚ - C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen ) a C-268/83-D.A. ( Rompelman a E.A.Rompelman-Van Deelen proti Minister van Financiën) krajský súd uviedol, že prípad Optigen je všeobecne súdmi používaný a teda aj aplikovaný na prípady žalôb ohľadne uplatnenia nároku na odpočet DPH, keď tento nárok na odpočet DPH nie je uznaný, najmä v súvislosti s procesom dokazovania. Ani prípad Rompelman podľa názoru krajského súdu s prejednávanou vecou nesúvisí. K námietke žalobcu, že zo znenia § 3 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že pri posudzovaní ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby nie je podstatné, z koľkých úkonov táto ekonomická činnosť pozostáva a stanovenie nových povinností zo strany žalovaného pre žalobcu, t.j. vykonávanie viacerých úkonov, ktoré by v sebe zahŕňali ekonomickú činnosť je bez právneho základu a nad rámec povinností uložených zákonom o DPH, ako aj s Ústavou SR, krajský súd uviedol, že postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH môže získať len zdaniteľná osoba a preto je na tejto osobe, aby preukázala splnenie kritérií zdaniteľnej osoby. Zdaniteľnou osobou sa rozumie každá právnická alebo fyzická osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel a výsledky tejto činnosti. Čo sa rozumie ekonomickou činnosťou upravuje zákon o DPH v § 3 ods. 2 a podstatnou je skutočnosť, že táto činnosť sa vykonáva na určitej pokračujúcej báze. Túto podmienku žalobca nepreukázal, nakoľko okrem realizácie jedného zdaniteľného obchodu za obdobie od 14.12.2012 do 04.06.2013 nevykonával žalobca žiadnu

ekonomickú činnosť. Pokiaľ sa týka námietky žalobcu, že na posúdenie ekonomickej činnosti nemá vplyv to, že tovar nebol premiestňovaný zo skladu, v ktorom sa od počiatku nachádzal, krajský súd mal za to, že uvedené skutočnosti slúžili ako podporný dôkaz. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, že nesprávnosť uskutočnenej platby, resp. úhrady predmetnej faktúry bola zhojená a to vrátením omylom zaplatených peňažných prostriedkov zo strany žalobcu, ako aj riadnou úhradou faktúry, pretože ku dňu podania žiadosti finančné toky predstavujúce úhrady faktúr boli v opačnom smere ako fakturovaná dodávka. K tejto námietke krajský súd poznamenal, že uvedená skutočnosť nebola rozhodujúcim dôkazom pri zamietnutí žiadosti o registráciu platiteľa DPH. K žalobnej námietke, že právny poriadok SR umožňuje obchodovať medzi personálne prepojenými firmami, uviedol, že firmy zainteresované v obchodnom reťazci týkajúcom sa predaja a kúpy potravinárskej fólie majú rovnakého konateľa, a teda sú personálne prepojené, pričom táto skutočnosť bola jedným z nepriamych dôkazov, ktorý svedčí o účelovom uzavretí týchto obchodno-závazkových vzťahov a účelovej fakturácii kúpnych cien, čo v konečnom dôsledku svedčí o nesplnení podmienky ekonomickej činnosti žalobcu v zmysle § 3 ods. 2 zákona o DPH. Aj námietku o nedodržaní princípu právnej istoty keď spoločnosti CENTERA spol. s r.o., ktorá požiadala v obdobnom prípade o registráciu pre DPH bolo vydané osvedčenie o registrácii pre DPH vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú, nakoľko registrácia spoločnosti CENTERA spol. s r.o. za platiteľa DPH nemôže mať vplyv na zamietnutie žiadosti o registráciu za platiteľa DPH vo vzťahu k žalobcovi, ide o iný právny subjekt u ktorého bolo preukázané, že nesplnil podmienky registrácie podľa § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobca taktiež namietal, že zo strany žalovaného došlo k manipulácii s obsahom administratívneho spisu, nakoľko bolo zistené, že výpis z Obchodného registra spoločnosti DONORA spol. s r.o., ktorý je súčasťou spisového materiálu na čl. 14 a z ktorého je zrejmé, že predmetný výpis nebol do spisu doložený skôr, ako dňa 14.02.2014, nakoľko tento bol dňa 14.02.2014 vytlačený. V tejto súvislosti daňovým orgánom vytýkal aj to, že neboli dodržané ustanovenia § 65 ods. 1 a § 73 ods. 2 Daňového poriadku. Nie je zo spisového materiálu zrejmé, kedy došlo k postúpeniu veci odvolaciemu orgánu a žalovaný vydal rozhodnutie dňa 29.10.2013, t.j. po uplynutí 103 dní odo dňa podania odvolania a teda porušil ustanovenie § 65 ods. 1 Daňového poriadku. Krajský súd mal za to, že tieto žalobné námietky boli vznesené až po uplynutí predmetnej lehoty. Napriek tomu ich vyhodnotil ako nedôvodné, nakoľko bolo preukázané a zo strany žalovaného bolo doložené do súdneho spisu - upovedomenie Daňového úradu Žilina, svedčiace o tom, že odvolanie žalobcu bolo postúpené na rozhodnutie odvolaciemu orgánu. Namietanie porušenia lehôt na rozhodnutie považoval krajský súd za bezpredmetné. Uviedol, že žalobca mal možnosť brániť sa proti uvedeným skutočnostiam, napr. podaním žaloby proti nečinnosti žalovaného, resp. využitím iných prostriedkov nápravy. Rovnako súd reagoval aj vo vzťahu k námietke o vytlačení výpisov z obchodného registra po právoplatnom ukončení veci keď uviedol, že nejde o vadu, lebo ide o výpisy z verejne prístupného registra, na obsah ktorého sa prihliada v každom štádiu správneho konania a tiež aj v konaní pred súdom. Čo sa týka žurnalizovania výzvy zo dňa 19.12.2012 ide o techniku žurnalizovania spisu, čo nemá žiaden vplyv na zákonnosť rozhodnutia.

5. Krajský súd sa zaoberal aj námietkou žalobcu, že rozhodnutie žalovaného podpísala osoba, ktorá na to nie je oprávnená. S poukazom na ustanovenia organizačného poriadku Finančného riaditeľstva SR 2013 a poverenie zo dňa 12.10.2012, mal za to, že v súlade s ustanovením čl. 2 bod 2. a bod 8. IRA č. 2/2012/1000100 Podpisový poriadok finančnej správy v znení dodatku č. 1 a v nadväznosti na ustanovenie § 63 ods. 3 písm. f/ Daňového poriadku (zákon č. 563/2009 Z.z.) bol poverený plk. Ing. C. M., generálny riaditeľ sekcie daňovej a colnej na podpisovanie rozhodnutí vydaných Finančným riaditeľstvom SR vo veciach daní a poplatkov a preto táto žalobná námietka je nedôvodná. Za bezpredmetné považoval krajský súd aj žalobcom predložené vyhlásenie Ing. D. Q. zo dňa 20.05.2014 na pojednávaní konanom dňa 18.06.2014 nakoľko, tento dôkaz bol vyhotovený až v priebehu súdneho konania. Ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu, že súdu žalovaný predložil nekompletný administratívny spis, keď uviedol, že spis bol doplnený počas súdneho konania, čo nemôže byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia podľa § 250j ods. 3 O.s.p..

6. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správcom dane tvrdený právny režim plnomocenstva v daňovom konaní oproti iným konaniam sa môže vzťahovať na hmotnoprávne úkony daňových subjektov, nie však na procesné plnomocenstvo udelené advokátovi na zastupovanie v konaní, krajský súd uviedol, že

konanie pred žalovaným skončilo vydaním rozhodnutia s právoplatnosťou dňa 12.11.2013. Žalobca udelil všeobecnú plnú moc Ing. Q. T. podľa § 9 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. (išlo o splnomocnenie zo dňa 29.10.2012). V administratívnom spise sa nachádza splnomocnenie žalobcu vo vzťahu k advokátovi Mgr. H. P., datované dňa 06.12.2013, doručené na Daňový úrad Žilina dňa 19.12.2013. Udelené plnomocnenstvo bolo teda správcovi dane doručené po skončení odvolacieho konania a nemôže sa vzťahovať na správne konanie, v ktorom boli vydané napadnuté rozhodnutia. Táto námietka by mohla mať vplyv len na možnosť formulovať žalobné námietky, avšak ani v tomto ohľade žalobca nebol ukrátený na svojich právach, keďže daňový úrad ho dňa 19.12.2013 vyzval, aby ozrejmil, ktorému subjektu udelil plnú moc. Na výzvu, ktorá bola žalobcovi doručená dňa 17.01.2014 reagoval podaním, ktoré bolo doručené správcovi dane dňa 27.01.2014. Žalovaný síce pochybil, keď neumožnil právnenému zástupcovi žalobcu nahliadnuť do administratívneho spisu, ale uvedená skutočnosť už nemôže mať vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Žalobca, resp. jeho právny zástupca mal k dispozícii od žalobcu napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu. Žalobca sám mal vedomosť o dátume doručenia napadnutého rozhodnutia a teda mohol do administratívneho spisu nahliadnuť aj sám v lehote na podanie žaloby.

7. Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie, ktorým žiadal, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania krajskému súdu vytýkal nerešpektovanie záväzného právneho názoru vysloveného v uznesení Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp.zn. 6Sžf/105/2014 zo dňa 25.11.2015, ktorým na odvolanie žalobcu rozsudok krajského súdu č.k. 21S/3/2014-92 z 30.07.2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd svoje rozhodnutie napriek tejto skutočnosti nedostatočne odôvodnil, čím sa žalobcovi odňala možnosť konať pred súdom. Zároveň krajský súd vec nesprávne právne posúdil a neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonával navrhnuté dôkazy a na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Žalobcovi nie je zrejmé, aké dôvody viedli krajský súd ku konštatácii, že medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca musí splniť na účely zákonnej registrácie pre DPH aj podmienku vykonávania ekonomickej činnosti na pokračujúcej báze, keďže splnenie tejto podmienky žalobca opakovane namietal. Krajský súd sa nedostatočne vysporiadal aj s otázkou udelenia plnej moci právnenému zástupcovi žalobcu v súvislosti s neumožnením nahliadnutia do spisového materiálu, keď na jednej strane uviedol, že postup žalovaného nebol správny, no na strane druhej konštatoval, že uvedená skutočnosť mala vplyv na formulovanie žalobných námietok avšak v konečnom dôsledku nemala vplyv na prejednávajúcu vec. V tejto súvislosti zdôraznil, že z dôvodu tohto pochybenia správneho orgánu bol nútený až po podaní žaloby uskutočniť v predmetnom konaní vyjadrenie zo dňa 28.04.2014 resp. zo dňa 28.04.2014, na ktoré krajský súd nemal prihliadať. Poukazujúc na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS/168/2012 mal za to, že uvedeným konaním bol žalobcovi sťažený prístup k spravodlivému súdному konaniu pri zachovaní rovnosti strán v konaní. Neumožnením nahliadnuť do spisového materiálu došlo taktiež k porušeniu povinnosti zachovávať kontradiktórnosť konania a práva na spravodlivé súdne konanie. Žalovaný pochybil aj v súvislosti s predkladaním spisového materiálu krajskému súdu, keď tento nepredložil v súlade s § 250d ods. 1 O.s.p., pričom krajský súd sa s touto skutočnosťou žiadnym spôsobom nevyrovnal. Nepredloženie úplného spisového materiálu tak ako je vymedzený judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je dôvodom na zrušenie rozhodnutia podľa § 250j ods. 3 O.s.p. Zároveň vyslovil aj pochybnosti svedčiace o manipulácii s obsahom spisového materiálu, keď žalovaný dodatočne v priebehu súdneho konania dopĺňal spisový materiál o nové listiny, z ktorými sa nemal možnosť oboznámiť pri formulovaní žalobných dôvodov. Uviedol, že dôkaz zabezpečený po právoplatnom skončení administratívneho konania je neprípustný. Na takéto listinné dôkazy žalovaného doložené až v priebehu súdneho konania krajský súd prihliadal, avšak na listinné dôkazy predložené žalobcom (vyhlásenie Ing. Q.) predložené na súdnom pojednávaní krajský súd neprihliadal. Krajský súd nedostatočne zdôvodnil ani to, z akého dôvodu považoval judikatúru Súdného dvora EÚ predloženú žalobcom za neprijateľnú. V súvislosti s konštatovaním krajského súdu, že k fyzickej dodávke tovaru nedošlo uviedol, že spôsob dodania, odovzdania tovaru a nadobudnutia vlastníckeho práva je vecou dohody zmluvných strán, pričom krajský súd sa týmito skutočnosťami nezaoberal. Za nedostatočné považoval aj odôvodnenie krajského súdu vo vzťahu k miestnemu zisťovaniu správcu dane, týkajúcejmu sa preverovania reálneho ekonomického sídla žalobcu, keď napriek žiadosti jeho splnomocnenej zástupkyne sa správca dane odmietol do jeho sídla dostaviť. Záverom

žalobca opakovane spochybňoval, či rozhodnutie žalovaného bolo podpísané poverenou osobu.

8. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že rozsudok krajského súdu považuje za vydaný v súlade s právnymi predpismi a preto žiadal, aby ho odvolací súd potvrdil.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

10. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

11. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

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

13. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) teda nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou, rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania. Nie je preto úlohou najvyššieho súdu v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v správnom súdnictve, prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdeným nezákonným rozhodnutím.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

15. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/518845/2013 zo dňa 29.10.2013, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9500301/5/3211220/2013/Bar zo dňa 03.07.2013, ktorým podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH nevyhovel žiadosti žalobcu o zákonnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty a osvedčenie o registrácii pre DPH nevydal.

16. Podľa ustanovenia § 4 ods. 1, 4, 5, 7, 9 zákona o DPH,

(1) Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790,- €, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat podľa prvej vety.

(4) 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.

(5) 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 pridelí 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“).

(7) Na účely tohto zákona sa prevádzkarňou rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania.

(9) Na účely tohto zákona sa obratom rozumejú výnosy (príjmy) bez dane z dodávaných tovarov a služieb v tuzemsku okrem výnosov (príjmov) z tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 36 a podľa § 40 až 42. Výnosy (príjmy) z poisťovacích služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37, a finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 39, sa nezahŕňajú do obratu, ak tieto služby sú poskytované pri dodaní tovaru alebo služby ako doplnkové služby. Do obratu sa nezahŕňajú výnosy (príjmy) z príležitostne predaného hmotného majetku okrem zásob a výnosy (príjmy) z príležitostne predaného nehmotného majetku.

17. Podľa § 63 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

18. Podľa § 63 ods. 2 citovaného zákona, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

19. Podľa § 63 ods. 5 cit. zákona, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

20. Podľa § 74 ods. 2 cit. zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

21. Podľa § 2 ods. 1 a 3 Obchodného zákonníka

(1) Podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.

(3) Sídлом právnickej osoby a miestom podnikania fyzickej osoby je adresa, ktorá je ako sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom. Právnická osoba alebo fyzická osoba musí preukázať, že má k

nehnutelnosti alebo jej časti, ktorej adresa je ako jej sídlo alebo miesto podnikania zapísaná v obchodnom registri alebo v živnostenskom registri, alebo v inej evidencii ustanovenej osobitným zákonom, vlastnícke právo alebo užívacie právo, ktoré užívanie nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania nevylučuje, alebo súhlas vlastníka nehnuteľnosti alebo jej časti so zápisom nehnuteľnosti alebo jej časti ako sídla alebo miesta podnikania do obchodného registra, živnostenského registra alebo inej evidencie ustanovenej osobitným zákonom.

22. Zmyslom a účelom platnej právnej úpravy správneho súdnictva je poskytovať efektívnu ochranu verejným subjektívnym právam fyzických a právnických osôb. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy SR). Ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami ako ten, o koho práva v konaní ide. Riadny chod spravodlivosti v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR zaväzuje súdy a orgány verejnej správy na odôvodňovanie rozhodnutí.

23. Požiadavka na efektívnu ochranu práv pred súdmi a spravodlivý proces je zabezpečená len v prípade, ak je účastníkovi konania umožnené nahliadať do spisu (§ 23 ods. 1 daňového poriadku) a oboznamovať sa so všetkými podkladmi pre vydané rozhodnutie správneho orgánu. Len takýmto postupom bude zabezpečené, aby sa účastník konania mohol patrične hájiť a reagovať na všetky sporné okolnosti žalobnými námietkami.

24. Základné zásady správy daní upravuje ust. § 3 daňového poriadku, v zmysle ktorého sa (okrem iného) pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určeniu a vyrubeniu dane.

25. Žalobca namietal, že správca dane, žalovaný ani krajský súd neakceptovali jeho zaevidované sídlo podnikania ako miesto výkonu podnikateľskej činnosti t.j. ako miesto podnikania v zmysle § 4 ods. 1 zákona o DPH.

26. Sídlo podnikania sa viaže na podnikanie právnickej osoby a miesto podnikania je späté s podnikaním fyzickej osoby. Vymedzenie sídla a miesta podnikania podriadila zákonná úprava (§ 2 ods. 3 ObZ) zásade reálneho sídla, resp. miesta podnikania. To znamená, že rozhodujúce sa stalo miesto (adresa), odkiaľ je právnická osoba riadená, kde sú umiestnené jej riadiace orgány.

27. Odvolací súd sa oboznámil so Zmluvou o poskytnutí sídla spoločnosti zo dňa 08.04.2013, uzavretou medzi spoločnosťou [www.sropredaj.sk](http://www.sropredaj.sk), s.r.o. ako poskytovateľom a žalobcom ako objednávateľom, z ktorej vyplýva, že predmetom danej zmluvy je len oprávnenie objednávateľa používať označenie adresy nebytových priestorov ako svoju obchodnú adresu a adresu svojho sídla s tým, že pošta, vrátane doporučenej, bude uschovávaná v priestoroch poskytovateľa a objednávateľ bude upozornený na každú došlú zásielku. Z uvedeného textu vyplýva, že predmetom danej zmluvy nie je poskytovanie - prenájom priestorov na reálny výkon podnikateľskej činnosti, t.j. sídla, kde sa podľa európskej judikatúry prijímajú rozhodnutia a realizujú podnikateľské zámery, pričom daný priestor by mal poskytovať personálne a materiálne podmienky pre podnikateľskú činnosť, ale ide len o formálne využitie danej adresy („schránku“). O formálnom charaktere sídla spoločnosti žalobcu svedčilo aj zisťovanie správcu dane, ktoré len potvrdilo obsah Zmluvy o poskytnutí sídla spoločnosti.

28. Žalobca v odvolaní namietal aj správnosť záveru krajského súdu, podľa ktorého, pre potreby ustanovenia § 4 ods. 1 zákona o DPH pri registrácii pre DPH je nevyhnutná pokračujúca báza nezávislej

ekonomickej činnosti, keďže z textu tohto ustanovenia ani § 3 ods. 1 a 2 zákona takáto povinnosť priamo nevyplýva.

29. Pri neexistencii explicitného ustanovenia v zákone, vyplňajú právnu medzeru smernice, nariadenia aj rozsudky Súdneho dvora EÚ.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na článok 9 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v bode 1. ktorého sa uvádza: "Zdaniteľná osoba" je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhladnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. "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.

31. Podnikaním je podľa Obchodného zákonníka len taká činnosť, ktorú vykonáva podnikateľ (§ 2 ods. 2, § 23), a zároveň kumulatívne spĺňa všetky znaky, ktoré požaduje zákon, teda tie, ktoré sú taxatívne vymenované v odseku 1. Sú to: samostatnosť, sústavnosť, uskutočňovanie vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť, za účelom dosiahnutia zisku. Požiadavka sústavnosti vylučuje z podnikateľskej činnosti takú činnosť, ktorá sa vykonáva náhodne, výnimočne, prípadne príležitostne.

32. Povinnosť registrácie bude mať zdaniteľná osoba so sídlom alebo miestom podnikania v tuzemsku (stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania), keď dosiahne obrat za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov 49 790,- €, bez DPH. Do obratu sa nezahŕňajú výnosy (príjmy) z príležitostne predaného hmotného majetku okrem zásob a výnosy (príjmy) z príležitostne predaného nehmotného majetku. Suma 49 790,- € sa teda v prípade slovenského podnikateľa počíta najmä z obchodov poskytnutých slovenským odberateľom a to najmä obchodov pravidelných (nie príležitostných), ktoré nie sú oslobodené od DPH.

33. Z obsahu žiadosti o registráciu DPH podanej žalobcom dňa 04.06.2013 vyplýva, že ide o zákonnú registráciu, pretože podkladom pre podanie žiadosti bol deklarovaný obrat žalobcu, preukázaný jednou faktúrou č. 2012001 zo dňa 18.12.2012 vo výške 50 745,- €, za predchádzajúce 1-ročné obdobie a nie predložený relevantný podnikateľský zámer pre budúce obdobie s určením predpokladaného obratu.

34. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, na účely tohto zákona, faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry. Podľa ustanovenia § 74 ods. 1 písm. g/ a i/ zákona o DPH, okrem iných v zákone špecifikovaných údajov, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať základ dane pre každú sadzbu dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť, okrem výšky dane uplatnenej podľa osobitnej úpravy v § 66.

35. V danom prípade žalobca ako dôkaz o svojich výnosoch predložil jedinú faktúru, ktorá neobsahovala údaj o výške základu dane, výške dane, ktorú je povinný podnikateľ pre účely zákona o DPH vo faktúrach uvádzať. Zároveň nešlo o dodávku v hodnote do 100,- €, kedy by bolo možné vystaviť zjednodušenú faktúru bez uvedených údajov.

36. Krajský súd a pred ním aj daňové orgány teda dospeli k správne právne názoru, že zo strany žalobcu neboli splnené obe podmienky pre registráciu pre DPH z dôvodu, že žalobca nepreukázal vykonávanie ekonomickej činnosti na pokračujúcom základe a nepreukázal existenciu reálneho sídla spoločnosti, kde vykonáva podnikateľské rozhodnutia a riadiacu činnosť, teda podmienky, ktoré je potrebné súčasne splniť na účely registrácie pre DPH.

37. Z obsahu spisu nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že by správca dane postupoval voči nemu diskriminačne, odlišne ako v iných obdobných prípadoch. Správnosť postupu a rozhodnutí správcu

dane v iných konaniach nie je predmetom tohto súdneho prieskumu.

38. Procesné pochybenie správcu dane, ktorým neumožnil právnenému zástupcovi žalobcu oboznámiť sa s obsahom spisu po vydaní druhostupňového rozhodnutia, nevyhodnotil odvolací súd ako vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného (§ 250i ods. 3 O.s.p.). V procese daňového konania bol zástupca žalobcu predvolaný na ústne pojednávanie, ktorého sa dňa 24.6.2013 zúčastnil a vyjadril sa vo veci. Rozhodnutia daňových orgánov vychádzali najmä z dôkazných prostriedkov predložených samotným žalobcom, a dodatočne vykonané vlastné šetrenie správcu dane nemalo vplyv na ich iné vyhodnotenie. V zmysle ustálenej judikatúry, účelom súdneho konania podľa piatej časti druhej hlavy O.s.p. nie je zrušenie rozhodnutí správnych orgánov len za účelom odstránenia procesných väd, ak by nové konanie neprinieslo pre účastníka konania priaznivejšie rozhodnutie vo veci samej. Nie je preto účelné, aby rozhodnutie žalovaného bolo zrušené len z dôvodu, aby mal právny zástupca žalobcu možnosť nahliadnuť do spisu správneho orgánu za účelom oboznámenia sa s podkladmi pre rozhodnutie, ktoré vychádzalo najmä z dôkazných prostriedkov predložených priamo žalobcom, pričom tento úkon by nemal vplyv na priaznivejšie rozhodnutie pre žalobcu. Odvolací súd pritom nezistil, že by zo strany krajského súdu boli porušené procesné práva žalobcu. Z obsahu súdneho spisu je zrejmé, že žalobcovi, resp. jeho právnenému zástupcovi bolo umožnené nahliadanie do spisu, robenie fotokópií zo spisového materiálu. Zároveň nebolo zistené, že by zo strany žalovaného bol do spisu založený dôkazný prostriedok s ktorým by mu súd neumožnil sa oboznámiť. Uvedené platí aj vo vzťahu k žalobcom namietanému procesnému pochybeniu týkajúcemu sa nedodržania lehoty na rozhodnutie odvolacieho orgánu, keď tento nedostatok mohol žalobca namietať resp. domáhať sa nápravy už v konaní pred daňovými orgánmi s použitím iných prostriedkov nápravy. Absenciu resp. doplnenie administratívneho spisu v priebehu súdneho konania o listiny (upovedomenie o postúpení veci odvolaciemu orgánu a výpisy z obchodného registra) taktiež nemožno vzhľadom na ich povahu považovať za vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť rozhodnutia. K námietke žalobcu ohľadom nedostatku oprávnenia generálneho riaditeľa sekcie daňovej a colnej vydať druhostupňové rozhodnutie odvolací súd uvádza, že oprávnenie vyplýva z interného organizačného poriadku žalovaného, námietka žalobcu v tomto smere nie je dôvodná. Odvolací súd nemohol vyhodnotiť ako nesprávny ani postup krajského súdu, keď sa nezaoberal vyhlásením Ing. D. Q. zo dňa 20.05.2014, ktoré žalobca predložil v súdnom konaní. Krajský súd vychádzal zo skutkového stavu zisteného v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.) a preto naň nebol povinný prihliadať.

39. Najvyšší súd Slovenskej republiky po posúdení relevantnosti odvolacích námietok aj s prihliadnutím na rešpektovanie zásady hospodárnosti konania konštatuje, že rozsudok krajského súdu je vecne správny a preto ho podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

40. O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

41. 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 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.