

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/2/2017
Identifikačné číslo spisu: 1013200133
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1013200133.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: KINROSS, s.r.o., IČO: 47 242 400, Bancíkovej 1/A, Bratislava, zastúpený: Advokátska kancelária Marônek & Partners, s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 9101302/5/3426669/12/Kes zo dňa 19. novembra 2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/15/2013-63 zo dňa 12. septembra 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/15/2013-63 zo dňa 12. septembra 2014 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 9101302/5/3426669/12/Kes zo dňa 19.11.2012 o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom ku dňu vydania napadnutého administratívneho rozhodnutia (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“)

Krajský súd v napadnutom rozsudku uviedol, že žalobca žalobu odôvodnil skutočnosťou, že voči takémuto správnomu aktu neexistuje možnosť podania riadneho opravného prostriedku a nadobudlo právoplatnosť doručením žalobcovi dňa 23.11.2012. Namietal, že je obchodnou spoločnosťou, ktorá vznikla ako právny nástupca obchodnej spoločnosti MAPUTO, s.r.o., so sídlom na Bancíkovej ul. 1/A v

Bratislave, ktorá bola registrovaným platiteľom DPH, mal pridelené IČ DPH a zanikol bez registrácie rozdelením. Na základe projektu rozdelenia vznikol žalobca ako nástupnícka spoločnosť, ktorá dňa 22.10.2012 podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. oznámil daňovému úradu skutočnosť, že dňom 10.10.2012 sa stal platiteľom DPH z dôvodu právneho nástupníctva pôvodného platiteľa DPH. Následne žalovaný nevydal rozhodnutie ale len listom žalobcovi oznámil, že registráciu pre DPH nevykoná a osvedčenie o registrácii nevydá z dôvodu, že zistil skutočnosť v zmysle ktorých právny predchodca žalobcu, ktorý získal postavenie platiteľa DPH ku dňu svojho zániku nebol zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku ďalej uviedol, že otázkou možnosti súdneho prieskumu „Oznámenia“ sa zaberá ako s predbežnou otázkou. V preskúmvanej veci bolo potrebné posúdiť, či je možné považovať oznámenie žalovaného zo dňa 19.11.2012 za rozhodnutie a či je možné ho súdne preskúmať. Pri posudzovaní tejto otázky konštatoval, že i keď ide o úkon žalovaného vo forme vydania neformálneho rozhodnutia - oznámenia, podľa názoru súdu takýto úkon odporcu je preskúmateľný v rámci skúmania zákonnosti postupu žalovaného v súlade s ustanovením § 247 ods. 3 O.s.p. a § 244 ods. 3 O.s.p., pretože sa dotýka záujmov žalobcu.

Krajský súd citoval ustanovenia § 163, § 58 ods. 1 a 4, § 67 ods. 1 až 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutého administratívneho rozhodnutia (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“), § 81 ods. 2, 4, 5, § 4 ods. 6 a § 69 zákona č. 222/2004 Z.z. a uzavrel, že žalovaný postupoval v danom prípade správne, keď na oznámenie žalobcu zo dňa 22.10.2012 tohto neregistroval pre DPH postupom podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože neboli splnené hmotnoprávne podmienky na registráciu žalobcu na DPH ako právneho nástupcu právnickej osoby, ktorá zanikla bez likvidácie. Zároveň neboli splnené ani zákonom požadované podmienky na začatie registračného konania podľa § 58 ods. 1 v spojitosti s § 67 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., 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. Podľa názoru súdu žalovaný postupoval v intenciách zákona, keď vo veci podania navrhovateľa zo dňa 12.10.2012 konal, preveroval si skutočnosť 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 O.s.p.

II.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného - „Oznámenie“ zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne rozsudok krajského súdu zruší, vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie a prizná mu náhradu trov konania z dôvodu, že súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

V dôvodoch obširného odvolania v podstate namietal, že rozsudok krajského súdu vychádza z premisy, že 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 č. 222/2004 Z.z. 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.

V ďalšej časti odvolania poukazyval na skutočnosť, že ustanovenie § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. platného v rozhodujúcom čase, t.j. ku dňu 15.01.2013 neumožňovalo vydanie takéhoto rozhodnutia.

III.

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, a to splnenia atribútov zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z.z. Právny predchodca žalobcu, spoločnosť MAPUTO, s.r.o., nevykazovala atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., (v zmysle ktorého je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa ods. 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti) napriek tomu, že bola registrovaná ako platiteľ pre daň. Z podaných daňových priznaní vyplýva, že v skutočnosti nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť. Daňový úrad je povinný vydať osvedčenie o registrácii iba v prípade, ak sú naplnené zákonom stanovené predpoklady. Vydané „Oznámenie“ o nevydaní osvedčenia bolo v súlade so zákonom o DPH. V tom období zákon č. 222/2004 Z.z. ani zákon č. 563/2009 Z.z. neukladal správcovi dane vydať v prípade žalobcu rozhodnutie.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a uznesením sp. zn. 3Sžf/117/2014 zo dňa 06.10.2015 zrušil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/15/2013-63 zo dňa 12.09.2014 a konanie zastavil.

Ústavný súd Slovenskej republiky nálezom č. k. III. ÚS 91/2016-74 zo dňa 17.05.2016 rozhodol, že základné právo žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 36 ods. 1, 2 Listiny základných práv a slobôd a právo na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd boli porušené uznesením Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/117/2014 zo dňa 06.10.2015. Predmetné uznesenie Najvyššieho súdu SR zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

V obdobných veciach došlo v rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR k rozdielnym právnym názorom, čo mohlo vytvoriť stav právnej neistoty. Na základe prehodnotenia právnych názorov, ako aj vychádzajúc z judikatúry Ústavného súdu SR odvolací súd v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 O.s.p. odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/35/2014 zo dňa 18.06.2015 a sp. zn. 3Sžf/118/2014 zo dňa 02.12.2015, ktorý prešiel aj následným testom ústavnosti (uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 562/2016 zo dňa 20.07.2016).

„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 je aj v súlade s jeho systematickým výkladom. Registrácia pre DPH, či už na základe dosiahnutého obratu alebo dobrovoľnej registrácie sa vzťahuje na zdaniteľné osoby, a niet rozumného dôvodu predpokladať, že v prípade postupu o aký šlo vo veci samej, teda registrácie právnych nástupcov platiteľov DPH, by zákonodarca ako dôsledok právnej úpravy zamýšľal, aby boli registrované na DPH aj osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami. Nie každý právny nástupca bez likvidácie zaniknutého platiteľa DPH sa stáva automaticky platiteľom DPH, ale môže sa ním stať len právny nástupca, ktorý bol aj zdaniteľnou osobou podľa zák. o DPH.

Žalobca poukázal na rozsudok SDEÚ C-527/11 Ablesio SIA, v ktorom súdny dvor dospel k záveru, že čl. 213, 214 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu odmietol prideliť identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty spoločnosti len preto, že táto spoločnosť podľa uvedeného úradu nedisponuje hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na výkon prihlasovanej ekonomickej činnosti a že vlastníkov podielov na základnom imaní tejto spoločnosti už

bolo viackrát pridelené takéto číslo pre spoločnosti, ktoré v skutočnosti nikdy nevykonávali ekonomickú činnosť, a ktorých podiely na základnom imaní boli prevedené krátko po pridelení uvedeného čísla, bez toho, aby dotknutý daňový úrad na základe objektívnych skutočností preukázal, že existujú vážne nepriame dôkazy umožňujúce dospieť k podozreniu, že pridelené identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či uvedený daňový úrad poskytol vo veci samej vážne nepriame dôkazy o existencii nebezpečenstva podvodu.

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

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

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 plení. 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. Týmito osobami budú osoby, ktoré nie sú platiteľmi dane, ako aj právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, t.j. ide o všetky rozpočtové, príspevkové organizácie a iné právnické osoby, ktoré nevykonávajú podnikateľskú činnosť. Pôjde o také prípady, ak tieto osoby nadobudnú tovar z iného členského štátu a hodnota tohto tovaru dosiahne 420 000 Sk (10

000 €) za kalendárny rok. Potom budú povinné podať žiadosť o registráciu pre daň. Na základe toho budú povinné platiť daň podľa tohto zákona a podávať daňové priznania. Týmto osobám bude pridelené identifikačné číslo pre daň, ktoré budú používať pri objednávaní tovarov z iných členských štátov (Ministerstvo financií SR k čl. I. Dôvodová správa k zákonu č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty [Systém ASPI] NRSR - Národná rada SR ASPI_ID LIT36385SK. Dostupné v Systéme ASPI. ISSN: 1339-133X).

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

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

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

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

Je nepochybné, že z právneho poriadku nevyplýva daňovému úradu v prípade odmietnutia vydania osvedčenia o registrácii pre DPH povinnosť vydať rozhodnutie so všetkými formálnymi náležitosťami, 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.“

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods.

1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, keďže žalobca úspešný nebol a žalovanému v takomto konaní náhrada trov neprináleží.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.