

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/6/2017  
Identifikačné číslo spisu: 1013200658  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1013200658.1

## 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: LECKAUN, s.r.o., IČO: 47 241 161, 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. 9101302/5/497313/13/Mol zo dňa 6. februára 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/88/2013-62 zo dňa 10. apríla 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/88/2013-62 zo dňa 10. apríla 2015 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. 9101302/5/497313/13/Mol zo dňa 06.02.2013 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 odôvodnení rozsudku citoval ustanovenia § 3 ods. 3 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.“), § 3 ods. 1, 3, § 4 ods. 4, 5, 6, zákona č. 222/2004 Z.z., judikatúru Súdneho dvora EÚ a dospel k záveru, že nie je možné súhlasiť s námietkou žalobcu týkajúcou sa nadobudnutia jeho postavenia platiteľa DPH ex lege (ktorým

sa mal stať v dôsledku svojho právneho nástupníctva ) a ani s námietkou, že napadnuté rozhodnutie je nulitným rozhodnutím, pretože na jeho vydanie nebol žalovaný kompetentným a rovnako ani s námietkou, že oznámenie žalovaného zo dňa 06.02.2013 nie je možné považovať za rozhodnutie v zmysle ustanovenia § 244 ods. 3 O.s.p. a z toho dôvodu nespĺňajúce podmienky súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p.

Úmyslom žalobcu podľa názoru krajského súdu bolo zabezpečiť pre tieto nové spoločnosti registráciu pre DPH zo zákona, aby sa obišiel proces dobrovoľnej registrácie a povinnosť zložiť zábezpeku na daň v zmysle § 4c zákona č. 222/2004 Z.z. a to s cieľom „predať“ takéto spoločnosti oveľa výhodnejšie ako by to bolo v prípade neplatcov DPH.

## II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, alternatívne zruší rozsudok krajského súdu, vec mu vráti na ďalšie konanie a prizná náhradu trov konania z dôvodu, že súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

V dôvodoch rozsiahleho odvolania a doplnenia odvolania namietal, že súd vychádzal z premisy, že žalobca podal správcovi dane žiadosť o registráciu pre DPH, avšak toto zistenie nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a je chybné, pretože v zmysle § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. žalobca oznámil daňovému úradu skutočnosť, že sa dňom vzniku (t.j. zápisom do obchodného registra) stal platiteľom DPH. Z hľadiska predmetného ustanovenia bol daňový úrad zo zákona povinný vykonať registráciu tohto subjektu pre DPH ku dňu jeho vzniku a vydať mu osvedčenie o registrácii DPH. Iný procesný postup daňového úradu ani iné rozhodnutie vo veci zákon neupravuje. Akýkoľvek iný postup nemá oporu v zákone, a preto je rozhodnutie žalovaného, resp. oznámenie daňového úradu o nevykonaní registrácie nezákonné a nulitné, rovnako ako aj postup, ktorý vydaniu tohto rozhodnutia predchádzal.

V ďalšej časti odvolania uviedol, že ak má 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. Žalovaný bez toho, aby vykonal náležité šetrenie a náležite zistil skutkový stav, a bez toho, aby umožnil subjektu vyjadriť sa k podkladu rozhodnutia a uplatniť svoje návrhy a vyjadrenia a predložiť dôkazy na podporu svojich tvrdení, si nemôže urobiť úsudok o tom, či je daný subjekt možné považovať za zdaniteľnú osobu, najmä ak voči konečnému rozhodnutiu vo veci nie je možné podať riadny opravný prostriedok.

V tomto konkrétnom prípade poukázal na skutočnosť, že aj spoločnosť - ZARIVAR, s.r.o., vznikla rovnako ako žalobca, t.j. rozdelením zanikajúcej spoločnosti M+M Business, s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH, pričom daňový úrad v prípade spoločnosti ZARIVAR, s.r.o., túto na základe jej oznámenia o skutočnosti, že vznikla ako právny nástupca platiteľa DPH, riadne registroval pre DPH a vydal jej osvedčenie o DPH bez toho, aby daňový úrad skúmal, či ku dňu svojho vzniku spĺňala atribúty zdaniteľnej osoby alebo nie. Pre úplnosť uviedol, že v čase vzniku spoločnosti ZARIVAR, s.r.o., platila rovnaká právna úprava § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. ako v čase vzniku žalobcu. Vystáva teda otázka, prečo nebol rovnaký postup uplatnený aj pri vzniku žalobcu. V tejto súvislosti považoval za dôležité uviesť, že týmto procesným postupom žalovaný porušil aj ďalšiu zo základných zásad daňovej správy, a to zásadu jednotnosti postupu a rovnosti účastníkov konania vyjadrenú v ustanovení § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorej platí, že správca dane má dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Porušením tejto zásady žalovaným vyvstáva pre účastníkov v obdobných prípadoch stav značnej právnej neistoty, kedy nie je možné predpokladať ako bude žalovaný v skutkovo rovnakých prípadoch postupovať. Protichodné závery vyslovené v analogických prípadoch neprispievajú k naplneniu účelu princípu právnej istoty, ktorý je jedným z hlavných atribútov právneho štátu. Takéto rozhodovanie spochybňuje do istej miery objektivitu a elimináciu svojvôle rozhodovania štátnych orgánov, keďže sa účastník nemôže spoliehať na obsah právoplatného a právne správneho predchádzajúceho rozhodnutia v analogickej, takmer totožnej veci za

platnosti tej istej zákonnej úpravy. Je taktiež nevyhnutné zabezpečiť právnu istotu účastníkov založenú na požiadavke, aby v čase prijatia určitého rozhodnutia, akým je aj rozhodnutie o rozdelení spoločnosti s právnym nástupníctvom, v tom zmysle, aby účastník vedel aké budú následky tohto rozhodnutia podľa objektívneho a aktuálne platného práva.

Postup žalovaného, ak nevydal rozhodnutie o zamietnutí žiadosti o registráciu, ale túto skutočnosť žalobcovi oznámil len „neformálne“ listom, nie je súladný ani s ustanovením § 63 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., v zmysle ktorého rozhodovať o právach a povinnostiach možno len rozhodnutím. Nevydať rozhodnutie v prípade neúplnej, či neopodstatnenej žiadosti platiteľa DPH by bolo porušením článku 46 Ústavy SR, ktorý upravuje právo na súdnu a inú právnu ochranu.

Záverom uviedol, že o skutočnosti, že žalovaný nemohol podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. platnom v rozhodnom čase rozhodnúť o nevykonaní registrácie svedčí aj posledná novela zákona č. 222/2004 Z.z. vykonaná zákonom č. 360/2013 Z.z., ktorou bolo ustanovenie § 4 ods. 4 (predtým ods. 6) doplnené.

III.

Žalovaný sa vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu pridržiaval svojho vyjadrenia podaného k žalobe a keďže nenastali žiadne iné skutočnosti na strane žalovaného, ktoré by Oznámenie Daňového úradu Bratislava zmenili, navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť.

V písomných dôvodoch ďalej uviedol, že žalobca je obchodnou spoločnosťou zapísanou v obchodnom registri Okresného súdu Bratislava 1., odd. Sro, vložka č. 83817/B, ktorá vznikla ako právny nástupca obchodnej spoločnosti ZARIVAR s.r.o., so sídlom na Bancíkovej 1/A, 821 03 Bratislava, IČO: 47 239 387. Táto spoločnosť bola registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty odo dňa 15.06.2012 a zanikla bez likvidácie rozdelením dňa 07.09.2012, t.j. po 84 dňoch na dvadsať samostatných spoločností, ktoré sa stali jej právnymi nástupcami. Jednou z týchto dvadsiatich spoločností je i žalobca. Krátko po rozdelení dňa 10.09.2012 oznámil žalobca tieto skutočnosti Daňovému úradu Bratislava a zároveň v tom istom podaní žiadal, aby Daňový úrad Bratislava podľa ustanovenia § 4 od. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. registroval spoločnosť pre daň z pridanej hodnoty, vydal jej osvedčenie o registrácii pre DPH a pridelil jej identifikačné číslo pre DPH.

Žalobca oznámil žalovanému, že sa stal platiteľom DPH dňa 10.09.2012 v zmysle § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalovaný vydal dňa 06.02.2013 Oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z.

Žalobca nesprávne posúdil svoju oznamovaciu povinnosť voči žalovanému, keďže táto sa vzťahuje na zdaniteľné osoby, ktoré sú právnym nástupcom platiteľa, čiže ustanovenie § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. sa na žalobcu nevzťahovalo.

Žalovaný nemal povinnosť zo zákona registrovať žalobcu ako platiteľa DPH a ani ho neregistroval, nevydal mu osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty a nepridelil mu identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty na základe zistených skutočností pri preverovaní splnenia atribútov zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z.z.

Daňový úrad je povinný vydať osvedčenie o registrácii iba v prípade, ak sú naplnené zákonom stanovené predpoklady. Právna norma jednoznačne stanovuje, že nie každý právny nástupca platiteľa DPH sa stáva automaticky platiteľom DPH, ale iba taký právny nástupca, ktorý je zdaniteľnou osobou sa stáva platiteľom DPH. Keďže žalobca nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z.z., nemohol sa dňom svojho vzniku stať platiteľom dane z pridanej hodnoty zo zákona, aj keď je právnym nástupcom platiteľa DPH.

Žalovaný nemal pochybnosti o skutočnosti, že žalobca ku dňu svojho vzniku dňa 07.09.2012

nevykazoval základné atribúty zdaniteľnej osoby. Tieto odvodil od skutočnosti, že ani právny predchodca žalobcu spoločnosť ZARIVAR, s.r.o. reálne nevykazoval odo dňa svojho vzniku t.j. od 15.06.2012 atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty až ku dňu svojho zániku, t.j. ku dňu 07.09.2012.

Žalovaný vyhodnotením atribútov zistil, že spoločnosť ZARIVAR, s.r.o. síce bola platiteľom dane z pridanej hodnoty od 15.06.2012, ale nebola ku dňu výmazu z obchodného registra 07.09.2012 zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako definuje § 3 zákona č. 222/2004 Z.z.

Zrušením spoločnosti ZARIVAR, s.r.o., bez likvidácie a jej rozdelením na dvadsať samostatných spoločností, išlo len formálny prevod z dôvodu pokusu o získania výhody registrácie pre daň z pridanej hodnoty pre dvadsať samostatných spoločností, ktoré sa na základe projektu rozdelenia obchodnej spoločnosti osvedčeného do notárskej zápisnice zo dňa 28.08.2012 č. N 428/2012 stávajú jej právnymi nástupcami.

Na základe smernice Rady 2006/112/ES a ustálenej judikatúry SD EÚ môže postavenie platiteľa DPH nadobudnúť len zdaniteľná osoba, ktorá vykonáva ekonomickú činnosť. Pri výklade pojmov používaných v zákone č. 222/2004 Z.z. nie je možné vychádzať len z gramatického výkladu tohto zákona, ale daňová správa sleduje zmysel a účel týchto ustanovení ako aj kontext, v akom je tento právny predpis upravený. Ustanovenie § 4 zákona č. 222/2004 Z.z. nie je možné vykladať nezávisle od iných ustanovení, ale naopak ide tu o jeho priamu nadväznosť na § 3 uvedeného zákona, podľa ktorého je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Ekonomická činnosť je vymedzená v § 3 ods. 2 uvedeného zákona.

Len zdaniteľné osoby vykonávajúce ekonomickú činnosť môžu nadobudnúť postavenie platiteľa DPH a to na základe ich žiadosti o dobrovoľnú registráciu, alebo po dosiahnutí obratu z ekonomickej činnosti vo výške 49 790 eur za dvanásť nasledujúcich po sebe idúcich mesiacov, alebo zo zákona v prípadoch uvedených v § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. Výsvetlením pojmov ekonomická činnosť a zdaniteľná osoba sa zaoberal aj Súdny dvor EÚ (napr. rozsudok C-230/94 Enkler). Konanie, u ktorého chýba vážny úmysel zahájiť ekonomickú činnosť a ktorého účelom je nadobudnutie postavenia platiteľa DPH, ktorý si môže uplatňovať právo na odpočítanie dane, status zdaniteľnej osoby nezakladá (napr. rozsudok C-100/94 Intercommunale voor zeewaterontzitting /INZOI). Overenie skutočnosti, či žiadateľ vykonáva v čase podania žiadosti o registráciu pre DPH nezávisle ekonomickú činnosť, teda či je v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. zdaniteľnou osobou, nie je v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES a ustálenej judikatúry SD EÚ (napr. 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“.

#### 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/69/2015 zo dňa 06.10.2015 zrušil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/88/2013-62 zo dňa 10.04.2015 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/69/2015 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 prehodenia 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 odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, z ktorých dôvodov sa s ním stotožňuje v celom rozsahu. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

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

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

Podľa § 4 ods. 6 zák. o DPH (účinného v rozhodnom čase), platiteľom sa stáva aj právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku podnik alebo časť podniku platiteľa tvoriacu samostatnú organizačnú zložku podľa všeobecného predpisu, a to odo dňa nadobudnutia podniku alebo jeho časti. Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom. Platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ktorá dodá stavbu, jej časť alebo stavebný pozemok alebo prijme platbu pred ich dodaním, a to tým dňom, ktorý nastane skôr, ak sa z dodania má dosiahnuť obrat podľa odseku 1, okrem dodania stavby, jej časti alebo stavebného pozemku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 38 ods. 1. Títo 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 *Ablessio 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 ekonomickejšiu činnosť, a ktorých podiely na základnom imaní boli prevedené krátko po pridení 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 pridelí 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 ekonomickejšiu 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 ekonomickejšiu 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. Týmto osobami budú osoby, ktoré nie sú platiteľmi dane, ako aj právnické osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, t.j. ide o všetky rozpočtové, príspevkové organizácie a iné právnické osoby, ktoré nevykonávajú podnikateľskú činnosť. Pôjde o také prípady, ak tieto osoby nadobudnú tovar z iného členského štátu a hodnota tohto tovaru dosiahne 420 000 Sk (10 000 €) za kalendárny rok. Potom budú povinné podať žiadosť o registráciu pre daň. Na základe toho budú povinné platiť daň podľa tohto zákona a podávať daňové priznania. Týmto osobám bude pridelené identifikačné číslo pre daň, ktoré budú používať pri objednávaní tovarov z iných členských štátov (Ministerstvo financií SR k čl. I. Dôvodová správa k zákonu č. 222/2004 Z.z., o dani z pridanej hodnoty [Systém ASPI] NRSR - Národná rada SR ASPI\_ID LIT36385SK. Dostupné v Systéme ASPI. ISSN: 1339-133X).

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

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

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

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

Je nepochybné, že z právneho poriadku nevyplýva daňovému úradu v prípade odmietnutia vydania osvedčenia o registrácii pre DPH povinnosť vydať rozhodnutie so všetkými formálnymi náležitosťami, navyiac v prejednávanom prípade nemožno hovoriť o možnom porušení čl. 46 Ústavy SR, keďže súd prvého stupňa 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.