

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/76/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200662
Dátum vydania rozhodnutia:	02.06.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1013200662.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Petry Pribelskej PhD. a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: MONALTY, s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 241 306, právne zastúpeného: Advokátska kancelária Marônek & Partners, s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 9101302/5/497360/13/Mol zo dňa 06.02.2013, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/90/2013-45 zo dňa 5. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/90/2013-45 zo dňa 5. júna 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 9101302/5/497360/13/Mol zo dňa 6. februára 2013 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 140 € a trov právneho zastúpenia v sume 837,63 Eur na účet právneho zástupcu žalobcu Advokátska kancelária Marônek & Partners, s.r.o., Bratislava, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len OSP) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti postupu a napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 9101302/5/497360/13/Mol zo dňa 06.02.2013 a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným rozhodnutím žalovaný oznámil žalobcovi nevydanie osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty, a to z dôvodu, že žalobca sa nestal platiteľom dane z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH.

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že pre registráciu pre DPH je nutné vykonávanie sústavnej ekonomickej činnosti, pri ktorej by žalobca platil za plnenia, ktoré by mu bolo poskytované práve v súvislosti s jeho ekonomickou činnosťou. Aj Najvyšší správny súd ČR práve v tejto súvislosti vyslovil,

že z daňového hľadiska je potrebné skúmať skutočnú činnosť. V tejto súvislosti odkazuje krajský súd na rozsudok NSS ČR zo dňa 10.09.2008, č. j. 2 Afs 68/2008-58. Žiadna takáto ekonomická činnosť však u žalobcu v danom prípade nebola preukázaná a predložené faktúry, resp. zmluvy (obsahovo podobné) sústavnú ekonomickú činnosť nepreukazujú.

K námietke žalobcu týkajúcej sa jeho nadobudnutia postavenia platiteľa DPH ex lege (ktorým sa podľa názoru žalobcu mal stať v dôsledku svojho právneho nástupníctva od 24.11.2012), krajský súd uvádza, že s týmto právnym názorom nie je možné sa stotožniť. Ustanovenie § 4 ods. 6 zákona o DPH upravuje, kedy sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom DPH ex lege bez toho, aby musela prejsť procesom podania žiadosti o registráciu a rozhodnutia Daňového úradu. V tomto prípade je povinný daňový úrad vydať osvedčenie o registrácii za naplnenia zákonom stanovených predpokladov.

Žalobca nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona o DPH, nakoľko ani jeho právny predchodca spoločnosť ZARIVAR s.r.o. nevykazoval atribúty zdaniteľnej osoby v zmysle ust. § 3 ods. 1 citovaného zákona. Je nesporné, že spoločnosť ZARIVAR s.r.o. bola registrovaná ako platiteľ pre daň nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, čo vyplýva z podaných daňových priznaní k DPH. V daňových priznaniach spoločnosť ZARIVAR s.r.o. nedeklarovala dodanie tovarov a poskytovanie služieb v ktoromkoľvek výrobnom alebo v obchodnom odvetví. Z príloh k predmetnému daňovému priznaniu k dani z príjmov vyplýva, že spoločnosť nemá žiadnych zamestnancov, nevlastní žiaden hmotný a nehmotný majetok, nevykonávala žiadnu činnosť. Predložené doklady preukazujú, že spoločnosť ZARIVAR s.r.o. napriek tomu, že bola registrovaným platiteľom DPH, počas svojej krátkej existencie (od 15.06.2012 do 06.09.2012) nevykonávala ekonomickú činnosť definovanú v zmysle ust. § 3 ods. 2 zák. o DPH a tým nenapĺňala znaky zdaniteľnej osoby podľa ust. § 3 ods. 1 zák. o DPH. Z toho dôvodu ani právny nástupca - žalobca ku dňu svojho vzniku 07.09.2012, keďže vznikol rozdelením spoločnosti ZARIVAR s.r.o., nemohol byť zdaniteľnou osobou. Z tohto dôvodu sa ust. § 4 ods. 6 vety druhej zákona o DPH, ktorého sa žalobca v žalobe dovoľáva, sa na žalobcu nevzťahuje. Prvostupňový súd konštatoval, že takomto prípade zákon o DPH ani zákon o správe daní, neukladá správcovi dane vydať rozhodnutie, resp. rozhodovať o oznámení žalobcu zo dňa 10.09.2012.

S námietkou žalobcu, že napadnuté rozhodnutie je nulitným rozhodnutím, pretože na vydanie napadnutého rozhodnutia nebol žalovaný kompetentný, sa krajský súd nestotožnil. Žalovaný napadnutým rozhodnutím - Oznámením o nevydaní osvedčenia podľa § 4 odst. 6 zákona o DPH zo dňa 10.09.2012 žalobcu informoval, že v jeho prípade neboli splnené podmienky predpokladané zákonom, preto registráciu nevykonával a osvedčenie o registrácii pre daň nevydal. Ak sa žalobca domnieval, že oznámenie o nevydaní osvedčenia je nulitným rozhodnutím, mohol využiť inštitút v zmysle v ust. § 64 ods. 3 daňového poriadku, podľa ktorého nulitu rozhodnutia kedykoľvek posudzuje nadriadený orgán.

K námietke žalovaného, že jeho oznámenie zo dňa 10.09.2012 nie je možné považovať za rozhodnutie v zmysle ust. § 244 ods. 3 OSP a z toho dôvodu nespĺňa podmienky súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti OSP krajský súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť. Otázkou možnosti súdneho prieskumu sa súd zaoberal ako s predbežnou otázkou. V preskúmvanej veci bolo potrebné posúdiť otázku, či je možné považovať oznámenie žalovaného zo dňa 10.09.2012 za rozhodnutie a či je možné ho súdne preskúmať. Pri posudzovaní tejto otázky vychádzal krajský súd zo skutočnosti, že pojem „rozhodnutie“ je označením technickým a je potrebné k nemu pristupovať vždy z hľadiska jeho obsahu a nie formy. Nie je rozhodujúce, ako správny orgán svoj akt označil, alebo či vec vybavil neformálnym prípisom (či formálne nedokonalým rozhodnutím) v domnienke, že nie je jeho povinnosťou vydať rozhodnutie v určitej procesnej forme. Takýto akt môže byť tiež podrobený súdnemu prieskumu (Bureš, Drápal, Mazanec, Občanský soudní rád, komentár, 5. vydání S 1042). Krajský súd odkazuje na rozsudok NS SR 10Sžd 36/2011 či uznesenie Ústavného súdu ČR IV. US 233/02.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom žiada, aby Najvyšší

súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd SR“, aj „odvolací súd“, aj „najvyšší súd“) zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 05.06.2014, číslo konania 1S/90/2013 - 45 tak, že rozhodnutie žalovaného správneho orgánu formálne označené ako Oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods.6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z.n.p. č. 9101302/5/497360/13/Mol zo dňa 06.02.2013 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému správne mu orgánu na ďalšie konanie, alternatívne ak bude mať za to, že odvolacie konanie je postihnuté vadou, ktorá odôvodňuje len zrušenie rozsudku odvolacieho súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 05.06.2014, číslo konania 1S/90/2013 - 45 zrušil a vec vrátil Krajskému súdu v Bratislave na ďalšie konanie. Žalobca má za to, že súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca v odvolaní uvádza, že súd zrejme posudzoval oznámenie žalobcu o tom, že sa stal platiteľom DPH, ako žiadosť o registráciu pre DPH. S uvedeným záverom sa nemožno stotožniť. Súdtiž vychádza z premisy, že žalobca podal správcovi dane 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, nakoľko vznikol rozdelením zanikajúcej spoločnosti ZARIVAR s.r.o., ktorá bola platiteľom DPH. Zistenie skutkového stavu Krajským súdom v Bratislave je podľa názoru žalobcu nesprávne, čo zákonite má vplyv na správnosť jeho rozhodnutia, ako aj na celkové právne posúdenie veci. Ako je uvedené vyššie, súd dôvodí tým, že správca dane rozhodol v danej veci podľa ustanovenia § 4 ods. 6 zákona o DPH. V tejto súvislosti poukazuje žalobca na skutočnosť, že v zmysle ustanovenia § 4 ods. 6 zákona o DPH platného v rozhodujúcom čase, t. j. ku dňu 06.02.2013, neumožňovalo predmetné ustanovenie zákona o DPH vydanie takéhoto rozhodnutia. Žalobca poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/79/2013 zo dňa 30.04.2014.

Žalobca má za to, že pri registrácii zo zákona nemohol žalovaný podľa vtedy platných právnych predpisov zisťovať skutkové okolnosti toho, či žalobca je alebo nie je zdaniteľnou osobou. V tejto súvislosti nemožno ustanovenie § 4 ods. 6 zákona o DPH vykladať výlučne len gramatickým výkladom. Pre výklad zákona nie je rozhodujúci len jeho gramatický výklad, je potrebné zohľadniť aj jeho účel, ktorý je možné vyvodiť najmä z dôvodovej správy. Žalovaný ako aj súd prvého stupňa pri svojom rozhodovaní skúmali, či žalobca spĺňal atribúty zdaniteľnej osoby. V tejto súvislosti žalobca poukazuje na skutočnosť, že zákon o DPH platný v rozhodnom čase síce stanovoval, že „platiteľom sa stáva zdaniteľná osoba, ktorá je právnym nástupcom ...“, avšak pri výklade tohto ustanovenia treba toto ustanovenie skúmať aj z hľadiska historických súvislostí a účelu následnej zmeny tohto ustanovenia, ktorú sledoval zákonodarca. Žalobca opätovne poukazuje na skutočnosť, ktorú uviedol v žalobe, a to, že predchádzajúca právna úprava stanovovala, že platiteľom sa stáva aj obchodná spoločnosť alebo družstvo, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie. Táto formulácia bola novelou vykonanou zákonom č. 471/2009 Z. z. nahradená tak, že slová „obchodná spoločnosť alebo družstvo“ boli nahradené výrazom „zdaniteľná osoba“. V dôvodovej správe k vyššie uvedenej novele zákona o DPH je uvedené, 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 toto ustanovenie zákona o dani z pridanej hodnoty aj na iné subjekty práva, ako len na obchodné spoločnosti a družstvá. Žalobca teda nemôže byť postihnutý nedôslednosťou alebo nedokonalosťou právnej úpravy, ktorá aj podľa zámeru samotného zákonodarcu sledovala úplne iné ciele ako to, že pri vzniku nového subjektu, ktorý je právnym nástupcom zanikajúceho platiteľa DPH sa má skúmať to, či tento ku dňu svojho vzniku spĺňal či nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby. Žalobca v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/29/2011 zo dňa 26.04.2012 a nález Ústavného súdu SR IV ÚS 115/03.

Zákon o DPH vo svojom ustanovení § 4 ods. 6 podľa názoru žalobcu priamo prezumuje postavenie oznamovateľa ako zdaniteľnej osoby a neumožňuje žalovanému skúmať skutkové okolnosti postavenia zdaniteľnej osoby v zmysle § 3 zákona o DPH. Žalobca svoje postavenie zdaniteľnej osoby odvodzuje od

svojho právneho predchodcu, pričom ak tento bol platiteľom DPH má sa za to, že bol zároveň aj zdaniteľnou osobou. Uvedené potvrdzuje i skutočnosť, že 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, pričom vznik žalobcu ako právneho nástupcu zanikajúceho platiteľa DPH má pre žalobcu konštitutívne účinky z pohľadu nadobudnutia statusu platiteľa DPH. Vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu - oznámeniu poukazuje žalobca na striktné vymedzenie obsiahnuté v daňovom poriadku prikazujúce správcovi dane konať výlučne spôsobom a v rozsahu ustanoveným zákonom (§ 3 ods. 1 daňového poriadku).

Žalobca opätovne poukazuje na skutočnosť, že napríklad 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 uvádzame, že v čase vzniku spoločnosti ZARIVAR s.r.o. platila rovnaká právna úprava § 4 ods. 6 zákona o DPH ako v čase vzniku žalobcu. V tejto súvislosti žalobca uvádza, 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. o správe daní (ďalej len „Daňový poriadok“).

Pokiaľ ide o skúmanie toho, či ten ktorý subjekt spĺňa atribúty zdaniteľnej osoby uvádza žalobca, že daňový úrad mohol podľa zákona o DPH skutočnosti smerujúce k ich zisteniu skúmať len v konaní o registráciu pre DPH na základe žiadosti daňového subjektu podľa § 4 ods. 1 až 4 zákona o DPH vo vtedy platnom znení a v konaní ex offio o zrušenie registrácie k DPH podľa § 81 ods. 4 písm. b) bod l. zákona o DPH. Už zo znenia ustanovenia § 4 ods. 5 zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že o registrácii rozhoduje daňový úrad len v prípadoch podľa ods. 1 až 4 a nie aj podľa ods. 6, kde podľa vtedy platného znenia zákona nemal daňový úrad inú možnosť ako platiteľa zaregistrovať pre DPH a vydať mu osvedčenie o DPH. Pokiaľ by daňový úrad najneskôr do zániku právneho predchodcu žalovaného tomuto v konaní o zrušenie registrácie zrušil registráciu pre DPH, bolo by logické, že právneho nástupcu by nemohol zaregistrovať, nakoľko by mu ani zo zákona nevzniklo postavenie platiteľa DPH. Podľa názoru žalobcu, ak má 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. Ak žalovaný registroval obchodnú spoločnosť ZARIVAR s.r.o., ktorá bola právnym predchodcom žalobcu, pre DPH a zároveň nerozhodol o odňatí jej registrácie konštitutívnym rozhodnutím, tak jej nemohlo zaniknúť postavenie platiteľa DPH a v spojení s tým aj postavenie zdaniteľnej osoby. Žalovaný musí byť viazaný svojím rozhodnutím (tak ako samotný daňový subjekt) do času, pokiaľ nerozhodne inak. Vzhľadom k tomu, že nedošlo k odňatiu registrácie ZARIVAR s.r.o., tak jej registráciu prevzal titulom právneho nástupníctva žalobca, ktorý v plnej miere odvodzuje svoje postavenie zdaniteľnej osoby od svojho právneho predchodcu, ktorého status zdaniteľnej osoby nebol ku dňu jeho zániku nijako spochybňovaný a ku dňu jeho zániku nebolo voči nemu ani len začaté konanie o zrušenie registrácie pre DPH.

V neposlednom rade žalobca poukazuje na skutočnosť, že zákonom č. 246/2012 Z. z., ktorým bol novelizovaný zákon o DPH, doplnením medzi inými ustanovením § 4c ods. 1 písm. d/, ktorým zákon v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ v prípade C - 268/83 (Rompelman) nepriamo rozšíril výklad pojmu zdaniteľná osoba. Žalobca ďalej uvádza, že žalovaný si nemôže urobiť úsudok o tom, či je daňový subjekt možné považovať za zdaniteľnú osobu bez toho, aby vykonal náležité 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, najmä ak voči konečnému rozhodnutiu vo veci nie je možné podať riadny opravný prostriedok. Žalobca vyvodil záver, že skúmanie skutkového stavu žalovaným bolo minimálne nedôsledné, nakoľko nedal možnosť žalobcovi preukázať, že je zdaniteľnou osobou a bez ďalšieho vydal napadnuté oznámenie.

Krajský súd v Bratislave v napadnutom rozhodnutí poukazuje najmä na skúmanie postavenia zdaniteľnej osoby pri registrácii na základe žiadosti. Odkazuje na právo EÚ. Ak aj smernice upravujú určité postupy a zásady v rámci správy daní, musí byť v súlade s nimi harmonizované vnútroštátne právo. Ak tomu tak nie je, nemožno bez ďalšieho uplatňovať na daňové konanie ustanovenia smerníc a nariadení. V tejto súvislosti nemôže žalobca znášať následky prípadného nesprávneho, či neúplného implementovania smerníc EÚ do vnútroštátnych predpisov upravujúcich daňové právo.

Záverom žalobca uvádza, že o skutočnosti, že žalovaný nemohol podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH platnom v rozhodnom čase rozhodnúť o nevykonaní registrácie, svedčí aj posledná novela zákona o DPH vykonaná zákonom č. 360/2013 Z. z., ktorou bolo ustanovenie § 4 ods. 4 (predtým ods. 6) doplnené o nasledovné vety „... a v tej istej lehote predložiť doklady osvedčujúce túto skutočnosť“. Daňový úrad preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a dokladoch podľa štvrtej vety a ak sú údaje v oznámení a dokladoch pravdivé a správne, zaregistruje platiteľa, vydá mu osvedčenie o registrácii pre daň a prideli mu identifikačné číslo pre daň do desiatich dní odo dňa doručenia oznámenia skutočností a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. Ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.“

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 01.08.2014 uviedol, že 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. o dani z pridanej hodnoty, sa na žalobcu nevzťahovalo. 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. o dani z pridanej hodnoty, nemohol sa dňom svojho vzniku stať platiteľom dane z pridanej hodnoty zo zákona, aj keď je právnym nástupcom platiteľa DPH. Žalovaný vyhodnotením atribútov preukazne 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 o DPH. Vydané Oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH bolo v súlade so zákonom o DPH. V tom období zákon o DPH ani zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov neukladal správcovi dane vydať v prípade žalobcu rozhodnutie.

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 o DPH 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 o DPH nie je možné vykladať nezávisle od iných ustanovení, ale naopak ide tu o jeho priamu nadväznosť na § 3 citovaného zákona, podľa ktorého je zdaniteľnou osobou každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

Žalovaný uvádza, že sa pridŕžiava vyjadrenia č. 9100100/5/2388495/2013 zo dňa 03.06.2013, a keďže nenastali žiadne iné skutočnosti na strane žalovaného, ktoré by Oznámenie Daňového úradu Bratislava zmenili, má za to, že uvedené vyjadrenie je relevantné a predložený žurnalizovaný spis je postačujúci k správne rozhodnutiu v danej veci.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

Preto rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O. s. p. a § 250ja ods. 3 O. s. p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 O. s. p. s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 2. júna 2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p.).

Z administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že žalobca, obchodná spoločnosť MONALTY s. r. o., listom zo dňa 10.09.2012 oznámil žalovanému, Daňovému úradu Bratislava, že dňa 07.09.2012 sa spoločnosť MONALTY s. r. o. stala platiteľom DPH zo zákona v zmysle § 4 ods. 6 druhá veta zákona o DPH. Spoločnosť MONALTY s. r. o. sa stala právnym nástupcom kvartálneho platiteľa DPH, spoločnosti ZARIVAR s. r. o., ktorý zanikol bez likvidácie dňa 07.09.2012 na základe rozhodnutia Okresného súdu Bratislava I 6/Re/1818/2012 a rozdelil sa na dvadsať samostatných spoločností, ktoré sa stali jeho právnymi nástupcami. Žalobca týmto listom zároveň žiadal žalovaného, aby platiteľa spoločnosť MONALTY s. r. o. registroval pre DPH, vydal jej osvedčenie o registrácii pre DPH a prideliť je identifikačné číslo pre DPH bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia tohto oznámenia.

Žalovaný rozhodnutím č. 9101302/5/2848711/2012 zo dňa 08.10.2012 rozhodol tak, že žiadosti žalobcu o registráciu pre daň z pridanej hodnoty zo dňa 10.09.2012 nevyhovel a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydal. Žalobca podal voči tomuto rozhodnutiu odvolanie, na základe ktorého Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 1100302/1/1316186/2012/5064-r zo dňa 14.12.2012 rozhodnutie žalovaného č. 9101302/5/2848711/2012 zo dňa 08.10.2012 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že v prípade, ak správca dane zistí závažné dôvody, pre ktoré sa daňový subjekt nestáva platiteľom dane zo zákona, správca dane osvedčenie o registrácii pre daň nevydá, vo veci však nerozhoduje a zistené dôvody oznámi daňovému subjektu formou listu.

Žalovaný následne postupoval v zmysle rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky a listom č. 9101302/5/497360/13/Mol zo dňa 06.02.2013 oznámil žalobcovi nevydanie osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa nestal platiteľom dane z pridanej hodnoty zo zákona podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, keďže zaniknutá spoločnosť ZARIVAR s.r.o. podľa názoru žalovaného nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, a teda má za to, že zrušenie spoločnosti bez likvidácie bolo iba formálne a malo za cieľ získať u nástupníckych spoločností výhodu postavenia platiteľa dane z pridanej hodnoty.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len „zákon 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 zákona 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, 1) 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. 4 zákona o DPH 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.

Podľa § 4 ods. 5 zákona o DPH 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 prideli 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“).

Podľa § 4 ods. 6, veta druhá zákona o DPH platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a to odo dňa, keď sa stala právnym nástupcom.

Podľa § 67 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia (ďalej len „daňový poriadok“) daňový subjekt, ktorý sa registruje u správcu dane podľa osobitných predpisov, je povinný predložiť správcovi dane žiadosť o registráciu na tlačive, ktorého vzor určí ministerstvo; ak sa žiadosť o registráciu podáva elektronickými prostriedkami, podáva sa v predpísanej forme.

Podľa § 67 ods. 4 daňového poriadku správca dane preverí údaje uvedené v žiadosti o registráciu a v prílohách podľa odseku 3, a ak má pochybnosti o ich správnosti alebo úplnosti, vyzve daňový subjekt, aby údaje bližšie vysvetlil, zmenil alebo doplnil, a zároveň určí lehotu, v ktorej je daňový subjekt povinný výzve vyhovieť.

Podľa § 67 ods. 6 daňového poriadku ak daňový subjekt vyzve správcu dane nevyhovieť, vydá správca dane rozhodnutie, v ktorom žiadosť o registráciu zamietne, ak tento zákon neustanovuje inak. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

Podľa § 67 ods. 7 veta prvá daňového poriadku správca dane zaregistruje daňový subjekt v lehote do 30 dní od podania žiadosti o registráciu alebo odo dňa odstránenia nedostatkov podania, ak spĺňa podmienky na registráciu podľa tohto zákona a osobitných predpisov.

Podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a d/ O. s. p. súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

Podľa § 250ja ods. 2 O. s. p. odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné, alebo ak vykonáva dokazovanie. Ustanovenia § 214 ods. 1, 4 a 5 sa v konaní podľa tejto časti nepoužijú.

Podľa § 250ja ods. 3 O. s. p. ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie.

Senát najvyššieho súdu po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu dospel k záveru, že správny orgán sa v tomto konaní citovanými ustanoveniami daňového poriadku ako aj zákona o DPH dôsledne neriadil. Senát odvolacieho súdu má za to, že rozhodnutie správneho orgánu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia a je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. a/ a d/ O.s.p.).

Citované ustanovenia § 67 daňového poriadku upravujú postup pri registrácii daňových subjektov, ktorým táto povinnosť vyplýva z hmotnoprávnych daňových predpisov. Postup pri registrácii je

všeobecný, a teda platí pre všetky dane, ak osobitný hmotnoprávny predpis neustanovuje inak. Ustanovenie § 67 daňového poriadku umožňuje žiadosť o registráciu zamietnuť, ak má správca dane pochybnosti o správnosti alebo úplnosti údajov a túto pochybnosť daňový subjekt neodstráni vysvetlením, resp. doplnením relevantných skutočností. Zákon o DPH v ustanovení § 4 ods. 6 výslovne rieši len situáciu v prípade pozitívneho rozhodnutia, za predpokladu splnenia všetkých zákonom predpokladaných podmienok, a to formou vydania osvedčenia o registrácii pre daň. Keďže osobitný daňový predpis, zákon o DPH, neupravuje iný postup pre prípad preukázaných pochybností o správnosti alebo úplnosti oznámených skutočností pre registrovanie podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, postupuje sa v takom prípade podľa Daňového poriadku.

V zmysle citovaného § 67 ods. 7 daňového poriadku, správca dane vo všeobecnosti zaregistruje daňový subjekt, ak spĺňa podmienky na registráciu podľa daňového poriadku a osobitných predpisov. Daň z pridanej hodnoty je upravená v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, t. j. v prípade registrácie dane z pridanej hodnoty je potrebné aplikovať *lex specialis* - zákon o DPH. Zákon o DPH vo svojom ustanovení § 4 ods. 6 od 1. októbra 2012 upravuje prípady, kedy sa zdaniteľná osoba stáva platiteľom dane zo zákona. Zo zákona sa platiteľom dane stáva aj zdaniteľná osoba, ak je právnym nástupcom platiteľa dane, ktorý zanikol bez likvidácie, a to dňom, keď sa stala právnym nástupcom. Najvyšší súd sa s postupom a rozhodnutím žalovaného nestotožňuje, keďže je názoru, že na „prechod práva byť (stať sa) platiteľom DPH“ postačuje v tomto prípade len splnenie zákonnej podmienky, aby právny predchodca dotknutého subjektu zanikol bez likvidácie. V prípade, ak by si súd osvojil výklad žalovaného, tak by z procesu prechodu uvedeného práva boli ako právni nástupcovia práva, vopred vylúčené všetky novovzniknuté subjekty.

Definícia pojmu zdaniteľná osoba je upravená v citovanom ustanovení § 3 ods. 1 zákona o DPH. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty definuje zdaniteľnú osobu nasledovne: „Zdaniteľná osoba“ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. Pojem ekonomická činnosť je taktiež definovaný v zákone o DPH, v citovanom ustanovení § 3 ods. 2 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty definuje ekonomickú činnosť nasledovne: „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.

Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre vyslovil právny názor, že členské štáty disponujú určitou mierou voľnej úvahy pri registrácii, táto miera voľnej úvahy však nie je neobmedzená. Podľa rozsudku Súdného dvora C-527/11 zo dňa 14. marca 2013 na to, aby sa odmietnutie identifikovať zdaniteľnú osobu individuálnym číslom mohlo považovať za primerané cieľu spočívajúcemu v predchádzaní podvodu, musí spočívať na vážnych nepriamych dôkazoch umožňujúcich objektívne konštatovať, že existuje pravdepodobnosť, že identifikačné číslo pre DPH pridelené tejto zdaniteľnej osobe bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu. Takéto rozhodnutie sa musí zakladať na celkovom posúdení všetkých okolností danej veci a na dôkazoch, ktoré boli získané v rámci overovania informácií poskytnutých dotknutým podnikom.

V súlade s judikatúrou Súdného dvora Európskej únie je potrebné pojem ekonomická činnosť vykladať široko. Každého, kto má úmysel potvrdený objektívnymi okolnosťami začať vykonávať nezávisle ekonomickú činnosť a kto vynaloží investičné náklady na tieto účely, treba považovať za zdaniteľnú osobu.

Najvyšší súd konštatuje, že žalovaný pri odmietnutí vydať žalobcovi osvedčenie o registrácii pre DPH nepostupoval v súlade s citovanými ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH. Daňový poriadok pomerne striktnie upravuje postup pri registrácii daňového subjektu. V prípade doslovného výkladu ustanovení daňového poriadku možno vyvodiť, že správca dane má možnosť nevyhovieť žiadosti o registráciu iba v prípade, ak daňový subjekt po predchádzajúcej výzve správcu dane

neodstráni nedostatky v žiadosti o registráciu. Ak žiadosť o registráciu žiadne nedostatky neobsahuje, resp. daňový subjekt tieto nedostatky odstráni, správca dane zaregistruje subjekt spĺňajúci podmienky na registráciu podľa daňového poriadku a osobitných predpisov. V prípade dane z pridanej hodnoty sa aplikuje špeciálny predpis - zákon o DPH. Súd má za to, že ak správca dane odmietne registrovať daňový subjekt z iných dôvodov, ako z tých, že neodstráni prípadné nedostatky, či nezrovnalosti v žiadosti o registráciu, tieto dôvody odmietnutia je potrebné podrobiť dôslednej prieskumnej činnosti a preukázať relevantnými dôkazmi.

Žalovaný nevydanie osvedčenia o registrácii pre DPH odôvodňuje predovšetkým tým, že žalobca nespĺňa atribúty zdaniteľnej osoby, keďže ani jeho právny predchodca, zaniknutá spoločnosť ZARIVAR s.r.o. podľa názoru žalovaného nebola ku dňu výmazu z obchodného registra zdaniteľnou osobou, nakoľko nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, a teda má za to, že zrušenie spoločnosti bez likvidácie bolo iba formálne a malo za cieľ získať u nástupníckych spoločností výhodu postavenia platiteľa dane z pridanej hodnoty. Na to, aby žalovaný mohol legitímne odôvodniť nevydanie osvedčenia o registrácii pre DPH vyššie uvedenými skutočnosťami, je nevyhnutné, aby tieto skutočnosti relevantne a dôsledne preukázal, čo podľa názoru odvolacieho súdu neurobil. Dôvody, ktoré uvádza žalovaný v napadnutom oznámení - rozhodnutí považuje súd za nedostatočné. Žalovaný postupoval v rozpore s citovanými právnymi predpismi, svoje rozhodnutie nedostatočne odôvodnil a taktiež nedostatočne preukázal.

Najvyšší súd sa stotožňuje s citovanou judikatúrou SD EÚ. S poukazom na uvedené dospel najvyšší súd k záveru, že je v tomto prípade nevyhnutné rozhodnutie (oznámenie) žalovaného zrušiť nie len z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, ale i pre nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, ako i pre vyššie uvedené vady, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. a/ c/, d/ O.s.p.).

K forme rozhodnutia - oznámenia, sa najvyšší súd už vo svojej judikatúre vyjadroval a dospel k záveru, že predmetom súdneho preskúmavania môžu byť aj rozhodnutia, ktoré nemajú formálne náležitosti (sp. zn. 5SŽi/20/2012 zo dňa 28.02.2013). Samozrejme je potrebné, aby správca dane v novom rozhodnutí zdôvodnil z akých procesných ustanovení zákona pri vydaní oznámenia vychádza.

Podľa § 250j ods. 7 O.s.p. sú správne orgány viazané právnym názorom súdu.

Vzhľadom na uvedené, senát najvyššieho súdu rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/90/2013-45 zo dňa 5. júna 2014 zmenil a rozhodnutie žalovaného č. 9101302/5/497360/13/Mol zo dňa 06.02.2013 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/, c/, d/ O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní priznal náhradu trov konania pozostávajúcu zo zaplatených súdnych poplatkov a z trov právneho zastúpenia za päť úkonov právnej služby, z toho tri úkony v roku 2013 - prevzatie a príprava zastúpenia, podanie žaloby zo dňa 10.04.2013 a vyjadrenie zo dňa 09.09.2013, každý 130,17 Eur + režijný paušál 7,81 Eur, dva úkony v roku 2014 - účasť na pojednávaní na krajskom súde dňa 05.06.2014 a podanie odvolania zo dňa 24.06.2014, každý 134,- Eur + režijný paušál 8,04 Eur podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 13a ods. 1 písm. a/, c/ a d/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len vyhláška č. 655/2004 Z. z.). Teda tarifná odmena advokáta bola celkovo priznaná vo výške 698,02 Eur. Právnomu zástupcovi žalobcu, ktorý je platiteľom DPH, bola priznaná uplatnená DPH zo základu 698,02 Eur podľa § 18 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. vo výške 20% v sume 139,62 Eur, celkom 837,63 Eur.

Žalobcovi bola priznaná aj náhrada trov konania za zaplatené súdne poplatky vo výške 140,- Eur, konkrétne 70,- Eur za žalobu a 70,- Eur za podané odvolanie.

Celkom boli priznané žalobcovi na náhradu trovy konania vo výške 140,- Eur (2 x 70 Eur) a trovy

právneho zastúpenia vo výške 837,63 Eur, ktoré je žalovaný povinný zaplatiť právnemu zástupcovi žalobcu.

V senáte rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zák. 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 opravný prostriedok nie je prípustný.