

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/70/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200816
Dátum vydania rozhodnutia:	19.11.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Milan Morava
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1013200816.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a zo sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobcu: KINNEGAD s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 241 209, právne zastúpený: Advokátska kancelária Marônek & Partners, s.r.o., Bancíkovej 1/A, Bratislava, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia - oznámenia žalovaného č.: 9101302/5/772405/13/Mol zo dňa 27. februára 2013, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/111/2013-48 zo dňa 27. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/111/2013-48 zo dňa 27. júna 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 9101302/5/772405/13/Mol zo dňa 27. februára 2013 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 140 € a trovy právneho zastúpenia v sume 837,64 € 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 „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti postupu a napadnutého rozhodnutia žalovaného a nepriznal mu náhradu trov konania. Predmetným oznámením (ďalej len „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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že pre registráciu pre daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) je nutné vykonávanie sústavnej ekonomickej činnosti. Pojem zdaniteľnej osoby a ekonomickej činnosti definuje § 3 ods. 1 a 2 zákona o DPH, podľa ktorého, zdaniteľnou osobou (a teda platiteľom) je každá

osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledku tejto činnosti. Právny predchodca žalobcu v čase svojej existencie a svojho zániku nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť (nedodával tovar ani službu), nebol reálnym platiteľom DPH, nerealizoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť na základe ktorého obdržal osvedčenie o registrácii DPH v registračnom daňovom konaní. Žalobca nespĺňal atribúty zdaniteľnej osoby podľa § 3 zákona o DPH, nakoľko ani jeho právny predchodca - ZARIVAR s.r.o. nevykazoval atribúty zdaniteľnej osoby. Predložené doklady preukazujú, že spoločnosť ZARIVAR s.r.o. napriek tomu, že bola registrovaným platiteľom DPH, počas svojej krátkej existencie nevykonávala ekonomickú činnosť definovanú podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH a tým nenapĺňala znaky zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH. Z tohto dôvodu ani právny nástupca - žalobca ku dňu svojho vzniku 07.09.2012, keďže vznikol rozdelením ZARIVAR s.r.o., nemohol byť zdaniteľnou osobou.

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 napadnutý rozsudok krajského súdu 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 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému správnenému 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 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. Súd totiž 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.

Krajský súd podľa žalobcu poukazuje najmä na skúmanie postavenia zdaniteľnej osoby pri registrácii na základe žiadosti. V tomto prípade však ide o registráciu na základe zákona. Poukázal aj na názor Súdneho dvora EÚ, ktorý vyslovil vo veci C-527/11 Ablesio SIA. Pre žalobcu je nepochopiteľné, že krajský súd sa zaoberá len registráciou podľa § 4 ods. 4 (dobrovoľná registrácia) v spojení s ods. 5 zákona o DPH. Nezohľadnil skutočnosť, že ustanovenie § 4 ods. 5 sa vzťahuje len na prípady registrácie podľa ods. 1 až 4 a ods. 6 už hovorí nie o registrácii na základe žiadosti, ale o registrácii na základe právnych skutočností, po nastaní ktorých sa právnické a fyzické osoby stávajú ex lege platiteľmi DPH a kedy už daňový úrad nerozhoduje o ich žiadosti, ale je po oznámení takýchto fyzických alebo právnických osôb o tom, že daná právna skutočnosť nastala povinný registrovať oznamovateľa pre DPH a vydať mu osvedčenie o DPH. V prípade dobrovoľnej registrácie sa podá žiadosť a ak má správca dane pochybnosti o splnení podmienok a má v úmysle žiadosť zamietnuť, musí žiadateľa vyzvať. Ak daňový subjekt na výzvu nereaguje alebo reaguje nedostačujúco, tak správca dane žiadosť zamietne. Pri zákonnej registrácii sa už len oznamuje, že sa stal navrhovateľ platiteľom DPH.

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.

Krajský súd v Bratislave v napadnutom rozhodnutí poukazuje najmä na skúmanie postavenia zdaniteľnej osoby pri registrácii na základe žiadosti.

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. (s účinnosťou od 01.01.2014 poznámka odvolacieho súdu), 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 sa vyjadril k odvolaniu žalobcu a navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť. 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 nesplnil 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 preukázal, že spoločnosť ZARIVAR s.r.o., síce bola platiteľom dane z pridanej hodnoty, ale nebola ku dňu výmazu z obchodného registra 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 pridrižiava vyjadrenia č. 9100100/5/2640120/2013 zo dňa 10.06.2013, a keďže nenastali žiadne iné skutočnosti na strane žalovaného, ktoré by predmetné 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 a rozhodnutie žalovaného podľa § 250j ods. 2 písm. a/, 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 <..

Z administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že žalobca listom oznámil žalovanému, Daňovému úradu Bratislava, že dňa 07.09.2012 sa stal platiteľom DPH zo zákona v zmysle § 4 ods. 6 druhá veta zákona o DPH. Žalobca sa stal právnym nástupcom kvartálneho platiteľa DPH, spoločnosti ZARIVAR s.r.o., ktorá zanikla bez likvidácie. Žalobca týmto listom zároveň žiadal žalovaného, aby ju registroval pre DPH, vydal jej osvedčenie o registrácii pre DPH a pridelil jej identifikačné číslo pre DPH bezodkladne, najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia tohto oznámenia.

Žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodol tak, že žiadosti žalobcu o registráciu pre daň z pridanej hodnoty nevyhovel a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydal. Žalobca podal voči tomuto rozhodnutiu odvolanie, na základe ktorého odvolací orgán rozhodnutie žalovaného 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 odvolacieho orgánu a listom č. 9101302/5/772405/13/Mol zo dňa 27.02.2013 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 tlačíve, 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 správne mu 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 nepoužívajú.

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 správne mu 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 ustanovenie § 67 daňového poriadku, upravuje postup pri registrácii daňových subjektov, ktorým táto povinnosť vyplýva z hmotnoprávnych daňových predpisov. Postup pri registrácii je všeobecný, a teda platí pre všetky druhy dane, ak osobitný 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, ktorým je v tomto prípade zákon o DPH, neupravuje iný postup pre prípad preukázateľných 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 ustanovenia § 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, preto v prípade registrácie na daň z pridanej hodnoty je potrebné aplikovať aj lex specialis - zákon o DPH. Zákon o DPH vo svojom ustanovení § 4 ods. 6 s účinnosťou 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 právny nástupcom platiteľa dane, ktorý zanikol bez likvidácie, a to dňom, keď sa stala právny nástupcom.

Najvyšší súd sa s postupom a rozhodnutím žalovaného s poukazom na uvedené 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. Právny predchodca musí byť aj platiteľom DPH, čo v tomto prípade splnené bolo, spoločnosť ZARIVAR s.r.o., bola platiteľom DPH. V prípade, ak by si súd osvojil výklad žalovaného, tak by z procesu prechodu uvedeného práva boli ako právni nástupcovia práva, už vopred vylúčené všetky novovzniknuté subjekty, čo však nemá oporu v zákone.

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, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

Pojem „ekonomická činnosť“ je taktiež definovaný v zákone o DPH, aj 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 povolaní. 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 Súdneho 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 Súdneho dvora Európskej únie je potrebné podľa najvyššieho súdu 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, ak splní zákonné podmienky stanovené v zákone o DPH.

Najvyšší súd konštatuje, že ak žalovaný odmietne 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 gramatického 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 v konaní aj o tejto teórii špeciálny predpis - zákon o DPH. Súd má za to, že ak správca dane odmietne registrovať daňový subjekt z iných dôvodov, ako z tých, ktoré sú stanovené v zákone, napr. žiadateľ neodstráni prípadné nedostatky, či nezrovnalosti v žiadosti o registráciu, tieto dôvody odmietnutia je potrebné podrobiť dôslednej prieskumnej činnosti súdu 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, preto ho súd považuje za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

S poukazom na uvedené dospel najvyšší súd k záveru, že je v tomto prípade nevyhnutné rozhodnutie (oznámenie) žalovaného zrušiť a to 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 preskúmavaného rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. a/, 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).

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

Vzhľadom na uvedené, senát najvyššieho súdu rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. a/, 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 (prevzatie a príprava, podanie žaloby a vyjadrenie, 3x 130,17 € a 2x 134,- € + režijný paušál 3x 7,81 € a 2x 8,04 €) 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 odmena advokáta bola celkovo priznaná vo výške 837,64 € vrátane 20% DPH.

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

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. 05. 2011), teda jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.