

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcov: **1) Dukasa Corp, s.r.o.** so sídlom Slovinská 3412/8, 821 04 Bratislava, IČO: 46 528 890 (zmena obchodného mena z REZATOX s.r.o. a súčasne právny nástupca REPELO s.r.o., IČO: 46 528 199 a právny nástupca REXASONu s.r.o., IČO: 46 529 098), **2) CONTEMPORAIRE s.r.o.**, Tallerova 4, 811 02 Bratislava (právny nástupca REPRELu s.r.o., IČO: 46 528 172 a REQAXu s.r.o., IČO: 46 528 091), **3) RESAPON s.r.o.**, IČO: 46 528 067, Škultétyho 5, 831 03 Bratislava, **4) CHAIR s.r.o.**, IČO: 46 528 113, Rožňavská 1, 831 04 Bratislava - Nové Mesto (právny nástupca RESAWONu s.r.o., IČO: 46 528 113), **5) REVACOR s.r.o.**, IČO: 46 529 004, Prievozská 38, 821 05 Bratislava, **6) GIRLANDIA s.r.o.**, IČO: 46 529 047, so sídlom Konventná 7, 811 03 Bratislava (zmena obchodného mena z REWOP s.r.o., IČO: 46 529 047), **7) N SPORT, s.r.o.**, IČO: 46 528 679 so sídlom Severná 3583/31, 926 01 Sereď (zmena obchodného mena z REZAROT, s.r.o., IČO: 46 529 047, následne zmena obchodného mena na SOMANA s.r.o., IČO: 46 528 172), **8) MPP I s.r.o.**, IČO: 46 529 098, 900 67 Láb 584 (zmena obchodného mena z REXASON s.r.o., IČO: 46 529 098), **všetci zastúpení: JUDr. Martin Abrahám, advokát, Kocel'ova 25, 821 08 Bratislava**, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného:

č. 1100302/1/1263547/2012/5064-r zo dňa 23.11.2012 ohľadom žalobcu v 1. rade,
č. 1100302/1/1263542/2012/5064-r zo dňa 23.11.2012 ohľadom žalobcu v 2. rade,
č. 1100302/1/1263510/2012/5064-r zo dňa 23.11.2012 ohľadom žalobcu v 3. rade,
č. 1100302/1/1263473/2012/5064-r zo dňa 23.11.2012 ohľadom žalobcu v 4. rade,
č. 1100302/1/1263534/2012/5064-r zo dňa 23.11.2012 ohľadom žalobcu v 5. rade,
č. 1100302/1/1263564/2012/5064-r zo dňa 27.11.2012 ohľadom žalobcu v 6. rade,
č. 1100302/1/1263595/2012/5064-r zo dňa 26.11.2012 ohľadom žalobcu v 7. rade,
č. 1100302/1/1263578/2012/5064-r zo dňa 27.11.2012 ohľadom žalobcu v 8. rade,
č. 1100302/1/1263495/2012/5064-r zo dňa 26.11.2012 ohľadom žalobcu v 9. rade,
č. 1100302/1/1263527/2012/5064-r zo dňa 27.11.2012 ohľadom žalobcu v 10. rade,

o odvolaní žalobcov 1/- 10/ proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/31/2013-101, 2S/43-51/2013-101 zo dňa 29.01.2014 jednomyselne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/31/2013-101, 2S/43-51/2013-101 zo dňa 29.01.2014 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave v spojenom konaní zamietol žaloby pôvodne žalobcov 1/-10/ o preskúmanie zákonnosti hore uvedených rozhodnutí Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky. V prípade žalobcov 1/-10/ išlo o právnické osoby založené „materskou“ spoločnosťou Ready Made Spoločnosti s.r.o., ktorá sa zaoberá zakladaním obchodných spoločností a ich následným predajom. Ponúkané ready – made spoločnosti sú založené ako dcérske spoločnosti s jediným spoločníkom a konateľom. Majú splatené základné imanie, sídlo spoločnosti je v Bratislave a majú zaregistrovaných 8 predmetov podnikania. Tieto spoločnosti sú založené iba so zámerom ich následného predaja, pričom zaregistrovanie ready – made spoločnosti ako platiteľa DPH zvyšuje jej hodnotu ako „tovaru“. Spoločnosti krátko po zapísaní od obchodného registra Okresného súdu Bratislava I požiadali o registráciu pre daň z pridanej hodnoty (DPH). Daňový úrad Bratislava vydal rozhodnutia, ktorými podľa § 4 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov žiadostiam o dobrovoľnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty nevyhovel. Prvostupňové rozhodnutia správcu dane boli v odvolacom konaní potvrdené žalovaným Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky. Podľa žalovaného v zmysle Obchodného zákonníka, ako aj zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (zákona o DPH) iba samostatné oprávnenie na výkon podnikateľskej činnosti nie je možné považovať za podnikanie. Rozhodujúci je až skutočný výkon tejto činnosti realizovaný na základe takéhoto oprávnenia. Pod vykonávaním podnikateľskej činnosti právnickou osobou je treba rozumieť aktívnu činnosť smerujúcu k dosiahnutiu zisku. V nadväznosti na uvedené skutočnosti žalobcovia 1/-10/ nepreukázali postavenie zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, a preto správca dane postupoval v súlade so zákonom o DPH, keď žiadostiam o dobrovoľnú registráciu nevyhovel.

Krajský súd v Bratislave na základe podrobnej právnej analýzy špecifikovanej v bode V. odôvodnenia rozsudku dospel k záveru, že žalobcovia 1/-10/ počas obdobia od svojho vzniku z materskej spoločnosti až po predaj záujemcovi nemajú postavenie zdaniteľnej osoby podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, pretože nejde o skutočný výkon ekonomickej činnosti, tak ako je definovaný v § 3 ods. 2 zákona o DPH, najmä, že ready - made spoločnosť počas tohto právneho postavenia nevykonáva činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem. Spoločnosť je iba pripravená na predaj.

Krajský súd v Bratislave poukázal na to, že podmienkou i dobrovoľnej registrácie právnickej osoby pre DPH v zmysle § 4 ods. 4 zákona o DPH je, že ide o zdaniteľnú osobu, ktorá v čase registrácie vykonáva ekonomickejšiu činnosť, tak ako je definovaná v § 3 ods. 2 zákona o DPH. Stotožnil sa preto s právnym názorom žalovaného a žalobu v spojenom konaní zamietol. Krajský súd ako súd prvého stupňa nenašiel dôvod na prerušenie konania a polozenie predbežnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie tak, ako to navrhovali žalobcovia 1/-10.

Proti tomuto rozsudku podali žalobcovia 1/-10/ v zákonnej lehote odvolanie. Okrem invektív proti krajskému súdu uviedli, že celé odôvodnenie rozsudku – rovnako ako rozhodnutia žalovaného a prvostupňového orgánu sú namierené proti princípom Smernice, keď senát tvrdí, že treba preukazovať „skutočné začatie činnosti“, „skutočné dodanie“ a že daňový orgán je povinný skúmať dôkazy o tom. Namietali, že dobrovoľná registrácia pre DPH je právom a nie privilegiom. Toto právo má byť vkladané čo najširšie, dokonca aj na osoby dosahujúce príležitostný príjem (preambula Smernice 112/2006/EU, bod 13). Poukazovali na rozsudok Súdného dvora EU vo veci C-268/83 Rompelmann ako na prejudikatúru (acte éclairé), ktorý je relevantný aj pre ready – made spoločnosti, kde videli analógiu v časti prípravnej ekonomickej činnosti s úmyslom realizovať v budúcnosti podnikateľskú činnosť.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 29.04.2014 k odvolaniu žalobcov 1/-10/ uviedol, že žalobcovia 1/-10/ nepreukázali postavenie zdaniteľnej osoby, ktorá vykonáva ekonomickejšiu činnosť, ale ani postavenie zdaniteľnej osoby, ktorá síce v čase podania žiadosti neuskutočňuje

dodanie tovaru alebo služby, alebo vykonáva prípravnú činnosť. Navrhoval napadnutý rozsudok potvrdiť ako vecne správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), a napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. zrušil, pretože súd prvého stupňa neaplikoval relevantnú judikatúru Súdneho dvora EU C-527/11 Ablessio a súčasne rozhodol bez polozenia prejudiciálnej otázky napriek tomu, že táto špecifická situácia ready – made spoločností (angl. aj shelf companies) nie je v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie riešená (acte éclairée), čím nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu (absentujúci relevantný rozsudok SDEU, alebo prejudiciálna otázka) a nedostatočne zistil skutkový stav.

V priebehu súdneho konania došlo k zmenám obchodného mena a k zlúčeniu niektorých žalobcov, výsledkom čoho je stav žalobcov 1/-8/ podľa údajov z obchodného registra tak, ako je uvedený vo výroku uznesenia.

Súdy Slovenskej republiky majú povinnosť aplikovať právo Európskej únie ex offio. Z tohto dôvodu senát nie je viazaný medzami žaloby a medzami odvolania v časti vymedzenia relevantnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (§ 250j ods. 2 O.s.p., § 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 146c ods. 1 O.s.p.). Rozsudky SDEU vo veciach prejudiciálnych otázok sú špecifické tým, že majú účinky ex tunc. Preto nie je právne významné, že v čase napadnutých rozhodnutí daňových orgánov ešte nebol Súdny dvorom EU C-527/11 Ablessio vyhlásený. V čase súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutí žalovaného tento rozsudok bol prameňom práva EU i Slovenskej republiky. Skutočnosť, že žalobca sa nedovoľoval aplikácie relevantného rozsudku Súdneho dvora vo veci C-527/11 Ablessio, môže byť významná iba pri priznávaní trov odvolacieho konania, nie však v merite veci. Najvyšší súd preto podľa § 221 ods. 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Podľa rozsudku SDEU zo dňa 14.03.2013 C-527/11 Ablessio **Články 213, 214 a 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu odmietol prideliť identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty spoločnosti len preto, že táto spoločnosť podľa uvedeného úradu nedisponuje hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na výkon prihlasovanej ekonomickej činnosti a že vlastníkov podielov na základnom imaní tejto spoločnosti už bolo viackrát pridelené takéto číslo pre spoločnosti, ktoré v skutočnosti nikdy nevykonávali ekonomickú činnosť, a ktorých podiely na základnom imaní boli prevedené krátko po pridelení uvedeného čísla, bez toho, aby dotknutý daňový úrad na základe objektívnych skutočností preukázal, že existujú vážne nepriame dôkazy umožňujúce dospieť k podozreniu, že pridelené identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu. Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či uvedený daňový úrad poskytol vo veci samej vážne nepriame dôkazy o existencii nebezpečenstva podvodu.**

Súdny dvor EU rozhodoval o prejudiciálnych otázkach z Lotyšska, ktoré sú relevantné i pre dotknuté súdne konanie v Slovenskej republike. Tieto otázky zneli:

- „1. Má sa smernica... 2006/112/ES... vykladať v tom zmysle, že zakazuje odmietnuť pridelenie individuálneho čísla, ktorým sa zdaniteľná osoba identifikuje, z dôvodu, že vlastníkov podielov na základnom imaní zdaniteľnej osoby už skôr niekoľkokrát

získal individuálne číslo pre iné podniky, ktoré skutočne nevykonávali ekonomickú činnosť a ktorých podiely na základnom imaní vlastníci ihneď po získaní individuálneho čísla previedol na iné osoby?

2. Má sa článok 214 v spojení s článkom 273 smernice [2006/112] vykladať v tom zmysle, že umožňuje daňovému úradu, aby sa pred pridelením individuálneho čísla uistil o schopnosti zdaniteľnej osoby vykonávať činnosť, ktorá podlieha dani, ak cieľom tohto overenia je zabezpečiť riadny výber dane a zamedziť daňovým podvodom?“

Súdny dvor v bode 16 konštatoval, že svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa články 213, 214 a 273 smernice 2006/112 majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby daňový úrad členského štátu v snahe zabezpečiť riadny výber DPH a zamedziť daňovým podvodom odmietol prideliť identifikačné číslo pre DPH spoločnosti len preto, že táto spoločnosť podľa uvedeného úradu nedisponuje hmotnými, technickými a finančnými prostriedkami na výkon prihlasovanej ekonomickej činnosti a že vlastníckovi podielov na základnom imaní tejto spoločnosti už bolo viackrát pridelené číslo pre spoločnosti, ktoré v skutočnosti nikdy nevykonávali ekonomickú činnosť, a ktorých podiely na základnom imaní boli prevedené krátko po pridelení uvedeného čísla.

Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe rozsudku Súdneho dvora EU vyvodil záver, že samotná dobrovoľná registrácia pre účely DPH nie je predmetom voľnej správnej úvahy daňového orgánu vykonávajúceho registráciu a môže byť odmietnutá iba v prípade, že existujú indície **umožňujúce dospieť k podozreniu, že pridelené identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty bude použité s cieľom dopustiť sa podvodu**. Senát však zohľadňuje, že z praktického hľadiska takýto úmysel u tzv. ready - made spoločnosti, ktorá je z hľadiska ekonomickej činnosti spiacou spoločnosťou nebude možné zistiť, pretože ekonomickú činnosť bude vykonávať až nadobúdateľ spoločnosti. Z toho dôvodu vyžadovanie zábezpeky na daň pri dobrovoľnej registrácii sa javí ako možná prevencia proti prípadným podvodom.

Podnikateľské prostredie Slovenskej republiky je značne poznačené podvodmi v oblasti DPH, preto pri aplikácii rozsudku SDEU zo dňa 14.03.2013 C-527/11 Ablesio sa naskytujú zásadné otázky pri dobrovoľnej registrácii, a to:

Možno samotný právny stav tzv. ready - made spoločnosti (shelf company), ktorá je z hľadiska ekonomickej činnosti až do jej nadobudnutia záujemcom v pozícii spiacej spoločnosti, považovať za prípravnú ekonomickú činnosť významnú pre registráciu pre daň z pridanej hodnoty?

Je podmieňovanie dobrovoľnej registrácie tzv. ready - made spoločnosti (shelf company) zložením zábezpeky na daň z pridanej hodnoty v rozpore s účelom a cieľmi smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty?

Systém konania o prejudiciálnej otázke existuje z dôvodu zabezpečenia jednotného výkladu práva Európskej únie v členských štátoch Európskej únie. Z tohto dôvodu nie je prípustné, aby členské štáty doteraz nejudikované právne otázky vykladali iba v rámci národnej jurisdikcie, pretože účinky národného súdneho rozhodnutia nemôžu zaviazat' iné členské štáty rešpektovať takýto výklad. Vzhľadom na túto skutočnosť národný súd musí zistiť, či môže nasledovať precedens Súdneho dvora EU (acte éclairé) a v akom rozsahu. Ak nie, musí položiť pre prejudiciálnu otázku pre nejudikovanú časť právneho problému.

Postavenie ready - made spoločnosti ako zdaniteľnej osoby v oblasti dane z pridanej hodnoty musí byť vykladané jednotne. Tzv. ready – made spoločnosti totiž nie sú špecialitou právneho prostredia Slovenskej republiky, ale vyskytujú sa aj v iných členských štátoch Európskej únie, kde sú druhovo označované ako ready - made companies alebo shelf companies, pričom niektoré z nich sú už registrované pre DPH a sú označované v angličtine ako VAT Registered Ready Made Companies.

Najvyšší súd sa stotožnil s krajským súdom, že v prípade tzv. ready - made spoločností možno mať z hľadiska skutkového pochybnosti o tom, či vykonávajú ekonomickú činnosť, resp. prípravnú ekonomickú činnosť. Rovnako možno mať pochybnosti o tom, či u takejto spoločnosti je daný úmysel vykonávať ekonomickú činnosť, v čase žiadosti o registráciu, keďže spoločnosť je výlučne určená na predaj.

Krajský súd po vyhodnotení rozsudku SDEU Ablessio musí zvážiť, či rozsudok dáva odpoveď na všetky relevantné otázky. Ak chýba komplexný právny základ aplikovateľného práva EU, súd nemôže pokračovať v konaní. Ide o špecifickú situáciu, kedy absentuje prameň práva EU. Z tohto dôvodu sa povinnosť polozenia prejudiciálnej otázky nevyhnutne vzťahuje už na konanie pred súdom prvého stupňa. Procesný prenos polozenia prejudiciálnej otázky už do štádia prvostupňového konania bol judikovaný uznesením Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/27/2013 zo dňa 01.08.2014 na základe judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky a bol realizovaný Krajským súdom v Košiciach napr. uznesením 7S/21/2012-94 zo dňa 25.02.2015 vo veci Kovožber s.r.o. c/a Daňový úrad Košice prebiehajúce konanie C-120/15.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

P o u č e n i e : Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave dňa 01. apríla 2015

JUDr. Ivan R U M A N A, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková