

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/69/2015
Identifikačné číslo spisu:	1013200658
Dátum vydania rozhodnutia:	06.10.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Gabriela Gerdová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1013200658.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: LECKAUN, s.r.o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 241 179, právne zastúpený: Advokátska kancelária Marônek & Partners, s.r.o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava, v mene ktorej koná Mgr. Ján Marônek, advokát, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, 850 00 Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 9101302/5/497313/13/MOL zo dňa 06. februára 2013, v konaní 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 z r u š u j e a konanie z a s t a v u j e.

Žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov konania.

Odôvodnenie

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 a zrušenia rozhodnutia žalovaného - listu, ktorý žalovaný nazval Oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákona o DPH“) č.: 9101302/5/497313/13/MOL zo dňa 06. februára 2013, ktorým mu oznámil, že registráciu pre DPH nevykoná a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydá z dôvodu, že zrušenie spoločnosti bez likvidácie bolo iba účelové a formálne, a malo za cieľ získať u nástupníckych spoločností výhodu postavenia platiteľa DPH.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku citoval ustanovenia § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok), § 3 ods. 1, 3, § 4 ods. 4, 5, 6, zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, platného v čase vydania napadnutého rozhodnutia, 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 nesplňajúce podmienky súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p.

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

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 o DPH 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 nulité, 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 o DPH ako v čase vzniku žalobcu. Výstava 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 daňového poriadku, 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 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.

Žalobca v doplnenom odvolaní poukázal na obdobné rozhodnutia - uznesenia Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23 S/52/2004 z 29.04.2014 a sp. zn. 23 S/30/2014 z 29.04.2014 a právny názor tohto súdu, ktorý je odlišný ako v predmetnej veci a to, že s postupom daňového úradu, ktorý vydal vo veci zákonnej registrácie (ex lege) oznámenie o nevyhovení tejto registrácie sa nemožno stotožniť.

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 LECKAUN, s.r.o., 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 ods. 6 zákona o DPH 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 o DPH. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 08.10.2012 nevyhovel žiadosti a osvedčenie o registrácii pre DPH nevydal. Na základe odvolania žalobcu Finančné riaditeľstvo SR ako druhostupňový orgán rozhodnutím zo dňa 28.11.2012 rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie, nakoľko na vydanie takéhoto rozhodnutia správca dane nebol zákonom splnomocnený. Následne žalovaný dňa 06.02.2013 vydal oznámenie o nevydaní osvedčenia podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH. Žalobca dňa 11.04.2013 doručil Krajskému súdu v Bratislave žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného, ku ktorej sa žalovaný vyjadril dňa 10.06.2013. Žalobca reagoval na toto vyjadrenie podaním doručeným krajskému súdu dňa 12.09.2013.

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.

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. o dani z pridanej hodnoty.

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 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 o DPH.

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 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. Ekonomická činnosť je vymedzená v § 3 ods. 2 citovaného 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 o DPH. Vysvetlením 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 skutočností, či žiadateľ vykonáva v čase podania žiadosti o registráciu pre DPH nezávisle ekonomickú činnosť, teda či je v zmysle zákona o DPH 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").

Najvyšší súd ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) prejednal vec bez nariadenia pojednávania (§ 214 ods. 2 O.s.p.) a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. zrušil a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. v spojení s 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250d ods. 3 O.s.p. konanie zastavil, pretože Oznámenie 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 nie je administratívnym rozhodnutím v zmysle § 247 ods. 1 O.s.p. s konštitutívnymi účinkami, ktoré by zakladalo menilo, alebo rušilo oprávnenia a povinnosti daňových subjektov.

Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav tak, ako ho podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať.

Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje, že povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci je svojou činnosťou naplňovať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom i zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p., podľa ktorého: „Ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie“.

Na základe citovaného ustanovenia odkazuje Najvyšší súd SR na svoje rozhodnutie - uznesenie, sp. zn. 3Sžf/70/2014 zo dňa 04. augusta 2015, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza:

„Podľa § 4 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom ku dňu 15.01.2013 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.

Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že platiteľom dane sa stáva zdaniteľná osoba ex lege, teda mimo rozhodnutia. Ide tu o obdobný princíp ako je vykonanie zápisu záznamom v katastri nehnuteľností. Preto v zmysle uvedeného ustanovenia sa konštitutívne administratívne rozhodnutia nevydávali.

Právny stav, ktorý nastal v danej veci je nečinnosť orgánu verejnej správy ohľadne právne významnej skutočnosti, ktorá nastala ex lege. V prípade nečinnosti, nevydania rozhodnutia orgánu verejnej správy, je v právnom poriadku ochrana fyzických a právnických osôb zabezpečovaná prostredníctvom § 250t O.s.p. (Konanie proti nečinnosti orgánu verejnej správy). Povinnosť vydať administratívne rozhodnutie v prípade nezaregistrovania zdaniteľnej osoby bola zavedená až s účinnosťou od 01.01.2014 novelou zákona o DPH zákonom č. 360/2013 Z.z. Ochrana pred právnymi aktami, ktoré nemali povahu rozhodnutia o neregistrácii do 31.12.2013 bola v právnom poriadku zabezpečovaná prostredníctvom ust. § 250v O.s.p. (Konanie o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy), v ktorom mohol daňový subjekt žiadať odstrániť vzniknutý protiprávny stav uložením povinnosti správcovi dane.“

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).

O trovách konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 146 ods. 1 písm. c) O.s.p. a v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.