

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 5S/117/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201033
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 09. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Fulcová
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2021:1018201033.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Fulcovej a členiek senátu JUDr. Anny Peťovskej PhD. a JUDr. Otílie Belavej, v právnej veci žalobcu: SAORSA s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 51 424 991, zastúpeného: Advokátska kancelária Marônek & Partners s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 234 661, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, so sídlom Ševčenkova 32, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 100897492/2018 zo dňa 04.05.2018 a o preskúmanie zákonnosti opatrenia - Úradného záznamu číslo: 100818452/2018 zo dňa 25.04.2018, takto

rozhodol:

Krajský súd v Bratislave žalobu v časti o preskúmanie zákonnosti opatrenia - Úradného záznamu číslo: 100818452/2018 zo dňa 25.04.2018 o d m i e t a.

Krajský súd v Bratislave žalobu v časti o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 100897492/2018 zo dňa 04.05.2018 zamietla.

Žalovanému súd nepriznáva voči žalobcovi nárok na náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I.

Konanie pred správnym orgánom

1. Žalobca podal dňa 12.02.2018 žalovanému žiadosť č. 2/00254805/2018 o registráciu pre daň z pridanej hodnoty v zmysle ustanovenia § 4 ods. 4 zákona o DPH. Následne dňa 15.02.2018 podal žalobca elektronicky oznámenie, že sa dňa 08.02.2018 stal platiteľom dane z pridanej hodnoty v zmysle ustanovenia § 4 ods. 4 zákona o DPH na základe projektu rozdelenia spoločnosti - podľa Notárskej zápisnice N 1590/2017, Nz 40398/2017, NCR1s 41220/2017 zo dňa 31.10.2017 so spoločnosťou CROMANE s.r.o, Bancíkovej 1/A, 821 03 Bratislava, IČO: 47 241 225, ktorá zanikla v dôsledku rozdelenia a žalobca sa stal právnym nástupcom. Prílohu oznámenia tvorili súvaha spoločnosti CROMANE s.r.o, tabuľka hospodárskeho výsledku spoločnosti CROMANE s.r.o, oznámenie žalobcu, že sa dňa 08.02.2018 stal platiteľom DPH, Potvrdenie Okresného súdu Bratislava 1 o zápise žalobcu do obchodného registra, výpis z OR SR žalobcu, Potvrdenie Okresného súdu Bratislava 1 o výmaze spoločnosti CROMANE s.r.o, výpis z OR SR spoločnosti CROMANE s.r.o. Notárska zápisnica N 1590/2017, Nz 40398/2017, NCR1s 41220/2017 zo dňa 31.10.2017, ktoré sú tiež prílohami predmetnej žaloby. Ďalej žalobca oznámil, že deň vzniku žalobcu je deň zápisu do Obchodného registra Slovenskej republiky, a to dňa 08.02.2018.

2. V zmysle vyššie uvedenej Notárskej zápisnice prešlo na žalobcu základné imanie v hodnote 5000€ a peňažné prostriedky v hodnote 1752,79€, ďalej prešla aj časť hospodárskeho výsledku (neuhradená strata) vo výške 109,13€ a nerozdelený zisk z rozdelenia vo výške 1468,62€.

3. Konateľ žalobcu sa pri ústnom pojednávaní dňa 22.02.2018 do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100433629/2018/9104402/MinV vyjadril, že hlavným predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti budú účtovné služby. Ďalej sa vyjadril, že spoločnosť aktuálne nezamestnáva žiadnych zamestnancov, a že spoločnosť nevlastní žiadny majetok.
4. Z preverenia spísal žalovaný dňa 25.04.2018 Úradný záznam č. 100818452/2018.
5. Žalovaný po posúdení predmetnej žiadosti pre daň z pridanej hodnoty dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že je zdaniteľnou osobou v zmysle ustanovenia § 3 zákona o DPH, čím nespĺňa podmienky registrácie podľa ustanovenia § 4 ods. 4. zákona o DPH ku dňu 08.02.2018.
6. Na základe vyššie uvedeného zistenia správca dane vydal rozhodnutie č. 100897492/2018 zo dňa 04.05.2018, ktorým podľa ustanovenia § 4 ods. 3 zákona o DPH nevyhovel žiadosti žalobcu o registráciu pre daň z pridanej hodnoty a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydal.
7. Napadnuté rozhodnutie bolo žalobcovi oznámené dňa 14.05.2018.

II.

Zhrnutie napadnutého rozhodnutia a opatrenia

8. Rozhodnutím Číslo: 100897492/2018 zo dňa 04.05.2018 žalovaný podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov daňový subjekt SAORSA s. r. o., DIČ 2120679704, IČO 51424991, Bancíkovej 1/A, 821 03 Bratislava - mestská časť Ružinov neregistroval a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty mu nevydal.
9. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca oznámil elektronicky dňa 12.02.2018 na Daňový úrad Bratislava skutočnosti, že sa stal platiteľom dane z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 4 zákona č.222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov na základe projektu rozdelenia spoločnosti - podpísanie Notárskej zápisnice N 1590/2017, Nz 40398/2017, NCRIs 41220/2017 zo dňa 31.10.2017 so spoločnosťou CROMANE s.r.o., Bancíkovej 1/A, 821 03 Bratislava, IČO: 47 241 225, ktorá zanikla v dôsledku rozdelenia a spoločnosť SAORSA s.r.o. sa stala právnym nástupcom. Žalobca oznámil, že deň jeho vzniku je deň zápisu spoločnosti do Obchodného registra Slovenskej republiky, a to dňa 08.02.2018. K oznámeniu boli priložené doklady: Notárska zápisnica č. N 1590/2017 z 31.10.2017, CROMANE s. r. o. - účtovná závierka k 31.10.2017, súvaha analyticky rok 2017, výnosy celkom, SAORSA s. r. o. - oznámenie, hlavná kniha analyticky rok 2017, účtovný denník rok 2017, pohyb na účtoch od 31.10.2017 do 31.10.2017, účtovná závierka k 31.10.2017.
10. V zmysle uvedenej Notárskej zápisnice prešlo na spoločnosť SAORSA s. r. o. základné imanie v hodnote 5.000€ a peňažné prostriedky v hodnote XXXX,XX €, ďalej prešla aj časť hospodárskeho výsledku (neuhradená strata) vo výške XXX,XX € a nerozdelný zisk z rozdelenia vo výške X.XXX,XX €.
11. Konateľ spoločnosti Ing. B. I., M, Sc. sa pri ústnom pojednávaní dňa 22.02.2018 do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100433629/2018/9104402/MinV vyjadril, že hlavným predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti budú účtovné služby. Ďalej sa vyjadril, že spoločnosť aktuálne nezamestnáva žiadnych zamestnancov. Spoločnosť nevlastní žiadny majetok.
12. Zamestnanci správcu dane zistili, že daňový subjekt CROMANE s. r. o., IČO:47241225, ktorá vznikla v dôsledku rozdelenia (zaniknutej spoločnosti ZARIVAR s. r. o., ktorá mimochodom rovnako vznikla v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti M + M Business s. r. o. a tá zasa v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti BARNAUL s. r. o. ...) vykonávala administratívne služby pri zápisoch zmien do obchodného registra, administratívne služby pri registráciách ochranných známk pri likvidácii spoločností a pri zakladaní nových spoločností. Spoločnosť CROMANE s. r. o. nemala prenajaté žiadne kancelárske priestory, nemala žiadnych zamestnancov. Za uvedenú činnosť vystavila niekoľko desiatok faktúr, za čo dosiahla obrat v sume XX XXX, XX eur. Dňa 23.10.2017 Daňový úrad Bratislava zaregistroval spoločnosť, ako platiteľa DPH. Spoločnosť od tohto momentu nevykonávala žiadnu činnosť a až do zrušenia - 31.10.2017 podávala nulové daňové priznania pre DPH.
13. Spoločnosť následne dňa 8.2.2018 zanikla v dôsledku rozdelenia na 6 nových spoločností (APRICITY s. r. o., KALISPERA s. r. o., LIMERENCE s. r. o., PARAKALO s. r. o., SAORSA s. r. o. a ZOŠIME s. r. o.). Spoločnosť SAORSA s.r.o. sa v zmysle tohto zániku spoločnosti CROMANE s.r.o. stala právnym nástupcom spoločnosti. K uvedenému bola dňa 31.10.2017 spísaná Notárska zápisnica.
14. Inými slovami, spoločnosť CROMANE s. r. o. potom čo, preukázala že vykonáva ekonomickú činnosť a stala sa platiteľom DPH, prestala vykonávať činnosť a o 7 dní neskôr zanikla v dôsledku rozdelenia na 6 rôznych spoločností.
15. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že spoločnosť CROMANE s. r. o., v čase zániknutia rozdelením dňa 31.10.2017, resp. od 23.10.2017 a rovnako tak aj ku dňu výmazu z obchodného registra

v skutočnosti nebola zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako to definuje § 3 ods. 1 zákona o DPH. Spoločnosť CROMANE s. r. o. od momentu kedy bola registrovaná ako platiteľ DPH (23.10.2017) nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť (nedodávala tovar ani žiadnu službu), nebola reálnym platiteľom DPH, nerealizovala svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť (na základe ktorého získala osvedčenie o registrácii pre DPH v registračnom konaní). Na základe týchto skutočností žalovaný dospel k záveru, že neboli naplnené zákonné predpoklady, aby sa spoločnosť SAORSA s. r. o. stala platiteľom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH), pretože v okamihu zániku spoločnosti CROMANE s.r.o. bola táto spoločnosť len držiteľom osvedčenia o registrácii na DPH, avšak nebola reálnym platiteľom DPH (ani raz neuhradila DPH) a zároveň spoločnosť SAORSA s. r. o. nebola zdaniteľnou osobou v čase svojho vzniku a právneho nástupníctva po zániku spoločnosti CROMANE s. r. o. bez likvidácie.

16. Podľa napadnutého rozhodnutia zamestnanci správcu dane zároveň zistili, že v prípade spoločnosti SAORSA s. r. o. , ako aj CROMANE s. r. o. a ďalších spoločností, ktoré majú rovnakého spoločníka (spoločnosť M2B a. s.) ide o tzv. READY MADE spoločnosti, založené iba za účelom ich predaja. Spoločnosť M2B a. s. postupovala a postupuje tak, že nejakú zo svojich spoločností sa jej podarilo zaregistrovať pre DPH, tá sa následne zrušila bez likvidácie rozdelením na niekoľko novovzniknutých spoločností, pričom tie sa stali právnymi nástupcami platiteľa zaniknutého bez likvidácie a žiadajú registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH. Úmyslom spoločníka - M2B a. s., tak zrejme bolo zabezpečiť pre novozaložené spoločnosti registráciu pre DPH zo zákona, aby sa vyhol procesu dobrovoľnej registrácie a povinnosti zložiť prípadnú zábezpeku na daň v zmysle § 4c zákona o DPH. Zamestnanci správcu dane okrem toho zistili, že spoločnosť M2B a. s., ktorá je spoločníkom viacerých iných spoločností určených na predaj má zriadenú webovú stránku www.m2b.sk , prostredníctvom ktorej predáva spomínané ready made spoločnosti. Na spomínanej webovej stránke sú dostupné viaceré informácie, ako napr. informácie o kúpe firmy, založenia firmy, predaja firmy, kontaktné údaje, informácie o spoločnosti, rôzne výhody kúpy firmy registrovanej pre DPH, ako aj zoznam predaných firiem od roku 2009 - 2017, 2018, ďalej aj cenník a aktuálny zoznam firiem na predaj a iné. Z uvedených zistení bola tak podľa žalovaného zrejme snaha získať osvedčenie o registrácii pre DPH pre novovzniknuté spoločnosti, pričom zaregistrovanie ready-made spoločnosti, ako platiteľa DPH zvyšuje jej hodnotu ako „tovaru“. Cena za predaj ready-made spoločností je priamo závislá od skutočností, či táto spoločnosť má postavenie platiteľa DPH alebo nie (viď cenník na webovej stránke www.m2b.sk).

17. Z preverenia spísali zamestnanci správcu dane dňa 25.04.2018 Úradný záznam č. 100818452/2018.

18. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný dospel k záveru, že preverením a porovnaním skutkového stavu s údajmi v oznámení a dokladoch Daňový úrad Bratislava, že daňový subjekt SAORSA s.r.o. nie je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov a nespĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4. zákona 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov ku dňu 08.02.2018.

19. V Úradnom zázname žalovaného číslo: 100818452/2018 zo dňa 25.04.2018, spísanom v zmysle § 19 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, je uvedené nasledovné:

„Predmet úradného záznamu: Opätovné posúdenie žiadosti o registráciu pre DPH, na podnet príslušného registra Daňového úradu Bratislava - Ukončenie úlohy č. 1203942482 vykonanej u daňového subjektu:

SAORSA s.r.o., Bancíkovej 1/A, 821 03 Bratislava - mestská časť Ružinov , IČO: 51424991, DIČ:2120679704

a odovzdanie dokladov k žiadosti o registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov spolu s ZUP č. 100433629/2018/9104402/MinV zo dňa 22.02.2018 Opis zistených skutočností: Daňový subjekt SAORSA s.r.o. podal žiadosť o registráciu DPH podľa § 4 ods. 4 zákona č.222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov dňa 12.2.2018.

20. Spoločnosť SAORSA s.r.o. bola zapísaná v Obchodnom registri Slovenskej republiky dňa 08.02.2018. Spoločnosť SAORSA s.r.o. podala žiadosť o registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov dňa 12.02.2018 na základe projektu rozdelenia spoločnosti - podpísanie Notárskej zápisnice N 1590/2017, Nz 40398/2017, NCRIs 41220/2017 zo dňa 31.10.2017 so spoločnosťou CROMANE s.r.o., Bancíkovej 1/A, 821 03 Bratislava, IČO: 47 241 225, ktorá zanikla v dôsledku rozdelenia a spoločnosť SAORSA s.r.o. sa stala právnym nástupcom. Deň vzniku spoločnosti SAORSA s.r.o. je deň zápisu spoločnosti do Obchodného registra Slovenskej republiky, a to dňa 08.02.2018..

21. Konateľ spoločnosti sa pri ústnom pojednávaní vyjadril, že hlavným 'predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti SAORSA s.r.o. budú účtovné. Ďalej sa vyjadril, že spoločnosť aktuálne nezamestnáva žiadnych zamestnancov. Spoločnosť nevlastní žiadny majetok.

22. Stanovisko správcu dane na základe zistených skutočností:

Zamestnanci správcu dane zistili, že daňový subjekt CROMANE s.r.o., IČO:47241225, ktorá vznikla v dôsledku rozdelenia (zaniknutej spoločnosti ZARIVAR s.r.o., ktorá mimochodom rovnako vznikla v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti M + M Business s.r.o. a tá zasa v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti BARNAUL s.r.o....) vykonávala administratívne služby pri zápisoch zmien do obchodného registra, administratívne služby pri registráciách ochranných známkov pri likvidácii spoločností a pri zakladaní nových spoločností. Spoločnosť CROMANE s.r.o. nemala prenajaté žiadne kancelárske priestory, nemala žiadnych zamestnancov. Za uvedenú činnosť vystavila niekoľko desiatok faktúr, za čo dosiahla obrát v sume XX XXX, XX eur. Dňa 23.10.2017 Daňový úrad Bratislava zaregistroval spoločnosť, ako platiteľa DPH. Spoločnosť od tohto momentu nevykonávala žiadnu činnosť a až do zrušenia - 31.10.2017 podávala nulové daňové priznania pre DPH. Spoločnosť následne dňa 8.2.2018 zanikla v dôsledku rozdelenia na 6 nových spoločností (APRICITY s.r.o., KALISPERA s.r.o., LIMERENCE s.r.o., PARAKALO s.r.o., SAORSA s.r.o. a ZOŠIME s.r.o.). Spoločnosť SAORSA s.r.o. sa v zmysle tohto zániku spoločnosti CROMANE s.r.o. stala právnym nástupcom spoločnosti. K uvedenému bola dňa 31.10.2017 spísaná Notárska zápisnica.

Inými slovami, spoločnosť CROMANE s.r.o. potom čo, preukázala že vykonáva ekonomickú činnosť a stala sa platiteľom DPH, prestala vykonávať činnosť a o 7 dní neskôr zanikla v dôsledku rozdelenia na 6 rôznych spoločností.

Spoločnosť CROMANE s.r.o., však v čase zániku rozdelením dňa 31.10.2017, resp. od 23.10.2017 a rovnako tak aj ku dňu výmazu z obchodného registra v skutočnosti nebola zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze tak, ako to definuje § 3 ods. 1 zákona o DPH. Spoločnosť CROMANE s.r.o. od momentu kedy bola registrovaná ako platiteľ DPH (23.10.2017) nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť (nedodávala tovar ani žiadnu službu), nebola reálnym platiteľom DPH, nerealizovala svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť (na základe ktorého získala osvedčenie o registrácii pre DPH v registračnom konaní). Na základe týchto skutočností, tak neboli naplnené zákonné predpoklady, aby sa spoločnosť SAORSA s.r.o. stala platiteľom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH), pretože v okamihu zániku spoločnosti CROMANE s.r.o. bola táto spoločnosť len držiteľom osvedčenia o registrácii na DPH, avšak nebola reálnym platiteľom DPH (ani raz neuhradila DPH) a zároveň spoločnosť SAORSA s.r.o. nebola zdaniteľnou osobou v čase svojho vzniku a právneho nástupníctva po zániku spoločnosti CROMANE s.r.o. bez likvidácie.

Zamestnanci správcu dane zároveň zistili, že v prípade spoločnosti SAORSA s.r.o. , ako aj CROMANE s.r.o. a ďalších spoločností, ktoré majú rovnakého spoločníka (spoločnosť M2B a.s.) ide o tzv. READY MADE spoločnosti, založené iba za účelom ich predaja. Spoločnosť M2B a.s. postupovala a postupuje tak, že nejakú zo svojich spoločností sa jej podarilo zaregistrovať pre DPH, tá sa následne zrušila bez likvidácie rozdelením na niekoľko novovzniknutých spoločností, pričom tie sa stali právnymi nástupcami platiteľa zaniknutého bez likvidácie a žiadajú registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH. Úmyslom spoločníka - M2B a.s., tak zrejme bolo zabezpečiť pre novozaložené spoločnosti registráciu pre DPH zo zákona, aby sa vyhol procesu dobrovoľnej registrácie a povinnosti zložiť prípadnú zábezpeku na daň v zmysle § 4c zákona o DPH. Zamestnanci správcu dane okrem toho zistili, že spoločnosť M2B a.s., ktorá je spoločníkom viacerých iných spoločností určených na predaj má zriadenú webovú stránku www.m2b.sk , prostredníctvom ktorej predáva spomínané ready made spoločnosti. Na spomínanej webovej stránke sú dostupné viaceré informácie, ako napr. informácie o kúpe firmy, založenia firmy, predaja firmy, kontaktné údaje, informácie o spoločnosti, rôzne výhody kúpy firmy registrovanej pre DPH, ako aj zoznam predaných firiem od roku 2009 - 2017, 2018, ďalej aj cenník a aktuálny zoznam firiem na predaj a iné.

Z uvedených zistení je tak zrejme snaha získať osvedčenie o registrácii pre DPH pre novovzniknuté spoločnosti, pričom zaregistrovanie ready-made spoločnosti, ako platiteľa DPH zvyšuje jej hodnotu ako „tovaru“. Cena za predaj ready-made spoločností je priamo závislá od skutočnosti, či táto spoločnosť má postavenie platiteľa DPH alebo nie (viď cenník na webovej stránke www.m2b.sk).

Na základe zistených skutočností a kontrolných zistení podľa žalovaného daňový subjekt SAORSA s.r.o. nie je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov a nespĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4. zákona 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov ku dňu 08.02.2018.

III.

Žaloba

23. Žalobou podanou na tunajšom súde dňa 12.7.2018 (t.j. podanou na súd včas) sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 100897492/2018 zo dňa 04.05.2018 a preskúmania zákonnosti opatrenia - Úradného záznamu číslo: 100818452/2018 zo dňa 25.04.2018.

24. Žalobca poukázal na záver žalovaného, podľa ktorého spoločnosť CROMANE s. r. o. ako právny predchodca žalobcu, ani žalobca neboli zdaniteľnou osobou podľa § 3 ods. 1 zákona o DPH, v tejto súvislosti je potrebné vyložiť toto ustanovenie zákona o DPH (§ 4 ods. 4 druhá veta zákona o DPH).

25. Bol toho názoru, že právny nástupca v zmysle § 4 ods. 4 zákona o DPH odvodzuje status „platiteľ DPH“ od svojho právneho predchodcu. Ak teda právny predchodca bol platiteľom DPH, stane sa ním aj novovzniknutý subjekt, ktorý vznikol ako právny nástupca platiteľa DPH. Podľa jeho názoru to platí aj vo vzťahu k posudzovaniu skutočnosti, či je právny nástupca zdaniteľnou osobou alebo nie. Ak bol právny predchodca platiteľom DPH predpokladá sa, že bol aj zdaniteľnou osobou, inak by sa stať platiteľom DPH nemohol. Poukázal na to, že žalovaný obchodnej spoločnosti CROMANE s. r. o. na základe jej ekonomickej činnosti podľa § 3 zákona o DPH vydal osvedčenie o pridelení IČ DPH a registroval ju pre DPH, čiže pred jej samotnou registráciou posúdil, že táto spoločnosť zdaniteľnou osobou je.

26. Nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že spoločnosť CROMANE s. r. o. nebola ku dňu rozdelenia, t. j. ku dňu 31.10.2017 zdaniteľnou osobou s ekonomicou činnosťou na pokračujúcej báze, nebola reálnym platiteľom DPH a bola len držiteľom osvedčenia o registrácii k DPH. Poukázal na to, že spoločnosť CROMANE s. r. o. vykonávala administratívne služby pri zakladaní spoločností, pri zápise zmien v spoločnostiach do obchodného registra, pri likvidácii a pri registráciách ochranných známk. Za uvedené činnosti vystavila niekoľko desiatok faktúr a dosiahla obrat vo výške XX.XXX,XX EUR. Na základe týchto skutočností dňa 23.10.2017 žalovaný zaregistroval spoločnosť CROMANE s. r. o. k DPH, to znamená, že spoločnosť CROMANE s. r. o. bola k uvedenému dňu aj zdaniteľnou osobou, inak by sa nemohla stať platiteľom DPH.

27. Podľa žalobcu skutočnosť, že spoločnosť CROMANE s. r. o. od vzniku registrácie k DPH dňa 23.10.2017 do svojho zrušenia dňa 31.10.2017 nevykonávala ekonomicou činnosť (nevystavila žiadnu faktúru v lehote 7 dní) nemôže znamenať stratu postavenia platiteľa DPH, resp. zdaniteľnej osoby. Takýto postup žalovaného nemá oporu v zákone.

28. Žalobca svoj zámer vykonávať ekonomicou aktivitu preukazoval aj nákupom domény, nákupom ekonomicou prác, nákupom pečiatky, ako aj zriadením bežného účtu v banke, na ktorý zložil z pokladne XXX,- EUR. Uviedol, že keďže mu nebolo priznané postavenie platiteľa DPH, tak si nemohol ani uplatniť úhradu DPH na vstupe, teda logicky dôvodom podania žaloby je ochrana subjektívnych práv žalobcu. Poukázal aj na rozsudok ESD v prípade C - 268/83 Rompelman, v zmysle ktorého sa má za zdaniteľnú osobu vykonávajúcu ekonomicou činnosť považovať aj osoba, ktorá deklaruje svoj zámer uskutočňovať zdaniteľné obchody kúpou majetku alebo služieb určených na podnikanie, nie je možné zamietnuť registráciu pre DPH osobe, ktorá ku dňu podania žiadosti o registráciu pre DPH zatiaľ neuskutočnila žiadne zdaniteľné obchody.

29. Podľa žalobcu, žalovaný u právneho nástupcu v zmysle ustanovenia § 4 ods. 4 piata veta len preverí a porovná skutkový stav s údajmi v oznámení a dokladoch predložených spolu s týmto oznámením, ktoré preukazujú, že sa stal platiteľom DPH 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 skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť.

30. Uvedené podľa neho potvrdzuje aj dôvodová správa k zákonu č. 360/2013 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa mení zákon č. 331/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony v znení zákona č. 246/2012 Z. z., v zmysle ktorej: „...nadobudnutie postavenia platiteľa dane bude overovať daňový úrad na základe predložených dokladov. Z tohto dôvodu zo zákona vyplýva povinnosť, aby subjekt okrem oznámenia skutočnosti, na základe ktorej sa mal stať platiteľom dane, poslal aj príslušné doklady osvedčujúce túto skutočnosť (napr. zmluva o predaji podniku, výpis z obchodného registra, zmluva o dodaní stavby).

31. Žalobca poukázal na to, že žalovaný dňa 06.03.2018 spísal úradný záznam č. 100498849/2018 s nasledovným stanoviskom: „na základe predložených dokladov a kontrolných zistení daňový subjekt SAORSA s. r. o. je zdaniteľnou osobou a spĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH ku dňu 08.02.2018.“ Následne dňa 25.04.2018 žalovaný spísal ďalší úradný záznam č. 100818452/2018 s odlišným stanoviskom, v zmysle ktorého: „na základe zistených skutočností a kontrolných zistení daňový subjekt SAORSA s. r. o. nie je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona 222/2004 Z. z. v znení neskorších

predpisov a nespĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov ku dňu 08.02.2018, “

32. Uvedené úradné záznamy sú podľa žalobcu opatrením orgánu verejnej správy v zmysle ustanovenia § 3 ods. 1 písm. c) SSP.

33. Žalobca ďalej uviedol, že napadnuté rozhodnutie vychádza z úradného záznamu č. 100818452/2018 zo dňa 25.04.2018, ktorý je pre napadnuté rozhodnutie záväzný (rozhodlo sa ním o tom, či žalobca je zdaniteľnou osobou a spĺňa podmienky registrácie) a ktorý nebolo možné samostatne preskúmať správnym súdom. Z uvedeného dôvodu je podľa žalobcu potrebné posúdiť aj zákonnosť tohto skôr vydaného úradného záznamu v zmysle ustanovenia § 27 ods. 1 SSP a rozhodnúť o jeho zrušení podľa ustanovenia § 191 ods. 3 písm. b) SSP.

34. Žalobca nesúhlasil s tým, že rozdelenie platiteľa DPH bolo urobené len za účelom získania osvedčenia o registrácii pre DPH pre novovzniknuté spoločnosti bez dobrovoľnej registrácie - právni nástupcovia vzniknutí na základe projektu rozdelenia boli totiž ako obchodné spoločnosti založené za účelom podnikania. Okrem toho každá nástupnícka spoločnosť, čiže aj žalobca prevzal časť imania zanikajúcej spoločnosti.

35. Skutočnosť, že spoločník žalobcu a CROMANE s. r. o., spoločnosť M2B a. s. na svojej webovej stránke ponúka na predaj tzv. ready made spoločnosti založené iba za účelom ich predaja nemá podľa názoru žalobcu žiadnu relevanciu; nebolo preukázané, že by CROMANE s. r. o. alebo nástupnícke spoločnosti (teda ani žalobca) boli uvedené na tejto webovej stránke v ponuke na predaj.

36. Podľa názoru žalobcu prípadný „predaj“ spoločnosti by tiež nemal vplyv na postavenie spoločnosti ako platiteľa DPH. Pri obchodnej spoločnosti ani nemožno hovoriť, že dochádza k jej predaju. Dochádza len k prevodu obchodného podielu v takejto spoločnosti, čo nie je možné zamieňať s pojmom „predaj spoločnosti“. Predmetom predaja totiž nie je spoločnosť ako taká, ale len obchodný podiel. Ten predstavuje majetkové právo spoločníka spoločnosti umožňujúce jeho nadobúdateľovi účasť na podnikaní obchodnej spoločnosti a na jej obchodnom vedení, prejavujúce sa predovšetkým v oprávnení nadobúdateľa rozhodovať na valnom zhromaždení o záležitostiach spoločnosti a v práve podieľať sa na zisku dosiahnutého z tohto podnikania. Samotná skutočnosť, že spoločník po vzniku spoločnosti má záujem previesť obchodný podiel neznamena, že by sa spoločnosť zakladala za účelom jej predaja. Tá sa vždy zakladá za účelom vykonávania ekonomickej činnosti (spravidla za účelom podnikania). Predaj obchodného podielu v spoločnosti je vecou jej spoločníkov a nie spoločnosti, v rámci ktorej k predaju obchodného podielu dochádza. Tento záver potvrdzuje aj súdna prax, podľa ktorej samotná majetková účasť určitej osoby ako spoločníka v obchodných spoločnostiach nie je vykonávaním jeho vlastnej podnikateľskej činnosti, ale je len určitou formou dispozície s vlastným majetkom, oprávňujúcou ho podieľať sa výkone práv a povinností vyplývajúcich z jeho kapitálovej účasti v spoločnostiach. (napr. rozsudok NS SR sp. zn. 5 Cdo 109/03 zo dňa 26.11.2003 publikovaný pod č. R 47/2005, stanovisko trestného kolégia NS SR zo dňa 05.04.2002 publikované pod č. 36/2002, rozsudok NS SR sp. zn. 8 Sž 7/2009 zo dňa 02.04.2009). Ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. M-Sž doV 1/00 37. Vzhľadom na uvedené sú podľa žalobcu dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia súdom podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) SSP.

38. Nesprávne posúdenie nespočíva iba v aplikácii nesprávnej právnej normy na zistený skutkový stav orgánom verejnej správy v rozhodnutí, ale ide aj o prípady, keď nebol uskutočnený správny výklad ustanovení právnych predpisov (napr. nespĺňal požiadavky ústavnej konformnosti podľa č. 152 ods. 4 Ústavy SR).

39. Výklad zákona, ktorým žalovaný zakladá svoje rozhodnutie na tom, že právny predchodca žalobcu (CROMANE s. r. o.) nevystavil v lehote 7 dní faktúru možno podľa žalobcu posúdiť ako „účelové hľadanie dôvodu“ žalovaného na to, aby nevyhovel oznámeniu žalobcu. Sústavnosť ekonomickej činnosti nemožno podľa neho vykladať vo svetle nutnosti každodenného vystavenia faktúry či podpisu zmluvy.

40. Nesprávnym výkladom právnej úpravy dochádza u žalovaného k záverom, že žalobca nie je založený za účelom podnikania, ale za účelom predaja. Obchodnú spoločnosť nemožno ani založiť za účelom predaja. Žalovaný nerozlišuje medzi podnikateľskou činnosťou žalobcu a zmenou spoločníka žalobcu. Nesprávny výklad právnej úpravy potom smeruje žalovaného k nesprávnym záverom.

41. Žalobca ďalej tvrdil, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore so spisom, nemá oporu v spise, resp. vo vykonaných dôkazoch. Poukázal na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí tvrdil, že právny predchodca žalobcu nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť, nebol reálnym platiteľom DPH, nerealizoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť. Predmetné tvrdenia nemajú podľa žalobcu oporu vo vykonaných dôkazoch obsiahnutých v administratívnom spise.

V tejto súvislosti poukázal na právny názor vyjadrený v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ č. C-527/11 Ablessio SIA.

42. V nadväznosti na uvedené rozhodnutie poukázal na to, že v tomto prípade zo strany daňového úradu neboli zaobstarané žiadne dôkazy, ktoré by umožňovali objektívne konštatovať pravdepodobnosť zneužitia IČ DPH s cieľom daňového subjektu dopustiť sa podvodu. Žalovaný podľa neho nepreukázal, že by žalobca bol založený za účelom predaja a bol uvedený na webovej stránke www.m2b.sk ako „tovar“, teda tzv. ready made spoločnosť na predaj. U žalovaného dochádza k nesprávnym záverom, že žalobca nie je založený za účelom podnikania, ale za účelom predaja. Napadnuté rozhodnutie je z daných dôvodov nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nezrozumiteľnosť.

43. Nezrozumiteľnosť rozhodnutia vyplýva aj z rozporuplnosti odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Na jednej strane žalovaný potvrdzuje skutočnosť, že právny predchodca žalobcu (CROMANE s. r. o.) vykonáva ekonomickú činnosť a je zdaniteľnou osobou, čo nepopiera a je mu preukázané jeho ekonomickou aktivitou na základe čoho bol registrovaný k DPH (obrat vo výške XX.XXX,XX U., vystavenie niekoľko desiatok faktúr za služby), na druhej strane však žalovaný tvrdí, že právny predchodca žalobcu (CROMANE s. r. o.) nevykonával žiadnu ekonomickú aktivitu (nedodával žiadny tovar ani službu). To, že právny predchodca žalobcu (CROMANE s. r. o.) nevystavil v lehote 7 dní žiadnu faktúru nemôže obstať. Takýto výklad zákona žalovaným možno posúdiť ako „účelové hľadanie dôvodu“ žalovaného na to, aby nevyhovел oznámeniu žalobcu. Sústavnosť ekonomickej činnosti žalobcu nemožno podľa žalobcu vykladať vo svetle nutnosti každodenného vystavenia faktúry či podpisu zmluvy.

44. Z administratívneho spisu, vykonaných dôkazov, naopak podľa žalobcu vyplýva, že právny predchodca žalobcu vykonával sústavnú ekonomickú činnosť.

45. Žalobca bol toho názoru, že žalovaný pri odmietnutí vydať žalobcovi osvedčenie o registrácii pre DPH nepostupoval v súlade s príslušnými ustanoveniami daňového poriadku a zákona o DPH. 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.

IV.

Vyjadrenie žalovaného

46. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 13.12.2018 tak, že žalobu ako nedôvodnú žiadal zamietnuť z nasledovných dôvodov:

47. Žalovaný po posúdení žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že je zdaniteľnou osobou v zmysle ustanovenia § 3 zákona o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), čím nespĺňa podmienky registrácie podľa ustanovenia § 4 ods. 4. zákona o DPH ku dňu 08.02.2018.

48. Vo zvyšku žalovaný zotrval na dôvodoch, uvedených v napadnutom rozhodnutí a oznámení.

V.

Ďalšie vyjadrenia

49. Na vyjadrenie žalovaného k žalobe reagoval žalobca podaním zo dňa 26.3.2019, a následne aj podaniami zo dňa 8.12.2020 a zo dňa 23.6.2021, v ktorých zotrval na argumentoch uvedených v žalobe.

VI.

Právna úprava

50. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia súd skúma, či žalobou napadnuté rozhodnutie je v súlade s právnym poriadkom SR, najmä s hmotnými a procesnými administratívnymi predpismi.

51. V intenciách § 6 ods. 1 SSP súd preskúma aj administratívne konanie, ktorým sa v zmysle § 3 ods. 1 písm. a) SSP rozumie postup orgánu verejnej správy v rámci výkonu jeho pôsobnosti v oblasti verejnej správy pri vydávaní individuálnych správnych aktov a normatívnych správnych aktov. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu administratívneho konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti.

52. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy. Úlohou súdu v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa SSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Súd preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi. V zákonom predpísanom postupe je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré má zákonom predpísané náležitosti, ak sa na takéto konanie vzťahuje zákon o správnom konaní.

53. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

54. Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., 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.

55. Podľa § 4 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrát XX XXX eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrát podľa prvej vety.

56. Podľa § 4 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z., ak právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa odseku 1 alebo odseku 2, je zdaniteľnou osobou podľa § 3, daňový úrad ju zaregistruje, vydá jej osvedčenie o registrácii pre daň a prideli jej identifikačné číslo pre daň. Daňový úrad vykoná registráciu najneskôr do 21 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").

57. Podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z., platiteľom sa stáva aj právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá nadobudne v tuzemsku hmotný majetok a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej 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 obrát 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 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 skutočnosti a dokladov osvedčujúcich túto skutočnosť. Ak daňový úrad osobu nezaregistruje, vydá o tom rozhodnutie; proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

58. Podľa § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka, podnikaním sa rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku

alebo na účel dosiahnutia merateľného pozitívneho sociálneho vplyvu, ak ide o hospodársku činnosť registrovaného sociálneho podniku podľa osobitného predpisu.

59. Podľa § 7 písm. e) SSP, správne súdy nepreskúmavajú rozhodnutia orgánov verejnej správy a opatrenia orgánov verejnej správy predbežnej, procesnej alebo poriadkovej povahy, ak nemohli mať za následok ujmu na subjektívnych právach účastníka konania.

60. Podľa § 98 ods. 1 písm. g) SSP, správny súd uznesením odmietne žalobu, ak je neprípustná.

61. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

VII.

Skutkové a právne závery správneho súdu

62. Medzi účastníkmi je sporné, či bol žalobca v čase podania žiadosti č. 2/00254805/2018 o registráciu pre daň z pridanej hodnoty zdaniteľnou osobou, prípadne, či sa stal platiteľom DPH len na základe právnej skutočnosti, ktorou je právne nástupníctvo po subjekte, ktorý zanikol bez likvidácie.

63. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že podľa obchodného registra spoločnosť CROMANE s. r. o. zanikla a mala celkom šesť právnych nástupcov, medzi inými je právnym nástupcom tejto spoločnosti aj žalobca. Jedná sa o nasledujúcich právnych nástupcov spoločnosti CROMANE s. r. o.:

- APRICITY s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 03
- KALISPERA s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 03
- LIMERENCE s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 03
- PARAKALO s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 03
- SAORSA s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 03
- ZOSIME s. r. o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava - mestská časť Ružinov 821 03

64. Tunajší správny súd v obdobných veciach iných právnych nástupcov spoločnosti CROMANE s. r. o. rozhodol rozsudkami:

- č.k. 6S 114/2018 - 118 z 23.1.2020 (o právnom nástupcovi LIMERENCE s. r. o.)
- č.k. 2S/114/2018 - 157 z 25.9.2019 (o právnom nástupcovi ZOSIME s. r. o.)
- sp. zn. 1S/92/2018 z 18.6.2020 (o právnom nástupcovi APRICITY s. r. o.)
- č.k. 6S 115/2018-110 z 23.1.2019- (o právnom nástupcovi PARAKALO s. r. o.)
- č.k. 2S/115/2018 - 158 z 25.9.2019 (o právnom nástupcovi - KALISPERA s. r. o.),

65. Vo všetkých vyššie uvedených konaniach správny súd správnu žalobu o rovnakej právnej otázke - nezákonnosť identických rozhodnutí žalovaného o ich neregistrovaní pre daň z pridanej hodnoty zdaniteľnou osobou a nevydaní im osvedčenia o registrácii pre DPH na základe ich oznámenia zamietol

66. Podľa § 139 ods. 2 SSP, v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

67. Vzhľadom na skutočnosť, že k otázke o neregistrovaní právneho nástupcu spoločnosti CROMANE s. r. o. pre daň z pridanej hodnoty a nevydaní mu osvedčenia o registrácii pre DPH bolo vydaných už päť obdobných rozhodnutí správneho súdu o totožnej otázke, v súlade s § 139 ods. 2 SSP súd odkazuje na ustálenú rozhodovaciu prax, obsiahnutú v týchto rozhodnutiach a z rozhodnutia tunajšieho súdu sp. zn. 1S/92/2018 z 18.6.2020 cituje:

„41. Hoci je predmetom súdneho prieskumu rozhodnutie o nezaregistrovaní žalobcu ako platiteľa DPH správny súd primárne riešil otázku zdaniteľnej osoby, teda, či žalovaný bol oprávnený skúmať, či je žalobca zdaniteľnou osobou, ak sa stal právnym nástupcom platiteľa, ktorý zanikol bez likvidácie, a následne, či žalobca zdaniteľnou osobou aj je.

42. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad C-146/05) vyplýva, že je povinnosťou členských štátov zabezpečiť správnosť zápisov do registra zdaniteľných osôb na účely zabezpečenia riadneho fungovania režimu dane z pridanej hodnoty (čl. 273 Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty), nepochybne na tento účel príslušnému vnútroštátnemu orgánu prináleží overiť skutočnosť, či oznamovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, a to ešte predtým, než mu prideli identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty (k tomu aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/118/2014 zo dňa 02.12.2015 publikovaný pod č. R 49/2016 v spojení s uznesením

Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 562/2016-20 zo dňa 20.07.2016, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/35/2014 zo dňa 18.06.2015).

43. Je nepochybné, že v zmysle § 4 ods. 4 druhá veta zákona č. 222/2004 Z. z. len zdaniteľná osoba môže byť registrovaná pre DPH. Takýto záver vyplýva z gramatického výkladu a slovného spojenia použitého v citovanom ustanovení („platiteľom sa stáva aj zdaniteľná osoba“) a je v súlade s jeho systematickým výkladom. Registrácia pre DPH, či už na základe dosiahnutého obratu alebo dobrovoľnej registrácie sa vzťahuje na zdaniteľné osoby a niet rozumného dôvodu predpokladať, že v prípade registrácie právnych nástupcov platiteľov DPH by zákonodarca zamýšľal, aby boli registrované na DPH aj osoby, ktoré reálne nie sú zdaniteľnými osobami. Inými slovami, nie každý právny nástupca bez likvidácie zaniknutého platiteľa DPH, sa stáva automaticky platiteľom DPH, ale môže sa ním stať len právny nástupca, ktorý aj bol zdaniteľnou osobou. Správca dane teda bol oprávnený pred rozhodnutím skúmať, či je žalobca zdaniteľnou osobou a vykonáva ekonomickú činnosť.

44. Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť, pričom ekonomickou činnosťou sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb (§ 3 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.).

45. Definícia ekonomickej činnosti a podnikania podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. zodpovedá definícii podnikania podľa § 2 ObZ - podnikanie je charakterizované o.i. sústavnosťou konania podnikateľa. Paralelne s obsahovou stránkou podnikania (ekonomickou činnosťou) existuje formálny predpoklad, s ktorým zákonodarca spája možnosť vykonávať ekonomickú činnosť (podnikať), a tým je zápis do príslušného registra (podnikateľa a jeho obchodnej činnosti), ktorým je napr. obchodný register. Zápis obchodnej spoločnosti do obchodného registra však ešte nie je podnikaním v zmysle ObZ, ale podnikanie ako také definuje až aktívna a sústavná činnosť podnikateľského subjektu smerujúca k dosahovaniu zisku.

46. Bez pochybností tiež z § 3 zákona o DPH vyplýva, že podnikaním je aktívna nezávislá ekonomická činnosť vykonávaná na pokračujúcom základe. Iba samotné oprávnenie na výkon podnikateľskej činnosti nie je možné považovať za podnikanie, rozhodujúci je až skutočný výkon tejto činnosti realizovaný na základe tohto oprávnenia; pod vykonávaním podnikateľskej činnosti právnickou osobou je treba rozumieť aktívnu činnosť smerujúcu k dosiahnutiu zisku v oblasti predmetu činnosti zapísaného v obchodnom registri.

47. Z uvedeného podľa názoru správneho súdu vyplýva záver, že osobu, ktorá nespĺňa v rozhodujúcom momente definičné znaky osoby vykonávajúcej ekonomickú činnosť, nemožno vnímať ako osobu spôsobilú registrácie pre DPH v zmysle § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. Pokiaľ táto osoba v rozhodnom čase nezodpovedá požiadavke byť zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. ako základného predpokladu registrácie pre DPH, celkom logicky uvedený nedostatok nekonvaliduje ani zánikom tejto osoby bez likvidácie na prospech jej právnych nástupcov. Správny súd zdôrazňuje, že uvedený záver platí predovšetkým v takých prípadoch, kedy jediným cieľom nie je samotná ekonomická činnosť a podnikanie v režime DPH, ale len získanie registrácie pre DPH zneužívajúc účelovo gramatický výklad právnych predpisov.

48. Podporne správny súd poukazuje na § 81 ods. 4 písm. b/ bod 1 zákona č. 222/2004 Z. z., podľa ktorého daňový úrad môže zrušiť registráciu pre daň aj vtedy, ak platiteľ nevykonáva, alebo prestal vykonávať podnikanie podľa § 3; inak povedané, len skutočný výkon podnikateľskej činnosti je zákonom predpokladanou podmienkou registrácie pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z.

49. Nemožno nechať bez povšimnutia, že žalobca vznikol rozdelením jeho právneho predchodcu na šesť spoločností. Právny predchodca žalobcu, obchodná spoločnosť L. s.r.o. taktiež vznikol v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti T. s.r.o. na 20 obchodných spoločností. Obchodná spoločnosť T. s.r.o. vznikla v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti Z. C. s.r.o. spolu s ďalšími deviatimi právnymi nástupcami. Spoločnosť Z. C. s.r.o. spolu s ďalšími dvoma právnymi nástupcami vznikla v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti C. s.r.o. Všetky spomínané spoločnosti, sídlia na rovnakej adrese a majú jediného spoločníka: spoločnosť Z a.s., ktorá na svojej webovej stránke predáva ready-made spoločnosti (medzi inými aj spoločnosť L. s.r.o., teda právneho predchodcu žalobcu).

50. Správny súd dospel k záveru, že žalobcu možno považovať za ready-made spoločnosť založenú iba za účelom jej predaja a táto spoločnosť nepreukázala, že je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z. z. Spoločník žalobcu (Z a.s.) postupoval tak, že jednu zo svojich spoločností, ktorú sa mu podarilo registrovať pre DPH, zrušil bez likvidácie rozdelením na niekoľko novovzniknutých spoločností, ktoré ako právni nástupcovia platiteľa zaniknutého bez likvidácie žiadajú registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. Úmyslom spoločníka žalobcu (Z. a.s.) bolo podľa názoru súdu zabezpečiť pre novozaložené spoločnosti registráciu pre DPH zo zákona, aby sa vyhol procesu dobrovoľnej registrácie a povinnosti zložiť zábezpeku na daň. Žalobca v administratívnom konaní ani v

konaní pred súdom nevyvrátil tvrdenia žalovaného, že jedinou podstatou jednotlivých delení právnych predchodcov žalobcu, a teda aj „ekonomickou činnosťou“, bolo vytváranie tzv. ready-made spoločností určených na predaj, kedy sa predajná cena odvíjala aj od toho, či je ponúkaná obchodná spoločnosť platcom DPH.

51. Správny súd prizvukuje, že také konanie, ktorého jedinou náplňou je len vlastné delenie obchodných spoločností a nie ich samostatná podnikateľská činnosť, pričom zmyslom takéhoto delenia je len profitovanie na registrácii DPH (obchodovanie s právnymi nástupcami) a nie podnikateľská činnosť v režime platcu DPH podľa predmetu podnikania, je právnu ochranu nepožívajúce konanie zneužívajúce právo a ktoré logicky nemožno nazývať ani ekonomickou činnosťou v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z.

52. Správny súd považoval tvrdenie žalobcu ohľadom ekonomickej činnosti jeho právneho predchodcu pred registráciou za účelové. Možno reálne predpokladať, že táto činnosť bola deklarovaná len v úmysle preukázať reálnosť zámerov obchodnej spoločnosti vykonávať ekonomickú činnosť aj po registrácii na DPH, pričom však z obsahu internetového portálu týkajúceho sa žalobcu a ostatných dotknutých ready-made spoločností vyplýva, že skutočným úmyslom spoločníka žalobcu a jeho právnych predchodcov je produkovanie ready-made spoločností a obchodovanie s nimi. Uvedené okrem vyššie opísanej chronológie vzniku právnych predchodcov žalobcu postupným delením obchodných spoločností potvrdzuje aj skutočnosť, že k rozhodnutiu spoločníka o rozdelení právneho predchodcu žalobcu došlo osem dní po registrácii na DPH. Sám žalobca potvrdil, že jeho právny predchodca potreboval čas na prípravu rozdelenia bez likvidácie cca sedem dní, čomu zodpovedá aj časový rámec od zaregistrovania právneho predchodcu žalobcu spoločnosti L. s.r.o. ako platiteľa DPH (23.10.2017) a samotné reálne rozdelenie spoločnosti L. s.r.o. bez likvidácie dňa 31.10.2017, o čom svedčí aj notárska zápisnica č. N 1590/2017, Nz 40398/2017, NCRIs 41220/2017 zo dňa 31.10.2017.

53. Aj Najvyšší správny súd Českej republiky v tejto súvislosti rozhodol, že z daňového hľadiska je potrebné skúmať skutočnú činnosť a nie sa uspokojiť iba s údajom o predmete činnosti vyplývajúcom z obchodného registra (pozri napr. rozsudok NSS ČR zo dňa 10.09.2008, č. j. 2 Afs 68/2008-58). V tomto rozsudku súd zdôraznil, že pre posúdenie charakteru činnosti ako len príležitostnej, je nevyhnutné skúmať, do akej miery sa ekonomickej činnosti obchodná spoločnosť skutočne venovala (napríklad počty zamestnancov zapojených do činnosti, existencia príslušných zmlúv a podobne). U žalobcu v danom prípade nebola preukázaná žiadna sústavná ekonomická činnosť, žiaden počet zamestnancov, ani žiaden obrát. Nákuppečiatky, objednávku grafických prác alebo založenie bežného účtu v banke ešte nemožno považovať za reálnu ekonomickú činnosť, ktorej obsah zodpovedá materiálnemu predmetu činnosti založenej obchodnej spoločnosti. Ide o prípravnú činnosť obchodnej spoločnosti pred začatím podnikania, nie však o dôkaz preukazujúci realizáciu ekonomickej činnosti. Správny súd na základe uvedeného dospel k záveru, že žalobca nesplnil podmienku reálneho vykonávania ekonomickej činnosti podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto ani nie je zdaniteľnou osobou.

54. Podľa názoru správneho súdu na vec nemožno aplikovať rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-268/83 Rompelman, na ktorý poukazuje žalobca, pretože sa netýka samotnej registrácie platiteľa DPH, ale pravidiel vrátenia nadmerného odpočtu DPH v súvislosti so zásadou daňovej neutrality a proporcionality, o ktoré v predmetnej právnej veci nejde.

55. Záverom musí správny súd uviesť, že v preskúmanom správnom konaní nezistil žiadne také procesné porušenia, ktoré by mohli spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Má za to, že vo veci bolo vykonané riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite bol zistený skutkový stav veci a žalovaný v rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v konaní najavo. Napadnuté rozhodnutie obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti a je v zodpovedajúcom rozsahu odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vysporiadal so všetkými skutočnosťami relevantnými pre posúdenie veci, podrobne rozobral skutkový stav vyplývajúci z obsahu administratívneho spisu, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 10089160 7/2018 zo dňa 4.5.2018 je vecne správne, neprisvedčil žalobným námietkam, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

56. Vo vzťahu k žalobou napadnutému úradnému záznamu žalovaného č. 100817914/2018 zo dňa 25.4.2018 súd žalobu ako neprípustnú odmietol podľa § 98 ods. 1 písm. g) v spojení s § 7 písm. b) SSP, keďže sa jedná o správny akt žalovaného, ktorý nemá povahu rozhodnutia o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach žalobcu a bol podkladom pre vydanie rozhodnutia žalovaného č. 10089160 7/2018 zo dňa 4.5.2018, a preto ani nemôže byť spôsobilým predmetom prieskumu správnym súdom podľa SSP.“

68. Vychádzajúc z vyššie uvedených dôvodov, s ktorými sa správny súd stotožňuje v celom rozsahu, keďže ide o totožné skutkové a právne dôvody ako sú dôvody žaloby v prejednáwanej veci ako aj

napadnutého rozhodnutia žalovaného správny súd žalobu v časti o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Číslo: 100897492/2018 zo dňa 04.05.2018 podľa § 190 SSP zamietol a žalobu v časti o preskúmanie zákonnosti Úradného záznamu číslo: 100818452/2018 zo dňa 25.04.2018 podľa § 98 ods. 1 písm. g) SSP odmietol.

69. O trovách konania súd rozhodol tak, že úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 168 SSP.

70. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní od jeho doručenia, na Krajský súd v Bratislave.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.