

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 1S/92/2018
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1018201035
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 06. 2020
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Renáta Janáková
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2020:1018201035.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Renáty Janákovvej a členiek senátu JUDr. Zuzany Mališovej a JUDr. Marty Barkovej, v právnej veci žalobcu: APRICITY s.r.o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 51426048, zastúpený: Advokátska kancelária Marônek & Partners s.r.o., so sídlom Bancíkovej 1/A, Bratislava, IČO: 47 234 661, proti žalovanému: Daňový úrad Bratislava, Ševčenkova 32, Bratislava o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100817914/2018 zo dňa 25.4.2018 a rozhodnutia žalovaného č. 100891607/2018 zo dňa 4.5.2018, takto

rozhodol:

Súd žalobu o preskúmanie rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č. 100817914/2018 zo dňa 25.4.2018 odmieta.

Súd žalobu o preskúmanie rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č. 100891607/2018 zo dňa 4.5.2018 zamieťa.

Žalovanému súd právo na náhradu trov konania voči žalobcovi nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Skutkový a právny stav rozhodnutia žalovaného

1. Spoločnosť APRICITY s.r.o. bola zapísaná v Obchodnom registri Slovenskej republiky dňa 08.02.2018.

2. Dňa 12.02.2018 spoločnosť APRICITY s.r.o. podala žiadosť o registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH) na základe projektu rozdelenia spoločnosti - podpísanie Notárskej zápisnice N 1590/2017, Nz 40398/2017, NCRIs 41220/2017 zo dňa 31.10.2017 so spoločnosťou L. s.r.o., C. X/A, XXX XX C., P.: XX XXX XXX, ktorá zanikla v dôsledku rozdelenia a spoločnosť APRICITY s.r.o. sa stala právnym nástupcom. Deň vzniku spoločnosti APRICITY s.r.o. je deň zápisu spoločnosti do Obchodného registra Slovenskej republiky, a to dňa 08.02.2018. V zmysle uvedenej Notárskej zápisnice prešlo na spoločnosť APRICITY s.r.o. základné imanie v hodnote XXXX € a peňažné prostriedky v hodnote XXXX,XX €, ďalej prešla aj časť hospodárskeho výsledku (neuhradená strata) vo výške XXX,XX € a nerozdelený zisk z rozdelenia vo výške XXXX,XX €.

3. Konateľ spoločnosti Ing. X. Z., M. Sc. sa pri ústnom pojednávaní dňa 22.02.2018 do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100433453/2018/9104402/MinV vyjadril, že hlavným predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti budú administratívne služby a poradenstvo pri zakladaní spoločností. Ďalej sa

vyjadril, že spoločnosť aktuálne nezamestnáva žiadnych zamestnancov. Spoločnosť nevlastní žiadny majetok.

4. Podľa úradného záznamu č. 100498001/2018 zo dňa 6.3.2018 správca dane prijal stanovisko, podľa ktorého žalobca je zdaniteľnou osobou a spĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH ku dňu 8.2.2018.

5. Podľa úradného záznamu č. 100817914/2018 zo dňa 25.4.2018 správca dane opätovne posúdil žiadosť žalobcu registráciu pre DPH na podnet Daňového úradu Bratislava - ukončenie úlohy č. 1203943486 vykonanej u žalobcu a zistil, že žalobca nie je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona o DPH a nespĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH ku dňu 8.2.2018.

6. Daňový úrad Bratislava následne rozhodnutím č. 100891607/2018 zo dňa 4.5.2018 rozhodol, že žalobcu podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH neregistruje a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydáva. V odôvodnení žalovaný uviedol, že právny predchodca žalobcu daňový subjekt L. s.r.o. vznikol v dôsledku rozdelenia (zaniknutej spoločnosti T. s.r.o., ktorá rovnako vznikla v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti Z. Z. s.r.o. a tá zasa v dôsledku rozdelenia zaniknutej spoločnosti C. 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 L. 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 eura. Dňa 23.10.2017 Daňový úrad Bratislava zaregistroval túto 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., E. s.r.o., F. s.r.o., S. s.r.o., K. s.r.o. a T. s.r.o.).

7. Spoločnosť APRICITY s.r.o. sa v zmysle tohto zániku spoločnosti L. s.r.o. stala právnym nástupcom spoločnosti. K uvedenému bola dňa 31.10.2017 spísaná Notárska zápisnica.

8. Spoločnosť L. 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 L. s.r.o., však v čase zaniknutia 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 L. 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 APRICITY s.r.o. stala platiteľom DPH zo zákona (podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH), pretože v okamihu zániku spoločnosti L. 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 APRICITY s.r.o. nebola zdaniteľnou osobou v čase svojho vzniku a právneho nástupníctva po zániku spoločnosti L. s.r.o. bez likvidácie.

9. Správca dane zároveň zistil, že v prípade žalobcu, ako aj L. s.r.o. a ďalších spoločností, ktoré majú rovnakého spoločníka (spoločnosť Z a.s.) ide o tzv. Q. Z. spoločnosti, založené iba za účelom ich predaja. Spoločnosť Z a.s. postupuje tak, že nejakú zo svojich spoločností zaregistruje pre DPH, tá sa následne zrušila bez likvidácie rozdelením na niekoľko novovzniknutých spoločností, ktoré žiadajú registráciu pre DPH podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH. Spoločnosť Z a.s., ktorá je spoločníkom viacerých iných spoločností určených na predaj má zriadenú webovú stránku www.Z.sk, prostredníctvom ktorej predáva spomínané ready made spoločnosti. Podľa zistení žalovaného je tak zrejmá snaha získať osvedčenie o registrácii pre DPH pre novovzniknuté spoločnosti, pričom zaregistrovanie ready-made spoločnosti, ako platiteľa DPH zvyšuje jej hodnotu ako „tovaru“.

II.
Žaloba

10. Žalobca sa žalobou doručenu tunajšiemu súdu dňa 12.07.2018 domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného - úradného záznamu č. 100817914/2018 zo dňa 25.4.2018 a rozhodnutia žalovaného č. 100891607/2018 zo dňa 4.5.2018, ktorým Daňový úrad Bratislava rozhodol, že žalobcu podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH neregistruje a osvedčenie o registrácii pre daň z pridanej hodnoty nevydáva.

11. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci, nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov a nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia a zároveň namietal, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia bol v rozpore s obsahom spisu a nemal v ňom oporu a žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav veci.

12. Žalobca úvodom citoval na vec sa vzťahujúcu právnu úpravu § 3 ods. 1, § 4 ods. 1, ods. 4 zákona o DPH a § 3 ods. 1 a § 67 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení neskorších predpisov - daňový poriadok a stručne opísal skutkový stav predchádzajúci vydaniu napadnutého rozhodnutia.

13. Vyjadril názor, že právny nástupca v zmysle § 4 ods. 4 zákona o DPH odvodzuje status platiteľa DPH od svojho právneho predchodcu. Ak teda právny predchodca bol platiteľom DPH, stane sa ním aj novovzniknutý subjekt. Toto platí aj vo vzťahu k posudzovaniu skutočností, či je právny nástupca zdaniteľnou osobou alebo nie. Ak by bol právny predchodca platiteľom DPH, predpokladá sa, že bol aj zdaniteľnou osobou, inak by sa nestal platiteľom DPH. Nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že spol. L. s.r.o. nebola ku dňu rozdelenia (31.10.2017) zdaniteľnou osobou s ekonomickou činnosťou na pokračujúcej báze, teda nebola reálnym platiteľom DPH a bola len držiteľom osvedčenia o registrácii k DPH. Spoločnosť L. s.r.o. vykonávala administratívne služby pri zakladaní spoločností, pri zápise zmien v spoločnostiach do obchodného registra, pri likvidácii a registrácii ochranných známk. Za uvedené činnosti vystavila niekoľko desiatok faktúr a dosiahla obrát v sume XX XXX,XX €, a preto ju aj žalovaný zaregistroval ako platiteľa DPH. Následne dňa 31.10.2017 jediný spoločník L. s.r.o. rozhodol o jej zrušení bez likvidácie rozdelením na šesť novovzniknutých nástupníckych spoločností, podpísal projekt rozdelenia vo forme notárskej zápisnice č. N 1590/2017, Nz 403968/2017, NCRIs 41220/2017 zo dňa 31.10.2017. Účinky rozdelenia nastali jeho zápisom do obchodného registra podľa § 59a ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len ObZ). Skutočnosť, že spol. L. s.r.o. od vzniku registrácie DPH dňa 23.10.2017 do svojho zrušenia dňa 31.10.2017 nevykonávala ekonomickú činnosť (nevystavila v priebehu týchto siedmich dní žiadnu faktúru), nemohla znamenať stratu postavenia platiteľa DPH; tento postup žalovaného nemal oporu v zákone.

14. Žalobca uviedol, že preukazoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť aj nákupom domény, ekonomických prác, nákupom pečiatky, zriadením bežného účtu v banke, na ktorý vložil z pokladne XXX €. Keďže mu nebolo priznané postavenie platiteľa DPH, nemohol si ani uplatniť úhradu DPH na vstupe. Oneskoreným konaním žalovaného mu bolo znemožnené vykonávanie ekonomickej činnosti, lebo nevedel, či by za poskytnuté služby mal vystaviť faktúru s DPH alebo bez DPH. Žalovaný nerozhodol v lehote 10 dní, tak ako to ukladá zákon, ale až po takmer troch mesiacoch od podania žiadosti.

15. Nesúhlasil s argumentom žalovaného, že rozdelenie spol. L. s.r.o. bolo urobené len za účelom získania osvedčenia o registrácii pre DPH. Skutočnosť, že jeho spoločník ako aj spoločník spol. L. s.r.o. - Z a.s. na svojej webovej stránke ponúkala na predaj ready-made spoločnosti, nemalo žiadnu relevanciu. Navyše, pri predaji spoločnosti dochádza len k prevodu obchodného podielu, čo nie je možné zamieňať s pojmom „predaj spoločnosti“. 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 na výkone práv a povinností vyplývajúcich z jeho kapitálovej účasti v spoločnostiach. Vykonávaním, resp. prevádzkovaním podnikateľskej činnosti právnickou osobou treba rozumieť činnosť samotnej právnickej osoby smerujúci k dosiahnutiu zisku (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Cdo/109/03 zo dňa 26.11.2003 a sp. zn. 8Sža/7/2009 zo dňa 02.04.2009, stanovisko trestného kolégia Najvyššieho súdu SR publikované pod č. 36/2002).

16. Žalobca namietal, že žalovaný spísal úradný záznam č. 100498001/2018 zo dňa 06.03.2018 so stanoviskom, že žalobcu považuje za zdaniteľnú osobu, a tým spĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. ku dňu 08.02.2018. Avšak v ďalšom následnom úradnom zázname č. 100817914/2018 zo dňa 25.04.2018 ho už nepovažoval za zdaniteľnú osobu podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z.z., čím nespĺňal podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalovaný

teda zmenil svoj názor (vydal druhý úradný záznam) bez toho, aby vyšli najavo nové skutočnosti, preto žalobca žiadal preskúmať zákonnosť aj tohto úradného záznamu (§ 191 ods. 3 písm. b/ SSP).

17. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-527/11, rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. M-SždoV/1/00 a sp. zn. 4Sžf/76/2014 zo dňa 02.06.2015.

18. Podľa žalobcu výklad zákona žalovaným v napadnutom rozhodnutí o tom, že jeho právny predchodca nevystavil v lehote 7 dní žiadnu faktúru, možno považovať za účelový a sústavnosť ekonomickej činnosti nemožno vykladať ako nutnosť každodenného vystavovania faktúr, resp. podpisovania zmlúv. Nesprávnym výkladom zákona žalovaný dospel k záveru, že žalobca nebol založený za účelom podnikania, ale predaja. Poukázal na to, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí tvrdil, že jeho právny predchodca nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť a nebol reálnym platiteľom DPH a nerealizoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť, pričom takéto tvrdenie nemalo oporu vo vykonaných dôkazoch obsiahnutých v administratívnom spise.

19. Nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia vyplývala podľa žalobcu aj z rozpornosti odôvodnenia tohto rozhodnutia, kde na jednej strane žalovaný potvrdil skutočnosť, že jeho právny predchodca - spol. L. s.r.o. vykonávala ekonomickú činnosť a bola zdaniteľnou osobou a na druhej strane tvrdil, že tento jeho právny predchodca nevykonával žiadnu ekonomickú aktivitu (nedodával žiadny tovar, službu).

20. Mal za to, že žalovaný pri rozhodovaní nezohľadnil činnosť a nákupy služieb, ktorými preukazoval svoj zámer vykonávať ekonomickú činnosť a teda nedostatočne zistil skutkový stav veci.

21. Replikou zo dňa 21.11.2018 žalobca zotrval na argumentoch uvedených v podanej žalobe.

III.

Vyjadrenie žalovaného

22. Žalovaný sa k žalobe vyjadril písomným podaním zo dňa 15.11.2018 a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom po opise skutkového stavu veci, priebehu administratívneho konania, poukazujúc na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia konštatoval, že žalobca nepreukázal, že je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona č. 222/2004 Z.z., a teda nespĺňa podmienky registrácie podľa § 4 ods. 4 citovaného zákona ku dňu 08.02.2018.

IV.

Právne posúdenie veci

23. Krajský súd v Bratislave, ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa ust. § 10 SSP preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie v rozsahu žalobných dôvodov a dospel k záveru, že žalobe nie je možné priznať úspech. O žalobe rozhodol bez nariadenia pojednávania, nakoľko boli splnené podmienky podľa ust. § 107 ods. 2 v spojení s ust. § 137 ods. 4 SSP.

24. Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

25. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy 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.

26. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

27. Podľa § 7 písm. e/ SSP, správne sudy nepreskúmajú 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.

28. Podľa § 98 ods. 1 písm. g/ SSP, správny súd uznesením odmietne žalobu, ak je neprípustná.
29. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom zamietne.
30. 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.
31. 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, 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 (§ 3 ods. 2 cit. zák.).
32. Podľa § 4 ods. 1, ods. 3 a ods. 4 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 49 790 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.
33. 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") (ods. 3).
34. 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 (ods. 4).
35. Podľa § 2 ods. 1 ObZ 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.
36. V prejednávanej veci správny súd má povinnosť preskúmať zákonnosť postupu žalovaného ako aj napadnutého rozhodnutia v zmysle žalobných námietok.
37. Úlohou súdu v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správnych orgánov 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 súdneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe z hľadiska toho, či takéto namietané 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 musí mať zákonom predpísané náležitosti, ak sa na takéto konanie vzťahuje zákon o správnom konaní. Každé rozhodnutie správneho orgánu musí spĺňať všetky zákonom naň kladené formálne náležitosti, t. j. musí byť vydané v písomnej forme, vecne príslušným správnym orgánom. Musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a musí obsahovať náležitosti určené právnymi predpismi na prejednávajúcu vec sa vzťahujúcimi.

38. Osoby dotknuté rozhodnutím správneho orgánu majú právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Absenciu dôvodov v rozhodnutí, na základe ktorých orgán verejnej moci vo veci rozhodol, je treba považovať za prejav arbitrárnosti, znamenajúci porušenie ústavou garantovaného základného práva, majúci za následok nepreskúmateľnosť takéhoto rozhodnutia.

39. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že tunajší správny súd v obdobných veciach iných právnych nástupcov spol. F. s.r.o., S. s.r.o., E. s.r.o., rozhodol rozsudkami č.k. 6S 114/2018 - 118 z 23.1.2020, č.k. 6S 115/2018-110 z 23.1.2019, č.k. 2S/114/2018 - 157 a č.k. 2S/115/2018 - 158, oba vydané dňa 25.09.2019 a žaloby týchto žalobcov, ktorými namietali nezákonnosť identických rozhodnutí žalovaného o ich neregistrovaní a nevydaní im osvedčenia o registrácii pre DPH na základe ich oznámenia zamietol. Správny súd v ďalšom odôvodnení cituje primerane upravené odôvodnenie týchto rozsudkov, nakoľko sa s nimi v plnom rozsahu stotožňuje a ide o totožné skutkové a právne dôvody žaloby ako aj napadnutého rozhodnutia žalovaného.

40. Medzi účastníkmi je sporné, či bol žalobca v čase podania žiadosti zdaniteľnou osobou, prípadne, či sa stal platiteľom DPH len na základe právnej skutočnosti, ktorou je právne nástupníctvo po subjekte, ktorý zanikol bez likvidácie.

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 právnou 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 obrat. Nákup pečiatky, 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.

57. O nároku na právo na náhradu trov konania rozhodol súd podľa § 168 SSP a vo veci úspešnému žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože mu žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil a navyše ide o orgán štátnej správy.

58. 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 (§ 443 ods. 2 SSP).

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 druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie žalovaným Centrum právnej pomoci.