

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/23/2017
Identifikačné číslo spisu: 1013200885
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1013200885.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumana a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ETRANSA Slovakia, s.r.o., IČO: 35 749 857, Prokopa Veľkého 52, Bratislava, zastúpený: KPMG Legal, s.r.o., advokátska kancelária, Dvořákovo nábrežie 10, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/132021/2013/5094 zo dňa 28. marca 2013, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/125/2013-121 zo dňa 16. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/125/2013-121 zo dňa 16. novembra 2016 z a m i e t a.

Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/132021/2013/5094 zo dňa 28.03.2013. Predmetným rozhodnutím žalovaného bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty v Bratislave č. 9900403/1/1431925/2012/JanS zo dňa 03.07.2012, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej

hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2008 v sume 139.841,46 €.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (jún 2008) (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) stanovuje, že ak má zahraničná organizačná zložka platiteľa so sídlom na území SR spĺňať kritériá prevádzkarne na daňové účely, musí mať personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti. Krajský súd sa stotožnil so závermi žalovaného, že zmysle záväznej judikatúry Súdneho dvora sa za prevádzkareň považuje stále miesto vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá disponuje materiálnym vybavením potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta (napr. kancelárske priestory, v ktorých alebo z ktorých poskytuje svoje plnenie) a tiež personálnym vybavením (pracovníkmi, ktorí sú stále k dispozícii na danom mieste). Prevádzkareň musí byť spôsobilá z miesta svojho zriadenia dojednávať obchody, uskutočňovať manažérske rozhodnutia, uzatvárať a vyhotovovať zmluvy, prijímať platby a pod., teda samostatne generovať príjem, ktorý sa na účely dane z príjmov osobitne vykazuje. Pre nadobudnutie postavenia prevádzkarne na účely zákona č. 222/2004 Z.z. nepostačuje, ak takáto organizačná štruktúra podnikateľa vykonáva činnosť len pre svojho zriaďovateľa. Zákon č. 222/2004 Z.z. a jeho ustanovenie § 4 ods. 7 bolo výsledkom implementácie Šiestej smernice a smernice 2006/112/ES, a tak boli požiadavky týchto smerníc v relevantnom čase implementované do právneho poriadku Slovenskej republiky. Pri aplikácii pojmu prevádzkareň na účely ustálenia miesta dodania služby sa nie je možné riadiť len doslovným znením § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. a neľadiť na kontext jednotného systému DPH stanoveného právom EÚ. Práve naopak, vnútroštátne právo je bezpochyby potrebné vykladať v duchu a v súlade s cieľmi smerníc, ktorých obsah sa premietol do zákona č. 222/2004 Z.z. vrátane definičných znakov pojmu prevádzkareň vyplývajúcich zo smerníc a z judikatúry Súdneho dvora. Pokiaľ teda daňové orgány pri výklade a aplikácii pojmu prevádzkareň ako „stáleho miesta podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania“ (§ 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z.), hodnotili aj samostatnosť a nezávislosť ekonomickej činnosti zastupiteľstva žalobcu v Ruskej federácii, postupovali podľa práva. Na to, aby bolo možné určitú službu považovať za dodanú zo zahraničnej prevádzkarne podnikateľa, musí byť takáto prevádzkareň organizačne odčlenená a nezávislá, spôsobilá ako samostatná organizačná zložka podnikateľa vstupovať vo svojom mene do právnych vzťahov s tretími subjektmi. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukázal, že na základe Dohody o poskytnutí podpory zo dňa 14.12.2007 uzavretej so spoločnosťou Kargotrans sa vyčlenení zamestnanci tejto spoločnosti podieľali na realizácii obchodov žalobcu v Ruskej federácii, podliehali riadiacej právomoci žalobcu a využívali materiálne a technické zabezpečenie spoločnosti Kargotrans. Krajský súd nemal dôvod pochybovať o tom, že práve tieto osoby sa pričínili o uskutočnenie dodatočne zdanených obchodov v zdaňovacom období jún 2008 a že predmetné obchody nezorganizoval žalobca so svojho sídla v Bratislave. Faktom však je, že pokiaľ došlo k uzavretiu zmlúv, tieto uzatváral žalobca a nie jeho zastúpenie v Ruskej federácii, žalobca vystavil aj faktúry a prijímal plnenia za poskytnuté služby. Zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že ani sám žalobca nepovažoval predmetné zastúpenie za svoju organizačnú zložku, keďže táto nefiguruje v žiadnych daňových správach posudzovaných obchodných dokumentoch žalobcu a nebola evidovaná ani v žalobcovom účtovníctve na účely dane z príjmov právnických osôb, keď podľa zistení daňových orgánov príjmy dosiahnuté z podnikania z prenájmu železničných vagónov v Ruskej federácii žalobca nevykazoval ako príjmy zo služieb dodaných svojou prevádzkarňou v Rusku. Krajský súd poukázal tiež na to, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že by predmetné obchody zdaňoval v Rusku tamojším ekvivalentom DPH. Niet pochýb o tom, že ak by žalobca daň z predmetných obchodov v Rusku zaplatil, bol by to jeho podstatný argument v rámci daňovej kontroly.

II.

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby Najvyšší súd SR predložil Súdnemu dvoru Európskej únie prejudiciálne otázky a po obdržaní odpovede aby zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu a zrušil obe napadnuté administratívne rozhodnutia a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si v prípade úspechu uplatnil nárok na náhradu trov konania.

4. V dôvodoch namietal nesprávne právne posúdenie veci súdom vo vzťahu k aplikácii a právnemu posúdeniu prevádzkarne pre účely DPH. Namietal, že v danej veci neboli naplnené podmienky tak priameho ako aj nepriameho účinku Smernice, a preto rozširujúci výklad pojmu prevádzkareň nemá oporu tak vo vnútroštátnom práve, ako ani v práve Európskej únie.

5. Posúdenie existencie prevádzkarne žalobcu pre účely DPH v Ruskej federácii krajským súdom žalobca považoval za nesprávne. Z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva, že stála prevádzkareň môže existovať aj vtedy, ak spoločnosť na svoju ekonomickú činnosť využíva na území iného štátu technické a ľudské prostriedky inej spoločnosti. V rozsudku C 605/12 Welmorey zo dňa 16.10.2014 Súdny dvor uviedol, že prvá zdaniteľná osoba, ktorá využíva služby poskytované druhou zdaniteľnou osobou so sídlom v inom štáte, má v tomto inom štáte prevádzkareň, ak sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou z hľadiska ľudských a technických prostriedkov. Skutočnosť, že prvá zdaniteľná osoba nemá v inom štáte vlastnú personálnu a materiálnu infraštruktúru, Súdny dvor neoznačil za prekážku existencie stálej prevádzkarne. V prejednávanej veci tak ide o skutkovo obdobnú situáciu, keď žalobca na základe dohody so spoločnosťou Kargotrans zabezpečil pre svoju ekonomickú činnosť na území Ruskej federácie materiálne a personálne vybavenie v sídle spoločnosti Kargotrans, pričom zamestnanci spoločnosti Kargotrans dostávali pokyny výlučne od žalobcu a za splnenie svojich úloh zodpovedali taktiež iba žalobcovi. Za poskytnutie personálneho a materiálneho zabezpečenia pritom platil žalobca spoločnosti Kargotrans odmenu, ktorá bola zohľadnená v dohodnutej obchodnej marži, a teda sa nepriamo podieľal na mzdových nárokoch zamestnancov spoločnosti Kargotrans. Ak teda krajský súd absenciu vlastného personálneho a materiálneho substrátu považoval za prekážku existencie stálej prevádzkarne žalobcu na území Ruskej federácie, postupoval v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora.

6. Zastúpenie žalobcu na území Ruskej federácie pritom splnilo aj podmienku stálosti a vhodnej štruktúry z hľadiska ľudských a technických prostriedkov. Okrem Dohody o poskytnutí podpory na obdobie kalendárneho roka 2008 žalobca predložil aj Dohodu o poskytnutí podpory na obdobie kalendárneho roka 2007 a vysvetlil, že rovnaká forma organizácie v Ruskej federácii bola aplikovaná aj v predchádzajúcich rokoch 2005 a 2006. Žalobca teda takýmto spôsobom podnikal na území Ruskej federácie v rokoch 2005, 2006, 2007 a 2008, čím je nepochybne daná stálosť tohto zastúpenia. Navyše, 29.11.2007 žalobca nadobudol 50 % podiel na základnom imaní spoločnosti KARGOTRANS, čo stálosť takéhoto zastúpenia ešte podporilo, keďže žalobca tak získal možnosť podieľať sa na rozhodovaní o poskytovaní podpory aj za spoločnosť KARGOTRANS. Podnikanie žalobcu a spoločnosti KARGOTRANS nie je možné v žiadnom prípade zamieňať. Vo vzťahu k zmluvám uzatváraných v mene žalobcu bolo jediným podnikaním spoločnosti KARGOTRANS poskytnutie personálu, kancelárskych priestorov a materiálneho zabezpečenia. Ekonomické úžitky zo zmlúv uzatvorených týmto personálom plynuli výlučne žalobcovi. Záver, že aktivity zamestnancov KARGOTRANS treba považovať za podnikanie spoločnosti KARGOTRANS nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a je nepravdivý. Žalobca tiež poukázal na skutočnosť, že vyššie uvedené argumenty žalobca uviedol už v konaní pred krajským súdom, tento sa však s nimi nevysporiadal a bez ďalšieho poukazoval na neexistenciu vlastného materiálneho a personálneho substrátu ako na prekážku existencie stálej prevádzkarne žalobcu na území Ruskej federácie.

7. K otázke samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti žalobca uviedol, že od 01.07.2011 sa uplatňuje Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 zo dňa 15.03.2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (ďalej len „Vykonávacie opatrenie“), ktoré v čl. 11 ods. 2 definuje stálu prevádzkareň ako akúkoľvek prevádzkareň inú ako sídlo ekonomickej činnosti, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú poskytovať jej služby. Požiadavka poskytovania služieb na nezávislom a samostatnom základe teda nie je v zmysle tohto Vykonávacieho nariadenia definičným znakom stálej prevádzkarne. Súdny dvor v rozhodnutí C-605/2012 Welmorey skonštatoval, že cieľom Vykonávacieho opatrenia je zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH ustanovením pravidiel vykonávania smernice o DPH týkajúcich sa najmä zdaniteľných osôb, dodávania tovaru a poskytovania služieb ako aj miesta zdaniteľných plnení. Z odôvodnenia bodu 14 tohto opatrenia

vyplýva, že normotvorca mal v úmysle vyjasniť niektoré pojmy potrebné na určenie kritérií týkajúcich sa miesta zdaniteľných plnení so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora v danej oblasti. Vykonávacie opatrenie je potrebné zohľadniť aj v tomto prípade, z čoho vyplýva, že požiadavka poskytovania služieb na nezávislom a samostatnom základe ako definičný znak stálej prevádzkarne Žalobcu na území Ruskej federácie, je neopodstatnená. Vykonávacie opatrenie totiž samostatnosť a nezávislosť ako definičný znak stálej prevádzkarne neuvádza. Žalobca preukázal, že zmluvné podmienky každej zmluvy (vrátane určenia ich predmetu, cenových a dodacích podmienok) dojednávajú so zákazníkmi výlučne pracovníci Zastupiteľstva, pričom manažment sídlaci v Bratislave sa podnikateľsky do týchto rokovaní nezapájal, čo potvrdil aj krajský súd v bode 66. napadnutého rozsudku. Manažment v Slovenskej republike zabezpečoval fakturáciu nájomného za prenájom vozňov, keďže, vzhľadom na medzinárodnú povahu podnikania Žalobcu, sa tieto podporné administratívne služby zabezpečovali centrálné. Žalobca však preukázal, že aj fakturácia nájomného prebiehala na základe výkazov a informácií poskytnutých Zastupiteľstvom. Žalobca poukázal na to, že ani s týmito argumentmi sa krajský súd nevysporiadal, aj keď boli namietané už v konaní pred krajským súdom.

8. Podľa žalobcu je neopodstatnený aj záver súdu, v zmysle ktorého nie je dostačujúce, ak organizačná štruktúra vykonáva činnosť len pre svojho zriaďovateľa. Tento záver odporuje rozhodnutiu Súdneho dvora vo veci C-260/95 DFDS, podľa ktorého ak podnikateľ usídlený v jednom štáte poskytuje služby cez svojho sprostredkovateľa - spoločnosť usídlenú v inom štáte, povinnosť platiť DPH vzniká v tomto inom štáte, ak takáto spoločnosť, ktorá koná iba ako pomocný orgán podnikateľa, má personálne a materiálne vybavenie zodpovedajúce stálej prevádzkarni. Pobočka zdaniteľnej osoby, ktorá disponuje ľudskými a technickými prostriedkami a ktorá koná iba ako pomocník takejto zdaniteľnej osoby, teda tvorí stálu prevádzkareň v štáte, v ktorom sa nachádza. S ohľadom na uvedené preto nemôže byť prekážkou existencie stálej prevádzkarne žalobcu na území Ruskej federácie to, že zmluvy o prenájme so zahraničnými odberateľmi neboli uzatvorené Zastupiteľstvom v Moskve. Zastupiteľstvo Žalobcu v Moskve, okrem iného, formou rokovaní sprostredkovalo uzatváranie obchodných zmlúv pre žalobcu vo veci prenájmu železničných vagónov, pričom takáto činnosť, hoc by aj mala iba charakter pomocnej činnosti, v zmysle judikatúry Súdneho dvora spĺňa charakter činnosti vykonávanej stálou prevádzkarnou, ktorá môže mať podobu pomocného orgánu podnikateľa, resp. sprostredkovateľa. To, že sa zamestnanci spoločnosti KARGOTRANS takýmto spôsobom podieľali na činnosti žalobcu na území Ruskej federácie, pritom potvrdil aj krajský súd (bod 61), keď uviedol, že žalobca preukázal, že zamestnanci spoločnosti KARGOTRANS sa podieľali na realizácii obchodov žalobcu v Ruskej federácii.

9. Žalobca považuje vysvetlenie krajského súdu (bod 72), a teda prečo sa rozhodnutie Súdneho dvora vo veci C-260/95 DFDS nevzťahuje na prejednávany prípad za zmätočné. Na jednej strane totiž krajský súd žalobcovi vytkol, že nestačí, ak prevádzkareň poskytuje služby len pre svojho zriaďovateľa (bod 61), na druhej strane s ohľadom na judikát C 260/95 DFDS potvrdil, že prevádzkareň môže byť v postavení pomocného orgánu podnikateľa, ale že žalobca takúto skutočnosť ohľadom svojej prevádzkarne nepreukázal. Sám krajský súd pritom v bode 66 napadnutého rozsudku výslovne uviedol, že nemá dôvod pochybovať o tom, že práve tieto osoby (zamestnanci spoločnosti KARGOTRANS) sa pričínili o uskutočnenie dodatočne zdanených obchodov v zdaňovacom období jún 2008 a že predmetné obchody nezorganizoval žalobca zo svojho sídla v Bratislave. Krajský súd teda potvrdil, že prevádzkareň žalobcu vykonávala činnosti - organizovala pre žalobcu obchody na území Ruskej federácie, a preto je podľa žalobcu neopodstatnený následný záver krajského súdu o tom, že žalobca nepreukázal poskytovanie služieb cez svojho sprostredkovateľa (bod 72).

10. Existencia a činnosť Zastúpenia žalobcu v Ruskej federácii teda spĺňala obsahovo aj skutkovo kritériá stálosti a vhodnosti materiálneho aj personálneho zastúpenia. Žalobca mal zabezpečený stály a materiálny substrát na základe Dohody o poskytnutí podpory so spoločnosťou KARGOTRANS a v rámci daňového konania bolo preukázané, že títo zamestnanci sa podieľali na realizácii obchodov žalobcu v Ruskej federácii a podliehali riadiacej právomoci žalobcu, ktorý pre tieto účely využíval aj potrebné materiálne a technické zabezpečenie poskytnuté spoločnosťou KARGOTRANS za odplatu. Činnosť Zastupiteľstva teda spĺňala definičné znaky stálej prevádzkarne tak, ako vyplývajú z § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. a únijného práva (stálosť a materiálny a personálny substrát) a zároveň nebolo spochybnené, že Zastupiteľstvo vykonávalo pre žalobcu činnosti (sprostredkovanie uzatvárania zmlúv

o prenájme, dohadovanie obchodných podmienok, kontrola stavu a zabezpečovanie opráv vozňov), ktoré sú pre činnosť prenájmu vozňov kľúčové. Navyše, pri posúdení existencie prevádzkarne žalobcu v Ruskej federácii vychádzal krajský súd podľa žalobcu nesprávne aj zo zákonnej definície pojmu prevádzkareň podľa § 7 ods. 3 Obchodného zákonníka a § 17 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov, ďalej len „zákon č. 455/1991 Zb.“ (bod 58 a 59 rozsudku), na základe čoho dospel k záveru, že podnikateľ si zriaďuje prevádzkareň ako organizačnú zložku za účelom prevádzkovania vlastnej podnikateľskej činnosti a označuje ju vlastným obchodným menom. Obchodný zákonník a ani zákon č. 455/1991 Zb. však podmienky podnikania na území Ruskej federácie neupravujú a nemôžu slovenským podnikateľom určovať povinnosti označovania svojej ruskej prevádzky obchodným menom. Definícia prevádzkarne, tak ako je vymedzený v Obchodnom zákonníku a zákone č. 455/1991 Zb. nie je určujúca ani pre posúdenie pojmu prevádzkareň pre účely DPH, keďže na tieto definície zákon č. 222/2004 Z.z. neodkazuje. V § 3 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. je uvedená špeciálna definícia pojmu podnikanie pre účely určenia prevádzkarne, ktorá sa líši od pojmu „podnikanie“ upraveného v zákone č. 455/1991 Zb. a pojmu „podnikanie zahraničnej osoby“ podľa Obchodného zákonníka. Na zistenie prevádzkarne pre účely DPH sa teda aplikujú odlišné definičné kritériá, než pre účely určenia prevádzkarne ako miesta, kde sa vykonáva podnikateľská činnosť, krajský súd však tieto dva separátne inštitúty bez akéhokoľvek zdôvodnenia zamieňal.

11. Krajský súd podľa žalobcu nemohol brať do úvahy skutočnosť, že nesplnenie povinnosti odvieť DPH v Ruskej federácii má vplyv na určenie miesta dodania služieb pre účely DPH, keďže použitie zrkadlového posúdenia má určité relatívne opodstatnenie iba pri transakciách medzi dvoma členskými štátmi Európskej únie. Pri službách uskutočňovaných medzi členským a nečlenským štátom môže vzniknúť situácia, ktorá vedie k dvojitému zdaneniu alebo dvojitému nezdaneniu, a to v závislosti od právneho poriadku štátu, ktorý nie je členom Európskej únie. Skutočnosť, že podnikanie žalobcu z územia Ruskej federácie nevyústilo do platenia priamych alebo nepriamych daní v Ruskej federácii nemôže slúžiť ako argument pre vyvodenie záverov z pohľadu slovenského zákona č. 222/2004 Z.z. Predmetné služby neboli poskytnuté v rámci Slovenskej republiky, ale v rámci Ruskej federácie a skutočnosť či takéto služby podliehajú zdaneniu v Ruskej federácii alebo nie, je záležitosťou príslušných právnych predpisov Ruskej federácie.

12. Argumentáciu krajského súdu, poukazujúcu na možné nezaplatenie DPH v Ruskej federácii žalobcom za uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení, žalobca označil za novú skutočnosť, ktorá nebola predmetom preskúmaného daňového konania. Podľa žalobcu krajský súd týmto postupom, ktorý je v rozpore s ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, nahrádza činnosť správneho orgánu, keďže ho možno hodnotiť ako prejav snahy doplniť alebo nahradiť dôvody rozhodnutia žalovaného. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že zdanenie jeho obchodov v Ruskej federácii správca dane ani žalovaný neskúmali, na preukázanie zaplatenia takejto dane žalobcu nikdy nevyzvali, ani sa v napadnutých rozhodnutiach platením ekvivalentu DPH v Ruskej federácii žalobcom nezaoberali a túto skutočnosť právne nevyhodnocovali.

13. Podľa názoru žalobcu, krajský súd vyložil pojem stálej prevádzkarne v rozpore úniijným právom, a preto vznikla povinnosť predložiť Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálne otázky, ktorých znenie je nasledovné:

- a) Rozumie sa na účely zdaňovania príjmov z prenájmu železničných vozňov, ktoré slovenská spoločnosť prenájma na území Ruskej federácie v prípade, ak slovenská spoločnosť využíva na túto svoju ekonomickú činnosť materiálnu a personálnu infraštruktúru inej spoločnosti na území Ruskej federácie v zmysle Dohody o podpore, na základe ktorej zamestnanci tejto inej spoločnosti sprostredkujú obchodné zmluvy a vykonávajú ďalšie služby súvisiace s prenájomom vozňov, pod miestom, kde sa nachádza stála prevádzkareň slovenskej spoločnosti, miesto, kde má sídlo táto iná spoločnosť nachádzajúca sa na území Ruskej federácie?
- b) Môže byť prekážkou naplnenia definičných znakov stálej prevádzkarne to, že zmluvy o prenájme vozňov sprostredkované zastupiteľstvom slovenskej spoločnosti podpisovala priamo slovenská spoločnosť?
- c) Môže byť prekážkou naplnenia definičných znakov stálej prevádzkarne to, že slovenská spoločnosť

neoznámila zriadenie zastúpenia na území Ruskej federácie ruským úradom alebo to, že neodviedla ekvivalent DPH v Ruskej federácii?

III.

14. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že zotrúva na svojich doterajších vyjadreniach. Poukázal na to, že k otázke „stálej prevádzkarne“ sa Súdny dvor EÚ už vyjadril v rozhodnutiach, na ktoré poukázal žalovaný, ako aj krajský súd. Taktiež poukázal na rozsudky Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 6S/121/2013, 6S/123/2013, 2S/123/2013, 2S/124/2013, ktorými boli žaloby žalobcu v rovnakých veciach zamietnuté a na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/28/2015, 6Sžf/27/2015, 6Sžf/65/2015, 6Sžf/44/2015, 6Sžf/18/2015, 6Sžf/19/2019, ktorými zmenil napadnuté zrušujúce rozsudky krajského súdu tak, že žaloby zamietol.

IV.

15. Žalobca v podanej replike uviedol, že proti rozsudkom, na ktoré poukázal žalovaný vo svojom vyjadrení, podal ústavné sťažnosti, ktoré sú vedené na Ústavnom súde SR pod sp. zn. RVP 15/2017 RVP 13/2017, II. ÚS 170/2017, RVP 14/2017, I. ÚS 19/2017.

V.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“, „kasačný súd“) vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné:

18. Správca dane vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie jún 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly č. 9900403/5/639185/2012/Zat zo dňa 31.05.2012. Žalobca doručil dňa 19.06.2012 vyjadrenie k protokolu a správca dane vypracoval dodatok č. 1 k predmetnému protokolu, ktorý bol prerokovaný s konateľom žalobcu, čo je zaznamenané v zápisnici č. 9900403/5/1125900/2012/Zat zo dňa 21.06.2012. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 9900403/1/1431925/2012/JanS zo dňa 03.07.2012, ktorým žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie jún 2008 v sume 139.841,46 €. Dôvodom vyrubenia rozdielu DPH bola skutočnosť, že žalobcovi nevznikla v zdaňovacom období jún 2008 na území Ruskej federácie prevádzkareň, prostredníctvom ktorej by na území Ruskej federácie vykonával ekonomickú činnosť, a teda miestom predaja služieb spojených s prenájom železničných vagónov je miesto, kde mal žalobca svoje sídlo - tuzemsko. Z uvedeného dôvodu bol žalobca ako platiteľ DPH povinný za dodanie služby prenájmu železničných vagónov pre zahraničných odberateľov za uvedené zdaňovacie obdobie priznať DPH a odviesť ju do štátneho rozpočtu v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. Žalovaný druhostupňovým rozhodnutím potvrdil dodatočný platobný výmer z dôvodu nesplnenia kritérií pre posúdenie zastupiteľstva spoločnosti žalobcu v Rusku ako prevádzkarne na účely DPH. Vzhľadom na to, že miesto dodania služieb prenájmu železničných vagónov je určené podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., t. j. miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby svoje sídlo - tuzemsko, žalobca bol povinný vyhotoviť faktúry za dodanie služby prenájmu železničných zákonov pre zahraničných odberateľov podľa pripojenej tabuľky s DPH v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z.

19. V danom prípade ide o právnu vec tých istých účastníkov konania, založenú na obdobných skutkových zisteniach a právnych úvahách, ktoré boli aj predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom a v kasačných konaniach vedených na Najvyššom súde Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/18/2015, 6Sžf/19/2015, 6Sžf/27/2015, 6Sžf/28/2015, 6Sžf/44/2015, 6Sžf/65/2015 všetky zo dňa 28.09.2016, týkajúcich sa len iného zdaňovacieho obdobia.

20. Podľa § 464 ods. 1 SSP, kasačný súd poukazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžf/19/2015 zo dňa 28.09.2016, ktorého odôvodnenie ďalej v príslušnom rozsahu uvádza: „Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov v § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorá je vyjadrená v čl. 52 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 29 ods. 1, 2 zákona o správe daní a poplatkov, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinné uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 4 ods. 7 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa prevádzkarňou rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania.

Podľa § 3 ods. 1, 2 zákona o DPH, zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. 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.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH, miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby svoje sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, z ktorej sa služba dodáva; ak dodávateľ nemá sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, je miestom dodania služby miesto, kde má bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava, ak sa v odsekoch 2 až 10 a v § 16 neustanovuje inak.

S poukazom na citované ustanovenia zákona najvyšší súd s uvedeným názorom krajského súdu nesúhlasí. Daňové orgány v danej veci postupovali v súlade so zákonom keď s poukazom na ust. § 4 ods. 7 zákona o DPH dospeli k záveru, že neboli splnené kritéria pre posúdenie Zastupiteľstva spoločnosti žalobcu v Rusku ako prevádzkarne, keď aj podľa najvyššieho súdu žalobca hodnoverným spôsobom nepreukázal, že Zastupiteľstvo spoločnosti ETRANSIA Slovakia s.r.o. v Rusku:

- skutočne z uvedeného miesta samostatne uzatváralo a vyhotovovalo zmluvy, uskutočňovalo manažérske rozhodnutia, dojednávalo obchody, prijímalo platby a vykonávalo konkrétnu ekonomickú

činnosť na území Ruskej federácie v súvislosti s poskytnutím preverovaných faktúr za prenájom železničných vozňov pre konkrétnych odberateľov, že disponovalo stálym miestom podnikania, ktoré malo personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania;

- na dostatočnej úrovni skutočne zabezpečovalo stálosť a organizáciu, ktorá z hľadiska ľudského a materiálneho vybavenia poskytovala predmetný prenájom železničných vagónov samostatne.

Najvyšší súd v zhode s názorom krajského súdu (rozsudky 2S/123/2013 a 2S/124/2013, oba zo dňa 13.07.2015; rozsudky 6S/121/2013, 6S/123/2013, 6S/122/2013, všetky zo dňa 11.06.2015) poukazuje na to, že problematika prevádzkarne na účely DPH (v súvislosti s miestom zdaňovania) bola riešená viacerými rozsudkami Súdneho dvora EÚ (napr. C-190/95, C-390/96, C-73/06). Pri výklade pojmu prevádzkareň, žalovaný aj podľa názoru najvyššieho súdu dôsledne vychádzal z európskej úniovej regulácie spoločného systému DPH, ktorá je nastavená vyššie uvedenými smernicami a judikatúrou Súdneho dvora. Táto regulácia sa premieta i do vnútroštátneho práva Slovenskej republiky, ktoré vychádza z cieľov predmetných smerníc a v aplikačnej praxi musí byť interpretované v súlade s ich zamýšľaným účelom.

Zákon o DPH stanovuje, že ak má zahraničná organizačná zložka platiteľa so sídlom na území SR spĺňať kritéria prevádzkarne na daňové účely, musí mať personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti. Najvyšší súd sa taktiež stotožňuje so závermi žalovaného, že v zmysle právne záväznej judikatúry Súdneho dvora EÚ sa za prevádzkareň považuje stále miesto vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá disponuje materiálnym vybavením potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta (napr. kancelárske priestory, v ktorých alebo z ktorých poskytuje svoje plnenie) a tiež personálnym vybavením (pracovníkmi, ktorí sú stále k dispozícii na danom mieste). Prevádzkareň musí byť spôsobilá z miesta svojho zriadenia dojednávať obchody, uskutočňovať manažérske rozhodnutia, uzatvárať a vyhotovovať zmluvy, prijímať platby a pod., teda samostatne generovať príjem, ktorý sa na účely dane z príjmov osobitne vykazuje. Pre nadobudnutie postavenia prevádzkarne na účely zákona o DPH nepostačuje, ak takáto organizačná štruktúra podnikateľa vykonáva činnosť len pre svojho zriaďovateľa.

Podľa čl. 288 tretí odsek Zmluvy o fungovaní EÚ (bývalý čl. 249 Zmluvy o založení ES) je smernica záväzná pre každý členský štát, ktorému je určená, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom sa voľba foriem a metód ponecháva vnútroštátnym orgánom.

Aplikácia právnych predpisov Slovenskej republiky musí brať na zreteľ členstvo Slovenskej republiky v Európskej únii s tým, že od 1. mája 2004 je každý orgán verejnej moci povinný aplikovať právo EÚ prednostne pred slovenským právom vtedy, ak je slovenský zákon v rozpore s právom EÚ (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ 6/64, Costa v. ENEL, Zb. s. 585) a konštantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

Vnútroštátne orgány aplikácie práva, teda aj súdy, majú v rámci svojich právomoci vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice a dosiahnutie jej cieľa (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ Adeneler, C-212/04, 4.7.2006, Zb. s. 1-6057, bod 111), bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú alebo nemajú priamy účinok. Použitie priameho účinku (priama aplikácia) ustanovení smernice prichádza do úvahy len subsidiárne ako ultima ratio vtedy, ak eurokonformný výklad problematického vnútroštátneho ustanovenia nie je možný (pozri napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ Connect Austria, C-462/99 22.5.2003, Zb. s. 1-5197, bod 40).

Je nepochybné, že zákon o DPH v znení platnom a účinnom v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia (2008) a jeho ustanovenie § 4 ods. 7 bolo výsledkom implementácie smernice Rady 77/388/EHS a smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH. Žalobca sa preto nemýlil, keď tvrdí, že požiadavky uvedených smerníc boli v relevantnom čase implementované do právneho poriadku Slovenskej republiky. Z toho však aj podľa názoru najvyššieho súdu nevyplýva, že by pri aplikácii pojmu prevádzkareň na účely ustálenia miesta dodania služby bolo možné riadiť sa len doslovným znením § 4 ods. 7 zákona o DPH a nehládieť na kontext jednotného systému DPH stanoveného právom EÚ. Práve naopak vnútroštátne právo je potrebné vykladať v duchu a v súlade s cieľmi smerníc, ktorých obsah sa premietol do zákona o DPH vrátane definičných znakov pojmu prevádzkareň vyplývajúcich zo smerníc a z judikatúry Súdneho dvora. Argumentáciou žalobcu, ktorou sa dovoľával gramatického výkladu § 4 ods. 7 zákona o DPH tvrdiac, že výklad tohto ustanovenia v súlade s cieľom smernice neprípustne rozširuje vnútroštátnu právnu úpravu, považoval aj najvyšší súd za nesprávnu, nakoľko sa prieči Zmluve o fungovaní európskej únie a všeobecným aplikačným pravidlám práva EÚ. Pokiaľ teda daňové orgány

pri výklade a aplikácii pojmu prevádzkareň ako „stáleho miesta podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania“ (§ 4 ods. 7 zákona o DPH), hodnotili aj samostatnosť a nezávislosť economickej činnosti zastupiteľstva žalobcu v Ruskej federácii, postupovali aj podľa názoru najvyššieho súdu v súlade so zákonom.

Z uvedených záverov vyplýva, že na to, aby bolo možné určitú službu považovať za dodanú zo zahraničnej prevádzkarne podnikateľa, musí byť takáto prevádzkareň organizačne oddelená a nezávislá, spôsobilá ako samostatná organizačná zložka podnikateľa vstupovať vo svojom mene do právnych vzťahov s tretími subjektmi. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukázal, že na základe Dohody o poskytnutí podpory zo dňa 14.12.2007 uzavretej so spoločnosťou Kargotrans sa vyčlenení zamestnanci tejto spoločnosti podieľali na realizácii obchodov žalobcu v Ruskej federácii, podliehali riadiacej právomoci žalobcu a využívali, materiálne a technické zabezpečenie spoločnosti Kargotrans.

Aktivita, ktoré vykonávali vyčlenení zamestnanci spoločnosti Kargotrans, nemožno však podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať za dodanie služby prevádzkarňou žalobcu v Ruskej federácii, nakoľko vo vzťahu k tretím osobám išlo o podnikanie spoločnosti Kargotrans, z ktorého ako dodávateľ služby benefitoval na území Ruskej federácie žalobca. Na tom nič nemení skutočnosť, že žalobca bol spoluvlastníkom spoločnosti Kargotrans. Personálny a materiálny substrát, ktorý na podnikanie v oblasti prenájmu železničných vagónov v Ruskej federácii využíval, totiž nepatrí jemu, ale spoločnosti Kargotrans.

Najvyšší súd SR poukazuje aj na to, že ani sám žalobca nepovažoval predmetné zastúpenie za svoju organizačnú zložku, nakoľko táto nefunguje v žiadnych daňovou správou posudzovaných obchodných dokumentoch žalobcu a nebola evidovaná ani v žalobcovom účtovníctve na účely dane z príjmov právnických osôb, keď podľa zistení daňových orgánov, príjmy dosiahnuté z podnikania z prenájmu železničných vagónov v Ruskej federácii žalobca nevykazoval ako príjmy zo služieb dodaných prevádzkarňou v Rusku. Navyše žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že by predmetné obchody zdaňoval v Rusku tamojším ekvivalentom DPH. Taktiež nepreukázal a ani to netvrdil, že by prevádzkareň so sídlom v Moskve oficiálne zaregistroval, resp. jej zriadenie oznámil príslušným ruským úradom.

Najvyšší súd SR poukazuje tiež na to, že žalobca nepredložil žiadny relevantný doklad podpísaný riaditeľkou Zastupiteľstva, ktorý by sa vzťahoval k službám prenájmu železničných vagónov poskytnutých žalobcom a ktorý by s predmetným fakturovaným prenájomom železničných vagónov priamo súvisel. Žalobca nepredložil žiadnu zmluvu súvisiacu s poskytnutým prenájomom železničných vagónov, ktorá by bola podpísaná riaditeľkou Zastupiteľstva a ktorá by priamo zaväzovala žalobcu k určitým plneniam a povinnostiam. Zároveň činnosti vedenia účtovníctva žalobcu, činnosti súvisiace s prijímaním a odosielaním úhrad, činnosti vyhotovenia faktúr boli sústredené v sídle žalobcu na území Slovenskej republiky. Zmluvy za prenájom železničných vagónov boli uzatvorené konateľom žalobcu a nie riaditeľkou Zastupiteľstva.

Nakoniec súd nezistil, že by žalovaný porušil ust. § 48 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkoch, ako aj zásad primeranosti a zákonnosti v súvislosti s nedodržaním zákonom stanovenej lehoty na rozhodnutie o odvolaní proti prvostupňovému platobnému výmeru. Je zrejme, že v konaní o odvolaniach žalobcu proti dvanástim výmerom správcu dane za rok 2008 okolnosti prípadu nepochybne umožňovali žalovanému konštatovať mimoriadnu zložitost' prípadu a požiadať ministerstvo o primerané predĺženie lehoty na rozhodnutie. Napriek tomu, že vo včas zaslanom upovedomení žalobcu o nemožnosti rozhodnúť v lehote 60 dní, žalovaný výslovne neoznačil okolnosti prípadu za mimoriadne zložené a ani ich explicitne nepomenoval, možno považovať jeho postup za zodpovedajúci zákonu. Lehotu, ktorú Ministerstvo financií SR predĺžilo o 90 dní, žalovaný dodržal, keď o odvolaní žalobcu rozhodol dňa 28.03.2013.

Vzhľadom k vyššie uvedenému najvyšší súd dospel k záveru, že daňové orgány v danej veci neporušili zákon, keď dostatočne zistili skutkový stav veci a zistený skutkový stav veci správne právne posúdili a svoje závery aj náležite odôvodnili zo všetkých relevantných hľadísk.

Najvyšší súd v konaní žalovaného nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).“

21. Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti podal návrh na predloženie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ, keďže podľa názoru žalobcu, krajský súd vyložil pojem stálej prevádzkarne v rozpore s

újným právom, keďže za dôvody neexistencie stálej prevádzkarne na území Ruskej federácie považoval (i) absenciu vlastného personálu a materiálu; (ii) neexistenciu zmlúv o prenájme vozňov podpísaných riaditeľkou Zastupiteľstva a (iii) nesplnenie oznamovacích povinností a neodvedenie ekvivalentu DPH v Ruskej federácii.

22. Najvyšší súd SR uvádza, že zo zistení krajského súdu (bod 67- 70) vyplýva, že „aktivity, ktoré vykonávali vyčlenení zamestnanci spoločnosti Kargotrans, nemožno považovať za dodanie služby prevádzkárňou žalobcu v Ruskej federácii, keďže vo vzťahu k tretím osobám išlo o podnikanie spoločnosti Kargotrans, z ktorého ako dodávateľ služby benefitoval na území Ruskej federácie žalobca. Na tom nič nemení skutočnosť, že žalobca bol spoluvlastníkom spoločnosti Kargotrans. Personálny a materiálny substrát, ktorý na podnikanie v oblasti prenájmu železničných vagónov v Ruskej federácii využíval, totiž nepatrí jemu, ale spoločnosti Kargotrans. Zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že ani sám žalobca nepovažoval predmetné zastúpenie za svoju organizačnú zložku, nakoľko táto nefiguruje v žiadnych daňovou správou posudzovaných obchodných dokumentoch žalobcu a nebola evidovaná ani v žalobcovom účtovníctve na účely dane z príjmov právnických osôb, keď podľa zistení daňových orgánov príjmy dosiahnuté z podnikania z prenájmu železničných vagónov v Ruskej federácii žalobca nevykazoval ako príjmy zo služieb dodaných svojou prevádzkárňou v Rusku. Krajský súd považuje za potrebné tiež upozorniť na to, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že by predmetné obchody zdaňoval v Rusku tamojším ekvivalentom DPH. Niet pochyb o tom, že ak by žalobca daň z predmetných obchodov v Rusku zaplatil, bol by to jeho podstatný argument v rámci daňovej kontroly. V priebehu daňovej kontroly žalobca taktiež nepreukázal a ani to netvrdil, že by prevádzkareň so sídlom v Moskve oficiálne zaregistroval, resp. jej zriadenie oznámil príslušným ruským úradom. Pokiaľ ide o jeho argumentáciu v súvislosti s neregistáciou jeho prevádzkarne na území Ruskej federácie, poukazuje súd na to, že daňové orgány nepostavili svoj právny názor o neexistencii stálej a samostatnej prevádzkarne na tom, či si žalobca túto prevádzkareň dal zaregistrovať príslušnými ruskými autoritami alebo nie. Súd je však toho názoru (bez znalosti relevantného práva Ruskej federácie), že podnikateľ so sídlom v Slovenskej republike celkom iste má povinnosť oficiálnym spôsobom dať ruskej daňovej správe na vedomie, že podniká na území jej jurisdikcie. Pokiaľ tak žalobca neurobil a svoje podnikanie na území Ruskej federácie realizoval prostredníctvom ruskej spoločnosti a jej zamestnancov, nemalo zastupiteľstvo žalobcu prakticky žiaden právny dôvod vystupovať ako subjekt právnych vzťahov vo vlastnom mene vo vzťahu k ruským úradom. Ruská daňová správa sa preto nemusela o jeho podnikaní v Ruskej federácii a príjmoch z neho vyplývajúcich vôbec dozvedieť. Voči slovenskej daňovej správe však žalobca vystupoval ako subjekt s vlastnou zriadenou prevádzkárňou v Rusku, ktorá tam dodávala služby prenájmu železničných vagónov tvrdiac, že tieto obchody nemajú byť v zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH zdanené DPH v Slovenskej republike. Tento postup by umožňoval vyhýbanie sa daňovej povinnosti za dodanie služieb tak v mieste sídla spoločnosti, ako aj v mieste uskutočnenia služieb, čo považuje súd za neakceptovateľné“.

23. Položiť prejudiciálnu otázku by bolo možné iba vtedy, keby zistené skutkové okolnosti odôvodňovali, že prevádzkareň bola zriadená. Stála prevádzkareň vyžaduje dostatočný stupeň stálosti, rovnako ako personálne a technické vybavenie, ktoré umožňuje autonómne poskytovanie služieb (ktoré v danom prípade nebolo preukázané). Problematika prevádzkarne na účely DPH bola riešená viacerými rozsudkami Súdneho dvora EÚ (napr. C-190/95, C-390/96, C-73/06), v zmysle ktorých žalovaný dospel k záveru, že v prejednávacom prípade sa miesto dodania fakturovaných služieb prenájmu železničných vagónov určí podľa základného pravidla, a to podľa § 15 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., t.j. miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby, t.j. žalobca svoje sídlo, teda tuzemsko. Systém DPH je však harmonizovaný iba medzi členskými štátmi EÚ. Prípadné zriadenie prevádzkarne v Ruskej federácii by malo extrateritoriálny charakter, mimo pôsobnosti práva EÚ. Túto otázku hodnotil kasačný súd ako acte claire.

24. Kasačný súd na základe totožných dôvodov uvedení vyššie dospel aj v tomto prípade k záveru, že Krajský súd v Bratislave vec správne právne posúdil, preto kasačnú sťažnosť vyhodnotil ako nedôvodnú a zamietol ju podľa § 461 SSP.

25. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech. Žalovanému náhrada trov konania zo zákona nevyplýva.

26. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.