

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	5Sžf/134/2013
Identifikačné číslo spisu:	8010200190
Dátum vydania rozhodnutia:	29.04.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:8010200190.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti AFT, spol. s r.o., Breznica, so sídlom v Breznici š. 207, zastúpenej advokátom JUDr. Vladimírom Pavlovom, so sídlom v Košiciach, Mlynárska č. 19, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/16351-136068/2009/990723-r z 12. januára 2010, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/24/2010-139 z 31. júla 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/24/2010-139 z 31. júla 2013 **p o t v r d z u j e**.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 2 písm. a/ a c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/225/16351-136068/2009/990723-r z 12. januára 2010 ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Stropkov č. 736/230/9245/09/Ber z 11. septembra 2009, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 51.279,59 eura.

Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“) posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 1 ods. 2, § 2 písm. d/ bod 2, písm. f/, písm. h/, písm. i/, § 17 ods. 2 písm. a/, ods. 14, § 21 ods. 1, § 45 ods. 1 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) ako aj z článkov 2 ods. 2, ods. 3, čl. 3 ods. 2, čl. 5 ods. 1, ods. 3, ods. 4, čl. 7 ods. 1, čl. 25B písm. a/ vyhlášky ministra zahraničných vecí č. 73/1975 Zb. o Zmluve medzi vládou Československej socialistickej republiky a vládou Francúzskej republiky o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore dani z príjmu z 1. júna 1973 (ďalej len „Zmluva“) ako aj z ustanovení § 2 ods. 1, ods. 3, § 29 ods. 2 a 8 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a

o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) a dospel k záveru, že rozhodnutia daňových orgánov je potrebné zrušiť, nakoľko rozhodnutia vychádzali z nedostatočne zisteného skutkového stavu a nesprávneho právneho posúdenia veci.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku uviedol, že z predloženého administratívneho spisu je nepochybné, že správca dane neuznal zúčtované výdavky za stavebné práce na základe vyjadrenia daňového subjektu ako zdaniteľné príjmy podľa Zmluvy, ktoré nepodliehajú zdaneniu tak, ako to žiadal v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu. Krajský súd uviedol, že základnou otázkou v predmetnom daňovom konaní bolo právne posúdenie, či činnosťou mandátára na území Francúzskej republiky žalobkyňa vznikla stála prevádzkareň v zmysle článku 5 ods. 4 Zmluvy, na základe čoho mu majú byť následne vyňaté príjmy dosiahnuté vo Francúzsku z celosvetového základu dane z príjmov na území Slovenskej republiky. Vo vzťahu k metóde zákazu dvojitého zdanenia bolo potrebné zo strany daňového subjektu, ktorým žalobkyňa v tomto konaní je, aby preukázal zdaniteľnosť príjmov na území druhého štátu podľa Zmluvy, teda na území Francúzskej republiky a zároveň, aby preukázal zahrnutie týchto príjmov do základu dane daňovníka na území Slovenskej republiky s poukazom na ustanovenie § 17 ods. 14 zák.č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z príjmov).

Krajský súd vyslovil názor, že v danom prípade žalobkyňa uniesla dôkazné bremeno. Poukázal na to, že ak sa podľa Zmluvy uplatňuje metóda zápočtu dane, daň zaplatená v druhom zmluvnom štáte sa započíta na úhradu dane podľa tohto zákona najviac sumou, ktorá môže byť v druhom zmluvnom štáte vybratá v súlade s touto Zmluvou, pričom zápočet dane sa vykoná najviac v sume dane pripadajúcej na príjmy plynúce zo zdrojov v zahraničí. Základom dane z príjmov podliehajúcich zdaneniu v zahraničí sa na účely zápočtu dane rozumie základ dane vyčíslený podľa čl. 5 ods. 8 Zmluvy alebo rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami zo zdrojov v zahraničí a daňovými výdavkami vyčíslenými podľa § 17 ods. 14 zákona o dani z príjmov. Ak sa podľa zmluvy uplatňuje metóda vyňatia príjmov, základom dane z príjmov podliehajúcich v zahraničí na účely vyňatia príjmov je základ dane vyčíslený podľa čl. § 5 ods. 8 Zmluvy, alebo rozdiel medzi zdaniteľnými príjmami zo zdrojov v zahraničí a daňovými výdavkami vyčíslenými podľa § 17 ods. 14 zákona o dani z príjmov.

Krajský súd uviedol, že z obsahu pripojeného administratívneho spisového materiálu vyplýva, že žalobkyňa bola vyzvaná na preukázanie konkrétnych skutočností potrebných v daňovom konaní pre správne zistenie určenia daňovej povinnosti. Písomnými podaniami žalobkyňa deklarovala existenciu stálej prevádzkarne, konkrétne listinnými dôkazmi vo francúzskom jazyku. Pokiaľ správcovi dane nepostačovalo na preukázanie stálej prevádzkarne tvrdenie žalobkyne, že činnosťou mandátára v zmysle uzatvorenej Mandátnej zmluvy medzi žalobkyňou a spoločnosťou Prokonekce, s.r.o., Česká republika s odvolaním sa na čl. 5 ods. 8 Zmluvy medzi Československou republikou a Francúzskou republikou je výkon stavebných prác pre odberateľov na území Francúzskej republiky, ktoré si aj žalobkyňa fakturovala. Predmetný výkon prác nespochybňovali ani správne orgány. Avšak výkon týchto stavebných prác nebol podľa správcu dane preukázaním existencie stálej prevádzkarne.

Ďalej krajský súd uviedol, že mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že k vyjadreniu z 5. marca 2009 žalobkyňa predložila písomné doklady vo francúzskom jazyku, ktoré však aj napriek viacnásobnej výzve správcu dane neboli predložené do slovenského jazyka a tieto nedal preložiť ani správca dane v rámci daňového konania, čo je zo strany správcu dane nesprávnym postupom.

Podľa názoru krajského súdu správca dane ako aj žalovaný nepostupovali v súlade s ustanoveniami § 2 a § 29 zákona o správe daní, nezohľadnili všetky skutočnosti majúce vplyv na správne určenie daňovej povinnosti, s poukazom na vyjadrenia žalobkyne. Vykonávanie stavebných prác spochybnené nebolo, aj keď vykonanie stavebných prác nebolo predmetom zdanenia na území Francúzskej republiky, avšak boli to príjmy, ktoré nemožno neakceptovať a tieto skutočne existovali. Krajský súd sa stotožnil s dôvodmi uvádzanými žalobkyňou, ktorá v žalobe poukazovala na dokazovanie vykonané správcou dane a na nedostatočne a nesprávne zistený skutkový stav veci.

Krajský súd preto v zmysle § 250j ods. 2 písm. a/ a c/ OSP napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi súčasne priznal náhradu trov konania.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie žalovaný, domáhajúc sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

Žalovaný namietal, že rozsudok krajského súdu považuje za nezákonný. Uviedol, že aby daňové orgány konštatovali, že žalobkyňa nemala stálu prevádzkareň vo Francúzsku, je skutkový stav zistený v zmysle Zmluvy a zák.č. 595/2003 Z.z. úplne a správne. Podľa názoru žalovaného bolo jednoznačne preukázané, že žalobkyňa vykonávala stavené práce na území Francúzska, pričom výkon týchto prác správca dane nespochybnil. Zistenie tejto rozhodujúcej skutočnosti podľa čl. 5 ods. 3 písm. f/ Zmluvy znamená, že výkon prác takéhoto charakteru jednoznačne nie je spojený so vznikom stálej prevádzkarne. Bol teda splnený predpoklad na to, že žalobkyni nevznikla vo Francúzsku stála prevádzkareň a preto v tejto otázke považuje žalovaný závery daňových orgánov za správne. Skutkový stav veci v tomto smere je preto nesporný a jednoznačne zistený a jeho právne posúdenie je v súlade so Zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia nadväznosti na to so zák.č. 595/2003. Z.z.

Žalovaný ďalej uviedol, že ani zistenie a vyhodnotenie skutočností, ktoré uviedol Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení z 31. januára 2013 sp.zn. 5Sžf/4/2012 na strane 9 posledný odsek a na strane 10 prvý odsek podľa názoru daňových orgánov nezmenia ich postoj k veci. Vždy v tomto prípade pôjde o stavebné práce, s výkonom ktorých nie je spojený vznik stálej prevádzkarne. Teoreticky by zistenie a vyhodnotenie skutočností, ktoré uviedol Najvyšší súd Slovenskej republiky v uznesení platilo, ale v prípade, ak by daňový subjekt vykonával iný druh činnosti ako sú stavebné práce.

Žalovaný ďalej poukazoval na to, že krajský súd v rozsudku rozhodujúcej skutočnosti - „výkon stavebných prác“ nevenoval žiadnu pozornosť. Namietal, že ak krajský súd považuje za základnú otázku v daňovom konaní právne posúdenie, či činnosťou mandátára na území Francúzska vznikla stála prevádzkareň, podľa názoru žalovaného stála prevádzkareň na území Francúzska nemohla z právneho hľadiska vzniknúť. Za týchto okolností prejudikovanie súdu o splnení dôkazného bremena daňovým subjektom vo vzťahu k vzniku stálej prevádzkarne nie je dôvodné. Nie je dôvodné ani konštatovanie nesprávneho postupu správcu dane, ak správca dane nedal listiny vo francúzskom jazyku preložiť do jazyka slovenského.

Žalovaný ďalej namietal aj názor súdu o tom, že daňové orgány postupovali v rozpore s § 2 a § 29 zákona o správe daní, lebo nezohľadnili všetky skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie daňovej povinnosti. Uviedol, že ak daňové orgány na základe zisteného skutkového stavu vo veci v súlade so Zmluvou uviedli, že daňovému subjektu v zmysle Zmluvy nevznikla stála prevádzkareň vo Francúzsku, potom príjmy zo stavebných činností nepodliehajú zdaneniu na území Francúzska, ale v zmysle čl. 7 Zmluvy sú zdaniteľné na území Slovenskej republiky. Metódu vyňatia príjmov preto daňový subjekt aplikovať nemohol. Z toho dôvodu všetky argumenty daňového subjektu vo vzťahu k uplatneniu tejto metódy sú nedôvodné a nie je dôvodné ani akceptovanie tohto postupu, ktorý bol podľa súdu v súlade s § 17 ods. 14 zák.č. 595/2003 Z.z.

K odvolaniu žalovaného sa dňa 21. októbra 2013 vyjadrila žalobkyňa tak, že žiadala napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť.

Poukazovala na vyjadrenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý v odôvodnení uznesenia sp.zn. 5Sžf/4/2012 uviedol, že „Pokiaľ sa preukáže, že žalobkyni vznikla na území Francúzska stála prevádzkareň v zmysle čl. 5 Zmluvy (a to aj činnosťou inej osoby - mandátára bez ohľadu na to či dodávala stavbu alebo stavebné práce), a pokiaľ tieto príjmy podliehajú zdaneniu na území Francúzska (čl. 7 Zmluvy), podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ide o príjmy priraditeľné stálej prevádzkarni zahrnutelne do celosvetového základu dane a na území Slovenska sa potom má postupovať

v zmysle ustanovenia § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov a čl. 25 Zmluvy a príjmy zo zdrojov na území Francúzska vyňať zo zdanenia na území Slovenskej republiky“ a ide o jasný a zrozumiteľný právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

Vzhľadom na uvedený názor žalobkyňa konštatovala, že dôvody odvolania sú len konštrukciou a skôr subjektívnym želaním pracovníka žalovaného povereného vypracovaním odvolania, pretože nemajú žiadnu oporu v príslušných platných právnych predpisoch.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP s použitím § 246c ods. 1 veta prvá OSP) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

V správnom súdnictve preskúmajú súde na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku - upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov - preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu č. I/225/16351-136068/2009/990723-r z 12. januára 2010, ktorým žalovaný ako druhostupňový správny orgán podľa ust. § 48 ods. 5 zákona o správe daní potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Stropkov č. 736/230/9245/09/Ber z 11. septembra 2009, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 51.279,59 eura.

Najvyšší súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu.

Podľa § 17 ods. 14 zák.č. 595/2003 Z.z. súčasťou základu dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou je aj základ dane stálej prevádzkarne umiestnenej v zahraničí s výnimkou, ak základom dane stálej prevádzkarne je daňová strata, o ktorú podľa daňovej legislatívy štátu, v ktorom je zdroj príjmu, možno znižovať základ dane. Pri jeho zisťovaní sa postupuje podľa odseku 1 s výnimkou výdavkov, ktoré je daňovník povinný uhrádzať podľa právnych predpisov platných v štáte, v ktorom je zdroj príjmu, ktoré možno uplatniť do daňových výdavkov v rozsahu ustanovenom v týchto právnych predpisoch.

Po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku, obsahom odvolania žalovaného ako aj obsahom pripojeného administratívneho spisu, najvyšší súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že zistenie skutkového stavu je nedostatočné na posúdenie veci.

Žalovaný správny orgán ale ani správca dane neposúdili rozhodujúcu skutočnosť, ktorú nikto nespochybnil, že osobou konajúcou v mene žalobkyne na území Francúzska mala byť spoločnosť Prokonekce, s.r.o. a to na základe mandátnej zmluvy, ktorej obsah nebol doteraz vôbec posúdený žalovaným ani správcom dane. Žalovaný svoje rozhodnutie obmedzil iba na tvrdenie, že žalobkyňa vykonávala na území Francúzska stavebné práce s výkonom ktorých nie je spojený vznik stálej prevádzkarne. Toto konštatovanie je podľa názoru najvyššieho súdu predčasné a je nutné posúdiť obsah uvádzanej mandátnej zmluvy. Najvyšší súd zotrváva na názore, že pokiaľ sa preukáže, že žalobkyni vznikla na území Francúzska stála prevádzkareň v zmysle čl. 5 Zmluvy (a to aj činnosťou inej osoby - mandatára bez ohľadu na to či žalobkyňa dodávala stavbu alebo stavebné práce), a pokiaľ tieto príjmy podliehajú zdaneniu na území Francúzska (čl. 7 Zmluvy), podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej

republiky, ide o príjmy priraditeľné stálej prevádzkarni zahrnutel'né do celosvetového základu dane a na území Slovenska sa potom má postupovať v zmysle ustanovenia § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov a čl. 25 Zmluvy a príjmy zo zdrojov na území Francúzska vyňať zo zdanenia na území Slovenskej republiky.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie, považoval námietky žalovaného uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove ako vecne správny podľa § 250ja ods. 2 OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1OSP, tak, že žalobkyni napriek jej úspechu v odvolacom konaní náhradu trov konania nepriznal, pretože v danom prípade nejde o rozhodnutie s konečnou platnosťou a žalovaný, resp. správca dane sa bude vecou zaoberať ďalej a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.