

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/57/2015
Identifikačné číslo spisu: 1013200877
Dátum vydania rozhodnutia: 24.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013200877.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: ETRANSIA Slovakia s.r.o., so sídlom Prokopa Veľkého 52, 811 04 Bratislava, IČO: 35 749 857, zastúpený: KPMG Legal s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Dvořákovo nábrežie 10, 811 02 Bratislava, IČO: 47 238 623, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/132018/2013/5094 zo dňa 28.03.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/123/2013-207 zo dňa 4. februára 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/123/2013-207 zo dňa 4. februára 2015 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu a neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/132018/2013/5094 zo dňa 28.03.2013, ktorým žalovaný na základe odvolania žalobcu potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej v texte rozsudku len „správca dane“) č. 9900403/5/1431311/2012/JanS zo dňa 03.07.2012. Týmto rozhodnutím správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej v texte rozsudku aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2008 v sume 143 147,28 Eur. Dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti bola na základe výsledkov daňovej kontroly a súvisiaceho vykonaného dokazovania správcom dane konštatovaná skutočnosť, že žalobca nepreukázal poskytovanie služby, prenájmu

železničných vagónov, obchodným spoločnostiam na území Ruskej federácie z jeho prevádzkarne umiestnenej na území Ruskej federácie. Keďže žalobca neposkytoval služby na uvedenom území prostredníctvom svojej prevádzkarne, ním zriadenej za účelom realizácie ekonomickej činnosti na území tretieho štátu, bolo potrebné kvalifikovať ním deklarované poskytnutie služieb ako tuzemské zdaniteľné plnenia podliehajúce zdaneniu. Z uvedeného dôvodu žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty bol povinný za dodanie služby prenájmu železničných vagónov pre zahraničných odberateľov za kontrolované zdaňovacie obdobie priznať daň z pridanej hodnoty a túto daň odvieť do štátneho rozpočtu v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zákon o DPH“).

Krajský súd rozsah súdneho prieskumu vymedzil v intenciách žalobných dôvodov na preverenie spornej skutočnosti, či žalobcom tvrdené Zastupiteľstvo spoločnosti ETRANSIA Slovakia s.r.o. v Ruskej federácii, zriadené na základe Dohody o poskytnutí podpory zo dňa 14.12.2007 uzavretej medzi ruskou spoločnosťou Kargotrans a žalobcom, spĺňa definíčné prvky prevádzkarne žalobcu ako platcu DPH, slúžiacej na žalobcom poskytované služby na území Ruskej federácie. Krajský súd vychádzal z hmotnoprávných ustanovení § 3 ods. 1 a 2, § 4 ods. 7 a § 15 ods. 1 zákona o DPH, z ktorých vyvodil, že prevádzkareň ako organizačnú zložku si podnikateľ zriaďuje na prevádzkovanie vlastnej podnikateľskej činnosti, teda činnosti vykonávanej vo vlastnom mene a na vlastný účet, pričom prevádzkareň označuje vlastným obchodným menom.

V nadväznosti na určenie miesta zdaňovania pri zdaniteľných plneniach poskytovaných prevádzkarňou platiteľa DPH, krajský súd s poukazom na právne závery rozsudkov Súdneho dvora EÚ (napr. C-190/95, C-390/96, C-73/06 a mnohé ďalšie), ako i obsah napádaných rozhodnutí a administratívneho spisu, konštatoval, že pri výklade pojmu prevádzkareň žalovaný dôsledne vychádzal z európskej úiovej regulácie spoločného systému DPH, ktorá je nastavená smernicami a judikatúrou Súdneho dvora EÚ. 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.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal na dikcie zákona o DPH, 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 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.

Krajský súd pri aplikácii pojmu prevádzkareň na účely ustálenia miesta dodania služby nevychádzal len z doslovného znenia § 4 ods. 7 zákona o DPH, ale i z kontextu jednotného systému DPH stanoveného právom Európskej únie. Dôvodil, že vnútroštátne právo je potrebné vykladať v duchu a v súlade s cieľmi smerníc, ktorých obsah sa premietol do zákona o DPH vrátane definíčných znakov pojmu prevádzkareň vyplývajúcich zo smerníc a z judikatúry Súdneho dvora EÚ. Argumentáciu žalobcu, ktorý sa dovoľoval gramatického výkladu § 4 ods. 7 zákona o DPH tvrdiac, že výklad tohto ustanovenia v súlade s cieľom smernice neprípustne rozširuje vnútroštátnu právnu úpravu, krajský súd vyhodnotil ako nesprávnu, nakoľko sa prieči Zmluve o fungovaní európskej únie a všeobecným aplikačným pravidlám práva EÚ.

Krajský súd uzavrel, že ak 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 ekonomickej činnosti zastupiteľstva žalobcu v Ruskej federácii, postupovali podľa práva.

V uvedenej súvislosti dôvodil, že 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 uviedol, že nemá dôvod pochybovať o tom, že práve tieto osoby sa pričínili o uskutočnenie preverovaných zdaniteľných plnení v priebehu kontrolovaného zdaňovacieho obdobia a že predmetné obchody nezorganizoval žalobca so svojho sídla v Bratislave. Faktom však je, že predmetné zmluvy uzatváral žalobca, a nie jeho zastúpenie v Ruskej federácii, pričom žalobca vystavil aj faktúry a prijímal plnenia za poskytnuté služby.

Aktivity, ktoré vykonávali vyčlenení zamestnanci spoločnosti Kargotrans, nemožno 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.

Zistené okolnosti podľa krajského súdu 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 prevádzkarňou v Rusku.

Krajský súd zároveň bral do úvahy skutočnosť, 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 prvý argument v rámci daňovej kontroly.

Ďalej krajský súd na základe výsledkov daňovej kontroly a daňového konania konštatoval, že žalobca nepreukázal a ani 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 nezaregistrovaním jeho prevádzkarne na území Ruskej federácie, krajský súd poukázal na skutočnosť, 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 lebo nie. Krajský súd vyslovil názor (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 prevádzkarňou v Rusku, ktorá tam dodávala služby prenájmu železničných vagónov tvrdiac, že tieto obchody nemajú byť v zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH zdanené daňou z pridanej hodnoty v Slovenskej republike. Tento postup, umožňujúci vyhýbanie sa daňovej povinnosti za dodanie služieb tak v mieste sídla spoločnosti, ako aj v mieste uskutočnenia služieb, krajský súd označil za neakceptovateľný.

Procesné námietky žalobcu, napádajúce porušenie § 48 ods. 2 zákona o správe daní, ako aj zásad primeranosti a zákonnosti postupom žalovaného v súvislosti s nedodržaním zákonom stanovenej lehoty

na rozhodnutie o odvolaní proti prvostupňovému platobnému výmeru, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné a nestotožnil sa s ich dôvodmi. V tejto súvislosti konštatoval zrejme súvislosti, že v konaní o odvolaniach žalobcu proti dvanástim výmerom správcu dane za rok 2008 bolo potrebné posúdiť veľký počet dokladov súvisiacich s dodaním služieb prenájmu železničných vagónov zahraničným odberateľom v Ruskej federácii, dôsledne vyhodnotiť množstvo relevantných skutočností, dôkazov, písomností a vyjadrení žalobcu počas daňovej kontroly, písomne sa vysporiadať s desiatkami námietok žalobcu, naštudovať a vyhodnotiť aplikáciu relevantného práva EÚ, najmä rozhodnutí Súdneho dvora. Tieto okolnosti 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 zložité 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.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. b), d) a f) OSP a navrhol, aby odvolací súd zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj dodatočný platobný výmer správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca napádal nesprávne právne posúdenie veci súdom vo vzťahu k aplikácii a právnenému posúdeniu prevádzkarne pre účely DPH, iné vady konania majúce za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, ako i nesprávne skutkové zistenia súdu na základe vykonaných dôkazov.

Posúdenie existencie prevádzkarne žalobcu pre účely DPH v Ruskej federácii krajským súdom žalobca považoval za nesprávne z dôvodov, že:

- krajský súd vychádzal z definícií pojmu prevádzkareň podľa § 7 ods. 3 Obchodného zákonníka a § 17 Živnostenského zákona, pričom tieto právne predpisy neupravujú podmienky podnikania na území Ruskej federácie a ani nemôžu slovenským podnikateľom určovať povinnosti označovania svojej ruskej prevádzky obchodným menom,
- podnikanie žalobcu na území Ruskej federácie sa riadi právnymi predpismi Ruskej federácie, nemá vplyv na posúdenie transakcie z pohľadu slovenského zákona o DPH,
- definícia prevádzkarne, tak ako je vymedzená v Obchodnom zákonníku a Živnostenskom zákone je pre posúdenie pojmu prevádzkareň pre účely DPH irelevantná, pričom krajský súd pre účely určenia miesta zdaniteľného plnenia použil rozširujúci výklad pojmu prevádzkareň (§ 4 ods. 7 zákona o DPH), odlišný od definície podľa zákona o DPH, pretože na definície prevádzkarne obsiahnuté v Obchodnom zákonníku a Živnostenskom zákone zákon o DPH neodkazuje, s týmito definíciami nepracuje a na posúdenie danej transakcie z hľadiska DPH nemajú z tohto dôvodu žiaden vplyv,
- skutočnosť, že zmluvy neboli uzatvárané zastúpením žalobcu, ale žalobcom, je podľa žalobcu len formálna záležitosť, ktorá nemôže mať vplyv na posúdenie nezávislosti a samostatnosti zastúpenia žalobcu v Ruskej federácii, pretože zmluvné podmienky každej zmluvy (vrátane určenia ich predmetu, cenových a dodacích podmienok) dojednávajú so zákazníkmi výlučne pracovníci predmetného zastupiteľstva, pričom manažment sídlia v Bratislave sa podnikateľsky do týchto rokovaní nezapájal,
- manažment žalobcu v Slovenskej republike zabezpečoval fakturáciu nájomného, keďže, vzhľadom na medzinárodnú povahu podnikania žalobcu bolo potrebné tieto podporné administratívne služby zabezpečovať centrálné,
- žalobca bez akýchkoľvek pochybností preukázal, že aj fakturácia nájomného prebiehala výlučne na základe výkazov a informácií poskytnutých zastupiteľstvom,
- krajský súd nemohol brať do úvahy skutočnosť, že nesplnenie povinnosti odvieť DPH v Ruskej federácii má vplyv na určenie miesta dodania služieb pre účely DPH, nakoľko 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 o DPH. 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.

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, nakoľko 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.

Vo vzťahu k zamietnutiu žaloby v tejto veci súdom prvého stupňa, žalobca namietal porušenie zásady právnej istoty, spočívajúcej v nejednotnosti rozhodovania Krajského súdu v Bratislave v rovnakých veciach žalobcu vedených na tomto súde v súvislosti so súdnym prieskumom rozhodnutí žalovaného vydaných v rámci odvolacích konaní dodatočného dorubenia daňovej povinnosti za rôzne mesačné zdaňovacie obdobia DPH v roku 2008 s rovnakou právnou otázkou. V nadväznosti na uvedenú námietku žalobca poukázal na rozsudky Krajského súdu v Bratislave vo veciach vedených pod sp. zn. 1S/123/2013, 1S124/2013, 5S/122/2013, 5S/123/2013, 5S 124/2013 a 5S/125/2013, v ktorých krajský súd napadnuté rozhodnutia zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Ďalej žalobca vytýkal nezákonnosť a nesprávnosť postupu predchádzajúceho vydaniu preskúmaného rozhodnutia žalovaného. Dôvodil, že proti tomuto rozhodnutiu podal odvolanie dňa 20.07.2012, ktoré následne, na základe výzvy správca dane, doplnil dňa 04.10.2012. Vzhľadom na to, že správca dane odvolaniu žalobcu proti výmeru nevyhovel, doručil dňa 13.11.2012 odvolanie žalovanému. Listom zo dňa 20.12.2012, doručeným žalobcovi dňa 02.01.2013, žalovaný upovedomil žalobcu o tom, že pre zložitnosť prípadu nemôže vo veci rozhodnúť do 60 dní. Dňa 15.04.2013 žalovaný doručil predmetné rozhodnutie žalobcovi.

Žalobca mal za to, že uvedený postup žalovaného bol v rozpore s ustanovením § 30a zákona o správe daní, pretože podľa § 30a ods. 2 citovaného zákona, odvolací orgán je povinný vo veci rozhodnúť do 30 dní odo dňa doručenia podania tomuto orgánu. V osobitne zložitých prípadoch je odvolací orgán povinný tak urobiť do 60 dní. Podľa § 30a ods. 3 zákona o správe daní, ak vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu tohto prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote 60 dní, môže túto lehotu na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť ministerstvo.

Nezákonnosť namietaného postupu žalobca videl v tom, že žalovaný neinformoval žalobcu o mimoriadnej zložitosti prípadu, ani o existencii závažných okolností brániacich vydaniu rozhodnutia, zároveň žalovaný v oznámení nepoukázal na akékoľvek dôvody mimoriadnej zložitosti prípadu alebo iné závažné okolnosti, ani na osobitnú povahu prípadu, ktorá by mu bránila o odvolaní rozhodnúť a o predĺžení lehoty nad 60 dní nerozhodlo ministerstvo.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu, s poukazom na zhodu odvolacích námietok so žalobnými a na svoje vyjadrenie k žalobe, navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok).

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), keď deň verejného 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 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 250ja ods. 7 OSP, ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie. Uvedené ustanovenie vyjadruje zásadu rozhodovať v obdobných veciach rovnako, ktorá úzko súvisí s princípom právnej istoty.

Senát najvyššieho súdu už v skorších rozsudkoch, sp. zn. 6Sžf/18/2015, 6Sžf/19/2015, 6Sžf/27/2015, 6Sžf/28/2015, 6Sžf/44/2015, 6Sžf/65/2015, všetky zo dňa 28. septembra 2016, zmenil zrušujúce rozsudky Krajského súdu v Bratislave tak, že žaloby žalobcu zamietol, pričom v týchto veciach bola predmetom konania rovnaká právna otázka prevádzkarne žalobcu v Ruskej federácii pre účely DPH.

Senát najvyššieho súdu so zámerom zamedziť vytvoreniu stavu právnej neistoty a v záujme zjednotenia rozhodovania najvyššieho súdu vo veciach s rovnakou právnou otázkou a na rovnakom skutkovom základe, v súlade s ustanovením § 250ja ods. 7 OSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/19/2015 zo dňa 28. septembra 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 nehladiť 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 ekonomickej 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 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.

Aktivity, 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 to nič nemení skutočnosť, že žalobca bol spoluvlastníkom spoločnosti Kargotrans. Personálny a materiálny substrát, ktorý na podnikanie v oblasti prenájomu 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 prenájomu 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 prenájomu 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.

Napokon 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 zložité 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).“

Až po vydaní vyššie uvedených rozhodnutí najvyššieho súdu, doručil žalobca dňa 09.12.2016 k prejednávanej veci návrh na polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru Európskej únie podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej v texte rozsudku len „ZFEÚ“).

Využitie postupu podľa čl. 267 ZFEÚ žalobca odôvodnil tvrdením, že krajský súd vykladá pojem stálej prevádzkarne v rozpore s úijným právom, nakoľko za dôvody neexistencie stálej prevádzkarne na území Ruskej federácie považuje absenciu vlastného personálu a materiálu, neexistenciu zmlúv o prenájme vozňov podpísaných riaditeľkou zastupiteľstva žalobcu a nesplnenie oznamovacích povinností a neodvedenie ekvivalentu DPH v Ruskej federácii.

S poukazom na vyššie uvedené dôvody žalobca navrhol položiť Súdnemu dvoru EÚ nasledovné prejudiciálne otázky:

- Rozumie sa na účely zdaňovania príjmov z prenájmu železničných vozňov, ktoré slovenská spoločnosť prenajíma 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?
- Môže byť prekážkou naplnenia definičných znakov stálej prevádzkarne to, že zmluvy o prenájme vozňov sprostredkované zastupiteľstvom slovenskej spoločnosti podpisovala priamo slovenská spoločnosť?
- 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?

Vyššie uvedený návrh žalobcu na polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ odvolací súd vyhodnotil ako oneskorené doplnenie odvolania (§ 205 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej OSP), podané po lehote na odvolanie, preto sa ním nebude zaoberať.

Odvolací súd zároveň konštatuje, že s prihliadnutím na už vydané skoršie rozhodnutia, ktorými najvyšší súd zamietol žaloby žalobcu v identických veciach, možno návrh žalobcu na polozenie predbežných otázok považovať za snahu obísť koncentračnú zásadu ovládajúcu súdne konanie v rámci správneho súdnictva (zároveň aj odvolacieho konania), ako i za účelovú obranu v snahe zvrátiť predpokladaný výsledok prebiehajúceho odvolacieho konania. Navyše, argumentačné dôvody žalobcu sú v priebehu súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí rovnaké, pričom žalobca mal v priebehu konania dostatok priestoru uplatniť takýto návrh včas.

Vzhľadom k tomu, že súčasťou návrhu na polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru EÚ nie je petit na prerušenie odvolacieho konania pre prípad vyhovenia návrhu, odvolací súd o návrhu výrokom nerozhodoval.

Na základe vyššie uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.