

Metodický pokyn k posudzovaniu prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty

Finančné riaditeľstvo SR vydáva metodický pokyn k posudzovaniu prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty na základe prehodnotenia postupu pri posudzovaní existencie tzv. pasívnej prevádzkarne v zmysle vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 na území Slovenskej republiky. Zároveň sa ruší Usmernenie k uplatňovaniu § 4 ods. 7 zákona o DPH zo dňa 30.6.2009.

1. diel Pojem „prevádzkareň“ na účely dane z pridanej hodnoty

Z ustanovenia § 4 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vyplýva, že na účely tohto zákona sa prevádzkarňou rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania. To znamená, že v prípade prevádzkarne na účely DPH, teda na účely registrácie pre DPH ako aj určenia miesta dodania služby, musí ísť o prevádzkareň, ktorá sa vyznačuje určitou stálosťou a existenciou personálneho a materiálneho vybavenia potrebného na vykonávanie ekonomickej činnosti z miesta prevádzkarne.

Koncept prevádzkarne bol riešený na 86. zasadnutí Výboru pre DPH pri Európskej komisii v dňoch 18. a 19.3.2009, a to v súvislosti s určením miesta dodania elektriny. Bolo konštatované, že ak majú stále prevádzkarne existovať, je nevyhnutné, aby spoločnosť mala v členskom štáte, v ktorom deklaruje existenciu prevádzkarne, zariadenie určitej minimálnej veľkosti s trvalými ľudskými a technickými zdrojmi. V zmysle záverov Výboru pre DPH platí, že ak má zahraničná osoba v Obchodnom registri SR zapísanú organizačnú zložku, ešte to automaticky neznamená, že má na účely DPH prevádzkareň. Ak má organizačná zložka spĺňať kritériá prevádzkarne na účely DPH, musí mať personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti, z ktorej dosahuje príjem, a musí vykazovať znaky stálosti deklarujúce vykonávanie ekonomickej činnosti za protihodnotu na určitej pokračujúcej báze.

Problematika prevádzkarne je riešená vo viacerých rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ, z ktorých možno vyvodiť, že stála prevádzkareň sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na vlastné potreby. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že z daňového hľadiska je najužitočnejším, a teda prednostným hraničným ukazovateľom na účely určenia miesta poskytovania služieb miesto, kde má zdaniteľná osoba sídlo svojej ekonomickej činnosti. Zohľadnenie inej prevádzky ako je sídlo prichádza do úvahy len v prípade, že toto sídlo nevedie k racionálnemu riešeniu alebo vytvára konflikt s iným členským štátom. Tento výklad platí aj v rámci článku 44 smernice o DPH (§ 15 ods. 1 zákona o DPH).

V rozhodnutí vo veci C-168/84 Gunter Berkhof¹ Súdny dvor EÚ uviedol, že služby nemožno považovať za poskytnuté v prevádzke inej ako sídlo podniku, ak prevádzka nemá určitú minimálnu veľkosť a nie sú permanentne prítomné potrebné ľudské ako aj technické zdroje nevyhnutné na poskytovanie služieb. V ďalších dvoch rozhodnutiach C-190/95 ARO Lease a C-390/96 Lease Plan Luxembourg bola posudzovaná existencia prevádzkarne v prípade prenájmu automobilov leasingovou spoločnosťou. Pokiaľ ide o rozhodnutie vo veci ARO Lease² Súdny dvor EÚ konštatoval, že dôsledkom toho, aby sa prevádzkareň mohla účelne považovať, v rámci výnimky z prioritného kritéria sídla, za miesto poskytnutia služby zdaniteľnej osoby, musí na dostatočnej úrovni zabezpečovať stálosť a organizáciu, ktorá z hľadiska ľudského a materiálneho vybavenia je schopná poskytovať predmetné služby samostatne. Ak

¹ Spoločnosť so sídlom v Hamburgu inštalovala a prevádzkovala hracie automaty na palube trajektov, ktoré sa plavia medzi Nemeckom a Dánskom. Zamestnanci spoločnosti pravidelne vykonávali údržbu, opravu a výmenu automatov, ale spoločnosť nemala na trajekte stálych zamestnancov. Nemecký daňový úrad tvrdil, že miesto dodania služby je v sídle spoločnosti v Hamburgu. Naopak podľa spoločnosti boli služby poskytnuté z prevádzky situovanej na palube trajektov. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka ohľadne relevantných kritérií existencie stálej prevádzkarne.

² ARO je holandská leasingová spoločnosť, ktorej hlavnou podnikateľskou činnosťou je prenájom osobných vozidiel podľa leasingových zmlúv. Klienti v Belgicku si spravidla nájdu vozidlo u predajcu v Belgicku, ktorý vydá vozidlo spoločnosti ARO, a táto uhradí jeho cenu. ARO potom prenajme vozidlo klientovi. Vozidlá sú registrované v Belgicku. Sprostredkovatelia v Belgicku do realizácie zmlúv nezasahujú. Belgická daňová správa mala za to, že samotná existencia vozového parku, ktorého vlastníkom je ARO, má za následok existenciu stálej prevádzky v Belgicku, čo namietala holandská daňová správa tvrdiac, že ARO nedisponuje v Belgicku personálnym ani materiálnym vybavením na uzatváranie leasingových zmlúv, a teda tam nemá stálu prevádzku.

leasingová spoločnosť nemá v členskom štáte ani vlastný personál, ani organizačnú zložku, ktorá na dostatočnej úrovni zabezpečuje stálosť, ktorá môže uzatvárať zmluvy alebo prijímať rozhodnutia o správe, a teda ktorá je schopná samostatne poskytovať predmetné služby, nemožno mať za to, že táto leasingová spoločnosť má stálu prevádzkareň v danom členskom štáte. V rozhodnutí vo veci C-390/96 Lease Plan³ bolo obdobne konštatované, že zriadenie odlišného sídla (prevádzkarne) od hlavného sídla podnikania je možné len v prípade, ak sa takéto sídlo vyznačuje dostatočným stupňom trvalosti a adekvátnou štruktúrou, z hľadiska ľudských a technických zdrojov, na dodávanie dotknutých služieb na nezávislom základe. Súdny dvor EÚ teda v predmetnom spore opäť dospel k názoru, že keď nemá leasingová spoločnosť v členskom štáte k dispozícii buď vlastný personál alebo štruktúru vyznačujúcu sa dostatočným stupňom trvalosti na poskytnutie rámcu, v ktorom môžu byť vyhotovené zmluvy alebo uskutočnené manažérske rozhodnutia, aby sa tým pádom zaručilo poskytovanie predmetných služieb na nezávislom základe, nemôže sa takéto spoločnosť považovať za spoločnosť so stálou prevádzkou v danom štáte. Rovnako v rozhodnutí vo veci C-73/06 Planzer Luxembourg, Súdny dvor EÚ konštatoval, že v súlade s ustálenou judikatúrou v oblasti DPH pojem stála pobočka (prevádzkareň) vyžaduje minimálnu súdržnosť dosiahnutú spojením ľudských a technických prostriedkov, ktoré sú potrebné k poskytnutiu určitých služieb.

Na základe záverov Výboru pre DPH ako aj uvedených rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, ak má organizačná zložka zahraničnej osoby zriadená na území Slovenskej republiky (ďalej len „v tuzemsku“) spĺňať kritériá prevádzkarne na účely DPH, je potrebné skúmať faktory nevyhnutné pre existenciu prevádzkarne, ako je dostatočný stupeň stálosti, nezávislosť, resp. samostatnosť pri poskytovaní plnení, personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti z miesta prevádzkarne za protihodnotu.

Pod pojmom prevádzkareň v zmysle § 4 ods. 5 zákona o DPH je teda potrebné rozumiť stále miesto vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, ktoré disponuje na jednej strane materiálным vybavením (napr. kancelárske priestory, v ktorých alebo z ktorých sa poskytuje alebo sa zabezpečuje poskytovanie ekonomickej činnosti) a na strane druhej personálnym vybavením (personál, resp. zamestnanci, ktorí sú k dispozícii), ktoré sú potrebné na vykonávanie ekonomickej činnosti za protihodnotu z tohto miesta.

Ak zahraničná osoba so sídlom mimo tuzemsku poskytne jednorázovo nejaké plnenie s miestom dodania v tuzemsku, napríklad poskytne stavebné práce, kedy po skončení stavebných prác alebo dodaní diela nepokračuje v ekonomickej činnosti za protihodnotu s miestom dodania v tuzemsku voči iným osobám, nie je splnená podmienka stálosti, a teda nie sú naplnené znaky prevádzkarne. Pritom časové hľadisko jednorázovo vykonávanej činnosti nie je podstatné. Pre existenciu prevádzkarne je charakteristické, že sa vyznačuje určitým prvkom stálosti, teda vykonávaním ekonomickej činnosti voči viacerým odberateľom za protihodnotu na pokračujúcom základe. Ak nie je splnená podmienka dostatočnej stálosti miesta, kde pôsobí vlastný personál, a ak sa z tohto miesta nevykonáva samostatná a nezávislá ekonomická činnosť, nejde o prevádzkareň na účely DPH.

Skutočnosť, že existuje stála prevádzkareň na účely dane z príjmov, ešte automaticky neznamená, že táto stála prevádzkareň je aj prevádzkarňou na účely dane z pridanej hodnoty.

2. diel Prevádzkareň na účely registrácie pre DPH

Na účely registrácie pre DPH podľa § 4 zákona o DPH je možné vziať do úvahy len prevádzkareň, ktorá spĺňa kritériá uvedené v § 4 ods. 5 zákona o DPH. Ako už bolo uvedené, dôležitou podmienkou pre existenciu prevádzkarne je dostatočný stupeň trvalosti a stálosti, teda určitá organizácia, ktorá z hľadiska ľudského a materiálneho vybavenia je schopná poskytovať plnenia samostatne z miesta prevádzkarne za protihodnotu. Ide napríklad o možnosť dojednávať z miesta prevádzkarne obchody, uzatvárať a vyhotovovať zmluvy (v závislosti od charakteru ekonomickej činnosti vykonávanej z miesta prevádzkarne), uskutočňovať manažérske rozhodnutia týkajúce sa činnosti prevádzkarne, prijímať platby, vykonávať konkrétnu ekonomickú činnosť voči tretím osobám za protihodnotu, a pod.). Musí ísť pritom o ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, teda nie len o činnosť vykonávanú napr. pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí. Aj keď sa v uvedených rozsudkoch Súdneho dvora EÚ pojednáva o službe, tie isté kritériá sa vzťahujú aj na dodanie tovaru, ak má dodanie tovaru uskutočniť zahraničná osoba prostredníctvom svojej prevádzkarne.

³ Lease Plan je luxemburskou leasingovou spoločnosťou, ktorá požiadala o vrátenie DPH z automobilov zakúpených v Belgicku, ktoré poskytla klientom so sídlom v Belgicku a z údržby a opráv automobilov vykonaných belgickými prevádzkovateľmi garáží. Belgická daňová správa odmietla preplatiť DPH z dôvodu, že Lease Plan vykonáva transakcie v Belgicku, z ktorých jej plynie povinnosť DPH platiť. Podľa daňovej správy samotný fakt, že Lease Plan vykonávala ekonomickú činnosť tým, že vlastnila vozový park v Belgicku na účely prenajímania, je dostačujúci na povinnosť vytvoriť stálu prevádzku v Belgicku.

V zmysle definície prevádzkarne sa teda vyžaduje aktívna činnosť vykonávaná z miesta prevádzkarne, či už ide o dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu.

Ak organizačná zložka zahraničnej osoby zriadená v tuzemsku spĺňa kritériá prevádzkarne, na uvedenú osobu sa vzťahuje registračná povinnosť pre DPH podľa § 4 zákona o DPH.

Ak má právnická osoba alebo fyzická osoba so sídlom alebo miestom podnikania v zahraničí, zriadenú v tuzemsku organizačnú zložku, ale táto nespĺňa kritériá prevádzkarne na účely DPH, na registráciu pre DPH sa neuplatní ustanovenie § 4 zákona o DPH. V prípade, keď zahraničná osoba začne v tuzemsku vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane, okrem dovozu tovaru, je povinná podať žiadosť o registráciu pre DPH podľa § 5 zákona o DPH na Daňovom úrade Bratislava.

3. Prevádzkareň v zmysle vykonávacieho nariadenia č. 282/2011

Pri posudzovaní prevádzkarne, pokiaľ ide o miesto zdaniteľných transakcií, je potrebné poukázať na vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „vykonávacie nariadenie“). V článku 11 ods. 1 tohto nariadenia sa v nadväznosti na nové pravidlá miesta dodania služieb definuje prevádzkareň na účely určenia miesta dodania služby podľa článku 44 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH (§ 15 ods. 1 zákona o DPH) ako akákoľvek prevádzkareň iná ako sídlo ekonomickej činnosti uvedené v článku 10 tohto nariadenia, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou vyhovujúcou z hľadiska ľudských a technických zdrojov, ktoré jej umožňujú prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby.

Po účinnosti vykonávacieho nariadenia aj na základe konzultácií Ministerstva financií SR so zástupcami iných členských štátov bol na území SR prezentovaný taký výklad článku 11 ods. 1 tohto nariadenia, že prevádzkareň zákazníka nemusí spĺňať podmienku aktívneho vykonávania ekonomickej činnosti, t.j. prevádzkareň nemusí dodávať tovary alebo služby, ale postačuje, že je schopná prijímať služby a využívať ich pre vlastné potreby. Takáto prevádzkareň sa posudzovala ako tzv. „pasívna prevádzkareň“. To znamenalo, že sa na základe takéhoto výkladu v období od roku 2012 do roku 2017 vychádzalo z toho, že v zmysle článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia môže ísť o dva typy prevádzkarne:

- tzv. aktívnu prevádzkareň, ktorá na jednej strane spĺňa kritériá uvedené v § 4 ods. 5 zákona o DPH, čo znamená, že vykonáva nezávisle ekonomickú činnosť za protihodnotu a zároveň je schopná prijímať a využívať služby dodávané inou zdaniteľnou osobou,
- o tzv. pasívnu prevádzkareň, ktorá je schopná prijímať a využívať služby dodávané inou zdaniteľnou osobou, ale nevykonáva nezávisle z miesta prevádzkarne ekonomickú činnosť za protihodnotu.

K výkladu článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia bolo Finančným riaditeľstvom SR vydané v roku 2013 usmernenie k posudzovaniu tzv. pasívnej prevádzkarne. V tomto usmernení sa uvádzalo, že v nadväznosti na článok 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia, ak má zahraničná osoba v tuzemsku zriadenú prevádzkareň (organizačnú zložku), ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti, a ktorá síce má personálne a materiálne vybavenie, ale nevykonáva ekonomickú činnosť voči tretím osobám za protihodnotu, ale napríklad vykonáva len činnosť pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí, ide o tzv. pasívnu prevádzkareň. Ak takáto prevádzkareň prijímala služby od zahraničnej osoby s miestom dodania podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku, bolo konštatované, že je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH a ak takejto osobe vznikla daňová povinnosť, bola povinná podať daňové priznanie podľa § 78 ods. 3 zákona o DPH a daň zaplatiť. Keďže však takáto definícia tzv. pasívnej prevádzkarne nebola v súlade s definíciou prevádzkarne uvedenej v § 4 ods. 5 zákona o DPH, registrácia zahraničnej osoby, ktorá mala v tuzemsku zriadenú tzv. pasívnu prevádzkareň, nebola možná podľa § 4 zákona o DPH. Navyše, keďže zahraničná osoba, ktorá mala v tuzemsku zriadenú tzv. pasívnu prevádzkareň, nevykonávala na území SR ekonomickú činnosť za protihodnotu, nebolo možné takúto zdaniteľnú osobu registrovať ani podľa § 5 zákona o DPH. Možná bola len registrácia podľa § 7a zákona o DPH, na základe čoho ale zahraničná osoba nenadobudla v tuzemsku postavenie platiteľa DPH.

Určitým obratom vo veci výkladu článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia je rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C- 605/12 Welmory⁴ zo dňa 16. októbra 2014. Okrem iného sa v tomto rozhodnutí rieši otázka relevantnosti

⁴ Welmory so sídlom v Nikózii (Cyprus) organizuje dražby v rámci internetového obchodu. S poľskou spoločnosťou uzavrela zmluvu o spolupráci, podľa ktorej sa jej zaviazala dať k dispozícii internetovú stránku na prevádzkovanie dražieb a poskytovať s tým

existujúcej judikatúry týkajúcej sa výkladu článku 9 ods. 1 šiestej smernice (od 1.1.2016 nahradená smernicou 2006/112/ES) ohľadne určenia miesta dodania služby vzhľadom na zmeny a doplnenia zavedené článkom 44 smernice 2006/112/ES. Súdny dvor EÚ uviedol, že znenie článku 44 smernice 2006/112/ES je podobné ako znenie článku 9 ods. 1 šiestej smernice, obidva články sledujú ten istý cieľ, takže judikatúra týkajúca sa výkladu článku 9 ods. 1 šiestej smernice je aj naďalej relevantná a uplatniteľná na účely výkladu článku 44 smernice 2006/112/ES. V závere rozhodnutia vo veci Welmory Súdny dvor EÚ spresňuje definíciu pojmu prevádzkareň na účely určenia miesta zdanenia služieb a uvádza, že zdaniteľná osoba má v inom členskom štáte, ako v tom, v ktorom má sídlo svojej ekonomickej činnosti, stáť prevádzkareň na účely určenia miesta zdanenia služieb, pokiaľ sa táto prevádzkareň vyznačuje dostatočným stupňom stálosti a vhodnou štruktúrou z hľadiska ľudských a technických prostriedkov, ktoré jej umožňujú prijímať poskytované služby a využívať ich na účely svojej ekonomickej činnosti.

Okrem uvedeného z recitálu 3 smernice 2008/8/ES vyplýva, že pre každé poskytovanie služieb by miestom zdaňovania malo byť v zásade miesto, kde dochádza ku skutočnej spotrebe. Za miesto skutočnej spotreby sa považuje miesto, kde je zákazník usadený. Služby poskytnuté zdaniteľným osobám sa preto zdaňujú na mieste, kde táto osoba zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo kde má prevádzkareň.

Vychádzajúc z uvedeného, na vymedzení pojmu „stála prevádzkareň“ by sa oproti už ustálenej judikatúre Súdneho dvora EÚ nemalo nič meniť, a preto sa dospelo k záveru, že cieľom článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia nebolo meniť alebo rozširovať pojem prevádzkareň. To znamená, že aktívna činnosť má byť naďalej jedným zo základných atribútov prevádzkarne. Pre určenie miesta dodania služby je rozhodujúci príjemca služby, a preto zámerom definície uvedenej v článku 11 ods. 1 vykonávacieho nariadenia je vyjadriť, okrem základných kritérií prevádzkarne ustálených na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ, aj ďalšiu podmienku, a to, že prevádzkareň príjemcu je schopná prijímať a využívať služby, ktoré sa jej poskytujú, na jej vlastné potreby, teda využívať ich na účely svojej ekonomickej činnosti. Na základe tejto skutočnosti bolo v máji 2017 zrušené usmernenie k posudzovaniu tzv. pasívnej prevádzkarne z roku 2013.

Miestom dodania služby zdaniteľnej osobe, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, je v zmysle § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má táto osoba sídlo, miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň. Ako už bolo uvedené, aby sa miesto dodania služby posúdilo podľa miesta prevádzkarne, musí ísť o prevádzkareň, ktorá sa vyznačuje dostatočným stupňom stálosti, má personálne a materiálne vybavenie na vykonávanie ekonomickej činnosti a túto ekonomickú činnosť vykonáva voči tretím osobám za protihodnotu.

Keďže sa do vydania tohto metodického pokynu a jeho zverejnenia na internetovej stránke FR SR uplatňoval iný prístup k pojmu prevádzkareň na účely poskytnutia služby, pokiaľ ide o tzv. pasívnu prevádzkareň v zmysle článku 11 vykonávacieho nariadenia, finančná správa bude akceptovať uplatnenie postupu podľa doterajšieho výkladu do 31.12.2017.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Október 2017*

súvisiace služby (prenájom serverov nevyhnutných na fungovanie internetovej stránky, prezentácia produktov ponúkaných na dražbe). Poľská spoločnosť sa zaviazala k predaju tovarov na tejto stránke a jej príjmy pochádzali z predajnej ceny získanej v rámci internetových dražieb a jednak z odmeny získanej od Welmory, ktorá zodpovedala časti výťažku z predaja „bids“. Zákazník si najprv v internetovom obchode kúpil od Welmory určitý počet „bids“, ktoré mu dávajú právo zúčastniť sa na predaji tovaru a predložiť ponuku na účely jeho získania. Poľská spoločnosť vystavila Welmory štyri faktúry (reklama, služby, poskytovanie informácií a spracovanie údajov), pričom nefakturovala DPH, tvrdiac, že túto daň má zaplatiť príjemca služieb. Súdnemu dvoru EÚ bola predložená prejudiciálna otázka, za akých podmienok platí, že prvá zdaniteľná osoba so sídlom svojej ekonomickej činnosti v členskom štáte, ktorá využíva služby poskytované druhou zdaniteľnou osobou so sídlom v inom členskom štáte, má v tomto inom členskom štáte „stáť prevádzkareň“ v zmysle článku 44 smernice o DPH na účely určenia miesta zdanenia týchto služieb.