

Usmernenie k uplatňovaniu § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Vydané dňa 24.7.2009

Vzhľadom na rôzne postupy pri uplatňovaní ustanovenia § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) Daňové riaditeľstvo SR vydáva usmernenie k uplatňovaniu citovaného ustanovenia zákona o DPH s cieľom zabezpečiť jednotný postup pri posudzovaní prevádzkarne na účely zákona o DPH.

Podľa ustanovenia § 4 ods. 7 zákona o DPH sa prevádzkarňou rozumie stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania. Z tejto definície vyplýva, že musí ísť o stále miesto podnikania, ktoré musí mať k dispozícii tak personálne ako aj materiálne vybavenie potrebné na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta.

Pri posudzovaní či organizačná zložka zahraničnej osoby spĺňa kritériá prevádzkarne, sa doteraz vychádzalo z názoru, že organizačná zložka zahraničnej osoby, ktorá je zapísaná v Obchodnom registri SR, je na účely zákona o DPH prevádzkarňou v SR. Zápis organizačnej zložky do obchodného registra sa považoval za to, že zahraničná osoba má záujem podnikat' na území SR, a to prostredníctvom svojej organizačnej zložky podniku. Uvedený názor bol vyjadrený vo viacerých písomných stanoviskách a súčasne bol premietnutý aj v Metodickom pokyne č. 47/2/2006 na uplatňovanie zákona o DPH pri dodaní plynu a elektriny vydanom v roku 2006 v znení 1. dodatku zo dňa 12.11.2007.

Vzhľadom na nejasnosť postupu pri posudzovaní problematiky prevádzkarne v kontexte rozsudkov Súdneho dvora Európskych spoločenstiev a na viaceré podnety poukazujúce na osobitný prístup Slovenskej republiky pri posudzovaní prevádzkarne, Daňové riaditeľstvo SR požiadalo Ministerstvo financií SR o prehodnotenie výkladu pojmu prevádzkareň v zmysle zákona o DPH. V tom smere, aby sa pri posudzovaní prevádzkarne na účely zákona o DPH ako jediné dôležité kritérium nebral do úvahy len samotný zápis organizačnej zložky zahraničnej osoby do Obchodného registra v SR, ale aby sa skúmali aj ďalšie faktory nevyhnutné pre existenciu prevádzkarne (nezávislé vykonávanie ekonomickej činnosti, personálne a materiálne vybavenie), čo má oporu aj v rozhodnutiach Súdneho dvora Európskych Spoločenstiev (ďalej len „ES“).

Problematika prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty je riešená vo viacerých rozhodnutiach Súdneho dvora ES, napr. vo veci C-168/84 Gunter Berkholz, C-190/95 ARO Lease, C-390/96 Lease Plan Luxembourg, C-73/06 Planzer Luxembourg. V rozhodnutí C-190/95 ARO Lease Súdny dvor ES konštatuje, 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. V ďalšej časti uvedeného rozsudku Súdny dvor ES dospel k názoru, že ak leasingová spoločnosť (predmetom daného rozsudku je prenájom automobilov leasingovou spoločnosťou) 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 rozsudku C-390/96 Lease Plan, ktorý sa obdobne zaoberal prenájomom automobilov leasingovou spoločnosťou, bolo podobným spôsobom 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 ES 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 rámca, v ktorom môžu byť zhotovené 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.** Dňa 28. 6. 2007 Súdny dvor ES rozhodoval aj o ďalšom spore, ktorým bol prípad C-73/06 Planzer Luxembourg, v ktorom konštatuje, 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.

Koncept prevádzkarne v súvislosti s dodávkami elektriny bol riešený na podnet Slovenskej republiky aj na zasadnutí Výboru pre DPH pri Európskej komisii. V zmysle záverov Výboru pre DPH, **organizačná zložka zahraničnej osoby nepredstavuje automaticky prevádzkareň na účely dane z pridanej hodnoty.**

Usmernenie k uplatňovaniu § 4 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Vydané dňa 24.7.2009

Ak má organizačná zložka spĺňať kritériá prevádzkarne pre účely dane z pridanej hodnoty, musí mať aj personálne aj materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti, z ktorej dosahuje príjem.

Na základe vyššie uvedených záverov Výboru pre DPH ako aj v zmysle rozsudkov Súdneho dvora ES, ak má zahraničná osoba v tuzemsku zriadenú organizačnú zložku, ktorá je zapísaná v obchodnom registri, táto organizačná zložka automaticky nespĺňa kritériá prevádzkarne na účely zákona o DPH. Ak má organizačná zložka spĺňať kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty, je potrebné skúmať aj ďalšie faktory nevyhnutné pre existenciu prevádzkarne t.j. musí mať **personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon ekonomickej činnosti v tuzemsku**. To znamená, že pod pojmom **prevádzkareň** v zmysle § 4 ods. 7 zákona o DPH je potrebné rozumieť **stále miesto** vykonávania samostatnej a nezávislej ekonomickej činnosti, z ktorej sa dosahuje príjem (vykonávanie **činnosti na pokračujúcej báze resp. opakovane**) a ktoré disponuje na jednej strane **materiálnym vybavením** potrebným na vykonávanie ekonomickej činnosti z tohto miesta (napr. kancelárske priestory, v ktorých alebo z ktorých poskytuje svoje plnenia) a na strane druhej **personálnym vybavením** (personál resp. zamestnanci, ktorí sú **stále k dispozícii** na uvedenom mieste) potrebným na vykonávanie uvedenej ekonomickej činnosti z tohto miesta. Uvedené skutočnosti, ako už bolo uvedené vyššie, potvrdzujú aj rozsudky Súdneho dvora ES, v zmysle ktorých, na to aby sa prevádzkareň mohla považovať za miesto poskytnutia služby, musí na dostatočnej úrovni zabezpečovať **stálosť a organizáciu (dostatočný stupeň trvalosti)**, ktorá z hľadiska **ľudského a materiálneho** vybavenia je **schopná** poskytovať predmetné služby **samostatne** (tzn. schopnosť resp. možnosť z uvedeného miesta uzatvárať a vyhotovovať zmluvy, **uskutočňovať manažérske rozhodnutia, dojednávať obchody**, prijímať platby, vykonávať konkrétnu ekonomickú činnosť, atď.) Pritom musí ísť o ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, teda nie činnosť vykonávanú napr. len pre svojho zriaďovateľa so sídlom v zahraničí. Aj keď sa v uvedených rozsudkoch Súdneho dvora ES pojednáva o službe, tie isté kritériá sa vzťahujú aj na dodanie tovaru, ak má dodanie tovaru uskutočniť zahraničná osoba prostredníctvom svojej prevádzkarne.

Na základe vyššie uvedených skutočností, ak má organizačná zložka zahraničnej osoby personálne a materiálne vybavenie na to, aby mohla v tuzemsku vykonávať samostatnú ekonomickú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, **spĺňa** kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty. V takomto prípade sa na uvedenú osobu vzťahuje registračná povinnosť podľa **§ 4 zákona** o DPH, t.j. registrácia zdaniteľnej osoby, ktorá **má** v tuzemsku sídlo, miesto podnikania alebo **prevádzkareň** (reguluje ju miestne príslušný daňový úrad). V opačnom prípade, teda ak právnická alebo fyzická osoba, ktorá podniká v zahraničí, **nespĺňa** v tuzemsku kritériá prevádzkarne na účely dane z pridanej hodnoty (a nemá v tuzemsku ani sídlo, ani miesto podnikania) a začne v tuzemsku vykonávať činnosť, ktorá je predmetom dane, je táto osoba povinná registrovať sa podľa **§ 5 zákona** o DPH na Daňovom úrade Bratislava I (bez ohľadu na výšku obratu).

Vzhľadom na nejednoznačné príp. rôzne postupy pri posudzovaní prevádzkarne v zmysle zákona o DPH odporúčame v zmysle vyššie uvedeného výkladu pojmu prevádzkareň **prehodnotiť súčasnú registráciu vykonanú podľa § 4 zákona o DPH resp. preskúmať postavenie zdaniteľných osôb v tuzemsku** a v prípade potreby **vykonať zmenu registrácie** z miestne príslušného daňového úradu (registrácia podľa § 4 zákona o DPH) na Daňový úrad Bratislava I (registrácia podľa § 5 zákona o DPH), alebo aj naopak.

Na záver uvádzame, že v súvislosti s prehodnotením pojmu prevádzkareň na účely dane z pridanej hodnoty bol v roku 2009 upravený aj Metodický pokyn č. 24/2/2009 k uplatňovaniu zákona o DPH pri dodaní plynu a elektriny.

V zmysle vyššie uvedeného, je potrebné pojem prevádzkareň **posudzovať jednotne od zverejnenia tohto usmernenia na internetovej stránke Daňového riaditeľstva SR**.

Vydalo : Daňové riaditeľstvo SR, Banská Bystrica,

odbor metodiky daní,

júl 2009