

## **Pripomienky SKDP k návrhu zákona, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov - Legislatívny proces LP/2022/309**

### ***K čl. I bod 9 návrhu - § 53aa ods. 1 – zásadné pripomienky***

#### **ČIASTOČNE AKCEPTOVANÉ**

##### ***Pripomienka č. 1***

Navrhujeme predĺžiť lehotu, po uplynutí ktorej je povinnosť upraviť odpočítanú daň, minimálne na 6 mesiacov, nakoľko 90 dní je neprimerane krátka doba a nemá obdobu v žiadnej inej členskej krajine EÚ (Írsko 6 mesiacov, Holandsko 1 rok, iné ČŠ takúto úpravu nemajú).

##### ***Odôvodnenie:***

Nové ustanovenie predstavuje dodatočnú administratívnu záťaž pre daňovníkov, nakoľko sledovanie úhrad a nutnosti opraviť odpočítanú daň bude administratívne a časovo náročné na kontrolu a sledovanie. Táto úprava si vyžaduje tiež dodatočné náklady na softvérové riešenie. Navyše daňovníci budú musieť sledovať úhradu záväzkov aj po vykonaní úpravy, aby si následne mohli uplatniť aj svoje právo na opravu opravenej odpočítanej dane po zaplatení podľa navrhovaného § 53aa ods. 2. Nesmierne zaťažujúce bude sledovanie dobropisov a ťarchopisov, splátkových kalendárov, zálohových platieb, prepočítavanie odpočítanej dane koeficientom a pod. Tieto prípady by mali byť osobitne riešené.

##### ***Pripomienka č. 2***

Navrhujeme predĺžiť sledované obdobie 90 dní odo dňa splatnosti záväzku, keďže je príliš krátke a v praxi môže viesť k situáciám, kedy si odberateľ ani nestihne uplatniť odpočítanie DPH (štvrtroční platiteľia DPH, situácie oneskoreného doručenia či oneskoreného schválenia úhrad faktúr a pod). Navyše, takáto úprava odpočítanej dane nie je v rovnakom čase zrkadlovo spojená s úpravou DPH na výstupe na strane dodávateľa, teda nie je prepojená s § 25a zákona o DPH, respektíve s pravidlami opravy základu dane pri nezaplatených pohľadávkach (bad debt relief - BDR).

##### ***Odôvodnenie:***

Podľa vyjadrenia Ministerstva financií SR bola táto úprava inšpirovaná poľskou právnou úpravou. V tejto súvislosti by sme radi podotkli, že v poľskej právnej úprave nie je doba navrhovaného § 53aa zavedená a 90-dňová lehota sa uplatňuje v prípade BDR, t. j. pri úprave dane na strane dodávateľa, nie na strane odberateľa. Na základe nám dostupných informácií je obdobná úprava zavedená v EÚ len v Írsku a Holandsku, avšak s podstatne dlhšími lehotami – v Írsku je to 6 mesiacov od zdaňovacieho obdobia, v ktorom bolo odpočítanie DPH uplatnené (navyše, v odôvodnených prípadoch je možné od uplatnenia upustiť), a Holandsko 365 dní po splatnosti.

V prípade, že nebude upravená možnosť opraviť základ dane na strane dodávateľa v rovnakom čase, t. j. 90 dní po splatnosti, navrhujeme, aby bola 90-dňová lehota stanovená na opravu odpočítanej dane na strane odberateľa predĺžená aspoň na 180 dní.

Zároveň navrhujeme, aby sa uvedená úprava zrkadlovo vzťahovala aj na situácie, kedy dodávateľ vystaví dobropis, ktorý odberateľovi neuhradí (t. j. odberateľovi vznikne pohľadávka), keďže v takýchto situáciách financuje DPH odberateľ, ktorý je povinný vrátiť odpočítanú DPH do štátneho rozpočtu, pričom dodávateľ získa vrátenie odvedenej DPH.

#### **Vyhodnotenie v MPK**

**V súvislosti s navrhovaným ustanovením § 53aa (aktuálne § 53b) MFSR upravilo § 25a zákona o DPH, podľa ktorého dodávateľ môže opraviť základ dane, ak mu odberateľ úplne**

alebo sčasti nezaplatí za dodanie tovaru alebo služby. K požiadavke predĺženia lehôt na 6 mesiacov MFSR uvádza, že čím dlhšie sa čaká na zaplatenie, tým skôr sa dodávateľ dostáva do pozície, že k plneniu jeho pohľadávky nedôjde a štát do pozície, že nebude schopný efektívne vymôcť nárok vyplývajúci z povinnosti odberateľa vykonať opravu odpočítanej dane. Cieľom nie je predlžovať lehotu odberateľovi, ale nastaviť lehotu tak, aby bolo možné reálne očakávať, že subjekt je schopný plniť svoje zákonné povinnosti. Lehota 90 dní na strane odberateľa sa upraví na 100 dní, tak aby si platiteľ so štvrtročným zdaňovacím obdobím mohol efektívne uplatniť právo na odpočítanie dane.

*K čl. I bod 9 návrhu - § 25a ods. 2 v nadväznosti na § 53aa – zásadná pripomienka*

Pripomienka – ČIASTNOČNE AKCEPTOVANÁ

Navrhujeme zrkadlovo doplniť právo dodávateľa upraviť základ dane a daň v prípade, že od splatnosti jeho pohľadávky uplynie 90 dní (resp. viac dní, ak by došlo k prehodnoteniu lehoty stanovenej v § 53aa ods. 1) a odberateľ je povinný vykonať úpravu odpočítanej dane podľa § 53aa.

*Odôvodnenie:*

Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ zatiaľ čo článok 90 DPH Smernice upravuje právo dodávateľa alebo poskytovateľa znížiť základ dane, keď po uzavretí transakcie nedostane určenú protihodnotu, alebo dostane iba jej časť, článok 185 tejto smernice sa týka úpravy odpočítaní dane pôvodne uplatnených druhou stranou tej istej transakcie, **pričom tieto dva články predstavujú dve strany tej istej hospodárskej transakcie a musia sa vykladať koherentne** (C-396/16 - T-2, bod 35; C-335/19 E., bod 37).

Súdny dvor EÚ bližšie konkretizoval, že pokiaľ členský štát na základe článku 90 ods. 1 DPH smernice stanoví, že za určitých podmienok zdaniteľná osoba môže po uzavretí transakcie znížiť základ dane, musí na účely zaručenia zásady daňovej neutrality uplatniť článok 185 ods. 2 druhý pododsek DPH smernice, aby druhá strana tejto transakcie upravila na svojej strane výšku odpočítateľnej DPH (C-335/19 E., bod 38).

Máme za to, že systém DPH má zaručovať symetrické zníženie základu dane na účely splatnej DPH a sumy odpočítateľnej DPH, a vyššie uvedené je nutné aplikovať aj zrkadlovo, t.j. ak členský štát na základe článku 185 ods. 2 druhý pododsek stanoví povinnosť odberateľa upraviť výšku odpočítateľnej DPH, dodávateľ by mal mať právo znížiť svoj základ dane na základe článku 90 ods. 1 DPH smernice. Z tohto dôvodu považujeme odlišné posudzovanie nezaplatenia faktúry u dodávateľa a odberateľa v rozpore s vyššie uvedenými vyjadreniami súdneho dvora a zároveň v rozpore so zásadou proporcionality a neutrality.

**Vyhodnotenie pripomienky v MPK**

V súvislosti s navrhovaným ustanovením § 53aa (aktuálne § 53b) MFSR upravilo § 25a zákona o DPH, podľa ktorého dodávateľ môže opraviť základ dane, ak mu odberateľ úplne alebo sčasti nezaplatí za dodanie tovaru alebo služby. Úpravou § 25a sa výrazne zjemňujú podmienky nevyhoditeľnej pohľadávky. Lehoty na opravu odpočítanej dane pri nezaplatení protihodnoty (§53b) a na opravu základu dane pri nevyhoditeľnej pohľadávke (§25a) nebudú nastavené symetricky za účelom dosiahnutia väčšieho tlaku na odberateľa, pokiaľ ide o jeho záväzky. Asymetrické nastavenie lehôt vychádza z aktuálnej judikatúry súdneho dvora EÚ. Inštitúty opravy základu dane a opravy odpočítanej dane sú síce

vzájomne previazané, nemusí k nim však dôjsť v rovnakom čase, pričom sa pripúšťa, aby oprava odpočítanej dane bola vykonaná skôr (C-335/19 E. sp. z o.o. sp. k. proti Minister Financí, bod 42.).

### *K čl. I bod 7 návrhu - § 49 ods. 7 písm. a) – zásadné pripomienky*

#### **AKCEPTOVANÉ**

##### Pripomienka č. 1

Navrhujeme zo znenia zákona vypustiť všeobecnú formuláciu, že si platiteľ dane nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ak výdavky (náklady) vynaložené platiteľom na ich kúpu nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov (nákladov).

*Odôvodnenie:*

Túto zmenu navrhujeme z dôvodu, že formulácia „ak výdavky (náklady) vynaložené platiteľom na ich kúpu nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov (nákladov)“ je príliš všeobecná a široká. Takáto všeobecná formulácia vedie k právnej neistote, nakoľko nie je jasné, podľa čoho a na základe akých kritérií by sa mal posudzovať „jednoznačný“ charakter podnikateľského výdavku. To by mohlo viesť k odlišnému výkladu daného ustanovenia správcom dane a daňového subjektu.

##### Pripomienka č. 2

Navrhujeme terajšie znenie ustanovenia § 49 ods. 7 písm. a) zákona o DPH nemeniť.

*Odôvodnenie:*

Ministerstvo financií SR navrhuje zmeniť ustanovenie § 49 ods. 7 písm. a) v troch smeroch:

- i. vkladá do ustanovenia § 49 ods. 7 znenie DPH smernice „výdavky (náklady) vynaložené platiteľom na ich kúpu nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov (nákladov)“
- ii. výpočet výdavkov mení z taxatívneho na exemplifikatívny (príkladný),
- iii. pridáva výdavok na reprezentáciu.

Ad i.

Dovoľujeme si poukázať na to, že dikcia zákona „výdavky (náklady) vynaložené platiteľom na ich kúpu nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov (nákladov)“ bude v aplikačnej praxi nejasná. Ministerstvo financií SR prevzalo uvedenú formuláciu z článku 176 DPH smernice, no aj samotná DPH smernica je rovnako nejasná, pretože umožňuje dvojaký výklad, pričom žiaden z nich zatiaľ nebol potvrdený judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

Navyše nie je jasný vzťah ustanovenia § 49 ods. 7 a § 49 ods. 5 zákona o DPH. Ak by mal byť § 49 ods. 7 zákona o DPH považovaný za lex specialis k ustanoveniu § 49 ods. 5 zákona o DPH ako lex generalis, potom pri výdavkoch, ktoré čiastočne súvisia s ekonomickou činnosťou platiteľa a zároveň vo zvyšnej časti s ňou nesúvisia (a šlo by čiastočne o výdavok typu podľa § 49 ods. 7 zákona o DPH), potom nebude pomerné odpočítanie DPH na vstupe možné, pretože § 49 ods. 5 sa nebude môcť uplatniť. Nie je zrejmé, či tento záver bol skutočným úmyslom autora DPH smernice.

Pokiaľ ide o spomínaný dvojaký výklad, potom prvý možný výklad je taký, že nemožno odpočítať DPH na vstupe iba pri takom výdavku, ktorý v celom rozsahu na 100% nesúvisí s ekonomickou činnosťou platiteľa. Znamenalo by to, že bude možný odpočet DPH na vstupe pri výdavku, ktorý aspoň na 1% bude súvisieť s ekonomickou činnosťou platiteľa. Samozrejme odpočítanie dane bude len pomerné, uplatniac § 49 ods. 5 zákona o DPH, ak teda jeho aplikáciu pripustíme.

Druhý možný výklad je taký, že nemožno odpočítať DPH na vstupe pri takom výdavku, ktorý aspoň 1% nesúvisí s ekonomickou činnosťou platiteľa, a teda súvisí s ekonomickou činnosťou „iba“ na 99%. Tento výklad spôsobuje, že čo i len zanedbateľný prvok pohostenia, zábavy alebo reprezentácie bude spôsobovať nulový odpočet DPH na vstupe. Tento výklad nepripúšťa uplatnenie § 49 ods. 5 zákona o DPH.

Ad ii.

Zmena výdavku z taxatívneho na exemplifikatívny (príkladný) spôsobí obrovskú neistotu v daňovej praxi, nakoľko nebude platiteľom zrejmé, čo ešte okrem pohostenia, zábavy alebo reprezentácie má byť výdavkom podľa § 49 ods. 7 písm. a).

Ministerstvo financií SR v tomto smere neuvádza v dôvodovej správe žiadne ďalšie príklady výdavkov, ktoré by mali naplniť dikciu navrhovaného nového znenia § 49 ods. 7 písm. a) zákona o DPH.

Ad iii.

Vloženie pojmu „výdavok na reprezentáciu“ je nešťastné z nasledovných dôvodov:

- Nie je známy presný význam tohto pojmu,
- Jazykové verzie DPH smernice sa líšia v tom, že niektoré uvádzajú pojem „výdavky na reprezentáciu“ a niektoré nie. Napríklad anglická jazyková verzia neobsahuje tento pojem. S využitím online prekladačov sa zdá, že ani grécka, slovinská, litovská, lotyšská, estónska, maltská jazyková verzia tento pojem neobsahujú. Dokonca ani slovenská jazyková verzia šiestej smernice neobsahuje pojem „výdavky na reprezentáciu“.
- ak má byť pojem „výdavok na reprezentáciu“ braný ako výdavok upravený DPH smernicou, pôjde o komunitárny pojem, ktorý treba vykladať jednotne v celej Európskej únii, pričom nebude môcť byť podporne zohľadnená slovenská prax, napríklad podľa § 21 ods. 1 písm. h) zákona o dani z príjmov.
- Súdny dvor EÚ zatiaľ neposkytol žiadne vyjadrenie k chápaniu pojmu „výdavok na reprezentáciu“.

Považujeme ďalej za nejasné, aký je rozdiel medzi pojmom „výdavok na reprezentáciu“ podľa navrhovaného znenia zákona o DPH a pojmom „výdavok na prezentáciu“ v zmysle reklamných aktivít platiteľa a kde je deliaca čiara medzi týmito pojmi.

### ***K čl. I bod 14 návrhu - § 69 ods. 13 v súvislosti s § 78 ods. 9 – zásadná pripomienka***

#### ***Pripomienka - NEAKCEPTOVANÁ***

Navrhujeme doplniť do § 69 ods. 13 povinnosť platiť daň z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu v prípade oneskorenej registrácie, čím by daň na výstupe aj odpočítanie dane na vstupe z nadobudnutia tovaru boli zahrnuté do „mimoriadneho“ daňového priznania podľa § 78 ods. 9.

#### *Odôvodnenie:*

Súčasný znenie § 69 ods. 13, resp. § 78 ods. 9 neumožňuje zdaniteľnej osobe, aby v prípade oneskorenej registrácie uviedla do „mimoriadneho“ daňového priznania podľa § 78 ods. 9 spolu daň aj odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, nakoľko je zdaniteľná osoba síce povinná platiť daň, ale nie podľa § 69 ods. 13, na ktorý sa odkazuje § 78 ods. 9. Daňovník je teda nútený rozdeliť splatnú daň a odpočítateľnú daň, vzťahujúcu sa na to isté nadobudnutie a vykázať ich v rôznych zdaňovacích obdobiach, čo sa javí byť v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ (C-895/19 A).

Takýto postup je pre spoločnosti administratívne náročný, nakoľko musia pri každej dodávke spätne posúdiť vznik daňovej povinnosti a sú častokrát nútené podať niekoľko daňových priznaní spätne, v ktorých však musia iba priznať daň, avšak nemôžu si uplatniť odpočítanie dane z toho istého

nadobudnutia. Odpočet dane je potom posunutý až do „mimoriadneho“ daňového priznania. Rozdelenie splatnej dane a odpočítateľnej dane má pre zdaniteľné osoby aj negatívne finančné dôsledky, nakoľko neskoré priznanie splatnej dane vedie k sankciám zo strany správcu dane a zároveň má negatívny vplyv aj na cash flow. Takéto rozdelenie často vedie k situácii, že odpočet dane v „mimoriadnom“ priznaní prevýši splatnú daň, čo pravdepodobne aj po zmene § 78 ods. 9 bude viesť k častým daňovým kontrolám, čím spôsobí náklady na strane správcu dane.

V zmysle judikatúry SD EÚ rozdelením daňovej povinnosti a odpočtu pri nadobudnutí dochádza k porušeniu zásady neutrality DPH, ktorá si v rámci mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti vykonáva tak, aby bolo právo na odpočítanie dane vykonané v období, v ktorom sa daň stala splatnou, a teda zdaniteľná osoba tak bola odbremenená od DPH.

V prípade nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je v rozpore s touto logikou dočasne zaťažovať zdaniteľnú osobu splatnou DPH, nakoľko v rámci bežnej situácie (v prípade, že by si zdaniteľná osoba splnila svoju povinnosť registrácie včas) by z dôvodu nadobudnutia tovaru z iného členského štátu nebola daňovému úradu splatná žiadna daň.

Zavedenie povinnosti platiť daň z nadobudnutia tovaru do § 69 ods. 13 by viedlo k zahrnutiu dane na výstupe, ako aj odpočítania dane do „mimoriadneho“ daňového priznania podľa § 78 ods. 9, čím by došlo k zosúladeniu zákona o DPH s judikatúrou Súdneho dvora EÚ a k úspore administratívnych nákladov na strane daňových subjektov, ako aj štátu.

### **Vyhodnotenie pripomienky v MPK**

MFSR má za to, že akceptácia tejto pripomienky, by znamenala rozdielne zaobchádzanie medzi tuzemskými a zahraničnými osobami. Zároveň MFSR akceptáciou pripomienky predpokladá nemalý vplyv na úpravu informačných systémov FR SR. MFSR v októbri zvolá metodickú komisiu MF SR, na ktorej sa prerokujú viaceré alternatívy úprav pripomienkovaného ustanovenia. Výsledné riešenie bude následne, za účelom vyriešenia súčasnej situácie, predmetom najbližšej novej novely zákona o DPH. Na základe uvedeného SKDP preklasifikovalo pripomienku na obyčajnú.