

Oznámenie k zákonu č. 297/2016 Z. z., a k čl. IV zákona č. 298/2016, ktorými sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov s účinnosťou od 31.12. 2016 a 1. 1. 2017

Národná rada Slovenskej republiky schválila dňa 12. 10. 2016 zákon č. 297/2016 Z. z. (ďalej „novela zákona o DPH“), ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a zákon č. 298/2016 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len daňový poriadok). Článkom IV novely daňového poriadku dochádza aj k úprave niektorých ustanovení zákona o DPH.

Jednotlivé ustanovenia novely zákona o DPH nadobúdajú účinnosť 1. januára 2017, okrem účinnosti ustanovení upravujúcich uplatňovanie dane pri dovoze tovaru z tretích štátov, ktoré nadobúdajú účinnosť od 31. decembra 2016.

Za významnú zmenu zákona možno považovať úpravu pri uplatňovaní prenosu daňovej povinnosti v oblasti stavebníctva. Cieľom tejto úpravy je zabezpečenie väčšej právnej istoty platiteľov, ktorí poskytujú stavebné práce alebo dodávajú tovar s inštaláciou a montážou a táto inštalácia alebo montáž patrí do divízie 41, 42 alebo 43 sekcie F štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (CPA). Rovnako úprava prináša právnu istotu aj pre platiteľov DPH, ktorí sú v postavení príjemcov týchto tovarov a služieb. Títo platitelia nebudú vystavovaní riziku neuznania odpočítania dane nesprávne uplatnenej zo strany ich dodávateľa a zároveň svoju povinnosť platiť v zmysle § 69 zákona o DPH daň správcovi dane budú môcť odvodzovať od posúdenia týchto dodávok samotným poskytovateľom. Cieľ úpravy zákona o DPH smeruje tak aj k zabráneniu nadmernej administratívnej záťaže dodávateľa ako aj príjemcu plnenia v súvislosti s duplicitným overovaním správnosti zatriedenia činnosti ako stavebnej práce podľa príslušnej štatistickej klasifikácie produktov. Súčasne sa platiteľovi dane, ktorý uskutoční dodávku stavby alebo jej časti, dodávku tovaru s inštaláciou a montážou a táto inštalácia a montáž patrí do sekcie F CPA alebo ktorý dodá stavebné práce patriace do sekcie F CPA, ukladá povinnosť uviesť vyhotovenú faktúru v kontrolnom výkaze. Zároveň sa novelou zákona o dani z pridanej hodnoty odstraňuje možnosť dvojakého postupu zahraničnej osoby v súvislosti s DPH, ktorá jej bola účtovaná na tovary a služby kúpené v tuzemsku, ak táto zahraničná osoba ako registrovaný platiteľ dane uskutočňuje v tuzemsku napríklad stavebné práce s prenosom daňovej povinnosti, prípadne iné plnenia s prenosom daňovej povinnosti uvedené v § 69 ods. 12 zákona o DPH.

Za druhú významnú zmenu zákona o DPH je treba považovať zavedenie nového inštitútu, a to úroku z nadmerného odpočtu.

Účinnosť právnej úpravy, ktorá má zaviesť priznávanie dane pri dovoze tovaru z tretích štátov platiteľom dane v daňovom priznaní, tzv. samozdanenie dovozu tovaru, bola novelou zákona o DPH odložená.

V nadväznosti na novelu daňového poriadku, ktorou sa zavádza v daňovom poriadku inštitút skráteného vyrubovacieho konania, sú v zákone o DPH upravené ustanovenia týkajúce sa prerušenia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Podľa doterajšej právnej úpravy lehota na vrátenie nadmerného odpočtu neplynie do dňa kým platiteľ dane neodstráni nedostatky v zmysle výzvy, ktorá mu bola doručená. Od účinnosti novely zákona o DPH lehota nebude plynúť odo dňa doručenia výzvy na odstránenie nedostatkov do dňa ich odstránenia alebo do dňa vydania rozhodnutia v skrátenom vyrubovacom konaní.

Ostatné zmeny zákona o DPH predstavujú jeho precizovanie.

S účinnosťou od 1. 1. 2017 sa novelou zákona o DPH menia a dopĺňajú nasledovné ustanovenia zákona o DPH:

1. Odpočítanie dane - § 49 ods. 9 zákona o DPH

Ustanovenie § 49 ods. 9 zákona o DPH upravuje odpočítanie dane zahraničnou osobou, ktorá je registrovaná ako platiteľ dane v SR podľa § 5. Z ustanovenia vyplýva prednosť uplatniť pri odpočítaní dane postup podľa

§ 55a zákona o DPH, tzn. ak zahraničná osoba spĺňa nárok na vrátenie dane, nemôže si uplatniť odpočítanie dane prostredníctvom daňového priznania, okrem výnimiek stanovených v zákone.

Novelou zákona o DPH sa pre zahraničnú osobu registrovanú v SR podľa § 5 zákona o DPH upravujú podmienky odpočítania v súlade s článkom 171a smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Novela zákona rozširuje okruh výstupných plnení, pri realizácii ktorých je platiteľ dane registrovaný podľa § 5 zákona o DPH oprávnený uplatniť si odpočítanie dane prostredníctvom daňového priznania tým, že na konci § 49 ods. 9 zákona o DPH je doplnený text: „a okrem odpočítania ním uplatnenej dane na tovary a služby, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň“.

Znamená to, že táto zahraničná osoba má právo uplatniť odpočítanie dane prostredníctvom daňového priznania aj v prípade, ak nadobudne tovar alebo službu v tuzemsku a z tohto tovaru alebo služby je povinná platiť DPH, ako aj v prípade kúpy tovaru alebo služby od iného platiteľa dane v tuzemsku s prenosom daňovej povinnosti napr. s prenosom daňovej povinnosti podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH v sektore stavebníctva.

2. Vrátenie dane zahraničnej osobe z iného členského štátu a z tretieho štátu

- § 55a ods. 2 písm. c/ bod 2

- § 56 ods. 2 písm. c/ bod 2) zákona o DPH

§ 55a zákona o DPH ustanovuje podmienky, za ktorých má zahraničná osoba nárok na vrátenie dane. Okrem iných je v § 55a ods. 2 písm. c) stanovená podmienka, že nárok na vrátenie dane vzniká len vtedy, ak v období, za ktoré zahraničná osoba podáva žiadosť o vrátenie, nedodala tovar ani službu v tuzemsku s výnimkami uvedenými v bode 1 až 5. Predmetom úpravy novely zákona sú tieto výnimky uvedené v bode 2 v tom smere, že sa doplnili o služby a dodania tovaru, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca plnenia podľa § 69 ods. 12 zákona o DPH (na konci vety sa doplnili slová „a 12“).

Znamená to, že zahraničná osoba má prednostne uplatňovať vrátenie dane prostredníctvom žiadosti o vrátenie dane zaplatenej za tovary a služby pred odpočítaním dane prostredníctvom daňového priznania, čo je plne v súlade s článkom 170 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a so smernicou Rady 2008/9/ES, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte.

Rovnako sa touto novelou zákona zavádza prednostné uplatňovanie vrátenia dane podľa § 56 zákona o DPH pred odpočítaním dane prostredníctvom daňového priznania aj pre zahraničné zdaniteľné osoby usadené v treťom štáte. V § 56 ods. 2 písm. c) sa v druhom bode slová „§ 69 ods. 2 a 3“ nahradili slovami „§ 69 ods. 2, 3 a 12“.

3. Vrátenie dane osobám, ktoré požívajú výsady a imunity podľa medzinárodného práva a oslobodenie od dane - § 61 ods. 13 zákona o DPH

V § 61 ods. 13 poslednej vete sa slová „pred uplynutím dvoch rokov od registrácie tohto automobilu, vráti príslušnú časť dane, ktorá sa viaže na obdobie chýbajúce do uplynutia dvoch rokov“ nahrádzajú slovami „do šiestich mesiacov od registrácie tohto automobilu podľa prvej vety, je povinný vrátiť vrátenú daň“ a na konci sa pripája táto veta: „Týmto nie je dotknuté ustanovenie odseku 3.“

Novelou zákona o DPH sa teda skraca obdobie, ktoré musí uplynúť, aby zahraničný zástupca nemal povinnosť vrátiť daň, ktorú mu daňový úrad vrátil pri kúpe osobného automobilu a to z dvoch rokov na šesť mesiacov od registrácie osobného automobilu na diplomatické evidenčné číslo do skončenia pôsobenia diplomata v Slovenskej republike.

Ak zahraničný zástupca ukončí svoje pôsobenie pred uplynutím 6 mesiacov od kedy bol dotknutý automobil registrovaný, je povinný vrátiť daň z tohto automobilu, ktorá mu bola vrátená.

4. Osoby povinné platiť daň správcovi dane – § 69 ods. 17 zákona o DPH

Novela zákona o DPH zavádza tzv. právnu fikciu pri uplatňovaní tuzemského prenosu daňovej povinnosti pri stavebných prácach. Uplatnenie prenosu daňovej povinnosti pri stavebných prácach závisí od správneho zatriedenia stavebnej práce podľa štatistickej klasifikácie produktov („klasifikácia CPA“), ktorá je vydaná Nariadením Komisie (EÚ) č. 1209/2014 z 29. októbra 2014, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 451/2008, ktorou sa zavádza nová štatistická klasifikácia produktov podľa činností (CPA) a ktorou sa zrušuje nariadenie Rady (EHS) č. 3696/93. V praxi často dochádza k nejednotnému posúdeniu zatriedenia určitej stavebnej činnosti do klasifikácie CPA a dodávateľ ako aj odberateľ sa vystavujú riziku dodatočného vyrubenia DPH príp. neuznaniu odpočítania dane, ak sa dodávateľ rozhodne z opatrnosti uplatniť DPH na výstupe, aj keď podľa zákona o DPH má uplatniť prenos daňovej povinnosti.

V praxi nastávajú situácie, že dodávateľ má iné zatriedenie ako odberateľ, čo môže byť zapríčinené najmä ich odlišným spôsobom popisu posudzovanej dodávky. Z uvedeného dôvodu sa novelou zákona zavádza tzv. právna fikcia pri uplatňovaní prenosu daňovej povinnosti v sektore stavebníctva, ktorá by mala priniesť právnu istotu ako pre dodávateľa tak aj pre odberateľa a odstrániť nadmernú administratívnu záťaž pri viacnásobnom overovaní správnosti zatriedenia činnosti podľa klasifikácie CPA.

Novela zákona zavádza nový odsek 17, v zmysle ktorého, ak dodávateľ na základe odôvodneného predpokladu, že ním dodaná stavebná práca alebo tovar s inštaláciou a montážou je plnením podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH, ktoré podlieha prenosu daňovej povinnosti a uvedie na faktúre informáciu „prenesenie daňovej povinnosti“, potom príjemca plnenia (platiteľ dane) je osobou povinnou platiť DPH. Z uvedeného vyplýva, že novela zákona dodávateľovi nedáva možnosť rozhodnúť sa, že tuzemský prenos daňovej povinnosti sa aplikovať nebude, ale upravuje len situácie, keď sa dodávateľ odôvodnene rozhodne aplikovať tuzemský prenos daňovej povinnosti.

5. Kontrolný výkaz - § 78a ods. 2 písm. a) zákona o DPH

Právna úprava § 69 ods. 12 písm. j) zákona o DPH vo väzbe na novozavedený § 69 ods. 17 zákona o DPH si vyžiadala doplnenie povinnosti pre platiteľa dane, ktorý uskutoční dodávku s prenosom daňovej povinnosti v stavebníctve, vykazovať vyhotovené faktúry v kontrolnom výkaze, a to aj napriek tomu, že tieto faktúry neuvádza v daňovom priznaní. Faktúra sa bude uvádzať v časti A.2. kontrolného výkazu a údaje z týchto faktúr sa budú využívať pri analytickej činnosti finančnej správy.

6. Náhrada za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly - § 79a

Lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu sú stanovené v § 79 zákona o DPH. Ak daňový úrad v lehote na jeho vrátenie začne daňovú kontrolu, nadmerný odpočet je platiteľovi dane vrátený do 10 dní od skončenia kontroly a vo výške zistenej daňovým úradom. Dĺžku vykonávania daňovej kontroly stanovuje daňový poriadok v trvaní 12 mesiacov, vo výnimočných prípadoch je možné túto dobu aj predĺžiť. Vzhľadom k tomu, že platiteľ dane počas výkonu daňovej kontroly nemôže dočasne disponovať finančnými prostriedkami vo výške nadmerného odpočtu, novela zákona ustanovuje, aby za obdobie zadržania nadmerného odpočtu bola platiteľovi dane priznaná peňažná náhrada, pre ktorú zavádza legislatívnu skratku „úrok z nadmerného odpočtu“.

Nárok na úrok z nadmerného odpočtu platiteľovi dane vznikne, ak obdobie zadržania nadmerného odpočtu je viac ako šesť mesiacov odo dňa uplynutia lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu stanovenej v § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona o DPH.

Výpočet úrokov z nadmerného odpočtu sa stanovuje percentom zo sumy nadmerného odpočtu vrátenej platiteľovi dane za každý deň zadržania až do jeho vrátenia. Počiatočným dňom nároku na úrok z nadmerného odpočtu je deň nasledujúci po uplynutí šiestich mesiacov odo dňa nasledujúceho po uplynutí lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Úrok sa vypočíta vo výške dvojnásobku základnej sadzby ECB platnej v prvý deň daného kalendárneho roka, za ktorý sa úrok z nadmerného odpočtu počíta resp. vo výške 1,5 %, ak v danom kalendárnom roku sadzba ECB nedosiahne 1,5 %.

Platiteľ dane nemusí o priznanie úroku z nadmerného odpočtu žiadať, daňový úrad mu o jeho priznaní vydá rozhodnutie z úradnej moci. Novela zákona stanovila v tejto súvislosti pre správcu dane lehoty a to na vydanie rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu lehotu 15 dní od vrátenia nadmerného odpočtu a na zaplatenie 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia o priznaní úroku z nadmerného odpočtu. Ak by po vrátení nadmerného odpočtu došlo napr. vo vyrubovacom konaní k zníženiu nadmerného odpočtu, alebo dokonca k jeho zrušeniu, zníži alebo zruší sa z úradnej moci aj priznaný úrok a to vydaním nového rozhodnutia. Ak bol platiteľovi dane úrok zaplatený, v nadväznosti na nové rozhodnutie o zrušení alebo znížení úroku je platiteľ povinný vzniknutý rozdiel vrátiť.

Na použitie úroku, ktorý sa má platiteľovi dane zaplatiť, sa vzťahujú ustanovenia daňového poriadku, preto je daňový úrad oprávnený použiť sumu priznaného úroku podľa § 79 daňového poriadku.

Úrok z nadmerného odpočtu sa platiteľovi dane prizná len ak je vyšší ako 5 €. Platiteľ nemá na úrok nárok, ak by k predĺžovaniu výkonu daňovej kontroly došlo z dôvodov na jeho strane tým, že opakovane neplnil povinnosti pri daňovej kontrole, nepreberal písomnosti, nedostavil sa bez ospravedlnenia na predvolanie na daňový úrad, nebol zastihnuteľný na adrese, o čom daňový úrad vydá rozhodnutie.

7. Prechodné ustanovenia k úpravám účinným od 1. januára 2017 - § 85ke

Uplatňovanie nového inštitútu úroku z nadmerného odpočtu je upravené v prechodnom ustanovení. Nárok na úrok platiteľovi dane vznikne v prípade, ak daňová kontrola začatá v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu pred 1. januárom 2017 nebola k 1. januáru 2017 skončená, za predpokladu, že budú naplnené podmienky podľa § 79a novely zákona, tzn. nadmerný odpočet bude vrátený po uplynutí šesť mesiacov od posledného dňa lehoty na jeho vrátenie podľa § 79 ods. 1, 2 alebo 5 zákona o DPH a platiteľ počas výkonu daňovej kontroly poskytol správcovi dane dostatočnú súčinnosť.

8. Nadmerný odpočet - § 79 ods. 4 a 5 zákona o DPH

Novelou daňového poriadku účinnou od 1. januára 2017 dochádza článkom IV aj k novelizácii zákona o DPH a k úprave ustanovení upravujúcich prerušenie hmotnoprávnej lehoty na vrátenie nadmerného odpočtu. Uvedená úprava nadväzuje na zavedenie inštitútu skráteného vyrubovacieho konania, ktorý bol doplnený do daňového poriadku ustanovením § 68a. Článkom IV novely daňového poriadku boli dotknuté ustanovenia § 79 ods. 4 a 5 zákona o DPH v tom smere, že na konci odsekov boli doplnené slovami: „alebo do dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia vydaného podľa osobitného predpisu,^{29ba)} pričom nadmerný odpočet sa vráti vo výške určenej v tomto rozhodnutí.“.

Poznámka pod čiarou 29ba znie:

„^{29ba)} § 68a zákona č. 563/2009 Z. z. v znení zákona č. 298/2016 Z. z.“.

Z doplneného znenia zákona o DPH vyplýva, že ak bude platiteľovi zaslaná v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 1 alebo 2 výzva na odstránenie nedostatkov v podanom daňovom priznaní, výzva na podanie kontrolného výkazu alebo výzva na odstránenie nedostatkov v podanom kontrolnom výkaze, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu nebude plynúť odo dňa doručenia výzvy až do dňa odstránenia nedostatkov alebo do dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia vydaného v skrátenom vyrubovacom konaní. Nadmerný odpočet bude platiteľovi dane vrátený vo výške určenej v tomto rozhodnutí.

Rovnaký postup bude uplatňovaný voči platiteľovi dane, ktorý si uplatní alebo zvýši nadmerný odpočet dodatočným daňovým priznaním. Ak v lehote na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 79 ods. 5 zákona bude platiteľovi dane zaslaná výzva na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom daňovom priznaní alebo na odstránenie nedostatkov v podanom dodatočnom kontrolnom výkaze, lehota na vrátenie nadmerného odpočtu nebude plynúť odo dňa doručenia výzvy až do dňa odstránenia nedostatkov alebo do dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia vydaného v skrátenom vyrubovacom konaní a nadmerný odpočet sa vráti vo výške určenej v tomto rozhodnutí.

S účinnosťou od 31. 12. 2016 sa novelou zákona o DPH menia a dopĺňajú nasledovné ustanovenia:

- **Prechodné ustanovenie k uplatneniu dane pri dovoze tovaru - § 85I**
- **Čl. II – ktorým sa mení zákon č. 331/2011 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony**

Novelou zákona o DPH a zákona č. 331/2011 Z. z. dochádza k odloženiu účinnosti samozdanenia dovozu tovaru z tretích štátov. Účinnosť samozdanenia dovozu tovaru prostredníctvom podaného daňového priznania bude aplikovaná v závislosti od výšky dlhu verejnej správy SR a bude sa aplikovať od 1. januára druhého kalendárneho roka nasledujúceho po roku, v ktorom Európska Komisia (Eurostat) zverejní údaje o výške verejného dlhu verejnej správy SR, podľa ktorých rozdiel medzi horným limitom dlhu ustanoveným pre príslušný rozpočtový rok a aktuálnou výškou dlhu za príslušný rozpočtový rok bude väčší ako 11 percentuálnych bodov.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
November 2016*