

Informácia k zákonu č. 334/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Národná rada Slovenskej republiky schválila dňa 7. decembra 2017 zákon č. 334/2017 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 „zákon o DPH“). Jednotlivé ustanovenia novely zákona o DPH nadobúdajú účinnosť 1. januára 2018.

Za najvýznamnejšie zmeny zákona o DPH možno považovať zavedenie nového ustanovenia, ktoré umožňuje zahraničným osobám, aby si zvolili daňového zástupcu vo veci nadobudnutia tovaru z iného členského štátu v tuzemsku na účely jeho dodania z tuzemska do iných štátov. Daňového zástupcu si môžu zvoliť tie zahraničné osoby, ktoré budú tieto obchody uskutočňovať výlučne prostredníctvom elektronického komunikačného rozhrania.

Ďalšie zmeny sa týkajú precizovania úpravy zábezpeky na DPH, trojstranného obchodu, vzniku daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane pri osobitnej úprave na základe prijatej platby, rozšírenie povinnosti úpravy odpočítanej dane pri zmene účelu použitia a to na všetky stavby. Za významnú zmenu je možné považovať úpravu zdaňovania prirážky pri poskytovaní služieb cestovného ruchu, ako aj úpravu pri uplatňovaní inštitútu ručenia za daň. Menia sa tiež niektoré povinnosti nepeňažnej povahy, napríklad umožnenie vyhotoviť súhrnnú faktúru aj v prípadoch, ak príjemca plnenia je zahraničná zdaniteľná osoba, zavedenie povinnosti pre osoby registrované pre daň podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH podávať súhrnné výkazy, ak sa zúčastňujú na trojstrannom obchode, zavedenie novej oznamovacej povinnosti, podávať oznámenie o kúpe ojazdených vozidiel na tlačive, ktorého vzor ustanoví Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky. Zmeny zákona sa dotkli aj uplatňovania DPH pri dovoze, pri ktorom je správca dane colný úrad. Novela zákona o DPH má celkovo 50 bodov. Všetky zmeny sú účinné od 1. januára 2018.

S účinnosťou od 1. januára 2018 sa novelou zákona o DPH menia a dopĺňajú nasledovné ustanovenia zákona o DPH:

1. Zábezpeka na DPH - § 4c ods. 1 písm. d), § 4c ods. 2, § 4c ods. 4, § 4c nový ods. 6, § 4c ods. 7, § 4c ods. 9 zákona o DPH

V zákone o DPH absentovala povinnosť zložiť zábezpeku na DPH, ak žiadateľom je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá sama ako taká má ku dňu podania žiadosti o registráciu pre daň nedoplatok na DPH 1 000 eur a viac alebo ktorej bola zrušená registrácia pre DPH z dôvodu opakovaného porušovania povinnosti podať daňové priznanie, opakovaného neplatenia vlastnej daňovej povinnosti, opakovanej nezastihnuteľnosti, prípadne z dôvodu opakovaného porušovania povinností pri vykonávaní daňovej kontroly. Preto bola doplnená do § 4c ods. 1 písm. d) zákona o DPH povinnosť zložiť zábezpeku na DPH aj v tomto prípade.

V rámci registračného konania, keď vydané rozhodnutie o zložení zábezpeky na DPH stratilo svoje opodstatnenie, pretože bolo vydané rozhodnutie o zastavení registračného konania, od 1. januára 2018 daňový úrad zruší v zmysle § 4c ods. 2 zákona o DPH rozhodnutie o zložení zábezpeky na DPH z úradnej moci a ak zábezpeka na DPH bola zaplatená, tak sa zaplatená suma osobe bezodkladne vráti.

Aplikačná prax ukázala potrebu riešiť prípady vydaného rozhodnutia o zložení zábezpeky na DPH aj v prípadoch zrušenej registrácie pre DPH. V novom ustanovení § 4c ods. 6 zákona o DPH sa zavádza úprava postupu daňového úradu pri zrušenej registrácii podľa toho, či zábezpeka na DPH nebola zaplatená vôbec alebo len sčasti. Ak daňový úrad zruší platiteľovi dane registráciu pre DPH, zruší z úradnej moci aj rozhodnutie o zložení zábezpeky na DPH a v prípade, ak bola zložená časť zábezpeky, tak ju bezodkladne vráti. Pred vrátením je možné zábezpeku použiť na úhradu nedoplatku na DPH, alebo na úhradu iného nedoplatku podľa daňového poriadku. Ak k zrušeniu registrácie pre daň dôjde do uplynutia 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky na DPH alebo jej časti, potom zákon o DPH od 1. januára 2018 v § 4c ods. 7 upravuje, že daňový úrad bezodkladne vráti zábezpeku na DPH alebo jej časť, pritom pred vrátením sa primerane uplatní postup

podľa daňového poriadku. Vrátanie zábezpeky na DPH sa neuplatní pri zrušení registrácie pre DPH z dôvodu zániku právnickej osoby bez likvidácie, keď právny nástupca je platiteľom alebo sa ním stáva podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH.

2. Daňový zástupca pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ktorý je určený na dodanie do iného členského štátu alebo tretieho štátu - § 69aa, § 5 ods. 1 písm. d), § 55a ods. 2 písm. c) 4. bod, § 56 ods. 2 písm. c) 4. bod, § 72 ods. 3, § 74 ods. 1 písm. j), § 74 ods. 1 písm. o) zákona o DPH

Podľa zákona o DPH platného do 31. decembra 2017 sa zahraničná osoba mohla dať zastúpiť daňovým zástupcom len vo veci uplatnenia oslobodenia od dane pri dovoze tovaru podľa § 48 ods. 3 zákona o DPH. Daňový zástupca pri dovoze tovaru je upravený v § 69a zákona o DPH. Od 1. januára 2018 sa do zákona o DPH dopĺňa nové ustanovenie § 69aa, ktorým sa zavádza nový inštitút, a to daňový zástupca pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ktorý je určený na dodanie do iného členského štátu alebo do tretieho štátu. Na základe článku 204 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica 2006/112/ES“) sa zavádza možnosť osobitného daňového zastúpenia pre zahraničnú osobu v prípade, ak zahraničná osoba nadobúda tovar v tuzemsku z iného členského štátu a tento tovar nadobúda na účely jeho dodania do iného členského štátu s oslobodením od DPH podľa § 43 zákona o DPH, na účely jeho vývozu s oslobodením od DPH podľa § 47 zákona o DPH, alebo na účely jeho dodania formou zásielkového predaja, avšak len ak je miestom dodania pri tomto zásielkovom predaji iný členský štát. Novozavedená úprava predstavuje zjednodušenie pre zahraničné osoby spočívajúce v tom, že v prípade nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktorý je určený na dodanie do iného členského štátu, alebo tretieho štátu, sa zahraničná osoba nemusí registrovať za platiteľa DPH na Daňovom úrade Bratislava, ale môže sa dať zastúpiť daňovým zástupcom.

Pre uplatnenie daňového zastúpenia podľa § 69aa zákona o DPH musia byť splnené nasledovné podmienky:

- dodania tovaru zahraničná osoba uskutočňuje výlučne prostredníctvom elektronického komunikačného rozhrania ako je elektronické trhovisko, elektronická platforma, elektronický portál alebo podobný elektronický prostriedok,
- zahraničná osoba nemôže byť registrovaná ako platiteľ podľa § 5, príp. podľa § 6 zákona o DPH,
- zahraničná osoba nie je povinná platiť splatnú DPH v tuzemsku, t. j. nedodáva tovar alebo službu, pri ktorej by jej vznikla povinnosť platiť splatnú daň v tuzemsku.

Daňovým zástupcom môže byť len zdaniteľná osoba so sídlom alebo bydliskom v tuzemsku, t. j. tuzemská zdaniteľná osoba. Na zastupovanie zahraničnej osoby musí mať udelené písomné plnomocenstvo a musí mať pridelené osobitné identifikačné číslo pre daň Daňovým úradom Bratislava. Daňový zástupca môže zastupovať zahraničnú osobu len vo veci nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 zákona o DPH a jeho následného dodania s oslobodením od dane podľa § 43 alebo § 47 zákona o DPH alebo jeho následného dodania formou zásielkového predaja s miestom dodania v inom členskom štáte. Zahraničná osoba môže byť zastúpená len jedným daňovým zástupcom. Daňový zástupca má práva a povinnosti zastúpenej zahraničnej osoby vyplývajúce jej zo zákona o DPH a daňového poriadku v rozsahu, v akom koná za zastúpenú zahraničnú osobu.

Ak zdaniteľná osoba chce zastupovať zahraničné osoby ako daňový zástupca podľa § 69aa zákona o DPH, požiada Daňový úrad Bratislava o vydanie osobitného osvedčenia o pridelení osobitného identifikačného čísla pre daň. Daňový úrad Bratislava vydá osobitné osvedčenie najneskôr do siedmich dní odo dňa doručenia žiadosti zdaniteľnej osoby. Žiadosť sa podáva na tlačive, ktorého vzor zverejní Finančné riaditeľstvo SR na portáli Finančnej správy SR. Daňový zástupca môže zastupovať viaceré zahraničné osoby.

Daňový zástupca je povinný:

- Písomne oznámiť Daňovému úradu Bratislava identifikáciu zastúpenej zahraničnej osoby podľa § 69aa ods. 7 zákona o DPH, ako aj oznámiť odvolanie alebo vypovedanie plnomocenstva. Oznámenie sa podáva na tlačive, ktorého vzor zverejní Finančné riaditeľstvo SR na portáli Finančnej správy SR.
- viesť záznamy osobitne za každú zastúpenú zahraničnú osobu podľa jednotlivých zdaňovacích období s požadovanými údajmi podľa § 69aa ods. 8 zákona o DPH.

- Podať za všetky zastúpené zahraničné osoby jedno spoločné daňové priznanie. Zdaňovacím obdobím zastúpenej zahraničnej osoby je kalendárny mesiac.
- Podať za všetky zastúpené zahraničné osoby jeden spoločný kontrolný výkaz.
- Podať za všetky zastúpené zahraničné osoby jeden spoločný súhrnný výkaz za obdobie kalendárneho mesiaca, pokiaľ zastúpené zahraničné osoby uskutočnia dodanie tovarov do iného členského štátu s oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH.

Pokiaľ zahraničná osoba zastúpená daňovým zástupcom plánuje dodať tovar v tuzemsku, z dodania ktorého má byť DPH zahraničnou osobou platená v tuzemsku (napr. zahraničná osoba dodá tovar nezdaniteľnej osobe v tuzemsku), musí odvolať plnomocenstvo udelené daňovému zástupcovi a musí sa registrovať pre DPH ako platiteľ dane podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH. Ak zahraničná osoba zastúpená daňovým zástupcom dodá v tuzemsku tovar alebo službu a týmto dodaním prestane plniť podmienku stanovenú v § 69aa ods. 1 písm. c) zákona o DPH a písomne neodvolá plnomocenstvo, Daňový úrad Bratislava uloží tejto zahraničnej osobe pokutu do výšky 10 000 eur.

V § 69aa ods. 13 a 14 zákona o DPH je upravené odňatie osobitného osvedčenia o pridelení osobitného identifikačného čísla pre daň Daňovým úradom Bratislava, a to buď na základe žiadosti daňového zástupcu alebo z úradnej moci.

V určitých prípadoch, ktoré sú vymenované v § 5 ods. 1 písm. a) až f) zákona o DPH, sa zahraničná osoba nemusí registrovať pre DPH aj napriek tomu, že v tuzemsku uskutoční zdaniteľný obchod, ktorý je predmetom DPH v tuzemsku. Z dôvodu zavedenia novej právnej úpravy v § 69aa zákona o DPH, ktorá umožní zahraničnej osobe, aby sa na účely nadobudnutia tovaru z iného členského štátu a na účely jeho dodania do iného členského štátu alebo tretieho štátu dala zastupovať daňovým zástupcom, sa dopĺňa ustanovenie § 5 ods. 1 písm. d) zákona o DPH. Zahraničná osoba nebude povinná požiadať o registráciu pre DPH, ak si zvolí daňového zástupcu podľa § 69aa zákona o DPH. Pokiaľ zahraničná osoba nad rámec daňového zastúpenia uskutoční zdaniteľný obchod v tuzemsku, pri ktorom bude osobou povinnou platiť DPH v tuzemsku, musí sa registrovať pre DPH v tuzemsku.

V súvislosti s novou úpravou daňového zástupcu podľa § 69aa zákona o DPH sa dopĺňa ustanovenie § 55a ods. 2 písm. c) 4. bod zákona o DPH, čím sa umožňuje zahraničnej osobe usadenej v inom členskom štáte požiadať o vrátenie dane formou refundácie aj v prípade, ak bude za obdobie, za ktoré žiada vrátiť DPH z kúpy tovarov a služieb v tuzemsku, uskutočňovať zdaniteľné obchody, na ktoré si zvolila daňového zástupcu podľa § 69aa zákona o DPH. Z rovnakého dôvodu sa dopĺňa ustanovenie § 56 ods. 2 písm. c) 4. bod zákona o DPH, ktorý upravuje refundáciu DPH pre zahraničné osoby usadené v treťom štáte.

Zavedením inštitútu daňového zástupcu v § 69aa zákona o DPH dochádza aj k úprave ustanovení týkajúcich sa fakturačných povinností. V § 72 zákona o DPH sa dopĺňa odsek 3, podľa ktorého zahraničná osoba, ktorá je zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a alebo § 69aa zákona o DPH, je povinná vyhotoviť faktúru podľa zákona o DPH pri dodaní tovaru s miestom dodania v tuzemsku. To znamená, že pri dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH alebo pri vývoze tovaru oslobodeného od dane podľa § 47 zákona o DPH je zahraničná osoba povinná vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a alebo § 69aa zákona o DPH. V nadväznosti na doplnenie nového odseku 3 v § 72 zákona o DPH sa spresňuje § 74 ods. 1 písm. j) zákona o DPH. V § 74 zákona o DPH sa odsek 1 dopĺňa písmenom o), podľa ktorého faktúra vyhotovená zahraničnou osobou má obsahovať ďalší údaj, a to meno a priezvisko alebo názov daňového zástupcu podľa § 69a alebo § 69aa zákona o DPH, adresu jeho sídla alebo bydliska a jeho osobitné identifikačné číslo pre daň, ak zahraničná osoba je zastúpená daňovým zástupcom podľa § 69a alebo § 69aa zákona o DPH.

3. Trojstranný obchod - § 17 ods. 4 písm. c) a § 45 ods. 1 písm. c) zákona o DPH

V nadväznosti na článok 141 Smernice 2006/112/ES sa zosúladujú podmienky pre uplatnenie trojstranného obchodu. Jednou z podmienok pre uplatnenie trojstranného obchodu v zmysle smernice o DPH je podmienka, že prvý odberateľ nesmie byť usadený v členskom štáte druhého odberateľa, teda nemôže mať v tomto členskom štáte sídlo a ani prevádzkareň. Keďže zákon o DPH v § 17 ods. 4 písm. c) a v § 45 ods. 1 písm. c) ustanovoval

pre trojstranný obchod podmienku, že prvý odberateľ nie je identifikovaný pre DPH v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, teda v členskom štáte druhého odberateľa, táto podmienka sa od 1. januára 2018 upravuje tak, aby bola v súlade s podmienkou uvedenou v smernici o DPH.

4. Daňová povinnosť pri dovoze tovaru - § 21 zákona o DPH

§ 21 zákona o DPH ustanovuje, kedy pri dovoze tovaru vzniká daňová povinnosť. Na základe novelizovaného ustanovenia § 21 ods. 1 písm. b) colné orgány vymerajú pri dovoze tovaru a prepustení do colného režimu dočasné použitie s čiastočným oslobodením od dovozného cla DPH ihneď pri prepustení do navrhovaného colného režimu, bez čakania na dobu, kým sa colný režim dočasné použitie s čiastočným oslobodením od dovozného cla ukončí. V tomto prípade ide o zosúladenie s čl. 70 a 71 Smernice 2006/112/ES. Zmena ustanovenia § 21 ods. 3 spresňuje lehotu ustanovenú pre splatnosť dane. Doplnené znenie ustanovenia § 21 ods. 5 jednoznačne určuje, že na úroky za oneskorenú úhradu DPH pri dovoze tovaru sa vzťahujú colné predpisy.

5. Povinnosť dodávateľa písomne informovať nadobúdateľa o tom, že sa rozhodol dodanie nehnuteľnosti zdaníť - § 38 ods. 1 zákona o DPH

V zmysle § 38 ods. 1 zákona o DPH je dodanie stavby uskutočnené po 5 ročnej lehote oslobodené od dane, ale zákon umožňuje predávajúcemu (platiteľovi) na dodanie stavby uplatniť zdanenie. Ak sa platiteľ rozhodne, že dodanie nehnuteľnosti podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH nebude oslobodené od dane, osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH príjemca plnenia, ak je platiteľom dane v tuzemsku. Z dôvodu, aby platiteľ dane, ktorý je nadobúdateľom nehnuteľnosti, s istotou vedel, že je osobou povinnou platiť DPH na základe prenesenia daňovej povinnosti, bola do § 38 ods. 1 zákona o DPH doplnená povinnosť pre dodávateľa písomne informovať nadobúdateľa o tom, že sa rozhodol dodanie nehnuteľnosti zdaníť a túto povinnosť musí splniť v lehote na vyhotovenie faktúry.

6. Oslobodenie od dane pri bezodplatnom dodaní tovaru formou daru poskytnutého na základe darovacej zmluvy uzatvorenej s Ministerstvom vnútra Slovenskej republiky - § 47 ods. 13 zákona o DPH

Novelou zákona o DPH bolo ustanovenie § 47 ods. 13 zákona o DPH doplnené v súlade s článkom 146 písm. c) Smernice 2006/112/ES, na základe ktorého je bezodplatné dodanie tovaru formou daru poskytnutého na základe darovacej zmluvy uzatvorenej s Ministerstvom vnútra Slovenskej republiky oslobodené od dane. Dodanie je oslobodené od dane z dôvodu jeho následného vývozu do tretích štátov ako súčasť humanitárnej a dobročinnnej činnosti.

Za účelom kontroly zákon o DPH ukladá Ministerstvu vnútra SR povinnosť predkladať Finančnému riaditeľstvu po skončení každého kalendárneho roka zoznam darovacích zmlúv, na základe ktorých platiteľ dane bezodplatne dodal tovar na humanitárne a dobročinné účely a colné vyhlásenia o vývoze tovaru za príslušný kalendárny rok, ktoré sa týkajú tovaru darovaného platiteľmi dane na účely jeho vývozu.

Dodanie tovaru podľa § 47 ods. 13 zákona o DPH je oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane pri splnení podmienok podľa § 49 - § 51 zákona o DPH. Pre uplatnenie oslobodenia od dane pri vývoze tovaru platí splnenie podmienok podľa § 47 zákona o DPH.

7. Zabezpečenie dane pri dovoze - § 48b ods. 1, ods. 3, ods. 4 a ods. 5

§ 48b zákona o DPH upravuje zabezpečenie dane pri dovoze tovaru, ktoré je povinná zložiť osoba, ktorá by bola povinná platiť daň, keby sa neuplatnilo oslobodenie od dane podľa § 48 ods. 3 zákona o DPH, vo výške dane, ktorú by bola povinná platiť, keby sa neuplatnilo oslobodenie. Podľa znenia § 48b ods. 1 tretia veta zákona o DPH sa zabezpečenie dane poskytne formou podľa osobitného predpisu (podľa § 54 a 55 zákona č. 199/2004 Z. z. Colný zákon a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Odkazom na osobitný predpis sa presne určujú jednotlivé spôsoby zabezpečenia dane pri dovoze tovaru, ktorý je oslobodený od DPH z dôvodu jeho pokračujúceho dodania do iného členského štátu.

Zmena ustanovenia § 48b ods. 3 zákona o DPH prináša zjednotenie s terminológiou používanou v ustanovení § 48 ods. 3 zákona o DPH.

Novelizácia ustanovenia § 48b ods. 4 a 5 zákona o DPH spresňuje, čo je následok toho, ak nie je potvrdená pravdivosť alebo správnosť dokladu o prevzatí tovaru, resp. ak osoba, ktorá zložila zabezpečenie dane, doklad o prevzatí tovaru colnému úradu nepredložila do 60 dní od prepustenia tovaru do colného režimu voľný obeh. V takýchto prípadoch dôjde k zrušeniu oslobodenia od dane a colný úrad pristúpi k vyrubeniu dane.

8. Úprava odpočítanej dane pri investičnom majetku - § 54 ods. 2 písm. b), § 54 ods. 2 písm. c), § 85kf ods. 2)

Novelou zákona o DPH sa dopĺňa rozsah investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a písm. c) zákona o DPH o stavby iné ako budovy, na ktoré sa od 1. januára 2018 vzťahuje úprava odpočítanej dane. Z uvedeného dôvodu sa slovo „budovy“ uvedené v § 54 ods. 2 písm. b) zákona o DPH a slovo „budov“ uvedené v § 54 ods. 2 písm. c) zákona o DPH nahrádza slovom „stavby“, resp. „stavieb“. Ak platiteľ DPH v rámci 20 ročného obdobia zmení účel použitia stavieb (§ 54 zákona o DPH) alebo zmení rozsah použitia stavieb na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie (§ 54a zákona o DPH), je povinný upraviť odpočítanú DPH. Pokiaľ ide o stavby iné ako budovy, uvedený postup platiteľ DPH uplatní len vtedy, ak pri stavbe inej ako je budova odpočíta DPH po 31. decembri 2017 a následne zmení účel použitia tejto stavby, resp. zmení rozsah použitia tejto stavby na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie. Uvedené vyplýva z prechodného ustanovenia § 85kf ods. 2 novelizovaného zákona o DPH.

9. Umožnenie zahraničnej osobe usadenej v inom členskom štáte, aby požiadala o vrátenie dane formou refundácie DPH, aj keď bude za obdobie, za ktoré žiada vrátiť DPH z kúpy tovarov a služieb v tuzemsku, uskutočňovať zdaniteľné obchody v tuzemsku v rozsahu, na ktoré si zvolila daňového zástupcu podľa § 69aa zákona o DPH - § 55a ods. 2 písm. c) štvrtý bod, § 55a ods. 5, § 56 ods. 2 písm. c) štvrtý bod

Na základe článku 204 Smernice 2006/112/ES bola zavedená v § 69aa zákona o DPH možnosť osobitného daňového zastúpenia pre zahraničnú osobu v prípade, ak zahraničná osoba nadobúda tovar v tuzemsku z iného členského štátu a tento tovar nadobúda na účely jeho dodania do iného členského štátu s oslobodením od DPH podľa § 43 zákona o DPH, alebo na účely jeho vývozu s oslobodením od DPH podľa § 47 zákona o DPH, alebo na účely jeho dodania formou zásielkového predaja s miestom dodania v inom členskom štáte.

Doplnením ustanovenia § 55a ods. 2 písm. c) bod 4 zákona o DPH sa umožňuje zahraničnej osobe usadenej v inom členskom štáte, aby požiadala o vrátenie dane formou refundácie DPH, aj keď bude za obdobie, za ktoré žiada vrátiť DPH z kúpy tovarov a služieb v tuzemsku, uskutočňovať zdaniteľné obchody v tuzemsku v rozsahu, na ktoré si zvolila daňového zástupcu podľa § 69aa zákona o DPH.

Rovnako sa dopĺňa ustanovenie § 56 ods. 2 písm. c) 4. bod zákona o DPH, ktorý upravuje vrátenie dane pre zahraničné osoby usadené v treťom štáte.

Úprava § 55a ods. 5 druhá veta zákona o DPH je technicko – legislatívnu úpravou bez vecnej zmeny. Ide o spresnenie tohto ustanovenia. Aj doteraz platilo, že ak žiadateľ uplatňoval osobitnú úpravu podľa zákona svojho členského štátu zodpovedajúcu ustanoveniam podľa § 65 zákona o DPH, nemal nárok na vrátenie dane pri tovaroch a službách obstaraných v tuzemsku na účel uskutočnenia cesty.

10. Vypustenie zákazu zastupovania viacerých osôb pred jedným správcom dane - § 55b ods. 7 a § 58 ods. 2

Podľa § 10 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) v minulosti platilo, že zástupca mohol zastupovať súčasne len jeden daňový subjekt u jedného správcu dane, ak nejde o blízke osoby. To neplatilo, ak bol zástupcom daňový poradca, advokát, ak išlo o spoločného zástupcu, alebo ak išlo o zástupcu na doručovanie písomností. Nadväzne na to zákon o DPH ako osobitný predpis ustanovoval v § 55b ods. 7 a § 58 ods. 2 (posledná veta), že ak sa žiadateľ alebo zahraničná osoba z tretieho štátu pri podaní žiadosti o vrátenie dane

dala zastupovať zástupcom, tak na zástupcu sa nevzťahovalo ustanovenie osobitného predpisu – daňového poriadku.

Vypustením ustanovenia § 10 ods. 3 z daňového poriadku, ktorý zakazoval zastupovanie viacerých osôb pred jedným správcom dane, sa ustanovenie § 55b odsek 7 a ustanovenie § 58 ods. 2 posledná veta zákona o DPH stali bezpredmetné, a preto boli vypustené.

11. Rozšírenie nároku na vrátenie dane z pridanej hodnoty pre ozbrojené sily iného štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy alebo Partnerstva za mier - § 63 ods. 1

Podľa článku 151 ods. 1 písm. c) Smernice 2006/112/ES členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru a poskytovanie služieb v členskom štáte, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určených na použitie ozbrojenými silami iných štátov, ktoré sú stranami tejto zmluvy, alebo na použitie civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, alebo na zásobovanie ich bufetov alebo jedální, pokiaľ sa ozbrojené sily podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

Nadväzne na článok 151 ods. 1 písm. c) Smernice 2006/112/ES sa upravuje a rozširuje nárok na vrátenie dane z pridanej hodnoty pre ozbrojené sily iného štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy alebo Partnerstva za mier, zaplatenej v cenách tovarov a služieb určených na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, alebo na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak sa tieto ozbrojené sily podieľajú na spoločnom obrannom úsilí.

12. Osobitná úprava uplatňovania dane pre cestovné kancelárie a cestovné agentúry - § 65 ods. 1, ods. 3, ods. 4, ods. 8 a ods. 9

Novelou zákona o DPH sa menia ustanovenia týkajúce sa osobitnej úpravy zdaňovania služieb cestovného ruchu, a to v nadväznosti na judikatúru Súdneho dvora EÚ. Európska komisia podala žalobu na Súdny dvor EÚ na 8 členských štátov za porušenie článkov 306 až 310 Smernice 2006/112/ES. Uvedené články smernice ustanovujú pravidlá osobitného režimu zdaňovania prírážky cestovnými kancelárkami a cestovnými agentúrami. Európska komisia považovala za neprípustné, aby platiteľ dane, ktorý predáva služby cestovného ruchu inému podnikateľovi na účely jeho ďalšieho predaja, uplatňoval osobitný režim zdanenia prírážky. Súdny dvor EÚ v prípade C-269/11 (Európska Komisia / Česká republika) žalobu Európskej komisie zamietol a potvrdil, že žalované členské štáty uplatňujú osobitnú úpravu zdaňovania prírážky v súlade s článkami 306 až 310 smernice 2006/112/ES. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ osobitnú úpravu zdaňovania prírážky musia členské štáty uplatňovať na každý predaj služieb cestovného ruchu bez ohľadu na to, kto je príjemcom týchto služieb.

Na základe uvedeného sa právna úprava zdaňovania služieb cestovného ruchu mení v § 65 ods. 1 zákona o DPH tak, že povinnosť uplatňovať osobitnú úpravu sa vzťahuje na všetky predaje obstaraných služieb cestovného ruchu platiteľmi dane, ktorí tieto služby predávajú vo svojom mene. V nadväznosti na zmenu v odseku 1 sa vypúšťa odsek 10 citovaného ustanovenia.

Uvedené znamená, že s účinnosťou od 1. januára 2018 platiteľ dane (cestovná kancelária a cestovná agentúra), nemôže pri predaji obstaraných služieb cestovného ruchu pre zdaniteľnú osobu na účely jej podnikania uplatňovať bežný režim dane, t. j. nemôže zdaňovať jednotlivé obstarané služby cestovného ruchu samostatne a kupujúci, platiteľ dane, si nemôže uplatniť odpočítanie dane z týchto služieb.

Novelou zákona o DPH sa zosúladuje s judikatúrou Súdneho dvora EÚ aj § 65 ods. 3 zákona o DPH. Súdny dvor EÚ v prípade C-291/03 (MyTravel plc) rozhodol, že článok 26 šiestej smernice (články 306 až 310 smernice 2006/112/ES) sa má vykladať v tom zmysle, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za zaplatenie ceny za balík služieb poskytuje jednak služby poskytnuté tretími osobami a jednak vlastné služby, v zásade musí oddeliť časť balíka služieb predstavujúcu jeho vlastné služby. Na základe uvedeného sa v § 65 vypúšťajú slová „vlastnej/vlastné služby cestovnej kancelárie“. V nadväznosti na túto zmenu sa vypúšťa aj odsek 4 citovaného ustanovenia. Znamená to, že cestovná kancelária, platiteľ dane, do základu dane pre výpočet prírážky (základu dane) nezahŕňa vlastnú službu, ale túto zdaní osobitne bežným režimom. Služby cestovného ruchu obstarané zdaniteľnou osobou od iných zdaniteľných osôb sa považujú za dodanie jednej služby

zákazníkovi a táto jedna služba je predmetom dane v tom členskom štáte, v ktorom má táto osoba sídlo alebo prevádzkareň, z ktorej službu dodala.

13. Doplnenie vzniku daňovej povinnosti a práva odpočítania dane v prípade postúpenia pohľadávky pri osobitnej úprave uplatňovania dane na základe prijatej platby - § 68d ods. 4 a 5

V osobitnej úprave uplatňovania dane na základe prijatej platby sa dopĺňa vznik daňovej povinnosti ako aj moment práva odpočítania dane v prípade postúpenia pohľadávky, nakoľko tieto skutočnosti absentovali v zákone o DPH, čo malo nepriaznivý dopad nielen na podnikateľov, ale aj na príjmy štátneho rozpočtu. Do 31. decembra 2017 nevznikala platiteľovi ako dodávateľovi plnenia, ktorý uplatňoval túto osobitnú úpravu, daňová povinnosť pri postúpení pohľadávky z predmetného plnenia. Toto mohlo mať za následok, že došlo k spotrebe nezdaneného dotknutého plnenia. Príjemcovi plnenia na druhej strane nevzniklo právo na odpočítanie dane aj napriek tomu, že DPH zaplatil, avšak inej osobe ako dodávateľovi plnenia.

Daňová povinnosť pri postúpení pohľadávky platiteľom, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vzniká od 1. januára 2018 dňom postúpenia pohľadávky a základom dane je cena bez dane požadovaná za dodaný tovar alebo službu - § 68d ods. 4 zákona o DPH.

V nadväznosti na technickú úpravu v § 74 ods. 3 zákona o DPH, v ktorom došlo k vypusteniu podkladovej časti diaľničnej nálepky zo zjednodušených faktúr, dochádza k ich vypusteniu aj z § 68 ods. 4 zákona o DPH.

Súčasne sa v § 68d ods. 5 zákona o DPH dopĺňa vznik práva na odpočítanie dane u platiteľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, ak zaplatí za dodaný tovar alebo službu inej osobe ako dodávateľovi z dôvodu postúpenia pohľadávky. Právo na odpočítanie dane vznikne odberateľovi dňom zaplatenia inej osobe (postupníkovi), a to v rozsahu zaplatenej sumy.

14. Zrušenie limitu 5 000 eur pri dodaní poľnohospodárskych plodín a kovov ako železo a oceľ a predmetov zo železa alebo z ocele - § 69 ods. 12 písm. f) a g)

Do 31. decembra 2017 sa prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia pri dodaní poľnohospodárskych plodín patriacich do kapitol 10 a 12 Spoločného colného sadzovníka, ktoré nie sú bežne určené v nezmenenom stave na konečnú spotrebu a pri dodaní kovov ako železo a oceľ a predmetov zo železa alebo z ocele, ktoré patria do kapitoly 72 a do položiek 7301, 7308 a 7314 Spoločného colného sadzovníka uplatňoval podľa § 69 ods. 12 písm. f) a g) zákona o DPH vtedy, ak základ dane vo faktúre za dodanie týchto tovarov bol 5 000 eur a viac. S účinnosťou od 1. januára 2018 je limit 5 000 eur pri dodaní poľnohospodárskych plodín a kovov ako železo a oceľ a predmetov zo železa alebo z ocele zrušený a prenesenie daňovej povinnosti na príjemcu plnenia sa bude uplatňovať na všetky dodania týchto tovarov, ak dodávateľ a aj príjemca plnenia sú platiteľmi dane z pridanej hodnoty.

Limit 5 000 eur na faktúre ostal v platnosti v ustanovení § 69 ods. 12 písm. h) a i) zákona o DPH pre dodanie mobilných telefónov a integrovaných obvodov, ako sú mikroprocesory a centrálné spracovateľské jednotky, v stave pred zabudovaním do výrobkov pre konečného spotrebiteľa. To znamená, že pri dodaní mobilných telefónov a integrovaných obvodov sa prenos daňovej povinnosti na príjemcu plnenia, ktorý je platiteľom dane, uplatní v prípade, ak základ dane vo faktúre za dodanie tovaru je 5 000 eur a viac.

15. Úprava okruhu osôb, ktoré ručia za neuhradenú daň z predchádzajúceho stupňa - § 69 ods. 14

Novelou zákona o DPH bolo v ustanovení § 69 ods. 14 vypustené znenie uvedené do 31. 12. 2017 pod písmenom b), ktoré ustanovovalo jednu zo zákonných domniek pre ručenie odberateľa za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebola zaplatená. Od 1. januára 2018 sa za zákonnú domnieku, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, nepovažuje skutočnosť, že uskutočnil zdaniiteľný obchod s platiteľom počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený na portáli Finančnej správy Slovenskej

republiky v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH. Ustanovenie § 81 a § 69 ods. 15 zákona o DPH zostali nezmenené, čo znamená, že daňový úrad je naďalej oprávnený zrušiť registráciu platiteľa dane z úradnej moci podľa § 81 ods. 4 písm. b) a naďalej bude zoznam platiteľov, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie pre DPH, zverejňovať na portáli Finančnej správy. Novelou sa vypustila len možnosť využitia tohto zoznamu v súvislosti s uplatnením inštitútu ručenia za daň.

16. Vedenie záznamov pre údely DPH - § 70 ods. 2 písm. d, § 70 ods. 7

Novela zákona o DPH pre účely kontroly dopĺňa povinnosť pre platiteľov dane, aby bezodplatne dodané tovary na účely humanitárnej a dobročinnnej pomoci podľa § 47 ods. 13 zákona o DPH uvádzali osobitne vo svojich záznamoch.

Podľa § 70 ods. 7 zákona o DPH je platiteľ povinný viesť osobitne záznamy o dovezených ojazdených vozidlách z iného členského štátu. Novelou zákona o DPH sa zaviedla povinnosť, aby údaje o kúpe ojazdených motorových vozidiel z iného členského štátu, uvádzal platiteľ dane na štandardizovanom tlačive, ktorého vzor bude zverejnený na portáli Finančnej správy SR.

17. Nahradenie diaľničných známkov v papierovej podobe elektronickými diaľničnými známkami - § 74 ods. 3 písm. c)

Ide o technickú úpravu v nadväznosti na nahradenie diaľničných známkov v papierovej podobe elektronickými diaľničnými známkami, nakoľko dochádza k vypusteniu podkladovej časti nálepky zo zjednodušených faktúr.

18. Vyhotovenie súhrnnej faktúry za nájom a dodávky elektriny, plynu, vody a tepla aj v prípadoch, ak príjemca je zahraničná zdaniteľná osoba - § 75 ods. 2

Novela zákona o DPH zavádza možnosť vyhotoviť súhrnnú faktúru za nájom a dodávky elektriny, plynu, vody a tepla za obdobie 12 kalendárneho mesiacov aj v prípadoch, ak príjemca je zahraničná zdaniteľná osoba. Doteraz bola táto možnosť limitovaná len na prípady, ak príjemca plnenia bol zdaniteľná osoba usadená v tuzemsku. Takáto úprava prispieje k zníženiu administratívnej záťaže platiteľov dane.

19. Nahradenie diaľničných známkov v papierovej podobe elektronickými diaľničnými známkami - § 78a ods. 6

V nadväznosti na technickú úpravu v § 74 ods. 3 zákona o DPH, v ktorom došlo k vypusteniu podkladovej časti diaľničnej nálepky zo zjednodušených faktúr, dochádza k ich vypusteniu aj z § 78a ods. 6 zákona o DPH.

20. Úroková sadzba pri náhrade za zadržanie nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly - § 79a ods. 2

Ustanovenie § 79a ods. 2 zákona o DPH je precizované, pričom sa slovné spojenie „táto úroková sadzba“ z dôvodu vyššej právnej istoty platiteľov nahrádza slovným spojením „tento dvojnásobok úrokovej sadzby“, pričom nedochádza k obsahovej zmene ani významu uvedeného ustanovenia.

21. Zavedenie povinnosti podávať súhrnný výkaz pre osoby registrované podľa § 7 a § 7a v prípade, ak sa zúčastnia ako prvý odberateľ na trojstrannom obchode - § 80 ods. 3 a § 85kf ods. 3

Zákon v novelizovanom znení ustanovuje povinnosť podávať súhrnný výkaz pre osoby registrované pre daň podľa § 7 a 7a zákona o DPH v prípade, ak sa zúčastnia na trojstrannom obchode ako prvý odberateľ, pričom obdobie, za ktoré budú podávať súhrnný výkaz, sa ustanovuje rovnako ako u platiteľov dane, ktorí dodávajú tovar do iných členských štátov resp., ktorí sa zúčastňujú na trojstrannom obchode ako prvý odberateľ. Znamená to, že aj osoby registrované podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH budú podávať súhrnný výkaz mesačne, alebo pri splnení podmienok uvedených v § 80 ods. 2 zákona o DPH v závislosti od hodnoty dodaných tovarov budú môcť podávať súhrnný výkaz štvrťročne.

Povinnosť podávať súhrnný výkaz pre tieto osoby sa vzťahuje len v prípade, ak sa trojstranného obchodu v postavení prvého odberateľa zúčastnili najskôr po 1. januári 2018.

22. Zrušenie registrácie - § 81 ods. 2 a ods. 9

Ustanovenie § 81 ods. 2 sa zosúladuje so znením § 81 ods. 4 písm. b) bod 1 zákona o DPH. Cieľom tejto úpravy je zabránenie zrušeniu registrácie platiteľa dane len z dôvodu, že zdaniteľná osoba skončí v tuzemsku činnosť, ktorá je predmetom dane. Táto osoba tým, že prestane v tuzemsku vykonávať činnosť, ale naďalej vykonáva činnosť, ktorá je predmetom dane v inom členskom štáte, ne stráca status zdaniteľnej osoby. Povinnosť požiadať o zrušenie registrácie pre DPH má platiteľ dane, keď prestal vykonávať podnikanie podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH, t. j. keď prestal vykonávať ekonomickú činnosť ako takú.

S účinnosťou od 1. januára 2018 sa do zákona o DPH dopĺňa § 81 odsek 9. V zmysle doplneného odseku sa ustanovuje platiteľovi dane, pri zrušení registrácie za platiteľa dane, v poslednom zdaňovacom období priznať a odvieť DPH, ktorú si odpočítal z titulu platby podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia tovar alebo služba nebola dodaná. Ak tovar alebo služba ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia neboli dodané, nie je splnená vecná podmienka na odpočítanie dane, ktorou je použitie tovaru alebo služby na uskutočňovanie zdaňovaných činností. Povinnosť vrátenia DPH sa nevzťahuje na prípady, ak platiteľ dane zaniká bez likvidácie a právny nástupca je platiteľom dane alebo sa stáva platiteľom dane zo zákona o DPH podľa § 4 ods. 4.

23. Prechodné ustanovenie - § 85kf

Prechodné ustanovenie k úpravám účinným od 1. januára 2018 nadväzujú na zmenu v ustanoveniach § 21, § 54, § 54a a § 80 zákona o DPH.

Pri tovare dovezenom pred 1. januárom 2018 a prepustenom do colného režimu dočasné použitie s čiastočným oslobodením od dovozného cla, vznikne daňová povinnosť dňom ukončenia colného režimu dočasné použitie s čiastočným oslobodením od dovozného cla a teda sa uplatní postup podľa znenia účinného do konca roka 2017 (bod 4 tejto informácie).

Keďže od 1. januára 2018 dochádza k rozšíreniu definície investičného majetku, pri ktorom vzniká platiteľovi povinnosť úpravy odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH, prechodné ustanovenie spresňuje, že táto zmena sa týka len stavby inej ako je budova, pri ktorej došlo k odpočítaniu dane po 31. 12. 2017 a následnej zmene rozsahu alebo účelu použitia (bod 8 tejto informácie).

V § 85kf ods. 3 zákona o DPH sa ustanovuje, že osoba registrovaná podľa § 7 alebo § 7a zákona o DPH bude podávať súhrnný výkaz, ak sa zúčastňuje na trojstrannom obchode ako prvý odberateľ podľa § 45 ods. 1 zákona o DPH, najskôr za obdobie, ktoré začínajú plynúť po 1. januári 2018 (bod 21 tejto informácie).

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