

MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Odbor priamych daní
Štefanovičova 5
817 82 Bratislava 15

MF SR VEREJNÉ

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky
odbor daňovej metodiky
Lazovná 63
974 01 Banská Bystrica

Vaše číslo/zo dňa
1700505/144065/2018

Naše číslo
MF/010531/2018-724

Vybavuje/tel.
Kuceková /2441

Bratislava
23. 03. 2018

Vec
Stanovisko

Zákonom č. 344/2017 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) sa s účinnosťou od 1. januára 2018 do definície pojmu stálej prevádzkarene doplnili ďalšie ustanovenia upravujúce vykonávanie podnikateľských aktivít v Slovenskej republike prostredníctvom „trvalého miesta“, ktoré je podmienkou pre vznik tzv. klasickej stálej prevádzkarene na území Slovenskej republiky.

Podľa § 16 ods. 2 tretej vety zákona o dani z príjmov sa za výkon činnosti s trvalým miestom na území Slovenskej republiky považuje aj opakované sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, a to aj prostredníctvom digitálnej platformy. Daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou môže v zmysle tejto úpravy vzniknúť na území Slovenskej republiky stála prevádzkareň bez ohľadu na to, či je zo štátu, s ktorým Slovenská republika uzatvorila zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia alebo zo štátu, s ktorým Slovenská republika takúto zmluvu uzatvorenú nemá.

Dôvodom úpravy definície trvalého miesta v zákone o dani z príjmov je reakcia na nové formy podnikania založené na poskytovaní sprostredkovateľských služieb v oblasti prepravy alebo ubytovania prostredníctvom digitálnych platforiem, ktoré sa na rozdiel od tradičných foriem podnikania vyznačujú absenciou fyzickej prítomnosti daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou na území štátu, v ktorom sú poskytované služby. Ďalším špecifikom týchto foriem podnikania je absencia výkonu ľudských činností, prostredníctvom ktorých dochádza k realizácii sprostredkovateľských činností. Tieto sprostredkovateľské služby sú vykonané prostredníctvom automatizovaných funkcií, ktoré vykonáva počítačový algoritmus častokrát lokalizovaný v jurisdikcii s nízkou alebo žiadnou úrovňou zdanenia.

V nadväznosti na uvedenú úpravu, daňová povinnosť vzniká primárne daňovníkovi s obmedzenou daňovou povinnosťou, operátorovi digitálnej platformy, ktorý dosahuje príjem z činností vykonávaných prostredníctvom stálej prevádzkarene na území Slovenskej republiky.

Operátori digitálnych platforiem, ktorým podľa platných predpisov v Slovenskej republike vznikla stála prevádzkareň, a ktorí v Slovenskej republike nie sú registrovaní na daň z príjmov, sú povinní zaregistrovať si stálu prevádzkareň v súlade s § 49a ods. 5 zákona o dani z príjmov postupom uvedeným v § 67 ods. 1 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“).

Ak správca dane zistí, že operátor digitálnej platformy si nesplnil registračnú povinnosť podľa predchádzajúceho odseku, vyzve ho na splnenie tejto povinnosti. Ak sa vyzve nevyhovie v plnom rozsahu a v určenej lehote, správca dane zaregistruje stálu prevádzkareň z úradnej moci podľa § 67 ods. 8 daňového poriadku, a to najmä na základe

Verejné financie = Vaše peniaze

MF SR VEREJNÉ

informácií poskytnutých poskytovateľmi služieb prepravy a ubytovania. Za nesplnenie registračnej povinnosti v ustanovenej lehote správca dane uloží pokutu podľa § 155 ods. 1 písm. c) daňového poriadku od 60 eur do 20 000 eur.

Po uplynutí zdaňovacieho obdobia je operátor digitálnej platformy povinný podať daňové priznanie z príjmov dosahovaných prostredníctvom jeho stálej prevádzkarne. Podľa § 15 ods. 3 daňového poriadku, ak operátor digitálnej platformy daňové priznanie nepodá, a to ani na výzvu správcu dane, správca dane určí daň podľa pomôcok.

Ak operátor digitálnej platformy v postavení zriaďovateľa stálej prevádzkarne podá daňové priznanie, avšak s chybami, správca dane ho podľa § 17 daňového poriadku vyzve na ich opravu. V prípade ak na takúto výzvu nebude reagovať, správca dane podľa § 17 ods. 3 daňového poriadku vykoná daňovú kontrolu alebo vyrubí daň vyrubovacím rozkazom podľa § 68a daňového poriadku, voči ktorému môže operátor digitálnej platformy podľa § 68a ods. 3 daňového poriadku podať odpor, čím sa začne daňová kontrola.

Na účel kontroly správneho vyrubenia dane môže správca dane rozhodnutím uložiť poskytovateľom služieb prepravy a ubytovania záznamovú povinnosť podľa § 51 daňového poriadku. Obsahom záznamovej povinnosti bude vedenie osobitných záznamov (najmä o platbách za sprostredkovanie), ktoré budú potrebné pre stanovenie výšky daňovej povinnosti stálych prevádzkarní operátorov digitálnych platforiem a prekladanie požadovaných záznamov v určenej lehote správcovi dane.

Ak daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou nemá na území Slovenskej republiky zaregistrovanú stálu prevádzkareň podľa zákona o dani z príjmov, ale je príjemcom príjmov podľa § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov, poskytovateľom služby prepravy a ubytovania vzniká sekundárna povinnosť, t. j. zraziť daň pri zdroji podľa § 43 zákona o dani z príjmov z úhrad za sprostredkovanie vyplatených, poukázaných alebo pripísaných v prospech daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou vo výške v akej je táto odplata uznaná za daňový výdavok podľa § 19 zákona o dani z príjmov. Povinnosť zrážať daň trvá do momentu registrácie stálej prevádzkarne operátora digitálnej platformy.

Príjemcom služby, ktorí si na území Slovenskej republiky cez digitálnu platformu rezervujú ubytovanie alebo objednávajú prepravu, t. j. využívajú služby prepravy alebo ubytovania na území Slovenskej republiky, nevzniká z tohto titulu daňová povinnosť.

Vzhľadom na množiacu sa otázku verejnosti, týkajúcu sa najmä aplikácie sekundárneho pravidla zo strany platiteľov zrážkovej dane, Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky listom zo dňa 12.3.2018 požiadalo Ministerstvo financií Slovenskej republiky o poskytnutie stanoviska na nasledujúce otázky týkajúce sa interpretácie ustanovení zákona o dani z príjmov:

1. Dopad formy sprostredkovania služieb prepravy alebo ubytovania na zdaniteľnosť predmetných príjmov daňovníka:

Sú predmetné príjmy daňovníka zdaniteľné podľa platného zákona o dani z príjmov aj v prípade, ak sú generované opakovanou sprostredkovateľskou činnosťou daňovníka, ktorá nie je vykonávaná prostredníctvom digitálnej platformy, ale je vykonávaná iným spôsobom?

Rozšírenie definície výkonu činnosti s trvalým miestom na území Slovenskej republiky v tretej vete § 16 ods. 2 zákona o dani z príjmov pokrýva nielen opakované sprostredkovanie služieb prepravy alebo ubytovania prostredníctvom digitálnej platformy, ale aj sprostredkovanie týchto služieb priamo na území Slovenskej republiky zamestnancami alebo iným personálom daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou, prípadne inými komunikačnými prostriedkami (napr. širší pojem dispečing môže zahŕňať poskytovanie služieb cez digitálne platformy, telefón alebo iným spôsobom). Cieľom je vyhnúť sa situácii, v ktorej by poskytovanie služieb daňovníkmi s obmedzenou daňovou povinnosťou určitou komunikačnou formou bolo z daňového hľadiska v znevýhodnenom

MF SR VEREJNÉ

postavení oproti iným formám komunikácie. Ustanovenie sa vzťahuje na inovatívne a novodobé podnikateľské modely, širšie znenie má zároveň zabrániť možnému vyhybaniu sa vzniku stálej prevádzkarne z dôvodu úzko nastaveného konceptu.

2. Dopad miesta poskytovania služieb prepravy alebo ubytovania na zdaniteľnosť predmetných príjmov daňovníka:

Sú predmetné príjmy daňovníka zdaniteľné podľa zákona o dani z príjmov aj v prípade, ak sprostredkované služby prepravy alebo ubytovania sú poskytované mimo územia Slovenskej republiky (v zahraničí)?

Príjmy daňovníka za opakované sprostredkovanie služieb prepravy alebo ubytovania sú zdaniteľné na území Slovenskej republiky, ak dochádza k sprostredkovaniu poskytnutia služieb (prepravy alebo ubytovania) v Slovenskej republike. To znamená, že v čase poskytnutia služby prepravy alebo ubytovania sa poskytovateľ služby a zákazník nachádzajú v Slovenskej republike, pričom v prípade poskytnutia služby prepravy minimálne v momente zahájenia poskytnutia služby.

Ak teda dochádza k opakovanému sprostredkovaniu služieb prepravy alebo ubytovania v zahraničí, toto sprostredkovanie nemá za následok vznik stálej prevádzkarne.

3. Dopad absencie prechodných ustanovení zákona o dani z príjmov na posudzovanie zdaniteľnosti predmetných príjmov daňovníka:

Sú predmetné príjmy daňovníka zdaniteľné podľa platného zákona o dani z príjmov v prípade, ak sú „vyplatené“ v období po 01.01.2018, avšak sú generované sprostredkovateľskou činnosťou daňovníka realizovanou v období do 31.12.2017?

Povinnosť aplikácie primárneho pravidla, t. j. zdanenie príjmov z činností vykonávaných prostredníctvom stálej prevádzkarne z dôvodu opakovaného sprostredkovania služieb prepravy a ubytovania a povinnosť aplikácie sekundárneho pravidla, t. j. zrazenie daní pri zdroji platiteľom dane z úhrad za sprostredkovanie služieb prepravy a ubytovania, nevyplyvali zo znenia zákona platného do 31.12.2017. Za účelom zabezpečenia právnej istoty a zaručenia ochrany práv daňovníkov dosahujúcich príjmy zo zdrojov na území Slovenskej republiky a s ohľadom na zaužívanú interpretáciu v podobných prípadoch v minulosti, na úhrady vyplatené v roku 2018 zo sprostredkovateľskej činnosti realizovanej do 31.12.2017 sa neuplatní znenie zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 01.01.2018.

V situáciách, kde sú ale splnené iné predpoklady vzniku stálej prevádzkarne, napríklad v dôsledku tzv. službovej stálej prevádzkarne alebo agentskej stálej prevádzkarne, tieto sa uplatnia aj s ohľadom na aktivity realizované za minulé zdaňovacie obdobie.

Obdobne sa postupuje aj pri posudzovaní ďalších druhov služieb vymedzených v § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov, ak príjmy zo služieb vymedzené v tomto bode boli v znení zákona o dani z príjmov účinného do 31.12.2017 zdaniteľné podľa § 16 ods. 1 písm. c).

4. Dopad kvalifikácie predmetných zdaniteľných príjmov daňovníka na podmienky zdaniteľnosti:

Spadajú predmetné zdaniteľné príjmy daňovníka do rámca príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. c) alebo § 16 ods. 1 písm. e) desiaty bod platného zákona o dani z príjmov?

Zdroj príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 16 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov zahŕňa príjem z akejkoľvek služby poskytnutej týmto daňovníkom na území Slovenskej republiky bez bližšej špecifikácie prijímateľa služby, t. j. osoby platiteľa dane.

Zdroj príjmov daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou podľa § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov zahŕňa príjem z úhrad za poskytnutie vybraných typov služieb bez ohľadu na to, či boli poskytnuté

MF SR VEREJNÉ

na území Slovenskej republiky alebo mimo územia Slovenskej republiky, kde prijímateľom služby, t. j. osobou platiteľa dane je daňovník s neobmedzenou daňovou povinnosťou alebo stála prevádzkareň daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou za predpokladu, že si platitelia dane príslušnú platbu zahrnú do daňových výdavkov.

Ustanovenia sa vzájomne nevylučujú, práve naopak spoločne vymedzujú situácie, v ktorých daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou dosahuje príjem zo zdrojov na území Slovenskej republiky. Ustanovenie § 16 ods. 1 písm. c) zákona o dani z príjmov sa na rozdiel od § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov vzťahuje na všetky druhy služieb, avšak je limitované miestom poskytnutia služby v Slovenskej republike a príjmy v tejto kategórii nedefinujú platiteľa dane. Ustanovenie § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov má širší rozsah s ohľadom na miesto poskytnutia služby, ale aplikácia je limitovaná užšie vymedzenými druhmi poskytnutých služieb a osobou platiteľa dane.

V závislosti od druhu poskytnutej služby (napr. sprostredkovateľská činnosť), v niektorých prípadoch môže vzniknúť prienik medzi oboma ustanoveniami, to však neznamená, že by dochádzalo k ich vzájomnému konfliktu. Výber zrážkovej dane sa uplatní vždy pokiaľ podľa jedného alebo druhého ustanovenia dochádza k vzniku daňovej povinnosti v Slovenskej republike.

Navyše, zo strany samotného platiteľa dane, môže dôjsť k uplatneniu § 16 ods. 1 písm. e) bod 10, pretože využije možnosť neuplatniť si daňové výdavky.

5. Rozsah zdaniteľnosti príjmov daňovníka v prípadoch komplexného poskytovania viacerých druhov služieb:

V akom rozsahu sú príjmy daňovníka zdaniteľné, ak platiteľ dane v rámci spoločnej úhrady „vypláca“ príjem nielen za sprostredkovanie služieb prepravy alebo ubytovania, ale aj príjem za reklamné služby, či marketingové služby, napr. v prípadoch „zľavomatových“ portálov zaoberajúcich sa aj predajom kupónov na poskytovanie služieb prepravy alebo ubytovania?

Pri spoločnej úhrade, ktorej predmetom je platba za poskytnutie viacerých druhov služieb, platiteľ dane podľa dostupných podkladov (napr. zmluva o poskytnutí služby) primeraným spôsobom rozdelí úhradu v pomere, ktorý prislúcha príslušnej službe. Zdaniteľnosť príjmov z jednotlivých druhov služieb sa bude následne posudzovať podľa platných ustanovení § 16 ods. 1 zákona o dani z príjmov v nadväznosti na ustanovenia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ak bola uzavretá.

Upozorňujeme však, že podstatou podnikateľských aktivít uvedených zľavomatových portálov je sprostredkovanie predaja služieb alebo tovarov a uvedený postup sa uplatní aj s ohľadom na tieto formy portálov. V prípadoch spoločnej úhrady za poskytnutie viacerých druhov služieb je nevyhnutné skúmať, či nedochádza k umelému rozdeľovaniu úhrady na služby, ktoré majú výhodnejší daňový režim.

6. Rozsah zdaniteľnosti príjmov daňovníka v prípadoch komplexného sprostredkovania viacerých druhov plnení:

V akom rozsahu sú príjmy daňovníka zdaniteľné, ak platiteľ dane v rámci spoločnej úhrady „vypláca“ príjem nielen za sprostredkovanie služieb prepravy alebo ubytovania, ale aj príjem za sprostredkovanie iných služieb, či tovaru, napr. stravovania, parkovania, wellness služieb, fakultatívnych výletov, skipasov, či požičiavania športových potrieb?

Obdobne ako pri otázke č. 5, pri spoločnej úhrade, ktorej predmetom je platba za poskytnutie viacerých druhov sprostredkovateľských služieb, platiteľ dane podľa dostupných podkladov (napr. zmluva o poskytnutí služby) primeraným spôsobom rozdelí úhradu v pomere, ktorý prislúcha príslušnej službe. Zdaniteľnosť príjmov sa bude následne posudzovať podľa platných ustanovení § 16 ods. 1 zákona o dani z príjmov v nadväznosti na ustanovenia medzinárodnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ak bola uzavretá.

MF SR VEREJNÉ

V prípadoch spoločnej úhrady za poskytnutie viacerých druhov služieb je však nevyhnutné skúmať, či nedochádza k vyhýbaniu sa daňovej povinnosti cez umelé rozdeľovanie úhrady na služby, ktoré majú výhodnejší daňový režim. Napríklad ak podstatou platby je sprostredkovanie ubytovania, v rámci ktorého boli zákazníkovi poskytnuté doplnkové služby vo forme sprostredkovania skipasov, nie je možné akceptovať prípady, v ktorých by hodnota úhrady za sprostredkovanie skipasov bola neprimerane vysoká a hodnota úhrady za sprostredkovanie ubytovania by bola neprimerane nízka.

7. Interpretácia podmienok limitácie zdaniteľnosti príjmov daňovníka podľa § 16 ods. 1 písm. e) desiaty bod zákona o dani z príjmov:

V prípade príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. e) desiaty bod zákona o dani z príjmov je zdaniteľnosť týchto príjmov limitovaná možnou daňovou uznateľnosťou výdavkov (nákladov) vzťahujúcich sa k úhrade týchto príjmov u platiteľa týchto príjmov a dane podľa § 19 alebo skutočným uplatnením týchto výdavkov (nákladov) pri určení základu dane tohto platiteľa príjmov a dane v súlade so znením platného zákona o dani z príjmov?

V prípade príjmov uvedených v § 16 ods. 1 písm. e) bod 10 zákona o dani z príjmov je zdaniteľnosť príjmov limitovaná skutočným uplatnením týchto výdavkov (nákladov). To však nevylučuje, že príjem bude zdaniteľný podľa iného ustanovenia § 16 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

Platiteľ dane je navyše povinný postupovať podľa § 17 ods. 19 písm. e) zákona o dani z príjmov, t. j. ak si platiteľ dane v prípade úhrad v prospech daňovníka nezmluvného štátu nesplní všetky povinnosti ustanovené v § 43 ods. 11 zákona o dani z príjmov, nebude si môcť príslušné výdavky (náklady) zahrnúť do základu dane.

S pozdravom



Ing. Ľubica Adame, LL.M., PhD.
riadiťelka odboru priamych daní

MINISTERSTVO FINANCIÍ SR
Štefanovičova 5
817 82 BRATISLAVA
- 72 -

