

ZÁPIS

ZO 17. ZASADNUTIA KOMISIE NA ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO VÝKLADU ZA OBLASŤ DANE Z PRIDANEJ HODNOTY, KTORÉ SA USKUTOČNILO DŇA 11.01.2023

Prítomní:

Za MF SR: Mojmír Beňo, Eva Mihálová, Daniela Čukylová

Za FR SR: Viera Rojiková, Anna Kováčiková, Ľubomíra Kováčiková

Za SKDP: Milan Vargan, Zuzana Šidlová, Miloslav Jošt, Ján Skorka, Juraj Ďuratný

1. DISKUTOVANÁ PROBLEMATIKA: SPÄTNÝ LÍZING V KONTEXTE ROZSUDKU C-201/18 MYDIBEL SA (TÉMA SKDP)

Dňa 27. marca 2019 bol publikovaný rozsudok vo veci C-201/18 Mydibel SA. Podstatnou a nosnou časťou rozsudku je úprava odpočítanej dane pri investičnom majetku. Rozsudok však spomína transakciu *sale and lease back* (predaj a spätný prenájom), ktoré boli v prejednávanej veci považované za finančnú službu oslobodenú od dane.

1. Spor vo veci samej

Sale and lease back (predaj a spätný prenájom) bol v prejednávanej veci poskytnutý za týchto podmienok:

1. *Sale and lease back* je tvorený kombinovaným a súčasným poskytnutím práva dlhodobého nájmu (teda časovo obmedzeného vecného práva) zdaniteľnou osobou dvom finančným inštitúciám a lízingu týmito dvomi finančnými inštitúciami zdaniteľnej osobe.
2. Táto transakcia *sale and lease back* predstavuje čisto finančnú transakciu, ktorej účelom je zvýšiť likvidné prostriedky zdaniteľnej osoby.
3. Transakcia *sale and lease back* nepodliehala dani.
4. Investičný nehnuteľný majetok zostal v držbe zdaniteľnej osoby a bol súvisle a trvalo používaný na zdaniteľnú činnosť zdaniteľnej osoby tak pred, ako aj po transakcii.

Spoločnosť Mydibel uzavrela zmluvu o zriadení práva dlhodobého nájmu k uvedeným nehnuteľnostiam v prospech uvedených inštitúcií. Uvedené nehnuteľnosti zostali v právnom vlastníctve spoločnosti Mydibel.¹ Súd konštatoval, že nedošlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom a nedošlo ani k prevodu vlastníckeho práva.

Vnútroštátnemu súdu však prináleží overiť, či skutkové okolnosti sú podobné, ako vo veci samej.

2. Spätný lízing v podmienkach Slovenskej republiky

Sale and lease back (tzv. klasický spätný lízing) je situácia, kedy budúci nájomca predmet financovania v minulosti zaradil do obchodného majetku, predmet dlhší čas užíval a aj odpisoval. Tento typ spätného lízingu sa najviac podobá situácii opísanej v rozsudku C-201/18 Mydibel SA. Aj v spomínanom rozsudku spoločnosť Mydibel nehnuteľnosti v minulosti užívala a jej hlavným a možno aj jediným úmyslom bolo získať dodatočné finančné prostriedky.

Podľa zaužívanej praxe spätný lízing pozostáva z dvoch DPH transakcií.

Prvou je dodanie tovaru (predmetu lízingu) nájomcom pre lízingovú spoločnosť. Nájomca a lízingová spoločnosť uzatvárajú kúpno-predajnú zmluvu, na základe ktorej nadobudne lízingová spoločnosť právne vlastníctvo k predmetu nájmu.

¹ Bod 40 rozsudku

Druhou DPH transakciou môže byť dodanie tovaru alebo dodanie služby. Lízingová spoločnosť uzatvára s nájomcom inominátnu zmluvu-nájomnú zmluvu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, na základe ktorej prenecháva nájomcovi predmet k užívaniu. Veľká časť lízingov sa uzatvára s dojednaným právom kúpy prenajatej veci (opciou), ktoré sa podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) považujú sa dodanie služby². Preto je väčšina klasických spätných lízingov kombináciou DPH transakcií dodanie tovaru vs. dodanie služby.

Sale and lease back (tzv. technický spätný lízing) je veľmi podobná transakcia ako klasický spätný lízing, ale v tomto prípade ide o úplne nový predmet, ktorý nájomca nikdy neužíval a ani ho nemal zaradený v obchodnom majetku. Predmet financovania budúci nájomca nadobúda od pôvodného dodávateľa a hneď ho prevádza na lízingovú spoločnosť. Lízingová spoločnosť ho nájomcovi poskytne na užívanie. Takáto konštrukcia sa používa hlavne kvôli vadám a reklamáciám, ktoré ostávajú u nájomcu a ten ich rieši priamo s pôvodným dodávateľom. Tento typ spätných lízingov je vo viacerých aspektoch odlišný od situácie popísanej v rozsudku.

V prípade klasického a technického spätného lízingu je osoba dodávateľa totožná s osobou nájomcu.

3. Prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník

Prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, riešilo v minulosti pomerne veľa rozsudkov. Jeden z prvých rozsudkov prejudikoval, že dodanie tovaru sa nevzťahuje na prevod vlastníctva spôsobmi, ktoré upravuje vnútroštátna úprava, ale zahŕňa všetky prevody hmotného majetku jednou stranou, ktorá poskytne druhej strane oprávnenie nakladať s týmto majetkom tak, ako by bola jeho vlastníkom³.

Nadobudnutie vlastníctva môže mať význam nanajvýš ako indicia v rámci celkového posúdenia, pretože vo veľkej väčšine prípadov sa nadobudnutie oprávnenia nakladať s určitým majetkom ako vlastníkom, spája s nadobudnutím vlastníctva⁴.

Súdny dvor však ponecháva vnútroštátnym súdom právo, aby určili v jednotlivých prípadoch a na základe skutkových okolností, či prešlo alebo neprešlo právo nakladať s tovarom ako vlastníkom⁵.

Lízingové vzťahy sú pomerne zložené a prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, čiastočne spresnil aj rozsudok C-185/01 Auto Lease Holland. Aj keď sa daný rozsudok zaoberá vyslovene pohonnými hmotami a dohody o palivovom manažmente, podľa nášho názoru sa dajú závery ohľadne prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, obdobne aplikovať aj na samotný predmet lízingu.

Súdny dvor v jednotlivých bodoch⁶ rozoberá, za akých okolností toto právo prechádza z nájomcu na prenajímateľa. Leasingový nájomca podľa vlastnej úvahy vyberá kvalitu, množstvo, ako aj dátum nákupu tovaru. Rozhoduje o podmienkach nákupu a môže si voľne vybrať dodávateľa. Čo je však najdôležitejšie, leasingový prenajímateľ v žiadnom časovom momente nemôže rozhodovať o tom, ako a akým spôsobom sa tovar môže použiť.

Treba zdôrazniť, že lízingové spoločnosti v prípade spätných lízingov, rozhodujú o spôsobe užívania predmetu. V obchodných podmienkach je štandardne obmedzený podnájom tretím osobám a vykonanie technického zhodnotenia predmetu nájmu, bez predchádzajúceho schválenia prenajímateľa. Nájomca je tiež povinný dodržiavať servisné prehliadky v autorizovanom servise podľa pokynov prenajímateľa. Lízingová spoločnosť si vyhradzuje právo prístupu k predmetu na účely jeho priebežnej kontroly. V niektorých prípadoch môže lízingová spoločnosť dokonca obmedziť aj intenzitu používania. V prípade predčasného ukončenia lízingovej zmluvy, je lízingová spoločnosť ako právny vlastník, oprávnená odobrať predmet lízingu nájomcovi a speňažiť ho.

² § 9 ods. 1 písm. b) a § 8 ods. 1 písm. c) zákona o DPH

³ Rozsudok C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV bod 7

⁴ Návrh generálnej advokátky vo veci C-401/18 Herst, s.r.o. bod 35

⁵ Rozsudok C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV bod 13

⁶ Rozsudok C-185/01 Auto Lease Holland BV body 34 a 36 a tiež rozsudok C-235/18 Vega International Car Transport and Logistic -Trading GmbH body 30, 32, 34 a 36

Nájomca vyberá kvalitu, množstvo, ako aj dátum nákupu tovaru. Tieto rozhodnutia nájomca robí pri každej forme obstarania, či už je to finančný lízing, operatívny lízing alebo úver.

Existenciu prevodu nakladať s tovarom ako vlastník, riešil nedávno aj ďalší rozsudok. Aj keď rozsudok riešil reťazové obchody, zrozumiteľne vysvetlil indicie k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník. Súdny dvor spája existenciu prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, s možnosťou prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku, medzi ktoré patrí najmä rozhodnutie predať ho.⁷

Lízingová spoločnosť môže postúpiť lízing, alebo aj celé portfólio, na inú lízingovú spoločnosť. Takéto postúpenie bežiacemu lízingu, sa v praxi uskutočňuje za odplatu a bez potrebného súhlasu nájomcu. Táto celková odplata za postúpenie sa člení na odplatu za prevod vlastníckeho práva (z pohľadu DPH dodanie tovaru) a odplatu za postúpenie pohľadávok (mimo režim DPH). Lízingová spoločnosť je tak spôsobilá, podľa svojho uváženia, ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku, medzi ktoré patrí najmä rozhodnutie predať ho.

4. Navrhovaný postup

V rozsudku C-201/18 Mydibel SA nie je úplne jasné, či a ako mohli finančné inštitúcie rozhodovať o tom ako a akým spôsobom môže spoločnosť Mydibel nehnuteľnosti využívať. Domnievame sa, že ak neprešlo vlastnícke právo na finančné inštitúcie, je pravdepodobné, že finančné inštitúcie mohli len veľmi obmedzene rozhodovať o užívaní nehnuteľnosti. Ako súd správne konštatoval, v prejednávanej veci neprešlo právo nakladať s tovarom ako vlastník na finančné inštitúcie.

V podmienkach Slovenskej republiky je však situácia odlišná. Pri klasických a technických spätných lízingoch dochádza k prevodu vlastníckeho práva na lízingovú spoločnosť. Myslíme si, že zároveň dochádza aj k prechodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na lízingovú spoločnosť.

Ako bolo už vyššie spomenuté, prevod vlastníctva môže byť nanajvýš indíciou a vo väčšine prípadov sa nadobudnutie oprávnenia nakladať s určitým majetkom ako vlastník, spája s nadobudnutím vlastníctva. Lízingová spoločnosť môže počas trvania nájmu rozhodovať ako a akým spôsobom sa predmet lízingu bude užívať. Môže toto právo obmedziť podľa svojho uváženia. Rozhodovanie nájomcu o kvalite, množstve a dátume dodania tovaru, je prítomné pri každej forme obstarania.

Lízingová spoločnosť môže prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie tovaru, najmä rozhodnutie predať ho.

	Spätný lízing v prípade spoločnosti Mydibel SA	Spätné líziny v podmienkach Slovenskej republiky
Prechod vlastníckeho práva	Vlastnícke právo neprešlo	Vlastnícke právo prechádza
Rozhodovanie finančných inštitúcií o tom ako a akým spôsobom sa predmet lízingu bude užívať.	Finančné inštitúcie pravdepodobne nemali možnosť rozhodovať. Rozsudok explicitne nespomína.	Finančné inštitúcie rozhodujú ako a akým spôsobom sa predmet lízingu bude užívať. Právo užívania môžu výrazne obmedziť.
Spôsobilosť finančných inštitúcií prijímať rozhodnutia, ktoré môžu ovplyvniť právne postavenie tovaru, najmä rozhodnutie predať ho.	Ak neprešlo vlastnícke právo, finančné inštitúcie nemali takúto spôsobilosť.	Finančné inštitúcie majú spôsobilosť prijímať rozhodnutia ovplyvniť právne postavenie tovaru, najmä rozhodnutie predať ho.

⁷ Rozsudok vo veci C-401/18 Herst s.r.o. a bod č.40

Prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník.	Prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník neprešlo na finančné inštitúcie.	Prechod práva nakladať s tovarom ako vlastník pravdepodobne prechádza na finančné inštitúcie.
--	--	---

Stanovisko MF SR k problematike daňového zaobchádzania spätného lízingu v kontexte rozsudku Súdneho dvora vo veci C-201/18 Mydibel SA

Predmetom diskusie bola otázka daňového posúdenia transakcií finančného spätného lízingu, vrátane technického spätného lízingu (ďalej len „spätný lízing“), s ohľadom na závery judikované v rozsudku Súdneho dvora vo veci C-201/18 Mydibel SA tak, ako bola popísaná zástupcami SKDP v diskusnom dokumente. SKDP predniesla svoje návrhy na riešenie predmetnej problematiky a v kontexte nimi uvedených argumentov navrhla, aby sa naďalej pokračovalo v uplatňovaní zaužívanej praxe, teda finančný spätný lízing by pozostával z dvoch samostatných transakcií, pričom v rámci prvej by dochádzalo k dodaniu predmetu financovania (ďalej aj ako „tovar“) budúcim lízingovým nájomcom pre lízingovú spoločnosť a v rámci druhej zase, v závislosti od zmluvných podmienok, k dodaniu tovaru alebo k poskytnutiu služby.

MF SR sa s uvedeným návrhom nestotožňuje, poukazujúc a upozorňujúc predovšetkým na potrebu zohľadňovania hospodárskej reality, ako aj na judikatúru Súdneho dvora. Aj keď SKDP poukazuje, že lízingová spoločnosť na základe dohodnutých zmluvných podmienok disponuje možnosťou obmedziť, resp. stanoviť v určitom rozsahu spôsob užívania predmetu spätného lízingu počas doby nájmu, ako aj skutočnosťou, že lízingová spoločnosť môže za istých okolností tovar predať tretej osobe, MF SR zdôrazňuje, že pri posúdení skutočnosti, či pravidlá a obmedzenia ustanovené v zmluvných podmienkach, ako aj výkon práva predať za istých okolností predmet financovania, znamenajú skutočnosť, že lízingový nájomca previedol na lízingovú spoločnosť právo nakladať s predmetom financovania ako vlastník, je potrebné skúmať intenzitu dohodnutých podmienok a práva v tom zmysle, či bola skutočne na lízingovú spoločnosť prevedená väčšina výhod a rizík spojená s vlastníckym právom, alebo ide len o také inštitúty, ktoré slúžia na zabezpečenie úhrady pohľadávky a vyhnutia sa potenciálnym problémom v budúcnosti, ktorým by mohla lízingová spoločnosť čeliť (napr. v prípade neodsúhlaseného technického zhodnotenia alebo nadmerného užívania predmetu nájmu).

Preto za štandardných okolností a v kontexte svojich argumentov uvedených vyššie MF SR zastáva názor, že pri spätnom lízingu nedochádza k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník na lízingovú spoločnosť, ktorá následne poskytuje službu lízingu lízingovému nájomcovi, ale zo strany lízingovej služby dochádza len k poskytnutiu finančnej služby oslobodenej od dane podľa § 39 zákona o DPH.

MF SR však osobitne zdôrazňuje potrebu skúmania zmluvných podmienok v každom individuálnom prípade pre dosiahnutie korektného daňového posúdenia transakcie. Preto, pokiaľ zo zmluvných podmienok bude vyplývať, že budúci lízingový nájomca prevádza právo nakladať s predmetom financovania ako vlastník na lízingovú spoločnosť, uvedený postup sa neuplatní. Ide napríklad o situáciu operatívneho spätného lízingu.

Vzhľadom na doterajšie daňové zaobchádzanie MF SR navrhuje uplatňovať uvedený postup od 1. januára 2024, pričom daňové zaobchádzanie spätného lízingu na základe zmlúv uzavretých pred týmto dátumom sa nebude pozmeňovať.

Stanovisko FR SR

Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora a ako to uviedlo MF SR vo svojom stanovisku, pri spätnom lízingu o aký ide v popisovanom prípade sa jedná o prefinancovanie predmetu kúpy, pričom k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník medzi lízingovou spoločnosťou a lízingovým nájomcom v zmysle DPH pravidiel nedochádza.

FR SR súhlasí s tým, aby bol pre platiteľov dane pre zmenu doterajšej aplikačnej praxe vytvorený potrebný časový priestor, pričom doterajší postup pre zmluvy uzatvorené do dátumu, ktorý bude komisiou stanovený, nebude pozastavovaný.

ZÁVER KOMISIE NA ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO POSTUPU ZA OBLASŤ DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Záver v tejto veci bol prijatý pomerom hlasom 2 ku 1 (MF SR a FR SR proti SKDP) a znie nasledovne:

Keď na základe zmluvy o predaji a spätnom prenájme (tzv. spätný lízing) dochádza k prevodu vlastníckeho práva k hmotnému majetku, ktorý predstavuje obchodný majetok (predmet financovania), z budúceho nájomcu na budúceho prenajímateľa s cieľom získania dodatočných finančných prostriedkov, pričom predmet financovania zostáva naďalej v dispozícii nájomcu, ktorý naďalej disponuje väčšinou výhod a rizík vlastných vlastníckemu právu a po skončení platnosti tejto zmluvy je predpokladaný opätovný prevod vlastníckeho práva na nájomcu, nedochádza k prevodu práva nakladať s predmetom financovania ako vlastníkom na budúceho prenajímateľa podľa § 8 zákona o DPH. Na účely daňového zaobchádzania podľa zákona o DPH a v zmysle rozsudku Súdneho dvora C-201/18 Mydibel SA poskytuje prenajímateľ nájomcovi finančnú službu oslobodenú od dane podľa § 39 zákona o DPH.

Aplikácia uvedeného záveru a z neho vyplývajúce daňové zaobchádzanie sa bude v plnom rozsahu uplatňovať na zmluvy o spätnom lízingu uzavreté po 31. decembri 2023. Ak bola/je transakcia spätného lízingu na základe zmluvy uzavretej do 31. decembra 2023 posúdená tak, že vo vzťahu k predmetu financovania došlo zo strany budúceho nájomcu k dodaniu tovaru pre budúceho prenajímateľa a zo strany prenajímateľa k následnému poskytnutiu služby, resp. dodaniu tovaru pre nájomcu, vyplývajúce daňové zaobchádzanie bude akceptované až do skončenia dotknutého zmluvného vzťahu.

2. DISKUTOVANÁ PROBLEMATIKA: PROBLEMATIKA URČENIA ZÁKLADU DANE PRI DODANÍ TOVARU A SLUŽBY – V NADVÄZNOСТИ NA ROZSUDKY SÚDNEHO DVORA C-277/05, C-295/17, 90/20 A INÉ (ZAHRŇOVANIE ZMLUVNÝCH POKÚT A INÝCH POLOŽIEK DO ZÁKLADU DANE) (TÉMA FR SR)

FR SR dlhodobo eviduje nejasnosti pri praktickej aplikácii ustanovení zákona o DPH v situáciách, keď je osoba v postavení odberateľa povinná platiť v súvislosti s dodávkou rôzne sumy. Podľa vnútroštátneho práva sú tieto platené sumy označované rôznymi pojmami ako pokuty, poplatky, kompenzácie a pod.

Otázkou je, či tieto sumy majú vstupovať do základu dane pre účely DPH. Je nepochybné, že pri posudzovaní tejto otázky je potrebné vziať do úvahy skutočný dôvod platby bez ohľadu na jej označenie, pričom treba vychádzať z konkrétnych zmluvných podmienok. Pri posudzovaní, či suma vstupuje do základu dane, je potrebné opierať sa najmä o judikatúru Súdneho dvora.

Cieľom tohto materiálu je analyzovať predmetnú judikatúru za účelom poskytnutia návodu, ako by mali byť rôzne druhy platených súm posudzované z pohľadu určovania základu dane a za účelom prijatia záverov komisiou, aby sa zabezpečilo jednotné uplatňovanie zákona o DPH a tým aj právna istota pri jeho uplatňovaní.

1. Pojem protihodnota podľa smernice o DPH ?

Pojem „protihodnota“ je zakotvený v druhej smernici Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 v prílohe A bod 13, a to v nasledovnom znení:

„Slovom „protihodnota“ treba chápať všetko, čo je prijaté ako protiplnenie za dodávku tovaru alebo poskytnutie služieb, vrátane všetkých výdavkov (balenie, preprava, poistenie, atď.), to znamená nie iba výška prijatej sumy, ale tiež napríklad hodnota prijatých tovarov výmenou alebo, v prípade žiadosti orgánu verejnej moci alebo v jeho mene, výška prijatej náhrady“ (pracovný preklad).

Samotná **smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty** (ďalej len „smernica“) už pojem „protihodnota“ ako taký nedefinuje. Článok 2 uvedenej smernice však predstavuje rámcové ustanovenie, v ktorom sa vymedzujú transakcie podliehajúce DPH, a to v článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice, kde je takou transakciou „*dodanie tovaru/služby za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká*“.

Zároveň v **Kapitole 2** smernica vo svojich článkoch stanovuje základ dane. Podľa článku 73 predmetnej kapitoly: „*v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ..., zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany....*“.

Zákon o DPH uvedené ustanovenia smernice transponuje do § 2 a § 22.

2. Protihodnota v rámci rozsudkov Súdneho dvora a návrhy generálnych advokátov:

Pojmom „protihodnota“ sa ďalej zaoberá aj Súdny dvor vo svojich rozsudkoch pri riešení konkrétnych situácií.

V rozsudku vo **veci C-310/11 Grattan plc** v bode 22 Súdny dvor uvádza, že „protihodnota“ je „...súčasťou ustanovení práva Únie, ktoré pri určení jeho zmyslu a rozsahu neodkazuje na právo členských štátov. Z toho vyplýva, že výklad tohto pojmu v jeho všeobecnosti nemožno ponechať na úvahu každého členského štátu. Táto protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, keďže základ dane za poskytnutie služieb tvorí skutočne prijaté protiplnenie, a nie hodnota stanovená na základe objektívnych kritérií“.

Ďalej v rozsudku vo **veci C-412/03** v spore medzi **Hotel Scandic Gåsabäck AB a Riksskatteverket** (Správa príspevkov) bola Súdnemu dvoru položená otázka týkajúca sa posúdenia prípadu, keď sa v skutočnosti poskytuje protihodnota za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, ale táto protihodnota je nižšia ako režijná cena uvedeného tovaru alebo služby.

V bode 22 uvedeného rozsudku Súdny dvor konštatuje, že „skutočnosť, že ekonomické plnenie sa uskutočňuje za cenu vyššiu alebo nižšiu ako je reálna cena, nemá význam pre určenie, či sa na plnenie hľadí ako na „plnenie za úhradu [protihodnotu — neoficiálny preklad]“, pretože ako Súdny dvor v bode 21 konštatuje: „...protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií...“.

„Protihodnotou“ sa tiež zaoberal aj generálny advokát vo svojich návrhoch vo **veci C-665/16 Gmina Wrocław**, kde sa zaoberal okrem iného aj otázkou pojmov „náhrada“ a „protihodnota“, a to v súvislosti s výkladom článku 14 ods. 2 písm. a) a článku 2 ods. 1 písm. a) smernice⁸.

V bode 57 svojich návrhov uvádza, že sa nedá predpokladať, že kritérium protihodnoty existuje v každej situácii, v ktorej dochádza k „dodaniu tovaru“.

Ako uvádza v bode 59 pri výklade pojmu „protihodnota“ z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že dodanie tovaru (poskytnutie služby) sa vykoná „za protihodnotu“, ak existuje priama súvislosť medzi dodaním tovaru (poskytnutím služieb) a prijatou protihodnotou a táto priama súvislosť existuje len ak medzi dodávateľom a príjemcom plnenia existuje právny vzťah.

Ako ďalej uvádza generálny advokát, judikatúra Súdneho dvora pripúšťa tiež, že pojem „náhrada“ (zaplatená za ujmu), nespĺňa podmienky na to, aby mohla byť považovaná za protihodnotu. V bode 65 svojich návrhov uvádza, že Súdny dvor konštatoval, že suma zaplatená ako „záloha“ – paušálny poplatok za odškodnenie v súvislosti s odstúpením zákazníka od zmluvy o poskytnutí hotelových služieb, nemá priamu súvislosť s poskytnutím služby za protihodnotu a preto nepodlieha tejto dani (odvolávka na rozsudok C-277/05 Sociétés thermale). Súdny dvor tiež konštatoval, že spravodlivá odmena súvisiaca s ujmou, ktorá vznikla nositeľom práv v dôsledku rozmnoženia ich chránených diel bez ich súhlasu, rovnako nepredstavuje priamu protihodnotu za žiadne plnenie (odvolávka na rozsudok C-37/16 SAWP).

Následne generálna advokátka v inej veci **C-604/19 Gmina Wrocław**, ktorý sa týkal sporu v súvislosti s prevodom doživotného užívacieho práva na vlastnícke právo k pozemkom, uviedla, že toto dodanie je potrebné považovať za dodanie za protihodnotu. Vo svojich návrhoch v bode 34 uvádza: „Podľa judikatúry Súdneho dvora je podmienkou existencie zdaniteľného poskytovania služieb za protihodnotu len to, aby medzi poskytovateľom a príjemcom existoval právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi. Je to tak v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou.“ (v zmysle článku 24 ods. 1 smernice).

„Nie každá platba pritom nevyhnutne vedie k zdaniteľnej výmene plnení. K zdaneniu v rámci všeobecnej dane zo spotreby dochádza len vtedy, keď príjemca získa aj spotrebnú výhodu. O poskytovanie služieb v zmysle článku 24 ods. 1 smernice⁹ preto nejde, ak príjemca platby neprijme platbu ako protihodnotu za identifikovateľné plnenie, ale z iných dôvodov (napr. náhrada ujmy vyplývajúcej z omeškania alebo náhrada ušlého zisku, uvádza generálna advokátka v bode 35 s odvolávkou na svoje návrhy vo veci MEO (C-295/17), rozsudky C-384/95, C-215/94).

Protihodnota je teda:

- **Všetko, čo sa prijme ako protiplnenie (v zmysle zásady „qui pro quo – výmenou za niečo“)**
- **Subjektívna (výška protiplnenia nemá vplyv na skutočnosť, či ide o plnenie za úhradu)**

⁸Článok 14, ods.2 písm. a) znie:

2. Okrem transakcie uvedenej v odseku 1 sa za dodanie tovaru považujú tieto transakcie:

a) prevod vlastníctva majetku za náhradu, a to na základe príkazu vydaného orgánom verejnej moci alebo v jeho mene alebo na základe zákona;

Článok 2 ods. 1 písm. a) znie:

1. DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

⁹ Článok 24 ods. 1 znie:

1. Poskytvaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.

- Ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah
- Ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou hodnotou.

3. „Poplatky a protihodnota“ v kontexte rozsudkov Súdneho dvora:

Súdny dvor v niektorých svojich rozsudkoch konštatoval, že rôzne sumy ako „odškodnenie“, „pokuta“ či „zvýšené poplatky“ sú súčasťou protihodnoty za poskytnuté služby.

Rozsudok v spojených veciach C-250/14 a C-289/14 (Air France-KLM a Hop!-Brit Air SAS):

Spor medzi spoločnosťou Air France-KLM a tamojším ministerstvom financií a medzi spoločnosťou Hop!-Brit Air SAS a týmto ministerstvom v súvislosti s tým, či sumy za nevyužitú letenku a tiež sumy, ktoré previedla letecká prepravná spoločnosť inému podniku rovnakej povahy ako protiplnenie za predaj nevyužitých leteniek, majú podliehať dani:

1. Spoločnosť Air France (nástupnícka spoločnosť od roku 2004 bola Air France-KLM) neuhradila od roku 1999 do štátneho rozpočtu sumy DPH z cien vystavených leteniek, ktoré cestujúci nevyužili alebo neboli využité v lehote splatnosti.
2. Hop!-Brit AIR SAS poskytovala služby leteckej prepravy na základe franchisingovej zmluvy s Air France-KLM, ktorá bola poverená predajom a správou leteniek prevádzkovaných spoločnosťou Brit Air. Air France prijímala platby cien za predané letenky a následne ich prevádzkala spoločnosť Brit Air. Za predané letenky, ktoré neboli využité, platila Air France spoločnosti Brit Air ročnú paušálnu náhradu – 2% ročného obratu vrátane dane. Brit Air neuplatnila na túto sumu DPH.

Súdny dvor v rozsudku v bodoch 22 a 23 konštatoval, že poskytovanie služieb sa „vykonáva za protihodnotu“ a „je zdaniiteľné len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi“ a „ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu individualizovateľnej služby poskytnutej v rámci takéhto právneho vzťahu“ odvolávajú sa na rozsudky C-16/93 Tolsma¹⁰ a C-277/05 Société thermale).

A teda poskytnutá služba, akou je letecká preprava cestujúcich, podlieha dani vtedy, keď suma, ktorú cestujúci prevedie na leteckú spoločnosť na základe zmluvného vzťahu, priamo súvisí s individualizovanou službou, za ktorú je protihodnotou a pokiaľ je služba poskytnutá.

Uskutočnenie týchto plnení je možné len vtedy, ak sa cestujúci dostaví v stanovený deň na stanovené miesto, pričom spoločnosť mu vyhradzuje právo využiť toto plnenie až do určitej hodiny a na základe podmienok stanovených v zmluve uzavretej pri kúpe letenky.

Protihodnotou k cene uhradenej pri kúpe letenky je teda **právo**, ktoré z toho vyplýva pre cestujúceho, mať prospech zo splnenia záväzkov, ktoré plynú zo zmluvy o preprave bez ohľadu na to, či toto právo cestujúci využije alebo nie.

Súdny dvor tiež konštatuje, že nemôže ísť ani o náhradu škody, pretože by došlo k zmene povahy protiplnenia uhradeného cestujúcim, ktoré by sa stalo náhradou škody, hoci neexistuje škoda. A tiež nie je možné v uvedenom prípade vychádzať z judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa neuplatnenia dane na sumy uhradené ako

¹⁰ Tolsma bol pouličný hudobník z Holandska, ktorý hrával na flašinete (verklík). Spor sa týkal toho, či suma, ktorú dostal od náhodných okoloidúcich za hru na tomto nástroji, je protihodnotou za poskytnutú službu a či má takáto suma podliehať DPH. Súd vo svojom rozsudku konštatoval, že takáto činnosť, ktorá pozostáva z hrania hudby na verejnom priestranstve a pre ktorú nie je stanovená pevná odmena, hoci sa očakáva výber určitej sumy, ktorej výška však nie je presne určená a ani sa nedá určiť (je dobrovoľná a závisí od vôle okoloidúcich, pričom niektorí nedajú nič), nie je protihodnotou a nespadá do článku 2 šiestej smernice.

Súd sa vo svojom odôvodnení opiera o skutočnosť, že medzi poskytovateľom služieb a príjemcom neexistuje právny vzťah, výška odmeny nie je vopred stanovená a známa a medzi poskytnutou službou a protihodnotou neexistuje priama súvislosť.

záloha, keďže v predmetnej situácii, keď sa cestujúci nedostavil na odlet, cena zaplatená cestujúcim zodpovedá celkovej cene, ktorá má byť zaplatená.

A preto Súdny dvor v bode 34 tohto rozsudku konštatoval, že suma, ktorú si letecké spoločnosti ponechávajú, nemá nahradiť škodu, ak cestujúci nenastúpi na odlet, ale je odmenou, a to aj vtedy ak cestujúci prepravu nevyužil a teda takéto vystavenie leteniek leteckými spoločnosťami podlieha dani, ak cestujúci nevyužil vystavené letenky a nemôže dosiahnuť vrátenie ich ceny.

Súdny dvor ďalej rozhodol, že v zmysle čl. 2 bod 10 a čl. 10 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 (ďalej len „šiesta smernica“) povinnosť odvieť daň z letenky, ktorá bola zaplatená cestujúcim, ktorý ju nevyužil, vzniká v okamihu prijatia platby.

V súvislosti s paušálnou sumou, ktorú Air France uhradila spoločnosti Brit Air ako percentuálny podiel ročného obratu, je rovnako odmenou, ktorú Brit Air získala za letenky, ktoré boli vystavené spoločnosťou Air France na jej účet, avšak kupujúci ich nevyužil. Existuje tak priama súvislosť medzi poskytnutými službami a získanou odmenou, a teda je táto odmena zdaniiteľná ako protiplnenie.

Rozsudok vo veci C-295/17 (MEO - Serviços de Comunicações e Multimédia SA)

MEO je spoločnosť so sídlom v Lisabone, ktorá podniká v poskytovaní telekomunikačných služieb (prístup na internet, televízne a multimediálne služby) na území Portugalska a teda vykonáva ekonomickú činnosť, ktorá podlieha dani. MEO uzatvára so svojimi zákazníkmi zmluvy o poskytovaní týchto telekomunikačných služieb, pričom niektoré zmluvy predpokladajú viazanosť počas určitej minimálnej doby a zároveň ponúkajú zákazníkovi zvýhodnené podmienky, najmä v podobe nižšej ceny mesačných poplatkov. Tieto zmluvy tiež stanovujú, že ak dôjde k predčasnému ukončeniu zmluvného vzťahu na žiadosť zákazníka z dôvodov, za ktoré zodpovedá zákazník, má MEO nárok na náhradu, ktorá je vo výške dohodnutého mesačného predplatného vynásobeného rozdielom medzi minimálnou dobou viazanosti a počtom mesiacov, počas ktorých bola služba poskytovaná (v zmluve uvedená ako zmluvná pokuta).

MEO tieto sumy, ktoré vznikli z titulu predčasného ukončenia zmluvy zo strany zákazníka, vyfakturovala zákazníkovi bez dane, pretože sa domnievala, že táto suma predstavuje náhradu škody, ktorá nepodlieha dani, a nie je nijakou protihodnotou za poskytnuté služby.

Súd však, v súvislosti s výkladom článku 2 ods. 1 písm. c) smernice, konštatoval v bode 39, že „poskytovanie služieb sa „vykonáva za protihodnotu“ v zmysle tohto ustanovenia, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú príjemcovi“ a „ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou“.

Ďalej Súdny dvor uvádza, že pokiaľ ide o priamu súvislosť medzi poskytnutou službou a skutočne prijatou protihodnotou vo veci predaja leteniek je protihodnotou zaplatenej ceny „právo“ zákazníka na plnenie záväzkov zo zmluvy bez ohľadu na to, či zákazník toto právo využije. Poskytovateľ služieb uskutoční toto plnenie hneď ako umožní cestujúcemu, aby toto právo využil, čo nemá vplyv na existenciu priamej súvislosti.

Vyplatenie sumy za predčasné ukončenie zmluvy spoločnosti MEO v zásade umožní získať rovnaké príjmy aké by získala, keby zákazník zmluvu neukončil a teda táto skutočnosť nemení ekonomickú realitu vzťahu medzi spoločnosťou MEO a jej zákazníkom (bod 44).

Protihodnotou za sumy, ktoré zákazník zaplatil spoločnosti MEO je právo zákazníka, aby sa plnili záväzky vyplývajúce zo zmluvy a to aj vtedy, ak zákazník nechce alebo nemôže využiť toto právo. MEO za ukončenie poskytovania týchto služieb nezodpovedá (bod 45).

Preto táto suma dlhovaná v dôsledku nedodržania minimálnej doby viazanosti predstavuje protihodnotu za poskytovanie identifikovateľných služieb a ako taká podlieha dani. Na uvedené nemá vplyv ani tá skutočnosť, že účelom paušálnej sumy je odradiť zákazníkov od nedodržania minimálnej doby viazanosti a tiež ani to, že uvedená suma je podľa vnútroštátneho práva kvalifikovaná ako „zmluvná pokuta“.

Generálna advokátka vo svojich návrhoch k predmetnej veci C-295/17 MEO sa zaoberá výkladom článku 2 ods. 1 smernice. Uvádza, že iba určité transakcie podliehajú dani, pretože účelom DPH ako všeobecnej dane zo spotreby je zdanenie spotrebiteľskej kúpnej sily s cieľom dosiahnuť spotrebný úžitok (bod 28 návrhov). Ako ďalej uvádza samotná peňažná odplata nezakladá daňovú povinnosť príjemcu ani vtedy ak je príjemca zdaniteľná osoba. Zdaniteľná osoba by naopak musela vykonať dodanie tovaru alebo poskytnúť službu, za ktorú sa platí protihodnota a teda medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou musí existovať priama súvislosť, pričom zaplatené sumy predstavujú skutočnú protihodnotu identifikovateľnej služby poskytnutej v rámci právneho vzťahu, v ktorom dochádza k výmene vzájomných plnení (bod 30 návrhov). Platby mimo takéhoto právneho rámca sa nespájajú so zdaniteľnou udalosťou a nedochádza k poskytnutiu služby za protihodnotu, ak teda podnik síce príjme odplatu, ale platca tieto peňažné prostriedky nezaplatí za spotrebnú výhodu (čiže nezaplatí za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb) ale z iných dôvodov ako napr. zo súcitu ako uvádza generálna advokátka v bode 31 svojich návrhov s odvolaním sa na rozsudok C-16/93 Tolsma.

Rovnaký záver sa uplatní aj v prípadoch, keď „odplata“ nahrádza iba peňažnú škodu, ako napríklad „úrok z omeškania“ (z dôvodu oneskorenej platby, vid' C-222/81 BAZ Bausystem AG) alebo „náhrada ušlého zisku“ z dôvodu odstúpenia od zmluvy (vid' C-277/05 Sociétés thermale). V týchto prípadoch síce dochádza k poskytnutiu odplaty, ale sa neposkytuje za dodanie tovaru alebo poskytnutie služby, ale nahrádza finančné následky vyplývajúce z nedodania alebo neposkytnutia služby. V týchto prípadoch nedochádza k získaniu spotrebnej výhody, ale primerane sa nahrádza zmarená možnosť zariadiť peňažné prostriedky (vynaloženie peňazí na peniaze, peniaze ako prostriedok nadobudnutia spotrebnej výhody a ako také sa za spotrebnú výhodu nepovažujú...)

Tak ako uvádza generálna advokátka vo svojich návrhoch k tomuto rozsudku (v bode 34) a ako je aj zmienené v bode 68 uvedeného rozsudku, nie je relevantné, na účely výkladu ustanovení smernice, či táto suma predstavuje podľa vnútroštátneho práva zmluvnú pokutu, náhradu škody, odškodnenie, alebo protihodnotu. Je teda vždy potrebné objasniť z akého dôvodu a za čo sa tieto peňažné prostriedky platia, aby bolo možné posúdiť, či dochádza k dodaniu alebo poskytnutiu služby za protihodnotu v zmysle článku 2 smernice.

Obdobným spôsobom sa súd zaoberá aj sporom vo veci **C-43/19 Vodafone Portugal**, kde rovnako ide o poplatky za predčasné ukončenie zmluvy o poskytnutí služieb s minimálnou dobou viazanosti, zo strany zákazníka. Aj v tomto prípade súd vyslovil záver, že sumy vybraté spoločnosťou Vodafone za predčasné ukončenie zmluvy sa majú považovať za protihodnotu za poskytnutie služieb v zmysle ustanovenia článku 2 ods. 1 písm. c) smernice.

Rozsudok vo veci C-90/20 Apcoa Parking Danmark A/S

V uvedenom prípade sa spor týka zdanenia „kontrolných poplatkov“ za parkovanie, ktoré môžu byť uložené za porušenie predpisov. Spoločnosť Apcoa sa zaoberá prevádzkovaním parkovísk na súkromných pozemkoch so súhlasom vlastníkov týchto pozemkov, ako svojou hlavnou ekonomickou činnosťou. V rámci tejto činnosti Apcoa určuje všeobecné podmienky využívania parkovísk týkajúcich sa spoplatnenia, maximálnej dĺžky parkovania, ale tiež aj podmienky v prípade porušenia predpisov. V prípade porušenia predpisov parkovania spoločnosť vyberá tzv. „zvýšené poplatky za parkovanie“ a zároveň vo svojich podmienkach presne určuje, kedy dochádza k porušeniu týchto podmienok, a to v 13 bodoch (napr. chýbajúci viditeľný lístok atď.). Keďže spoločnosť Apcoa vykonáva ekonomickú činnosť, má povinnosť platiť daň pokiaľ ide o poplatky za parkovanie v súlade s parkovacími predpismi. Apcoa však namieta zdanenie tzv. „zvýšených poplatkov za parkovanie“, ktoré sú vyberané v súvislosti s porušením predpisov.

Súdny dvor v rozsudku konštatuje, že celková výška súm, ktoré sa rozhodli vodiči zaplatiť ako protihodnotu za parkovacie služby, vrátane kontrolných poplatkov, predstavuje podmienky, za ktorých títo vodiči skutočne využívali parkovacie služby a to aj v tom prípade, že sa tieto služby rozhodli využiť neprimerane, napr. prekročením povolenej parkovacej doby atď. (bod 32). Vozidlo ostáva zaparkované aj po uplynutí parkovacej doby, a to na základe fakturácie alebo kontrolných poplatkov, až kým si vodič pre vozidlo nepríde. Tieto skutočnosti môžu preukázať existenciu priamej súvislosti medzi poskytnutou službou a kontrolnými poplatkami a teda, že ide o poskytnutie služieb „za protihodnotu“ a medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci

ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pričom prijatá odmena predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu.

Zároveň sa generálny advokát vo svojich návrhoch k tomuto prípadu (C-90/20) zaoberá analýzou, či kontrolné poplatky možno považovať za náhradu škody alebo ide o protihodnotu za poskytnutú službu. Ako sám pripomína vo svojich bodoch 42 a 43 podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora kvalifikovanie zmluvných požiadaviek podľa vnútroštátneho občianskeho práva nemôže mať účinky, ak skutočne neodráža hospodársku realitu transakcie a teda, že kontrolné poplatky sú prvkami protihodnoty za možnosť parkovať vozidlo, ktorá bola poskytnutá zákazníkom, a to vďaka prvkom hospodárskej reality.

Generálny advokát sa tiež zaoberá analógiou v súvislosti s rozsudkom Sociétés thermale, kde sumy zaplatené ako zálohy v rámci zmlúv týkajúcich sa poskytovania hotelových služieb, ktoré podliehajú dani, sa tieto sumy, v prípade, že sa zákazník rozhodne využiť právo od zmluvy odstúpiť a keď si prevádzkovateľ tieto sumy ponechá, sa majú tieto sumy považovať za odškodnenie za odstúpenie od zmluvy zaplatené z dôvodu náhrady škody, ktorú prevádzkovateľ utrpel a ktorá priamo nesúvisí so žiadnou odplatne poskytnutou službou a ako také nepodliehajú dani.

Ponechanie záloh, v uvedenej veci, je dôsledkom výkonu práva zákazníka (odstúpenie od zmluvy) a slúži na odškodnenie prevádzkovateľa hotelového zariadenia, ktorý nemohol poskytnúť hotelovú službu, čo zakladá nárok na jeho odškodnenie za ušlý zisk.

Preto ako uvádza generálny advokát vo svojich návrhoch (bod 50) rozsudok Sociétés thermale je možné obmedziť len na prípady, keď je náhrada škody druhej zmluvnej strany spojená s neuskutočnením transakcie.

Rozsudok vo veci C-174/00 Kennemer Golf & Country Club

Kennemer Golf je nezisková organizácia združujúca približne 800 členov. V zmysle svojich stanov sa venuje športovej činnosti a propagácii športu, najmä však golfu. Na tento účel vlastní aj potrebné nehnuteľné ako aj materiálne vybavenie (športové vybavenie, golfové ihrisko, klubovňa,...). Členovia platia povinný ročný poplatok, za čo môžu využívať rôzne výhody ako napríklad priestory ihriska, klubovne, športové vybavenie a iné. Okrem členov mohli tieto výhody využívať aj nečlenovia, ktorí platili poplatok v zmysle dennej taxy. Združenie sa domnievalo, že tieto poplatky sú oslobodené od dane a preto z nich neodviedli žiadnu daň, hoci z uvedených príspevkov dosahovalo značné príjmy.

Súdny dvor prijal záver, že tento ročný poplatok predstavuje protihodnotu za služby poskytnuté združením, aj keď členovia nevyužívajú výhody plynúce z členstva pravidelne a že medzi členským poplatkom a poskytnutými službami existuje priama súvislosť. Služby, ktoré združenie poskytuje svojim členom ako protiplnenie za poplatok, pozostávajú vlastne z poskytnutia možnosti pre svojich členov využívať tieto výhody kedykoľvek.

4. Poplatky, ktoré nie sú protihodnotou v zmysle rozsudkov Súdneho dvora

Zaplatenie protihodnoty, kedy nedôjde k protiplneniu, teda buď k dodaniu tovaru alebo k poskytnutiu služby, a nie je možné konštatovať priamu súvislosť medzi týmito dvomi aspektami, v takom prípade poskytnutá peňažná suma nie je protihodnotou v zmysle smernice a tejto dani nepodlieha. Súdny dvor analyzoval niektoré konkrétne situácie vo svojich rozsudkoch. Ide o rozsudky s číslom konania z r. 1986, 2005, tzn. o skôr vydanú judikatúru, ktorá predchádzala judikatúre uvedenej v bode 3 tejto analýzy.

Asi najznámejší a dalo by sa v kontexte aktuálnej judikatúry Súdneho dvora povedať, že aj „najspornejší“ je rozsudok Sociétés thermale.

Rozsudok vo veci C-277/05 Sociétés thermale d'Eugénie-les-Bains

Sociétés thermale, so sídlom vo Francúzsku, je spoločnosť, ktorej predmetom činnosti je prevádzkovanie kúpeľných zariadení, ktoré zahŕňa aj hotelové a reštauračné činnosti. Spoločnosť vyberá od svojich klientov určité sumy, ktoré sú platené vopred ako zálohy a ktoré sa následne odpočítajú od neskoršej celkovej ceny za služby spojené s pobytom. Ak dôjde k zrušeniu pobytu zo strany hostí, ponechá si spoločnosť tieto sumy záloh.

Na základe kontrol vykonaných v Société thermale sa daňová správa domnieva, že tieto sumy záloh, ktoré si spoločnosť ponechala po zrušení rezervácie zo strany zákazníka, musia podliehať dani.

Súdny dvor sa preto vo svojom rozsudku zaoberal otázkou, či uvedené sumy „záloh“, ktoré si ponechá prevádzkovateľ za to, že zákazník využil svoje právo a odstúpil od zmluvy, sa majú považovať za protihodnotu za rezerváciu a ako také podliehajú dani alebo ide o paušálne odškodnenie z dôvodu odstúpenia od zmluvy.

Súdny dvor v bode 17 rozsudku uvádza, že definícia pojmu „záloha“ sa môže v jednotlivých členských štátoch líšiť, ako aj výkon práva na odstúpenie od zmluvy môže mať rôzne následky v závislosti od podmienok vnútroštátneho práva. Vo Francúzsku však výkon tohto práva v zásade úplne pozbavuje zmluvnú stranu, ktorá odstúpila od zmluvy, následkov spojených s jej vykonaním, kým vo viacerých členských štátoch pretrváva možnosť požadovať z dôvodu náhrady škody sumu presahujúcu výšku zálohy.

Ďalej v bode 19 Súdny dvor konštatuje, že v prejednávanej veci je možné odpovedať kladne len vtedy, ak „by existovala priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, pričom zaplatené sumy by predstavovali skutočnú protihodnotu individualizovateľnej služby poskytnutej v rámci právneho vzťahu, v ktorom sa vzájomne poskytujú služby“ odvolávajú sa tiež na rozsudky C-102/86 Apple and Pear Development Council a C-16/93 Tolsma.

V uvedenom prípade k splneniu týchto podmienok podľa názoru Súdneho dvora nedošlo. Zákazník môže požiadať o rezerváciu pobytu listom, alebo ústne a prevádzkovateľ môže vyhovieť tejto žiadosti aj bez toho, aby žiadal zálohu. Záloha nie je podstatnou náležitosťou zmluvy, je len jej nepovinnou náležitosťou. Avšak prijatie žiadosti vytvorí medzi stranami zmluvný vzťah, na základe ktorého je prevádzkovateľ povinný rezervovať pobyt na meno zákazníka.

Súdny dvor preto v bode 23 konštatuje, že zaplatenie zálohy zákazníkom a povinnosť prevádzkovateľa nedohodnúť sa s iným zákazníkom nemožno označiť za vzájomné plnenie, keďže povinnosť prevádzkovateľa vyplýva priamo zo zmluvy a nie zo zaplatenia zálohy.

Povinnosť rezervácie vyplýva zo samotnej zmluvy o ubytovaní a nie zo zaplatenia zálohy, neexistuje teda priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou a okolnosť, že výška zálohy sa v prípade použitia ubytovania odpočíta od ceny uvedenej izby potvrdzuje, že táto záloha nemôže predstavovať protihodnotu samotného a individualizovaného protiplnenia (bod 26).

Avšak generálny advokát vo svojich návrhoch k predmetnej veci C-277/15 uvádza, že Société thermale týmto zákazníkom, ktorí nespĺnili záväzok, poskytla plnenie – a to tak, že im zaručila izbu alebo kúpeľnú liečbu v dohodnutý dátum tým, že sa zdržala uzavrieť zmluvy s inými záujemcami a tým, že rešpektovala právo zákazníka na odstúpenie od zmluvy. Ide teda o skutočnú výhodu a teda, podľa názoru generálneho advokáta, je takéto plnenie dostatočne individualizované, aby sa naň mohol vzťahovať pojem „poskytnutie služby za protihodnotu“ v zmysle článku 2 šiestej smernice (bod 19 a 20 návrhov) a ako také sa má považovať za odmenu za rezerváciu a za sumy podliehajúce dani (bod 35 návrhov).

Rozsudkom však Súdny dvor v uvedenej veci vyriekol záver, že uvedené sumy, ktoré si prevádzkovateľ ponechá z dôvodu odstúpenia zákazníka od zmluvy, predstavujú paušálne odškodnenie za odstúpenie od zmluvy z dôvodu náhrady škody, ktorú prevádzkovateľ utrpel v nadväznosti na nesplnenie záväzku zo strany zákazníka a ktoré priamo nesúvisí so žiadnou odplatne poskytnutou službou a ako také za sumy, ktoré nepodliehajú dani.

Rozsudok vo veci 102/86 Apple and Pear Development Council

V predmetnom prípade sa spor týka povinných ročných príspevkov, ktoré platia producenti ovocia (konkrétne jablák a hrušiek) Rade (Apple and Pear Development Council), orgánu zriadeného podľa verejného práva, ktorého cieľom je prezentovanie, propagácie a zlepšovania kvality jablák a hrušiek v Anglicku a vo Walse. Poplatky sa vyberali za účelom toho, aby Rada mala možnosť uhradiť náklady vzniknuté alebo ktoré by jej vznikli v súvislosti s výkonom jej činnosti.

Rada bola zriadená vyhláškou ministerstva, ako orgán verejného práva, a na žiadosť producentov bola od nich oprávnená zo zákona vyberať povinný ročný príspevok.

Súdny dvor vo svojom rozsudku konštatoval, že v uvedenom prípade neexistuje priamy vzťah medzi poskytovanými výhodami, ktoré jednotliví producenti získavajú činnosťou Rady a výškou povinných príspevkov, ktoré sú povinní odvádzať a teda, že tento povinný príspevok nepredstavuje protihodnotu, ktorá má priamy vzťah v súvislosti s poskytnutými výhodami pre jednotlivých producentov. Výkon činnosti Rady preto nepredstavuje poskytovanie služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 šiestej smernice.

Rozsudok vo veci C-215/94 Jürgen Mohr

V uvedenom prípade išlo o spor medzi chovateľom hovädzieho dobytku, ktorý zároveň podnikal s produkciou mlieka. V zmysle nariadenia Rady (EHS) č. 1336/86 zo 6. mája 1986 stanovujúce kompenzáciu za definitívne ukončenie výroby mlieka v súvislosti s opatreniami prijatými Spoločenstvom regulovať produkciu mlieka bolo možné požiadať o finančné vyrovnanie z titulu ukončenia podnikania v tejto oblasti. Jürgen Mohr, ktorý bol producentom mlieka a venoval sa aj chovaniu dobytku, na základe uvedeného nariadenia požiadal o uvedené finančné vyrovnanie (odškodnenie) za to, že ukončí túto činnosť. Vo svojom DPH priznaní však toto finančné vyrovnanie neuviedol. Daňový úrad sa však domnieval, že toto finančné vyrovnanie bolo odmenou za poskytnutú službu a že podlieha dani.

Súdny dvor v predmetnej veci konštatoval, že v zmysle článku 2, ods. 1 prvej smernice 67/227/CEE z 11. apríla 1967 je DPH všeobecná daň z konečnej spotreby tovaru alebo služieb a tým, že sa farmár (v súlade s nariadením, ktorého cieľom bolo regulovať produkciu mlieka) zaviazal za finančné vyrovnanie ukončiť svoju činnosť v produkcii mlieka, nepredstavuje pre Spoločenstvo prijatie tovaru ani poskytnutie služby, a preto toto peňažné vyrovnanie nepodlieha dani.

5. Príklady poplatkov a platených súm v praxi:

V praxi sa rovnako stretávame s rôznymi druhmi peňažných súm, ktoré sú označované ako rôzne poplatky, pokuty, odškodnenia, sankcie či kompenzácie, ktoré sú často aj chápané ako „odškodnenie“, prípadne „sankcie“, a teda nepodliehajúce dani. Ide napríklad o nasledovné platby:

- 5.1 Poplatok za márnú jazdu
- 5.2 Kompenzácia odberateľa za prestoj,
- 5.3 Suma (pokuta) za neskoré vrátenie prepravného kontajnera,
- 5.4 Suma (pokuta) za znečistenie dopravného prostriedku,
- 5.5 Suma platená pri predčasnom ukončení zmluvy (lízingovej, nájomnej....)
- 5.6 Úrok z omeškania
- 5.7 Fakturácia poškodeného tovaru prepravcovi a iné.

5.1 Márna jazda – môžeme definovať ako jazdu vozidla bez nákladu vykonanú v súvislosti s objednanou prepravou, ktorá sa neuskutočnila z príčin na strane objednávateľa alebo odosielateľa. Poplatok za tzv. „márnu jazdu“ je uvedený v podmienkach prepravy alebo býva zakotvený v zmluve.

5.2 Prestoj – je v princípe čas, počas ktorého bude vozidlo čakať na nakládke z rôznych dôvodov. Vznik prestoja je spravidla zdokumentovaný v prepravnej dokumentácii. Za vzniknutý prestoj zasielateľ fakturuje príkazcovi, resp. prepravca zákazníkovi určitý poplatok.

5.3 Neskoré vrátenie prepravného kontajnera – platba, ktorú je osoba povinná zaplatiť v zásade znamená odplatu za dlhšie používanie veci, než bola pôvodne dohodnutá doba jej používania.

5.4 Znečistenie vozidla - pokiaľ cestujúci poškodí či zašpiní auto, nesie za to zodpovednosť a bude v zmysle zmluvy požiadaný, aby uhradil náklady na čistenie alebo opravu auta. Výška poplatku je určená podľa závažnosti znečistenia a podľa výšky nákladov potrebných na uvedenie auta do pôvodného stavu, napr. v umyvárke či autoservise.

5.5 Suma platená za predčasné ukončenie zmluvy

V praxi môžu nastať rôzne dôvody predčasného ukončenia zmluvy.

V prípade ukončenia zmluvy dohodou z dôvodu, že nájomca sa zaviazal uhradiť zostatkovú cenu predmetu financovania za účelom nadobudnúť k nemu vlastnícke právo, dochádza k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 písm.

a) a vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Služba nájmu počas uplynulého obdobia zmluvy zostáva zdanená podľa § 19 ods. 2 v spojení s § 19 ods. 3 zákona o DPH.

V prípade odstúpenia od zmluvy rovnako ako v predchádzajúcej situácii zostáva zdanené opakované poskytnutie služby nájmu a to aj napriek tomu, že podľa Občianskeho/Obchodného zákonníka môže dôjsť k zrušeniu zmluvy od počiatku. Pre účely DPH však je možné odstúpiť len od tej časti záväzku, ktorý ešte nebol naplnený. Ak dôjde k odstúpeniu od zmluvy, poskytovateľ požaduje na základe zmluvne dohodnutých podmienok doplatiť určitú sumu, spravidla poplatok vo výške, ktorý by vybral po zvyšok dohodnutej doby nájmu alebo ktorá zodpovedá zostatkovej hodnote veci.

K predčasnému ukončeniu zmluvy môže dôjsť aj jej vypovedaním. Aj v tejto situácii prenajímateľ požaduje od pôvodného nájomcu doplatenie určitej sumy, ktorá môže byť, napr. vo výške zostatkovej hodnoty veci.

FR SR navrhuje komisii prijať nasledovné závery:

Vo svetle už spomínaných rozsudkov je možné konštatovať, že povinnosť zaplatiť vyššie uvedené peňažné sumy je zakotvená v podmienkach zmluvy a teda príjemca služby vstupuje do zmluvného vzťahu za týchto podmienok. Medzi príjemcom a poskytovateľom služby existuje teda právny vzťah. Tiež je možné konštatovať aj priamu súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou, keďže príjemca presne vie, že v prípade nesplnenia zmluvného záväzku z jeho strany, je poskytovateľovi povinný uhradiť dohodnutú peňažnú sumu. Výška sumy je irelevantná, keďže v zmysle rozsudkov je protihodnota subjektívnou hodnotou.

Z judikatúry Súdneho dvora vo veci MEO, Uni Credit a Vodafone Portugal vyplýva, že pri predčasnom ukončení zmluvy je nájomca oprávnený žiadať náhradu, ktorá je vo výške všetkých nezaplatených splátok až do uplynutia doby viazanosti, avšak uvedené by malo byť v zmluve dohodnuté. Takáto suma, nech je označovaná ako akákoľvek náhrada, má byť považovaná za protihodnotu poskytnutej služby. Z judikatúry Súdneho dvora nevyplýva, že by mal byť uplatnený rôzny postup v závislosti od toho, z akých dôvodov k predčasnému ukončeniu zmluvy dôjde, či to bude dohodou, odstúpením alebo vypovedaním zmluvy.

Vo veci Vodafone Portugal Súdny dvor poukazuje aj na skutočnosť, že tieto sumy by sa mali považovať za protihodnotu, ak k predčasnému ukončeniu dôjde z dôvodov na strane zákazníka.

FR SR navrhuje prijať záver, že sumy platené v súvislosti s dodaním tovarov a služieb na základe zmluvne dohodnutých podmienok, majú byť považované za protihodnotu a vstupovať do základu dane bez ohľadu na označenie týchto súm ako pokuta, poplatok, náhrada, kompenzácia a podobne.

Iná situácia je pri platení súm uvedených v nasledujúcich bodoch 5.6. a 5.7., akými sú úrok z omeškania a náhrada za poškodenie tovaru, ktoré sa nepovažujú za protihodnotu za dodanie.

5.6 Úrok z omeškania - Základná úprava úrokov ako aj úrokov z omeškania je obsiahnutá v Občianskom zákonníku a Obchodnom zákonníku. Občiansky zákonník ako aj Obchodný zákonník majú svoju vlastnú úpravu vzťahujúcu sa na úroky z omeškania:

Občiansky zákonník v § 517 ods. 2 ustanovuje, že ak ide o omeškание s plnením peňažného dlhu, má veriteľ právo požadovať od dlžníka popri plnení úroky z omeškania.

Obchodný zákonník v § 369 ods. 1 a § 735 ustanovuje, že ak je dlžník v omeškani s plnením peňažného záväzku, je dlžník povinný platiť z nezaplatenej sumy úroky z omeškania.

Ako sa vyjadřila generálna advokátka vo svojich návrhoch vo veci C-295/17 MEO, odplata, ktorá nahrádza iba peňažnú škodu podniku, ako napríklad úroky z omeškania alebo náhrada ušlého zisku z dôvodu odstúpenia od

zmluvy, je síce poskytnutou odplatom, avšak nie za dodanie alebo poskytnutie služby (z rozsudkov je možné sa domnievať, že ide o odstúpenie od zmluvy ešte pred samotnou realizáciou plnenia, nie v jej priebehu), ale nahrádza finančné následky vyplývajúce z nedodania alebo neposkytnutia služby (bod 32 návrhov). Ako ďalej uvádza v týchto prípadoch sa vynakladajú peňažné prostriedky na vyrovnanie peňažnej ujmy (vynaloženie peňazí na peniaze, „peniaze sa nedajú jesť“¹¹) a teda nedochádza tu k získaniu spotrebnej výhody.

5.7 Poškodenie tovaru pri preprave

Ak dôjde k poškodeniu alebo znehodnoteniu zásielky (keď je zásielka doručená príjemcovi, ale je poškodená), dopravca je podľa Obchodného zákonníka povinný nahradiť rozdiel medzi cenou, ktorú mala zásielka v čase jej prevzatia, a cenou, ktorú by v tomto čase mala poškodená alebo znehodnotená zásielka. Pri strate alebo zničení zásielky (keď sa zásielka vôbec nedostala k príjemcovi) je zase povinný nahradiť cenu, ktorú zásielka mala v čase, keď mu bola odovzdaná na prepravu.

Ide teda o sumu, ktorú hradí spravidla dopravca a nie osoba, ktorej má byť tovar dodaný. V prípade, že je dodaný tovar poškodený, je možné predpokladať, že príjemca tovaru bude uplatňovať zľavu z ceny. Otázkou môže byť, či suma, ktorú za poškodený tovar uhradí dopravca, môže byť chápaná ako suma za dodávku hradená treťou osobou.

Stanovisko MF SR a vyjadrenie k navrhovaným záverom FR SR

Predmetom diskusie bola problematika určenia základu dane pri dodaní tovaru a služby v nadväznosti na rozsudky SD, a to predovšetkým vo veciach C-277/05, C-289/14, C-295/17 a C-90/20. Konkrétne išlo o nejasnosti pri aplikácii ustanovení zákona o DPH v situáciách, keď je osoba v postavení odberateľa povinná platiť v súvislosti s dodávkou rôzne sumy označované podľa konkrétnych zmluvných okolností pojmami ako pokuty, poplatky, kompenzácie, vyrovnania a pod.

MF SR má za to, že zohľadnenie hospodárskej reality tak, ako to vyplýva z predmetnej judikatúry, predstavuje základné kritérium pre uplatnenie pravidiel DPH. V tomto kontexte MF SR súhlasí so záverom FR SR k tejto téme, že sumy platené v súvislosti s dodaním tovarov a služieb na základe zmluvne dohodnutých podmienok, majú byť považované za protihodnotu a vstupovať do základu dane bez ohľadu na označenie týchto súm ako pokuta, poplatok, náhrada, kompenzácia a podobne. Ak ide o platenie súm, akými sú úrok z omeškania, či náhrada za poškodenie tovaru, ktoré sa nepovažujú za protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby, tieto vzhľadom na ich povahu, v súlade so záverom FR SR, nevstupujú do základu dane pre účely DPH.

Stanovisko SKDP a vyjadrenie k navrhovaným záverom FR SR

SKDP principiálne súhlasí so závermi FR SR, že sumy platené v súvislosti s dodaním tovarov a služieb na základe zmluvne dohodnutých podmienok [napr. poplatok za márnú jazdu, kompenzácia odberateľa za prestoj, suma (pokuta) za neskoré vrátenie prepravného kontajnera, suma (pokuta) za znečistenie dopravného prostriedku, či suma platená pri predčasnom ukončení lízingovej alebo nájomnej zmluvy] majú byť považované za protihodnotu a vstupovať do základu dane bez ohľadu na ich označenie ako pokuta, poplatok, náhrada, kompenzácia a pod. Ak ide o platenie súm, akými sú úrok z omeškania, či náhrada za poškodenie tovaru, ktoré sa nepovažujú za protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby, tieto vzhľadom na ich povahu nevstupujú do základu dane pre účely DPH. V prípade poplatku za poškodenie vozidla však SKDP upozorňuje, že existujú argumenty, že sa nejedná o poplatok, ktorý je predmetom dane.

V prípade súm platených pri predčasnom ukončení lízingovej alebo nájomnej zmluvy má SKDP za to, že v súlade s rozsudkom C-295/17 - Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia, podľa ktorého suma dlhovaná z dôvodu nedodržania minimálnej doby viazanosti musí byť považovaná za nedeliteľnú súčasť celkovej ceny za poskytovanie služieb, rozdelenej na mesačné splátky, ktorá je v prípade nesplnenia platobných povinností okamžite splatná,

¹¹ V dlhej forme sa táto formulácia označuje ako proroctvo indiánov z kmeňa Cree a znie: „až keď zotneme posledný strom, otrávime poslednú riekku, chytíme poslednú rybu, zistíme, že z peňazí sa nenajeme“ (bod 14 vysvetliviek k návrhom generálnej advokátky vo veci C-295/17 MEO)

vznikne daňová povinnosť z takejto platby v zmysle § 19 ods. 3 zákona o DPH, t. j. najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba vzťahuje (teda najneskôr posledným dňom posledného fakturovaného obdobia, napr. mesačného), resp. podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak by došlo k zaplateniu skôr.

SKDP ďalej uvádza, že v prípade tých súm, ktoré majú byť považované za protihodnotu a vstupovať do základu dane bez ohľadu na ich označenie, a teda pri ktorých vznikne daňová povinnosť, má odberateľ (príjemca) právo na odpočítanie dane na vstupe v súlade s podmienkami uvedenými v zákone o DPH.

SKDP navrhuje pripojiť do ZÁVERU KOMISIE PRE ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO VÝKLADU V OBLASTI DPH znenie, v zmysle ktorého FR SR nebude do 1.01.2024 pozastavovať aj iné daňové zaobchádzanie ako v zmysle záveru.

ZÁVER KOMISIE PRE ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO VÝKLADU ZA OBLASŤ DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Záver v tejto veci bol prijatý zhodne všetkými stranami a znie nasledovne:

Sumy, ktorých úhrada má priamu hospodársku spojitosť s dodaním tovarov a služieb na základe zmluvne dohodnutých podmienok (ďalej len „suma“), predstavujú na účely uplatňovania pravidiel ustanovených zákonom o DPH protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby, bez ohľadu na označenie týchto súm ako pokuta, poplatok, náhrada, kompenzácia a podobne. V prípade, že táto suma má byť v súlade so zmluvne dohodnutými podmienkami uhradená zákazníkom z dôvodu predčasného ukončenia zmluvy, na základe ktorej dochádza, resp. dochádzalo k opakovanému dodaniu tovaru alebo služby, pri ktorom sa na vznik daňovej povinnosti vzťahuje § 19 ods. 2 v spojení s § 19 ods. 3 zákona o DPH, uplatnia sa tieto ustanovenia aj na vznik daňovej povinnosti v súvislosti s touto sumou; ak by však k úhrade tejto sumy alebo jej časti došlo pred dňom, ku ktorému sa tovar alebo služba považuje za dodanú podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH, daňová povinnosť vznikne podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH.

Ak je zákazník, ktorý je povinný na úhradu sumy, ktorá sa na účely zákona o DPH považuje za protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby a v súvislosti s ktorou vzniká dodávateľovi daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH, platiteľom dane, na odpočítanie dane sa vzťahujú ustanovenia § 49 až 51 zákona o DPH.

Iná situácia je pri úhradách, na zaplatenie ktorých vzniká nárok/povinnosť z iného právneho dôvodu, ako je samotné dodanie tovaru a služby, akými sú napríklad úrok z omeškania za oneskorenú úhradu za uskutočnené dodanie alebo náhrada za poškodenie tovaru, keďže tieto nemožno považovať za protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby.

Vzhľadom k početnej a známej judikatúre Súdneho dvora, ktorá sa zaoberá problematikou určenia základu dane, bol tento záver vypracovaný za účelom potvrdenia správneho výkladu a aplikácie § 22 zákona o DPH. Napriek tomuto konštatovaniu nebude odlišné daňové posúdenie, uskutočnené do 31. marca 2023 platiteľmi konajúcimi dobromyseľne, pozastavované.

3. DISKUTOVANÁ PROBLEMATIKA: NEUTRALITA DANE PRI NADOBUDNUTÍ TOVARU (TÉMA SKDP)

Predmetom príspevku je otázka neutrality dane pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu EÚ. Tému neutrality dane tu zužujeme výlučne na otázku, či je prípustné, aby zákon o DPH platiteľom dane v niektorých situáciách prikazoval rozdeliť daňovú povinnosť a odpočítanie dane do rôznych zdaňovacích období (prostredníctvom daňových priznaní), a teda viedol k platbe daňovej povinnosti za jedno zdaňovacie obdobie a k odpočítaniu (vráteniu) dane v neskoršom zdaňovacom období, a neumožňoval ich vykázať v jednom DPH priznaní, t. j. s neutrálnym dopadom na cash flow. Predmetom príspevku nie je otázka priznania práva na odpočítanie dane ako takého, t. j. v tomto materiáli predpokladáme, že všeobecné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane budú splnené (najmä súvis so zdaniteľnými transakciami na výstupe).

1. Rozsudok C-895/19 A

Neutralita dane v tomto zúženom význame bola predmetom rozsudku Súdneho dvora C - 895/19 A. Poľský zákon stanovoval podmienku, podľa ktorej bolo neutrálne vykázanie nadobudnutia podmienené podaním DPH priznania v lehote troch mesiacov od konca mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru. Po uplynutí tejto lehoty musela zdaniteľná osoba opraviť pôvodne podané DPH priznanie, pričom však mohla odpočítať daň na vstupe z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva len za prebiehajúce, t. j. iné zdaniteľné obdobie.

V zmysle tohto rozhodnutia systém odpočítania dane má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje daň splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje neutralitu dane¹².

Právo na odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru podlieha splneniu hmotnoprávných a formálnych podmienok stanovených v smernici¹³. Hmotnoprávne podmienky vyžadujú, aby tieto nadobudnutia uskutočnila zdaniteľná osoba, aby bola táto zdaniteľná osoba zároveň osobou povinnou platiť daň¹⁴ vzťahujúcu sa na uvedené nadobudnutia a aby predmetný tovar bol použitý na účely jej zdaniteľných plnení.¹⁵ Formálne požiadavky práva na odpočítanie dane na druhej strane upravujú pravidlá a kontrolu výkonu tohto práva, ako aj riadne fungovanie systému DPH, ako sú povinnosti týkajúce sa účtovania, evidencie faktúr a DPH priznaní¹⁶.

Vznik práva na odpočítanie dane môže podľa súdu podliehať len hmotnoprávnym podmienkam stanoveným smernicou¹⁷. Základná zásada neutrality dane vyžaduje, aby odpočítanie dane zaplatenej na vstupe bolo priznané, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, a to aj napriek tomu, že zdaniteľné osoby opomenuli niektoré formálne požiadavky. Pokiaľ má teda daňový orgán k dispozícii údaje potrebné na stanovenie, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže v súvislosti s právom zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli urobiť toto právo až neúčinným. Inak to môže byť vtedy, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predložiť jednoznačný dôkaz o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené.¹⁸

Odpočítanie dane sa vykoná tak, že z celkovej výšky dane splatnej za príslušné zdaňovacie obdobie sa odpočíta celková výška dane za to isté zdaňovacie obdobie, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo¹⁹. Právo na odpočítanie dane sa teda v zásade musí uplatniť v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť²⁰.

¹² Bod 33 rozhodnutia C-895/19 A.

¹³ Bod 35 rozhodnutia C-895/19 A

¹⁴ Bod 36 rozhodnutia C-895/19 A – slovenský preklad rozsudku uvádza, že zdaniteľná osoba by mala byť zároveň aj „platiteľom DPH“, ale anglická verzia rozsudku indikuje, že súd mal na mysli osobu povinnú platiť daň – „that person must also be liable for the VAT payable on those acquisitions“

¹⁵ Bod 36 rozhodnutia C-895/19 A

¹⁶ Bod 37 rozhodnutia C-895/19 A

¹⁷ Bod 45 rozhodnutia C-895/19 A

¹⁸ Bod 47 rozhodnutia C-895/19 A

¹⁹ Bod 39 rozhodnutia C-895/19 A

²⁰ Bod 41 rozhodnutia C-895/19 A

V tejto súvislosti majú členské štáty EÚ možnosť prijať opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu dane a na predchádzanie daňovým podvodom. Tieto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov, a nesmú sa používať spôsobom sponchybujúcim neutralitu dane²¹.

Odpočítanie dane vykonané v období, v ktorom sa daň stala splatnou, zaručuje neutralitu dane. Umožňuje zaručiť, že v rovnakom období dôjde k zaplateniu dane a k jej odpočítaniu tak, aby zdaniteľná osoba bola úplne odbremenená od dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jej hospodárskych činností²². Podľa Súdneho dvora by bolo v rozpore s touto logikou dočasne zaťažovať zdaniteľnú osobu bremenom dane splatnej z dôvodu nadobudnutia v rámci Spoločenstva, keďže daňovému orgánu z dôvodu takéhoto nadobudnutia nie je splatná žiadna suma²³.

Preto s výhradou splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane, uplatnenie vnútroštátnej právnej úpravy nemôže automaticky a z dôvodu nedodržania formálnej požiadavky brániť výkon práva na odpočítanie dane splatnej z dôvodu nadobudnutia v rámci Spoločenstva počas toho istého obdobia, ako je obdobie vyčíslenia tej istej sumy dane bez toho, aby sa zohľadnili všetky relevantné okolnosti, a najmä dobrá viera zdaniteľnej osoby²⁴.

Vnútroštátna právna úprava, ktorá systematicky zakazuje výkon práva na odpočítanie dane týkajúcej sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva počas toho istého obdobia ako je obdobie, počas ktorého sa rovnaká suma dane musí vyčísliť bez toho, aby stanovovala zohľadnenie všetkých relevantných okolností, a najmä dobrej viery zdaniteľnej osoby, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné jednak na zabezpečenie riadneho výberu DPH v prípade, keď daňovému orgánu nie je splatná žiadna suma dane, a jednak na predchádzanie daňovým podvodom²⁵.

Záverom Súdny dvor judikoval, že vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej je uplatnenie práva na odpočítanie dane z nadobudnutia v rámci Spoločenstva v tom istom zdaňovacom období, v ktorom je DPH splatná, podmienené uvedením splatnej dane v DPH priznaní podanom v lehote troch mesiacov od konca mesiaca, v ktorom vznikla daňová povinnosť z nadobudnutia týchto tovarov, je v rozpore so smernicou²⁶.

2. Slovenský zákon o DPH

V praxi sme identifikovali tri situácie, kedy má platiteľ dane na základe ustanovení zákona o DPH povinnosť rozdeliť daňovú povinnosť a odpočítanie dane do dvoch zdaňovacích období, ktoré rozoberáme bližšie v ďalšej časti:

- daňová povinnosť je vykázaná pred dorúčením faktúry,
- daňová povinnosť je vykázaná oneskorene na základe neskoro vystavenej faktúry,
- oneskorená DPH registrácia.

Situácia popisovaná v rozsudku C-895/19 A je síce odlišná od slovenského zákona o DPH, avšak Súdny dvor vo viacerých právnych vetách uviedol, že požiadavka rozdeliť daň na výstupe a daň na vstupe je v rozpore so zásadou neutrality dane. Tieto právne vety sa však zdajú univerzálne a nezávislé od špecifik poľskej úpravy. Právo na odpočítanie dane sa teda v zásade musí umožniť v tom istom období, v ktorom toto právo vzniklo, teda v okamihu, keď vznikne daňová povinnosť.

²¹ Bod 43 rozhodnutia C-895/19 A

²² Bod 48 rozhodnutia C-895/19 A

²³ Bod 49 rozhodnutia C-895/19 A

²⁴ Bod 50 rozhodnutia C-895/19 A

²⁵ Bod 54 rozhodnutia C-895/19 A

²⁶ Bod 55 rozhodnutia C-895/19 A

Preto, ak budú splnené hmotnoprávne podmienky, aj slovenský zákon o DPH by mal umožniť daňovo neutrálne vykázanie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu EÚ. Hmotnoprávne podmienky, ktoré je potrebné skúmať, zahŕňajú výlučne:

- nadobudnutie tovaru z iného členského štátu EÚ, ktoré uskutočnila zdaniteľná osoba,
- táto zdaniteľná osoba je osobou povinnou platiť daň vzťahujúcu sa na uvedené nadobudnutie a
- predmetný tovar bude použitý na účely jej zdaniteľných plnení, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane.

Navyše, na základe interného prieskumu medzi kolegami PwC, po vydaní rozhodnutia C-895/19 členské štáty EÚ vo všeobecnosti upustili od povinnosti rozdeľovať daňovú povinnosť a uplatnenie práva na odpočítanie dane. Právna úprava, ktorá bola rozsudkom napadnutá v Poľsku, bola následne z poľského zákona odstránená, pričom iná poľská úprava, ktorá obsahuje podobnú povinnosť v odlišnej situácii, sa už v praxi neaplikuje.

2.1. Daňová povinnosť je vykázaná pred doručením faktúry

Príklad

Platiteľ dane nadobudol tovar v Slovenskej republike z iného členského štátu EÚ 15.01.2022. Faktúra bola vystavená 15.01.2022, ale odberateľom (platiteľom dane) bola prijatá až 15.04.2022. Účtovné oddelenie platiteľa dane má na základe skladového systému informácie o nadobudnutí tovaru už 15.01.2022.

Riešenie podľa zákona o DPH

Daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru vzniká 15. dňom mesiaca nasledujúceho po dodaní, alebo vyhotovením faktúry, podľa toho, čo nastane skôr²⁷. Keďže v predmetnom prípade bola faktúra doručená neskôr ako 15. deň mesiaca nasledujúceho po dodaní, vznikla daňová povinnosť 15. dňom mesiaca po dodaní, t. j. 15. februára. Platiteľ dane nemá k dispozícii faktúru do lehoty na podanie februárového DPH priznania, preto je povinný vo februárovom DPH priznaní vykázať výlučne daň na výstupe, ale nemôže v tomto zdaňovacom období uplatniť odpočítanie dane na vstupe, keďže čaká na doručenie faktúry.

Návrh riešenia v súlade s rozsudkom C-895/19

- Odpočítanie dane by malo byť možné, ak bude preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok. Na preukázanie, že sa nadobudnutie tovaru uskutočnilo, by mal postačovať dodací list spolu so záznamom zo skladovej evidencie platiteľa dane.
- Pre zabezpečenie právnej istoty žiadame transpozíciu čl. 181 Smernice 2006/112/ES, v zmysle ktorého členské štáty EÚ môžu oprávniť zdaniteľnú osobu, ktorá nemá faktúru, aby vykonala odpočítanie dane v súvislosti s nadobudnutiami tovaru. Česká republika toto ustanovenie implementovala do § 73 ods. 1 písm. b) českého zákona o DPH (*při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při ... **pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem***).

2.2. Daňová povinnosť je vykázaná oneskorene na základe neskoro vystavenej faktúry

Príklad

Platiteľ dane nadobudol tovar v Slovenskej republike z iného členského štátu EÚ 15.01.2022, faktúra bola vystavená 15.04. 2022 a prijatá odberateľom v ten istý deň. Platiteľ dane v riadnom DPH priznaní za január ani február nezohľadnil túto transakciu, keďže jeho účtovné oddelenie nebolo o nadobudnutí včas informované.

²⁷ § 20 ods. 1 zákona o DPH

Riešenie podľa zákona o DPH

Platiteľ dane je povinný podať dodatočné daňové priznanie za február, v ktorom je povinný uviesť daň na výstupe, ktorá vznikla 15. dňom mesiaca nasledujúceho po dodaní²⁸. Zákon o DPH v § 51 ods. 3 umožňuje v dodatočnom daňovom priznaní zároveň uplatniť odpočítanie dane na vstupe, ale len vtedy, ak je faktúra vystavená pred 15. dňom mesiaca nasledujúceho po dodaní²⁹. Keďže v našom prípade bola faktúra vystavená neskôr ako 15. dňom mesiaca nasledujúceho po dodaní, platiteľ dane by mal v DPH priznaní za február vykázat daň na výstupe, pričom odpočítanie dane môže uplatniť najskôr v DPH priznaní za marec, kedy už má k dispozícii faktúru do lehoty na podanie DPH priznania.

Návrh riešenia v súlade s rozsudkom C-895/19

- Odpočítanie dane na vstupe by malo byť možné v dodatočnom DPH priznaní, avšak nie na základe § 51 ods. 3 zákona o DPH, ale v súlade so všeobecným ustanovením § 51 ods. 2 zákona o DPH, keďže platiteľ dane do lehoty na podanie (dodatočného) DPH priznania má k dispozícii faktúru.
- Ustanovenie § 51 ods. 3 zákona o DPH sa pri vyššie uvedenom výklade javí ako nadbytočné a môže byť zo zákona o DPH vypustené, keďže rovnaký postup by bolo možné uplatniť aj v prípade, že by faktúra bola vyhotovená do 15. dňa nasledujúceho mesiaca, a teda by daňová povinnosť vznikla dňom vyhotovenia faktúry.
- Obdobne by mal postupovať aj správca dane, ak nezrovnalosť identifikuje počas daňovej kontroly, t. j. mal by umožniť odpočítanie dane v zdaňovacom období, v ktorom vznikla daňová povinnosť.
- Pre zabezpečenie právnej istoty žiadame implementovať do zákona o DPH obdobné ustanovenie ako je v § 104 ods. 2 českého zákona o DPH: *Pokud plátce uvedl skutečnosti rozhodné pro stanovení daně v daňovém přiznání za pozdější zdaňovací období, než do kterého náležely, a nesnížil tím ve zdaňovacím období, do kterého tyto skutečnosti náležely, daň, správce daně daň vztahující se k těmto skutečnostem za zdaňovací období, do kterého tyto skutečnosti náležely, nevyměří nebo nedoměří a za toto pozdější zdaňovací období vyměří nebo doměří.*

2.3. Oneskorená registrácia

Príklad

Zahraničná zdaniteľná osoba („Osoba“) nadobudla v Slovenskej republike tovar z iného členského štátu EÚ 15.01.2022, ktorý objednala pod svojím zahraničným IČ DPH. Osoba tovar dodala inej zahraničnej osobe v Slovenskej republike 31.01.2022. Faktúra za intrakomunitárne dodanie bola vystavená a prijatá Osobou 15.01.2022.

Osoba sa zaregistrovala v Slovenskej republike podľa § 5 zákona o DPH oneskorene. Žiadosť o registráciu bola podaná 15.04.2022, zaregistrovaná bola 20.04.2022 a „mimoriadne“ DPH priznanie (§ 78 ods. 9 zákona o DPH) podala do 14.06.2022.

Riešenie podľa zákona o DPH

Osoba je povinná podať „mimoriadne“ DPH priznanie za obdobie pred DPH registráciou³⁰, v ktorom uvedie tuzemské dodanie tovaru odberateľovi.

²⁸ § 20 ods. 1 písm. a) zákona o DPH

²⁹ § 51 ods. 3 zákona o DPH

³⁰ § 78 ods. 9 zákona o DPH

Pri nadobudnutí tovaru je Osoba povinná platiť daň podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH , t. j. nie podľa § 69 ods. 13 zákona o DPH (toto ustanovenie upravuje len daň z „dodania tovarov“), preto nadobudnutie tovaru nemá vykázať v „mimoriadnom“ DPH priznaní, ale v DPH priznaní za január 2022, kedy vznikla daňová povinnosť (t. j. podá riadne DPH priznanie oneskorene), v ktorom uvedie daň na výstupe z nadobudnutia tovaru. Osoba nie je oprávnená uplatniť odpočítanie dane na vstupe v DPH priznaní za január 2022, ale v „mimoriadnom“ DPH priznaní, keďže predmetné tovary použila na dodanie uskutočnené pred DPH registráciou.

Návrh riešenia v súlade s rozsudkom C-895/19

- Hmotnoprávne podmienky pre nadobudnutie tovaru sa zdajú byť splnené, vrátane podmienky, že nadobúdateľ je osobou povinnou platiť daň.
- Daňovo neutrálne nadobudnutie tovaru je možné dosiahnuť buď vykázaním povinnosti aj odpočítania dane v DPH priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť, alebo spoločne v „mimoriadnom“ DPH priznaní podľa § 78 ods. 9 zákona o DPH.
- Uplatnenie odpočítania dane v riadnom DPH priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť, by bolo administratívne náročnejšie v porovnaní s využitím, resp. rozšírením vykazovaných transakcií v „mimoriadnom“ DPH priznaní. Na druhej strane, takýto postup sa javí ako možný aj bez potreby novelizovať zákon o DPH, a to uplatnením priameho účinku smernice a EÚ konformného výkladu.
- V praxi sme sa stretli s riešením, že daňové subjekty deklarovali daň na výstupe z nadobudnutia, ako aj odpočítanie dane v „mimoriadnom“ DPH priznaní podanom podľa § 78 ods. 9 zákona o DPH, hoci takýto postup nie je v súlade so zákonom o DPH. Na základe našich skúseností bol takýto postup správcami dane akceptovaný. Toto riešenie by vyžadovalo novelu zákona o DPH.

ZÁVER KOMISIE PRE ZABEZPEČENIE JEDNOTNÉHO METODICKÉHO VÝKLADU ZA OBLASŤ DANE Z PRIDANEJ HODNOTY

Komisia pre zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty neprijala k diskutovanej problematike záver.