

Zákon o dani z pridanej hodnoty (aproximácia s právom EÚ, rozšírenie okruhu platcov DPH)

Nový (rekodifikovaný) zákon o dani z pridanej hodnoty (222/2004 Z.z.) schválili poslanci NR SR opätovne 6. apríla potom, čo ho prezident SR vrátil späť na prerokovanie parlamentu. Tým poslanci umožnili jeho nadobudnutie účinnosti dňom vstupu Slovenska do Európskej únie, t.j. k 1. máju 2004.

Schválený zákon prináša úplné zosúladienie slovenskej legislatívy so základnou smernicou EÚ (šiesta smernica Rady EÚ 77/388/EHS), ktorá v únii upravuje uplatňovanie dane z pridanej hodnoty. Norma prináša veľké množstvo zásadných zmien dotýkajúcich sa napríklad vymedzenia nových pojmov, pravidiel registrácie, administratívnych povinností, zásielkového obchodu, premiestňovania tovarov a ďalšie. Oproti pôvodnému zákonu nastáva zásadná zmena pri zdaňovaní dovozu tovaru. Vstupom Slovenska do Európskej únie (EÚ) sa ako dovoz zdaňuje iba tovar dovezený z tretích krajín, ktoré nie sú členmi únie. Preto sa všetky plnenia medzi krajinami budú nazývať len nadobudnutím, resp. dodaním tovaru.

Zákonom sa zavádza pojem „zdaniteľná osoba“, ktorou je každá osoba vykonávajúca nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť - t.j. každú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie, duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku za účelom dosahovania príjmu z tohto majetku.

Ďalšími ustanoveniami sa znižuje hodnota dosiahnutého obratu pre povinnú registráciu DPH. Povinnosť vznikne, ak obrat za predchádzajúcich 12 po sebe idúcich mesiacov dosiahne sumu 1,5 mil. Sk. Hranica platí pre zdaniteľné osoby, ktoré majú na území Slovenska svoje sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň. Od nadobudnutia účinnosti zákona majú povinnosť registrovať sa aj zahraniční podnikatelia, ktorí na Slovensku nesídli, ale vykonávajú tu činnosti podliehajúce dani (predávajú tovar, poskytujú služby), bez ohľadu na dosiahnutý obrat. Tak ako v predošlom znení zákona (č. 289/1995 Z.z.) môže aj naďalej o registráciu požiadať osoba, ktorá daný obrat nedosiahla (tzv. dobrovoľný platiteľ), a bude záležať len na rozhodnutí daňového úradu, či žiadosti vyhovie.

Mení sa definícia obratu, do ktorého sa okrem iných zahŕňa už aj hodnota finančných a poisťovacích služieb, ktoré nie sú poskytované ako doplnkové služby pri dodaní tovaru alebo inej služby, naďalej však zostávajú od dane z pridanej hodnoty oslobodené. Ustanovenie sa podľa slov predstaviteľov poskytovateľov týchto služieb dotkne práve spoločností poskytujúcich finančné služby, predovšetkým bánk a poisťovní, ktoré sa budú musieť stať registrovanými platiteľmi. Finančné služby síce od DPH oslobodené ostávajú, do obratu za účelom registrácie sa však po novom započítajú. Očakáva sa preto zvýšenie administratívnej práce a tiež zvýšenie nákladov, keďže tieto inštitúcie nakupujú väčšinu služieb s DPH, pričom si väčšinou daň nemajú z čoho odpočítať.

Rozdiel oproti predchádzajúcemu stavu zaznamenala aj úprava oslobodenia od dane z pridanej hodnoty. Dodávky liekov a zdravotníckych pomôcok už od DPH oslobodené nie sú.

Norma nanovo upravuje vymedzenie pojmu „dodanie tovaru“ a uplatňovanie DPH pri dodaní, nadobudnutí tovaru a pri premiestnení majetku podnikateľa do iného členského štátu EÚ. Základným princípom pri zdaňovaní dodávok tovaru medzi registrovanými podnikateľmi v rôznych členských krajinách EÚ (tzv. intrakomunitárne dodávky) je uplatnenie DPH v krajine určenia. Ako predpoklad uskutočnenia intrakomunitárnych dodávok musí dôjsť k preukázaniu sa oboch účastníkov vzťahu identifikačným číslom pre daň (IČ DPH). Ak napríklad slovenská firma nadobudne tovar z iného členského štátu únie, zaplatí za tovar cenu bez dane. Daň podľa slovenskej sadzby uvedie v daňovom priznaní podanom na Slovensku a zároveň si daň z tejto transakcie odpočíta, takže v skutočnosti nezaplatí žiadnu DPH. Ak by slovenská firma registrovaným platiteľom nebola, zaplatí za tovar cenu aj s DPH podľa sadzby danej krajiny. Daňová povinnosť príjemcovi vzniká v deň vystavenia faktúry dodávateľom, najneskôr však v 15. deň nasledujúce mesiaca. Platiteľ si môže odpočítať daň z nadobudnutia až v tom zdaňovacom období, v ktorom dostal faktúru od dodávateľa.

Ako intrakomunitárna dodávka sa v určitých prípadoch považuje aj premiestnenie tovaru vo vlastníctve zdaniteľnej osoby (presun obchodného majetku, ktorý nesúvisí s jeho dodaním) z tuzemska do iného členského štátu EÚ. V krajine odkiaľ sa majetok presunie, bude premiestnenie od dane oslobodené, v krajine určenia však bude podliehať DPH. Jednou z výnimiek je presun za účelom jeho dočasného používania (napr. prenesenie strojného zariadenia). Predmetom dane môže byť napríklad presunutie zásob hotových výrobkov do iného členského štátu za účelom ďalšieho predaja.

Špeciálne sa upravuje aj nákup tovaru v tuzemsku z iného členského štátu v prípade, ak je nadobúdateľom zdaniteľná osoba, neplatiteľ DPH, alebo právnická osoba, ktorá sa nezdaňuje (napr. občianske združenia či neziskové organizácie). V prípade, že hodnota nimi nadobudnutého tovaru neprekročí 420 000 Sk za kalendárny rok, na nákup tohto tovaru platí DPH priznaná v krajine vývozcú. Ak niektorý z vyššie spomenutých subjektov nadobudne tovar z krajín únie v hodnote viac ako 420-tis. Sk za kalendárny rok, bude už povinný zaregistrovať sa na účely DPH s následným pridelením identifikačného čísla, nestane sa však platiteľom. Z iných členských štátov bude tento subjekt nakupovať tovar od DPH oslobodený a daň z nadobudnutia odvedie v domovskej krajine. Na rozdiel od platiteľov DPH si však odvedenú daň nemôže odpočítať v daňovom priznaní.

Každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, je dodaním služby a miestom dodania služieb je miesto, kde sa služby fyzicky vykonajú. Ďalší paragraf zákona následne definuje, ktoré plnenia dodaním služby nie sú, čo má za následok neuplatňovanie DPH pri takomto plnení (napríklad predaj podniku alebo jeho časti, emisia cenného papiera emitentom). V zákone o DPH bol doteraz stanovený len vývoz služieb, dodávky vybraných druhov služieb sa zahraničným odberateľom fakturovali bez dane. Nový systém už zahŕňa zdaňovanie služieb poskytnutých dodávateľmi zo zahraničia, a to z krajín EÚ, ale v mnohých prípadoch aj z tretích krajín.

Odvádzanie DPH zo služieb (ako aj dodávok s montážou a inštaláciou) od zahraničného dodávateľa, napríklad na Slovensku, bolo novým zákonom vo všeobecnosti prenesené zo zahraničného dodávateľa na odberateľa. Platí to v prípade, že odberateľ nie je od DPH oslobodený a miesto výkonu služby sa nachádza v tomto prípade na Slovensku. Novým zákonom boli poslaneckým pozmeňujúcim návrhom od dane oslobodené služby sociálnej pomoci, služby súvisiace so športom alebo telesnou výchovou a kultúrne služby, ktoré poskytujú neziskové organizácie.

Obstarávanie dodávky nových dopravných prostriedkov (motorových vozidiel, plavidiel a lietadiel) sa má zdaňovať vždy v krajine určenia bez ohľadu na to, či je kupujúcim podnikateľ alebo fyzická osoba. Každá osoba z iného členského štátu, t.j. identifikovaná aj neidentifikovaná pre daň, uskutoční predaj dopravného prostriedku bez dane. Kupujúci, ktorí nie sú registrovaní pre DPH, podajú daňové priznanie k DPH do 7 dní od nadobudnutia dopravného prostriedku z inej krajiny EÚ.

Ďalšie z ustanovení zákona definuje zásielkový predaj. Zahraničná osoba je povinná registrovať sa na daňovom úrade cieľovej krajiny, ak hodnota dodávaného tovaru dosiahne 35-tis. EUR (1,5 mil. Sk) bez dane. Ak dodáva tovary, ktoré sú predmetom spotrebnej dane, je povinná zaregistrovať sa bezodkladne. Možná je taktiež dobrovoľná registrácia v prípade, že nedosiahne zákonom stanovený obrat. Dodávky tovaru v tomto prípade podliehajú DPH v krajine určenia a odviesť ich musí dodávateľ.

Na účely DPH sú podľa nového zákona akceptované faktúry vystavené zákazníkom. Zákon presne stanovuje spôsob vystavovania faktúr. Umožňuje sa vyhotovenie súhrnnej faktúry za viaceré samostatné dodávky tovaru, či služby, a to v prípade, že boli poskytnuté v rozsahu jedného kalendárneho mesiaca. Okrem písomnej formy je možné vyhotovovať faktúry aj v podobe elektronickej, za podmienky použitia zaručeného elektronického podpisu podľa príslušnej právnej normy (zákon o elektronickom podpise) a po súhlase zákazníka. Platiteľ dane bude povinný vyhotoviť faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Za faktúru sa bude tiež považovať: napr. dohoda o platbách nájomného (ak je súčasťou nájomnej zmluvy) alebo platný cestovný lístok vydaný prevádzkovateľom hromadnej dopravy (ktorý je zároveň platiteľom DPH). Pri cene tovaru alebo služby do 10-tis. Sk bude faktúrou doklad vyhotovený elektronicou registračnou pokladnicou (súčasný zjednodušený daňový doklad).

V súlade so smernicami EÚ je upravené aj vrátenie (refundácia) DPH zahraničným osobám. Zákon rozlišuje refundáciu dane pri podnikateľoch a občanoch (turistoch mimo EÚ). Právo na refundáciu DPH sa priznáva pod podmienkou vzájomnosti (reciprocity). Zahraničný podnikateľ bude môcť žiadať o refundáciu DPH, ak daň zaplatená za tovary a služby bude prevyšovať za kalendárny rok limit 1 000 Sk (turista - 5 000 Sk). O vrátení DPH podnikateľom bude rozhodovať Daňový úrad Bratislava I. v lehote 6 mesiacov.

Nový zákon sa pridržá filozofie z minulých právnych úprav, že nadmerný odpočet DPH (vzniká, ak je celková daňová povinnosť platcu dane na výstupe nižšia ako na vstupe) nebude platiteľovi dane vrátený hneď, ale s mesačným oneskorením. Ak totiž vznikne platiteľovi nadmerný odpočet, môže si ho odpočítať od vlastnej daňovej povinnosti v nasledujúcom zdaňovacom období (trvá 1, resp. 3 mesiace). Ak si ho takto odpočítať nemôže (napríklad preto, že znovu vykáže nadmerný odpočet), daňový úrad mu ho vráti

alebo jeho neodpočítanú časť do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po zdaňovacom období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

Podľa pôvodne platného zákona o DPH bolo daňové identifikačné číslo platiteľa dane významnou a povinnou náležitosťou daňových dokladov. Daňové identifikačné čísla pridelené v osvedčení o registrácii pre DPH podľa pôvodného zákona č. 289/1995 o dani z pridanej hodnoty sa stali dňom vstupu SR do EÚ neplatnými. Daňový úrad prideliť každému platiteľovi dane nové identifikačné číslo (IČ DPH). Toto číslo budú platitelia dane používať pri obchodovaní v rámci jednotného trhu EÚ. Za účelom zistenia, či ide o dodávku oslobodenú od dane, teda či je kupujúci skutočne registrovaný pre účely DPH v rámci EÚ, je možné overiť registráciu telefonicky cez servisnú linku daňového úradu.

Platiteľom DPH popri zjednodušení odpočítania dane (v prípade intrakomunitárnych dodávok) pribudne niekoľko povinností. Okrem podania daňového priznania to bude evidencia dodania tovaru v súhrnných výkazoch a vyplnenie štatistického tlačiva za nadobúdanie a dodanie tovaru pre hlásenia Intrastatu-SK. Súhrnný výkaz budú podnikatelia odovzdávať na daňové úrady štvrťročne, najneskôr do 25 dní po skončení štvrťroka. Podáva ho len dodávateľ, a to len za dodávky do krajín únie. Ak sa žiadne dodanie tovaru za štvrťrok neuskutoční, súhrnný výkaz nie je potrebné vyplniť. Ustanovenia nového zákona upravujú všetky potrebné náležitosti podávania výkazu. Súhrnné výkazy poputujú do centrálného systému DPH všetkých členských krajín.

Výkaz Intrastat-SK eviduje každú transakciu medzi krajinami v rámci vnútorného trhu. Podávať sa bude na colný úrad raz mesačne, ak prekročí peňažné limity, ktoré sú stanovené na stránke Štatistického úradu SR. Pre roky 2003 a 2004 je tzv. asimilačný prah prijatého tovaru z iných členských krajín na úrovni 3 mil. Sk, odoslaného tovaru 6 mil. Sk. Ak firma obratmi prekročí asimilačný prah, ale nedôjde k prekročeniu tzv. prahu zjednodušenia (12 mil. Sk na prijatie a 30 mil. Sk na odoslanie), je podnikateľ povinný „poskytovať iba 10 najvýznamnejších podpoložiek kombinovanej nomenklatúry z hľadiska ich hodnoty rozčlenených podľa členských krajín“. Podnikateľ, ktorý za kalendárny rok predchádzajúci sledovanému roku uskutoční prijatia, resp. odoslania tovarov s hodnotou vyššou ako prah zjednodušenia, je za účelom evidencie štatistík povinný poskytovať všetky požadované informácie v podrobnom členení.

Zavádzajú sa nové pravidlá pre vznik daňovej povinnosti v prípade opakovane dodávaných plnení ako napríklad lízing, telekomunikačné služby či dodávka plynu a elektrickej energie. Dňom vzniku daňovej povinnosti bude deň, kedy má byť podľa zmluvy takéto plnenie zaplatené. Tento postup je odlišný od všeobecných pravidiel stanovených na základe pravidiel pre DPH platných v únii a v konečnom dôsledku môže v určitých prípadoch viesť k nutnosti viacnásobného vyhotovovania faktúr k tomu istému dodaniu služby či tovaru. Vo všeobecnosti však podľa tohto zákona platí, že ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby (preddavok), vzniká daňová povinnosť dňom prijatia platby.

V oblasti transakcií s nehnuteľnosťami podliehajú DPH napríklad prevody stavebných pozemkov a dĺžka obdobia pre zdaňovanie prevodu stavieb sa zvýšila z 2 na 5 rokov. Zjednodušujú sa pravidlá, ktoré umožňujú platiteľom rozhodnúť sa zdaňovať prenájom alebo prevod nehnuteľnosti.



Charakteristiky opatrení schválených v 2. štvrtroku 2004

Z dôvodu zrušenie fiškálnych hraníc medzi Slovenskom a štátmi EÚ sa nebude vyberať daň z tovarov dodávaných z členských krajín únie pri ich vstupe na územie Slovenska a dôjde tak ku krátkodobému posunu v príjmoch štátneho rozpočtu z DPH, ktorý MF SR odhadlo vo výške približne 15,4 mld. Sk. Jednorazový negatívny dopad na príjmy vo výške zhruba 1,7 mld. Sk by malo mať odpočítanie dane z majetku novoregistrovaných platiteľov. Na základe zníženia obratu pre registráciu platiteľov dane sa predpokladá nárast počtu osôb, ktoré budú povinné registrovať sa za platiteľov dane do konca roku 2004. Nárastom počtu platiteľov dane sa predpokladalo zvýšenie príjmov štátneho rozpočtu v roku 2004 o zhruba 0,4 mld. Sk a v ďalších rokoch z rovnakého titulu sa očakáva trvalé ročné zvýšenie príjmov o 1 mld. Sk. Zvýšený počet platiteľov bude mať vplyv aj na správu a kontrolu DPH jednak zvýšením administratívnej náročnosti, ako aj zvýšenými požiadavkami na ľudské zdroje na daňových úradoch.

Nový zákon o dani z pridanej hodnoty nadobudol účinnosť dňom vstupu Slovenska do Európskej únie - 1. mája 2004.