

Zápis z 13. zasadnutia Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty, ktoré sa uskutočnilo dňa 9.6.2014

Prítomní: podľa prezenčnej listiny

Komisia na svojom 13. zasadnutí prerokovala tieto témy:

- I. Uplatňovanie ručenia za daň podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- II. Vyúčtovanie opakovaných dodaní energií a ich uvádzanie v kontrolnom výkaze podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

K bodu I.

Uplatňovanie ručenia za daň podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (téma navrhnutá z iniciatívy SKDP)

OPIS PROBLEMATIKY SKDP

1. Analýza Legislatívy

1.1. zákon o DPH

Súčasná právna úprava inštitútu ručenia za daň bola do zákona o DPH zavedená s účinnosťou od 01.10.2012 zákonom č. 246/2012 Z. z.. Predmetný inštitút bol zavedený v zmysle článku 205 Smernice ako zákonný spôsob v boji proti podvodom na DPH.

Právna úprava spočíva v doplnení ustanovenia § 69 ods.14 zákona o DPH, ktoré upravuje ručenie za daň z predchádzajúceho stupňa pri splnení zákonom ustanovených podmienok. Predmetné podmienky sú definované tak na strane platiteľa ktorý dodáva tovar alebo službu (nezaplatenie dane uvedenej na faktúre, stav neschopnosti zaplatiť daň), ako aj pre platiteľa ktorému je alebo má byť tovar alebo služby v tuzemsku dodaná (v čase vzniku daňovej povinnosti platiteľ vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená).

Nadväzne na citovaný § 69 ods. 14 zákona o DPH, bol do zákona o DPH doplnený § 69 ods.15, ktorý oprávňuje Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky zverejniť v zozname vedenom na portáli Finančnej správy Slovenskej republiky platiteľa, u ktorého nastali dôvody na zrušenie registrácie v zmysle § 81 ods.4 písm. b) zákona o DPH (ďalej len „zoznam“) a tiež bol do zákona o DPH doplnený § 69b, ktorý definuje postup správcu dane pri uplatnení inštitútu ručenia za daň.

Podľa dôvodovej správy k predmetnému zákonu 246/2012 Z. z., ktorým bol zavedený inštitút ručenia, ručenie možno uplatniť, ak dôjde ku kumulatívnemu splneniu podmienok, jednak u dodávateľa (daň z faktúry neodvedie) a jednak u odberateľa (cena zjavne odchylná od normálnej trhovej ceny, pokračovanie uskutočňovania transakcií s dodávateľom aj po predchádzajúcom varovaní správcom dane, personálne prepojenie dodávateľa s odberateľom).

1.2. Daňový poriadok

Podľa súčasnej právnej úpravy, daňový subjekt je povinný označiť platbu dane spôsobom podľa všeobecne záväzného právneho predpisu, ktorý vydá ministerstvo - vyhlášky.

Zároveň platí, že správca dane použije platbu označenú podľa všeobecne záväzného právneho predpisu, ktorý vydá ministerstvo – vyhlášky na úhradu príslušnej dane.

Správca dane je ďalej povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom, a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt. Ten, kto platbu za daňový subjekt vykonal, môže požiadať o jej preúčtovanie. Za deň platby sa v tomto prípade považuje deň, keď bola platba odpísaná z účtu toho, kto platbu vykonal.

Za deň platby sa považuje pri bezhotovostných prevodoch z účtu v banke deň, keď bola platba odpísaná z účtu daňového subjektu.

Zároveň podľa súčasnej právnej úpravy, daňovým nedoplatkom sa rozumie dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

2. Analýzy súčasného stavu podnikateľského prostredia

Z analýzy legislatívy a dôvodovej správy k zákonu č. 246/2012 Z. z., ktorým bol inštitút ručenia za daň zavedený vyplýva, že pre jeho uplatnenie je nevyhnutné, aby boli súčasne splnené viaceré zákonné podmienky a to tak na strane dodávateľa ako aj na strane odberateľa. Na strane dodávateľ ide o podmienku, že dodávateľ tovaru alebo služby daň uvedenú na faktúre nezaplatí alebo sa stane neschopným túto daň zaplatiť a na strane odberateľa ide o podmienku, že odberateľ tovaru alebo služby v čase vzniku daňovej povinnosti vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, pričom okrem iného, dostatočným dôvodom na to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, je skutočnosť, že odberateľ uskutočnil zdaniteľný obchod s platiteľom (dodávateľom) počas obdobia, v ktorom bol tento platiteľ zverejnený v zozname platiteľov vedenom na portáli Finančnej správy Slovenskej republiky, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie. V takomto prípade je správca dane povinný rozhodnutím uložiť ručiteľovi povinnosť uhradiť nezaplatenú daň.

Vo väzbe na uvedené, nakoľko jeden z dôvodov na uplatnenie inštitútu ručenia podľa zákona o DPH je zaradenie platiteľa do Zoznamu, v praxi nastáva situácia, že odberatelia platiteľov, ktorí sú uvedený v Zozname, z dôvodu že sú považovaní za ručiteľov u týchto dodávateľov, za účelom minimalizácie rizika ručenia, zadržávajú finančné prostriedky vo výške DPH uplatnenej dodávateľmi vo faktúre.

Predmetná situácia nastáva v praxi napriek skutočnosti, že odberatelia v čase vzniku daňovej povinnosti v mnohých prípadoch nevedeli alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť nemohli, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude dodávateľom zaplatená a tiež napriek skutočnosti, že v mnohých prípadoch neexistuje podozrenie z podvodného konania, čo je v rozpore s Rozsudkom Súdneho dvora EU C-384/04 (Federation of Technological Industries), podľa ktorého inštitút ručenia je možné zo strany správcu dane aplikovať len v prípade, ak existuje kumulatívne splnenie zákonných podmienok vzťahujúcich sa na inštitút ručenia tak na strane dodávateľa ako aj na strane odberateľa a zároveň len na prípady u ktorých existuje podozrenie z podvodného konania.

Tento postup odberateľov spôsobuje vážne finančné problémy dodávateľom, ktorí sa nemôžu zbaviť svojich nedoplatkov voči správcovi dane z dôvodu zadržania finančných prostriedkov vo výške DPH uvedenej na faktúre. Dôsledok takéhoto konania zo strany odberateľov je, že dodávateľia nemajú dostatok finančných prostriedkov na úhradu dane uvedenej v daňovom priznaní, vznikajú ďalšie daňové nedoplatky a naďalej tak zostávajú vedení

v zozname osôb u ktorých sú dôvody na zrušenie registrácie. Zotrvávanie v zozname vedie k ďalšiemu zadržiavaniu finančných prostriedkov zo strany odberateľov.

Vzniká neriešiteľná situácia, ktorá môže viesť k značným finančným škodám u mnohých platiteľov s vážnym dopadom na štátny rozpočet.

3. Návrh riešenia SKDP

Návrh možného riešenia vyplýva z analýzy súčasného právneho stavu v oblasti platenia daní (daňový poriadok) a právnej podstaty ručenia.

Podľa ustanovení daňového poriadku, ktoré upravujú spôsob platenia daní, správca dane je povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom, a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt. Zároveň, podľa ustanovení daňového poriadku je daňový subjekt povinný označiť každú platbu spôsobom podľa Vyhlášky. Správca dane je následne povinný, použiť platbu označenú podľa Vyhlášky na úhradu príslušnej dane.

Z uvedeného vyplýva, že ak osoba iná ako daňový subjekt vykoná platbu dane na osobný účet daňovníka a označí túto platbu spôsobom podľa Vyhlášky, je správca dane povinný prijať túto platbu a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt, to znamená použiť ju na úhradu príslušnej dane, určenej osobou ktorá platbu vykonala.

Ako je zrejmé, ručenie predstavuje subsidiárny a akcesorický právny vzťah medzi ručiteľom a veriteľom, ktorý slúži na zabezpečenie pohľadávky veriteľa z hlavného priameho vzťahu medzi veriteľom a dlžníkom. Akcesorický charakter ručenia je rozhodujúci pre jeho vznik, obsah a zánik. Z akcesorickej povahy ručenia vyplýva, ručenie môže existovať len ak existuje hlavný záväzok, obsah ručiteľského záväzku sa riadi obsahom hlavného záväzku a v prípade zániku hlavného záväzku, zaniká aj ručenie.

Ak v súvislosti s problematikou ručenia vychádzame z vyššie uvedeného, v prípade, ak osoba iná ako daňový subjekt (napr. odberateľ, ktorý je potencionálnym ručiteľom v zmysle zákona o DPH) uhradí platbu dane na osobný účet daňovníka (dodávateľ tovaru alebo služby) a túto platbu označí spôsobom podľa Vyhlášky (napr. na úhradu časti DPH), je správca dane povinný prijať takúto platbu a použiť ju na úhradu dane na ktorý je určená (DPH). Deň kedy bola táto platba odpísaná z účtu osoby ktorá platbu realizuje (odberateľ), sa považuje za deň platby dane.

V nadväznosti na uvedené, ak vychádzame z podstaty ručenia ako akcesorického právneho vzťahu (ručenie môže existovať len v prípade, ak existuje hlavný záväzok), v prípade ak osoba iná ako daňový subjekt uhradí daň na osobný účet daňového subjektu v lehote splatnosti dane a túto platbu označí podľa Vyhlášky, uplynutím lehoty splatnosti nevzniká daňový nedoplatok daňového subjektu (nevzniká záväzok) a teda nevzniká ani ručenie ako akcesorický právny vzťah.

Ak by teda v zmysle uvedeného odberateľ uhradil zadržiavanú DPH uplatnenej dodávateľmi vo faktúre na osobný účet dodávateľa v lehote splatnosti dane a túto platbu by označil spôsobom ustanoveným Vyhláškou, správca dane je povinný prijať takúto platbu a zaobchádzať s ňou ako by ju zaplatil dodávateľ. Deň keď bola platba odpísaná z účtu odberateľa sa považuje za deň zaplatenia DPH (zaplatenie DPH, ktorá bola dodávateľom uvedená na faktúre o dodaní tovaru alebo služby). V zmysle uvedeného, vzhľadom na právnu podstatu ručenia, v takomto prípade dodávateľovi nevzniká uplynutím lehoty splatnosti daňový nedoplatok v rozsahu dane uplatnenej dodávateľmi vo faktúre a zároveň odberateľovi nevzniká ručenie za daň, nakoľko nebola splnená zákonná podmienka nezaplatenia DPH dodávateľom.

Spôsob realizácie úhrady dane uplatnenej dodávateľmi vo faktúre na osobný účet daňovníka je vecou obchodno – záväzkových vzťahov medzi dodávateľom a odberateľom.

Záver navrhovaný SKDP:

1. súčasná legislatíva umožňuje odberateľom realizovať úhradu dane uplatnenej dodávateľmi vo faktúre na osobný účet dodávateľa
2. správca dane je povinný prijať platbu odberateľa a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil dodávateľ
3. správca dane je povinný platbu odberateľa, označenú v zmysle vyhlášky použiť na úhradu dane na ktorý je určená
4. dňom keď bola platba odpísaná z účtu odberateľa je daň zaplatená
5. dňom zaplataenia dane odberateľom na osobný účet dodávateľa v lehote splatnosti nevzniká dodávateľovi daňový nedoplatok
6. z dôvodu zaplataenia dane odberateľom na osobný účet dodávateľa v lehote splatnosti a teda z dôvodu že uplynutím lehoty splatnosti nevzniká dodávateľovi záväzok (daňový nedoplatok) odberateľovi nevzniká ručenie.

Obsahom tohto návrhu nie je riešenie obchodno-právnych vzťahov medzi dodávateľom a odberateľom.

NÁZOR MF SR

MFSR k danej téme uviedlo, že pri dodaní tovaru a služby platia všeobecné pravidlá o vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a všeobecné pravidlo ustanovujúce osobu povinnú platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH.

Daňová povinnosť vzniká dodávateľovi (platiteľovi dane) dňom dodania tovaru alebo dňom dodania služby. Ak je za tovar alebo službu prijatá platba pred dodaním tovaru alebo služby, daňová povinnosť vzniká dodávateľovi dňom prijatia platby.

Podľa všeobecného pravidla osobou povinnou platiť daň je dodávateľ tovaru alebo dodávateľ služby, ak je dodanie s miestom v tuzemsku.

Splatnosť dane upravuje § 78 ods. 1 zákona o DPH. Daň je splatná do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla dodávateľovi daňová povinnosť, a to z každého jednotlivého dodania tovaru alebo služby príp. platby prijatej vopred. Celkový súčet jednotlivých daňových povinností, ktoré vznikli za určité zdaňovacie obdobie, platiteľ dane zníži o daň vzťahujúcu sa k prijatým plneniam za príslušné zdaňovacie obdobie. Výsledok, t.j. vlastnú daňovú povinnosť je platiteľ dane povinný zaplatiť na účet správcu dane a označiť túto platbu spôsobom podľa vyhlášky MF SR č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane.

Ak za príslušné zdaňovacie obdobie prevyšuje daň z prijatých plnení daň vzťahujúcu sa k dodaniu tovaru alebo služby, platiteľ dane si spôsobom podľa § 79 zákona o DPH uplatní vrátenie nadmerného odpočtu.

Platiteľ dane, ktorý dodá tovar alebo službu s miestom dodania v tuzemsku alebo prijme platbu vopred, je povinný vyhotoviť faktúru do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Jednou z povinných náležitostí faktúry je základ dane a daň. Daň, ktorú uvedie dodávateľ vo faktúre, je povinný zahrnúť do daňového priznania a ak je výsledkom daňového priznania vlastná daňová povinnosť, túto daň uhradí na účet správcu dane.

Ustanovenia § 69 ods. 14 písm. a) až c) zákona o DPH zakotvujú podmienky vzniku ručenia odberateľa za daň, ktorú dodávateľ uviedol na faktúre, ale ju nezaplatil do štátneho rozpočtu.

Podľa § 69 ods. 14 ručenie za daň z predchádzajúceho stupňa u odberateľa vzniká, ak:

1. Dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil v lehote splatnosti podľa § 78 zákona o DPH a
2. odberateľ vedel alebo na základe dostatočných dôvodov vedieť mal alebo vedieť mohol, že daň nebude dodávateľom zaplatená do štátneho rozpočtu.

Pri splnení oboch podmienok kumulatívne vzniká ručenie odberateľa.

Zákonnými domnienkami o tom, že odberateľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že dodávateľ neuhradí daň, sú:

- a) neprimerane vysoká alebo nízka cena,
- b) uskutočňovanie zdaniteľných obchodov s dodávateľom počas obdobia, v ktorom je dodávateľ zverejnený v zozname tzv. rizikových osôb vedenom na Portáli finančnej správy alebo
- c) dodávateľ a odberateľ sú personálne prepojení.

Ak jedna z dvoch podmienok (nezaplatenie dane a jedna zo zákonných domnienok vedomosti odberateľa o nezaplatení dane dodávateľom) nie je splnená, ručenie odberateľovi nevzniká a následne sa ani neuplatní postup podľa § 69b zákona o DPH.

K návrhu SKDP týkajúceho sa možnosti platenia dane, ktorú uviedol dodávateľ na faktúre, odberateľom, MF SR uvádza, že z **dikcie § 55 ods. 11** daňového poriadku (zákon č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov) vyplýva, že správca dane je povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom, **a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, ako by ju zaplatil daňový subjekt. Za deň platby sa považuje deň, keď bola platba odpísaná z účtu toho, kto platbu vykonal.**

Ak sa odberateľ obáva, že dodávateľ nezaplatí daň uvedenú na faktúre za dodanie tovaru alebo služby a dodávateľ je zverejnený v zozname podľa § 15 zákona o DPH (v spojení s § 52 ods. 6 daňového poriadku) môže uhradiť platbu dane, ktorá je súčasťou ceny za plnenie, priamo na „osobný daňový“ účet dodávateľa. Podľa súčasného znenia § 55 ods. 11 daňového poriadku sa na platbu hľadí ako na platbu vykonanú dodávateľom. **To znamená, že ak odberateľ vykoná v lehote splatnosti dane úhradu dane na osobný účet dodávateľa, podmienka nezaplatenia dane podľa § 69 ods. 14 nie je splnená, a ručenie za daň odberateľom nevznikne.**

Nevyhnutným predpokladom na to, aby správca dane akceptoval úhradu dane je správne označenie platby dane na účet správcu dane podľa vyhlášky MF SR č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane (ak ide o bezhotovostný prevod z účtu daňového subjektu na účet správcu dane, označí sa číslo účtu daňového subjektu, z ktorého sa platba dane uhrádza, číslo účtu správcu dane, na ktorý sa platba dane uhrádza, oznámený daňovému subjektu príslušným správcom dane, variabilný symbol, suma platby dane a príp. informácia pre správcu dane, ak je to potrebné).

NÁZOR FR SR

Vzhľadom na skutočnosť, že problematika ručenia za daň a určenia ručiteľa je v zákone o DPH koncipovaná veľmi všeobecne a mohlo by dôjsť k situácii, že pri relatívne nízkom počte platiteľov DPH v Slovenskej republike by každému platiteľovi DPH mohlo hroziť riziko ručenia za daň z predchádzajúceho stupňa, orgány finančnej

správy k tomuto inštitútu pristupujú nanajvyš zodpovedne a využívajú ho v prípadoch, pri ktorých je zneužitie práva zjavné.

Finančná správa pri aplikácii § 69 ods. 14 a § 69b zákona o DPH vychádza zo záverov rozsudku Súdneho dvora EÚ C-384/04 Federation of Technological Industries. Bolo by nad rámec smernice, ak by umelým, resp. mechanickým uplatňovaním tohto ustanovenia boli v praxi postihnuté také prípady, u ktorých chýba základný predpoklad jeho uplatnenia, a to existencia indícií podvodného konania. V praxi to znamená, že domnienky o vedomosti odberateľa, že vedel, vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo jej časť z tovarov a služieb, ktoré mu boli alebo majú byť v tuzemsku dodané, nebude zaplatená, uvedené v § 69 ods. 14 písm. a) až c) zákona o DPH sa neaplikujú automaticky, ale len v prípade, ak existuje indícia podvodného konania.

Na druhej strane finančná správa zaznamenala značnú právnu neistotu zo strany podnikateľskej verejnosti. Ukázalo sa, že z dôvodov, že platitelia DPH neplnia niektoré povinnosti riadne a včas narastá počet osôb zverejňovaných na portáli finančnej správy. Ide o osoby, ktoré opakovane v kalendárnom roku nespĺnili povinnosť podať daňové priznanie alebo kontrolný výkaz alebo nezaplatili vlastnú daňovú povinnosť alebo neboli opakovane zastihnutelné na adrese sídla, miesta podnikania a ani na adrese prevádzkarne alebo porušovali povinnosti pri daňovej kontrole. Odberatelia platiteľov uvedených v zozname Finančného riaditeľstva SR v obave, že sú potenciálnymi ručiteľmi za týchto dodávateľov, zadržiavajú voči svojim dodávateľom daň z pridanej hodnoty, ktorá bola voči nim uplatnená. Takýmto postupom sa však prehľbujú finančné problémy dodávateľov, ktorí nemajú finančné prostriedky potrebné na odvod dane do štátneho rozpočtu.

Pre odberateľov platiteľov uvedených v zozname nie sú zabezpečovania zo strany finančnej správy o tom, že inštitút ručenia nie je aplikovaný automaticky, dostačujúce. Hoci deklarujú ochotu uhrádzať DPH z faktúry, ktorú dostanú od svojich dodávateľov priamo na účet správcu dane, tieto úhrady neuskutočňujú. Daňový poriadok takúto možnosť pripúšťa, odberatelia teda môžu platiť DPH na OUD svojho dodávateľa a s prijatými platbami by sa nakladalo bežným spôsobom, ako by ich platil sám platiteľ – dodávateľ.

Odberatelia neuhrádzajú časť faktúry od svojich dodávateľov, ktorá zodpovedá sume DPH, avšak napriek tomu si v súlade so zákonom o DPH uplatňujú odpočítanie DPH z týchto faktúr. Uvedené má bezpochyby vplyv na príjmy štátneho rozpočtu. Odberatelia deklarujú ochotu uhradiť DPH priamo správcovi dane, zároveň takýto postup podmieňujú vystavením potvrdenia daňových úradov, že nebude voči nim inštitút ručenia uplatnený. Zákon o DPH ani daňový poriadok možnosť vystavovať takéto potvrdenie pre odberateľov platiteľa zverejneného v zozname, a to dokonca pred úhradou sumy dane na OUD dodávateľa, neupravuje na základe čoho DU nie sú oprávnené takéto potvrdenie vydať.

Keďže podľa § 55 ods. 11 daňového poriadku správca dane je povinný prijať každú platbu, aj keď nie je vykonaná daňovým subjektom a zaobchádzať s ňou rovnakým spôsobom, akoby ju zaplatil daňový subjekt, FR SR podporuje, aby odberatelia využívali túto možnosť danú daňovým poriadkom.

V záujme zabezpečenia jednotnej aplikácie osobitných predpisov orgánmi finančnej správy budú v prípade prijatia záverov komisie daňové úrady usmernené a usmernenie bude zverejnené na portáli finančnej správy.

K bodu I prijala Komisia tieto závery :

Členovia Komisie zaujali k prejednáwanej problematike toto stanovisko:

V súčasnosti platné ustanovenia zákona o DPH a Daňového poriadku nevylučujú možnosť realizovať úhradu dane odberateľom, ktorú voči nemu uplatnil dodávateľ vo faktúre, na účet dodávateľa.

Zaplatením dane odberateľom na účet dodávateľa v lehote splatnosti nevzniká dodávateľovi daňový nedoplatok a ručenie za daň odberateľom nevznikne.

Uvedené platí za predpokladu, že odberateľ:

- platbu dane zaplatí vo výške uvedenej na faktúre dodávateľa
- platbu dane označí v zmysle vyhlášky MF SR č. 378/2011 Z. z. o spôsobe označovania platby dane

Správca dane o úhrade dane odberateľom nebude vydávať potvrdenia, nakoľko zákon o DPH ani Daňový poriadok možnosť vystavovať takéto potvrdenie pre odberateľov platiteľa zverejneného v zozname, a to dokonca pred úhradou sumy dane na OUD dodávateľa neupravuje. Daňové úrady nie sú oprávnené takéto potvrdenie vydať.

V záujme zabezpečenia jednotnej aplikácie budú daňové úrady usmernené a usmernenie bude zverejnené na portáli finančnej správy.

K bodu II.

Vyúčtovanie opakovaných dodaní energií a ich uvádzanie v kontrolnom výkaze podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (téma navrhnutá z iniciatívy SKDP)

OPIS PROBLEMATIKY SKDP

Situácia

Dodávatelia energií (napríklad elektriny, plynu, tepla) dodávajú tovary a služby distribúcie na základe zmlúv o dodávkach svojim odberateľom – domácnostiam (nezdaniteľným osobám) ako aj zdaniteľným osobám - podnikateľom. Odberatelia sú na základe obchodných podmienok¹, ktoré sú súčasťou zmlúv o dodávkach, povinní uhrádzať za dohodnuté dodávky energií v priebehu fakturačného obdobia trvajúceho zvyčajne 12 mesiacov pravidelné platby (ďalej len „preddavkové platby“ v súlade s terminológiou používanou v energetickej legislatíve zmienenej nižšie).

Výška preddavkových platieb sa stanovuje buď na základe spotreby z predchádzajúceho fakturačného obdobia alebo na základe očakávanej spotreby. Maximálny počet a výška preddavkových platieb počas jedného fakturačného obdobia sú definované vo Vyhláške Úradu pre reguláciu sieťových odvetví (ďalej „ÚRSO“) ². Výška preddavkovej platby je limitovaná ako maximálne 1/11 spotreby elektriny za predchádzajúce fakturačné obdobie resp. 1/11 z predpokladanej spotreby pri novom odbere elektriny. Počet prípustných preddavkových platieb počas fakturačného obdobia vyhláška ÚRSO limituje na maximálne 11 platieb³. Preddavkové platby tak vždy pokrývajú očakávanú spotrebu za celé fakturačné obdobie 12 mesiacov.

Po zistení skutočného odberu elektriny za príslušné fakturačné obdobie odpočtom meradla (zvyčajne raz ročne) sa vypočíta rozdiel medzi cenou stanovenou na základe skutočného odberu energie a súčtom prijatých platieb za

¹ „Vzorové obchodné podmienky dodávky elektriny pri poskytovaní univerzálnej služby pre odberateľov elektriny v domácnosti“ vydanom ÚRSO podľa § 45 ods. 6 zákona č. 250/2012 Z.z. o regulácii v sieťových odvetviach.

² §8 Vyhlášky Úradu pre reguláciu sieťových odvetví č. 24/2013 Z.z., ktorou sa stanovujú pravidlá pre fungovanie vnútorného trhu s elektrinou a pravidlá pre fungovanie vnútorného trhu s plynom

³ Hoci limit počtu platieb ÚRSO definuje len voči skupine odberateľov – domácnostiam, v praxi sa tento limit energetickými spoločnosťami uplatňuje paušálne voči všetkým odberateľom, hlavne z dôvodu zníženia administratívy pri fakturácii, vyúčtovaníach a pri súvisiacich činnostiach.

fakturačné obdobie, za ktoré sa odber vyúčtováva. Tento rozdiel (kladný resp. záporný) sa následne fakturuje odberateľovi vo vyúčtovacej faktúre.

Vyúčtovacia faktúra teda môže obsahovať povinnosť odberateľa uhradiť určitú sumu v prípade, ak uhradené preddavkové platby sú v nižšej hodnote ako je hodnota skutočnej dodávky, alebo naopak právo na vrátenie preplatku v prípade nižšej skutočnej spotreby, ako bola uhradená počas roka preddavkovými platbami.

Pre zjednodušenie sa v nasledujúcom texte budeme zaoberať dodávkami energií v podobe elektrickej energie, hoci legislatíva, problémy a DPH ošetrenie je pri väčšine otázok identické aj pri dodávkach plynu.

1. Legislatívny rámec

1.1. Legislatíva v oblasti energetiky

Úprava fakturácie opakovane dodávanej elektriny je obsiahnutá vo Vzorových obchodných podmienkach dodávky elektriny pri poskytovaní univerzálnej služby pre odberateľov elektriny v domácnosti (ďalej len „VOP“), ktoré vydal ÚRSO na základe ustanovenia § 45 ods. 6 zákona č. 250/2012 Z. z. o regulácii v sieťových odvetviach. V zmysle predmetného ustanovenia je ÚRSO povinný vypracovať vzorové obchodné podmienky dodávky elektriny a vzorové obchodné podmienky dodávky plynu, ak je pri dodávke poskytovaná univerzálna služba. Dodávateľ elektriny a dodávateľ plynu, ktorí poskytujú univerzálnu službu, sú povinní zapracovať osobitné podmienky svojej dodávky elektriny alebo dodávky plynu do obchodných podmienok dodávky a predložiť ich na schválenie ÚRSO.

Zo znenia predmetného ustanovenia vyplýva, že vzorové obchodné podmienky vydané ÚRSO sú právne záväzné pre dodávateľov elektriny, t.j. dodávateľia sú povinní použiť znenie VOP vydaných ÚRSO.

V zmysle článku III ods. 3 VOP sú obchodné podmienky neoddeliteľnou súčasťou zmluvy o združenej dodávke elektriny, ktorú dodávateľia elektriny uzatvárajú s odberateľmi.

V zmysle článku IV ods. 6 VOP „fakturačným obdobím je obdobie, za ktoré sa vykonáva vyúčtovanie odberu elektriny. Dodávateľ elektriny vykonáva vyúčtovanie odberu elektriny formou vyúčtovacej faktúry za príslušné odberné miesto odberateľa elektriny, pre ktorého je zmluva uzavretá.“

Podľa článku IV ods. 7 VOP je „odberateľ elektriny povinný uhrádzať dodávateľovi elektriny za dohodnuté opakované dodávky elektriny v priebehu fakturačného obdobia preddavkové platby. Výška, počet a splatnosť preddavkových platieb sú stanovené v rozpise preddavkových platieb, ktorý dodávateľ elektriny odberateľovi elektriny doručí prvýkrát po uzatvorení zmluvy a následne na každé ďalšie fakturačné obdobie spoločne s vyúčtovacou faktúrou.....Maximálny počet preddavkových platieb za fakturačné obdobie je 11.“

Podľa článku IV ods. 8 VOP „Po zistení skutočného odberu elektriny za príslušné fakturačné obdobie vypočíta dodávateľ elektriny rozdiel medzi cenou stanovenou na základe skutočného odberu elektriny a súčtom prijatých preddavkových platieb za celé obdobie od začiatku fakturačného obdobia do dňa odpočtu skutočného odberu elektriny. Tento rozdiel bude fakturovaný odberateľovi elektriny vo vyúčtovacej faktúre vystavenej za príslušné odberné miesto odberateľa elektriny v cenách platných na obdobie dodávky elektriny.“

V zmysle § 8 ods. 5 a ods. 7 vyhlášky č. 24/2013 Úradu pre reguláciu sieťových odvetví, ktorou sa ustanovujú pravidlá pre fungovanie vnútorného trhu s elektrinou a pravidlá pre fungovanie vnútorného trhu s plynom (ďalej len „vyhláška“) „preddavková platba pri odberateľoch elektriny v domácnosti môže byť najviac vo výške 1/11

spotreby elektriny za predošlé zúčtovacie obdobie“ (§ 8 ods.5) resp. „najviac vo výške 1/11 predpokladanej ročnej platby za odobratú elektrinu“ (§ 8 ods.7).

1.2. Zákon o dani z pridanej hodnoty („zákon o DPH“)

V zmysle § 75 ods. 2 zákona o DPH „Ak dohoda o platbách, ktorá je súčasťou zmluvy o dodaní elektriny, plynu, vody alebo tepla, pokrýva obdobie najviac 12 kalendárnych mesiacov, a dohoda o platbách nájomného, ktorá je súčasťou nájomnej zmluvy, obsahujú údaje podľa § 74 ods. 1, nie je platiteľ povinný vyhotovovať faktúru za každý opakovane dodaný tovar alebo službu, ak miesto dodania tovaru alebo služby je v tuzemsku a príjemca má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň, pre ktorú sa dodanie tovaru alebo služby uskutočňuje, v tuzemsku“.

§ 19 ods. 3 definuje opakované dodanie tovaru alebo služby ako „dodanie rovnakého druhu tovaru alebo služby v opakovaných dohodnutých lehotách.“

§ 19 v ods. 3 tiež stanovuje, že „ak sa dodanie tovaru alebo služby uskutočňuje opakovane, považuje sa tovar alebo služba za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje...“.

Podľa §19 ods. 4 „ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby“.

Podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH sa základ dane (okrem iného) opraví pri dodaní tovaru pri znížení ceny tovaru po vzniku daňovej povinnosti alebo pri zvýšení ceny tovaru.

Podľa § 25 ods. 3 zákona o DPH sa rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou uvedie v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane.

§ 53 ods. 1 a ods. 2 stanovujú, že ak bola vykonaná oprava základu dane podľa § 25(1), ktorá mala za následok zvýšenie základu dane, platiteľ má právo opraviť aj odpočítanú daň (ods. 2) resp. pri oprave, ktorej následkom je zníženie základu dane má platiteľ povinnosť opraviť odpočítanú daň (ods. 1). Oprava odpočítanej dane sa vykoná v období, kedy platiteľ dostal doklad o oprave základu dane.

Podľa § 73 písm. e) zákona o DPH musí byť faktúra vyhotovená do 15 dní od konca kalendárneho mesiaca, v ktorom nastala skutočnosť rozhodná pre vykonanie opravy základu dane podľa § 25 ods. 1.

Podľa § 78a ods. 2 „kontrolný výkaz musí obsahovať údaje o daňovej povinnosti a odpočítaní dane za príslušné zdaňovacie obdobie v tomto členení:

a) údaje z každej faktúry, ktorú bol platiteľ povinný vyhotoviť podľa § 71 až § 75 o dodaní tovarov a služieb, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň v tuzemsku a ktoré nie sú oslobodené od dane, okrem zjednodušenej faktúry,...“;

c) údaje z každej faktúry podľa § 71 ods. 2....“.

Ďalej podľa § 78a ods. 4:

„Z faktúr uvedených v odseku 2 alebo z dokladu podľa odseku 3 sa v kontrolnom výkaze uvádzajú tieto údaje:

a) identifikačné číslo pre daň odberateľa alebo dodávateľa, pod ktorým tovar alebo služba bola alebo má byť dodaná,

b) poradové číslo faktúry alebo číselnú identifikáciu dokladu podľa odseku 3, ak tento doklad číselnú identifikáciu obsahuje,

c) dátum dodania tovaru alebo služby alebo dátum prijatia platby, ak prijatím platby vznikla daňová povinnosť,

d) základ dane a suma dane vyjadrené v eurách,

e) sadzba dane,

f) výška odpočítanej dane,

g) druh a množstvo tovaru, ak je faktúra vyhotovená o dodaní tovaru, z ktorého je povinný platiť daň príjemca plnenia podľa § 69 ods. 12 písm. h) a i).“

1.3. Smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty („smernica“)

Podľa článku 64 smernice „Ak sa iné dodanie tovaru ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou podľa článku 14 ods. 2 písm. b, alebo poskytnutie služieb vyúčtováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúčtovanie alebo platby vzťahujú.“

Podľa článku 90 smernice „v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po dodaní sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi.“
Článok 184 smernice: „Pôvodne uplatnené odpočítanie dane sa upraví, ak je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktorý mala zdaniiteľná osoba právo.“

Článok 185 smernice: „Úprava odpočítanej dane sa vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy.“

2. Súčasný prístup aplikovaný v praxi dodávateľmi (distribútormi) energií

V oblasti dodávok a distribúcie energií podniká v rámci Slovenskej republiky niekoľko desiatok subjektov. V praxi je preto možné sa stretnúť s rôzne koncipovanými zmluvami o dodávkach a s rôznymi obchodnými podmienkami, ktoré sa navyše menia a prispôbujú podmienkam definovaným v legislatíve vydávanej regulátorom (ÚRSO), ktorú sú subjekty povinné rešpektovať.

Zákon o dani z pridanej hodnoty v ustanoveniach citovaných vyššie stanovuje všeobecný rámec pre ošetrovanie zdaňovania opakovaných dodávok tovaru, a teda aj rámec aplikovateľný na ošetrovanie „preddavkových platieb“ a „vyúčtovacích faktúr“ z hľadiska DPH pri dodaniach energií. Vzhľadom na vývoj v energetickom odvetví, vývoj pri regulácii, tlaky odberateľov, časté trhové zmeny a podobne nie je možné očakávať, že zákon o DPH podchytí svojimi všeobecnými ustanoveniami všetky možné situácie a zmeny, ku ktorým môže pri dodávkach energií dochádzať. Aj preto dochádzalo v minulosti k potrebe vyjasnenia aplikácie zákona o DPH na tieto dodávky a vyúčtovania, pretože jeho interpretácie neboli vždy totožné všetkými účastníkmi vzťahov. Na druhej strane, výhodou všeobecného rámca stanoveného v zákone o DPH bola jeho nemennosť, pokiaľ išlo o režim opakovaných dodávok energií a ich vyúčtovaní počas posledných cca 10 rokov (obdobie po vstupe do EÚ).

Ako bolo spomenuté, potreba vyjasnenia aplikácie a snaha uplatnenia správneho DPH režimu viedla viaceré subjekty ku komunikácii s daňovou správou a k vyžiadaniu si písomných stanovísk. Potreba overenia správneho ošetrovania na strane platiteľov vyplývala jednak z potreby uistenia sa o správnosti nastavenia interných účtovných systémov resp. minimalizácie nutnosti ich budúcich náročných úprav, z potreby minimalizácie prípadných rizík nesprávneho daňového režimu a zníženia reputácie daňovníka v očiach daňovej správy pri prípadnom nesúlade s uplatňovaním slovenskej daňovej legislatívy, a tiež z potreby usmernenia odberateľov vzhľadom na ich nároky na odpočítanie DPH a súvisiace daňovo-účtovné otázky. Daňová správa, podľa našich informácií, vydala niekoľko usmernení, resp. zápisov z konzultácií, ktoré usmernili platiteľov k ošetrovaniu preddavkových platieb a vyúčtovaní dodaní energií, čo subjekty vnímali ako ústretový a pozitívny krok.

S ohľadom na vyššie uvedené sa u platiteľov dodávajúcich energie vyvinuli, podľa našich informácií, počas posledných cca 10 rokov dva hlavné prístupy k ošetrovaniu dodávok energií a ich vyúčtovania z pohľadu DPH. Vzhľadom na to, že oba prístupy majú spoločného menovateľa v posudzovaní preddavkových platieb ako opakovaných dodávok tovaru v súlade s § 19 ods. 3 zákona o DPH (čo ostáva dodnes viac-menej akceptované tak platiteľmi, odberateľmi, ako aj daňovou správou), zameriame sa len na otázku vyúčtovania dodávok po skončení fakturačného obdobia.

Ide o nasledovné dva prístupy dodávateľov energií zaznamenané v súčasnej praxi:

(i) Vyúčtovacie faktúry ako doklady o dodaní tovaru.

Platitelia dňom zmerania skutočnej spotreby po prvýkrát počas fakturačného obdobia zistia množstvo tovaru, a reálne tak po prvýkrát „dodajú tovar“. Na základe toho vystavia vyúčtovaciu faktúru, zvyčajne do 15-steho dňa mesiaca nasledujúceho po skončení fakturačného obdobia. Faktúra obsahuje okrem iného informáciu o dni dodania tovaru, avšak neobsahuje referenciu na prípadné už vydané faktúry z titulu opakovaných dodávok tovaru počas fakturačného obdobia. Kladný resp. záporný výsledok vyúčtovania prijatých platieb oproti skutočnej spotrebe je reflektovaný v daňovom priznaní za posledný mesiac fakturačného obdobia a v kontrolnom výkaze za rovnaké obdobie. V daňovom priznaní figuruje vyúčtovacia faktúra s kladným (nedoplatok) ako aj s negatívnym (preplatok) výsledkom vyúčtovania na riadkoch 03 a 04. V kontrolnom výkaze sa zatiaľ ujal spôsob vykazovania v časti A.1, kde sa v prípade preplatku vyказuje príslušná čiastka s mínusovým znamienkom. Treba poznamenať, že vyúčtovania okrem rozdielov v spotrebe obsahuje tiež element úprav cien, kde ceny účtované v preddavkových platbách sa vo vyúčtovacej faktúre upravujú, aby zodpovedali cenám za jednotlivé položky spotreby tovarov a služieb v súlade s platnou legislatívou a cenníkmi dodávateľa.

Základom pre prístup „opakovaného dodania“ pri vyúčtovaní je historický vývoj, kedy v minulosti boli „dvanásť“ vyúčtovacie faktúry zároveň dokladmi zúčtovávajúcimi odhadovanú spotrebu za dvanásť mesiac fakturačného obdobia a zároveň reprezentovali odchýlku medzi odhadovanou spotrebou a nameranými údajmi o spotrebe. Silným argumentom pre používanie tohto prístupu aj v súčasnosti je zápis o konzultácii problému z 20.4.2005 na Daňovom riaditeľstve v Banskej Bystrici, kde závery prijaté na konzultácii potvrdili správnosť deklarovania vyúčtovania do dvanásteho obdobia ako opakovaného dodania tovaru. Po zmenách v zákone o DPH na základe „fakturačnej smernice“ resp. ďalších zmenách v zákone o DPH nebol rámec opakovaných dodaní menený tak, aby sa stalo neprípustným postupovať podľa uvedeného zápisu, preto v tomto prístupe viaceré subjekty dodávajúce energie pokračujú dodnes (robia tak napríklad veľkí distribútori elektrickej energie vo všetkých regiónoch Slovenska).

(ii) Vyúčtovacie faktúry ako opravné doklady.

Podobne ako v bode (i), po zmeraní skutočnej spotreby dodávateľ energií vystaví zvyčajne v mesiaci nasledujúcom po skončení fakturačného obdobia doklad, ktorým opravuje základ dane a daň za všetky predchádzajúce zdaňovacie obdobia fakturačného obdobia podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH. Faktúra preto neobsahuje dátum dodania tovaru, avšak obsahuje odkazy na faktúry vystavené v ukončenom fakturačnom období (zvyčajne 3 alebo 11 opravovaných faktúr, podľa periodicity preddavkových platieb), resp. odkaz na dohodu o platbách podľa § 75 ods. 2 zákona o DPH.

V tejto variante je kladný resp. záporný výsledok vyúčtovania preddavkových platieb oproti skutočnej spotrebe reflektovaný v daňovom priznaní a v kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane. V daňovom priznaní figuruje vyúčtovacia faktúra v prípade nedoplatku aj preplatku na riadkoch 26 a 27 a v kontrolnom výkaze v časti C.1.

Dôvodom pre prístup „oprava základu dane“ pri vyúčtovaní je prístup k opakovaným dodávkam ako k dodaniam, ktoré pokryli celé fakturačné obdobie, pričom vyúčtovaním sa už ďalšie dodanie neuskutočňuje, len sa upravuje hodnota už vyfakturovaných preddavkových platieb. Úprava už uskutočnených dodaní sa deje v súlade s § 25 ods. 1 a vyúčtovacia faktúra sa tak vystaví podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH. Silným argumentom proti používaniu tohto prístupu je absencia 12-steho dodania a podporne použitá logika § 25 ods. 1 o opravách základu dane (hoci o správnosti využitia § 25 v uvedenom prípade vládne v odborných kruhoch pochybnosť, praxou je táto logika zatiaľ akceptovaná a opravy sú vykonávané v „bežnom“ zdaňovacom období bez nutnosti podávania

dodatočných priznaní k DPH). Prístup však odporuje už citovanému zápisu o konzultácii problému, ktorý preferuje prístup „opakovaná dodávka“ vo vyúčtovaní. Vzhľadom na absenciu zásadného nesúladu tohto prístupu so zákonom o DPH však je uvedený prístup v praxi akceptovaný daňovými kontrolami, a je nám známe, že je úspešne aplikovaný minimálne jedným veľkým subjektom v sektore plynárenstva.

3. Dôvody vedúce k návrhu na diskusiu o problematike v rámci Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty

Ako bolo spomenuté, uvedené praktické prístupy k problému vyúčtovania dodávok energií platiteľmi doteraz neboli daňovou správou v praxi u dodávateľov postihované. Pri subjektoch, o ktorých máme informácie (veľkí dodávatelia elektrickej energie a plynu) boli uvedené prístupy 2.(i) aj 2.(ii) daňovou správou v minulosti počas daňových kontrol akceptované.

Napriek tomu sme identifikovali potrebu opätovného písomného „kodifikovania“ prístupov k vyúčtovaniam dodávok energií, respektíve potrebu prijatia definitívneho riešenia napríklad cez úpravu zákona špecifickú pre tieto dodania, alebo vydaním metodického usmernenia, alebo prijatím jednoznačného záveru touto Komisiou, z dôvodov uvedených nižšie:

- a) Po zavedení povinnosti podávania Kontrolného výkazu finančná správa naznačila, že nebude akceptovať rôzny prístup subjektov k deklarovaniu záporných rozdielov z vyúčtovaní opakovaných dodávok energií, najmä ak by tieto rozdiely platitelia deklarovali v častiach A.1 resp. B.2 v KV. Preferovaný prístup je uvádzať rozdiely v časti C v KV. Finančná správa vyjadrila aj možnosť v prijatí konsenzuálneho riešenia na úrovni Komisie o tom, či a za akých podmienok sa bude akceptovať uvádzanie vyúčtovacích faktúr aj mimo časti C v KV. Tu sa domnievame, že je potrebné prijať záver a ujasniť akceptovateľné postupy.
- b) Následkom vývoja názorov pri uvádzaní transakcií v KV vznikla diskusia o správnosti postupu pri posudzovaní vyúčtovacích faktúr ako opakovaných dodaní podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH. Neistota v tejto oblasti postihuje dodávateľov z hľadiska správneho časovania uvádzania vyúčtovaní do priznania k DPH, kde momentálny prístup platiteľov uplatňujúcich postup podľa bodu 2.(i) vedie k uvedeniu dane do DPH priznania za posledné zdaňovacie obdobie fakturačného obdobia. Postup podľa bodu 2.(ii) by znamenal nutnosť uvádzania týchto transakcií spravidla o jedno obdobie neskôr. Bolo by tiež nutné zmeniť spôsob vystavovania vyúčtovacích faktúr, nutné upovedomiť (preškoliť) odberateľov k zmene DPH režimu, podstúpiť zmeny interných účtovných systémov, fakturačných systémov a systémov pre prípravu daňových priznaní a Kontrolných výkazov. Vzhľadom na masívnosť výdavkov a šírku zmien je potrebné dospieť k jednotnému záveru.
- c) Uvedené zmeny v interných systémoch, ktoré by potenciálne boli potrebné, znamenajú veľkú časovú a finančnú investíciu, a to nielen u dodávateľov energií ale aj u odberateľov. Pokiaľ by takéto výdavky bolo nutné vynaložiť, je potrebné zmenu včas komunikovať zo strany finančnej správy (zákonodarcu) smerom k dodávateľom tak, aby boli schopní interne odôvodniť schválenie výdavkov ako následok zmeny legislatívy v oblasti DPH. Pokiaľ by však zmena nebola potrebná (napríklad v prípade konsenzu o daňovom posúdení vyúčtovacích faktúr medzi finančnou správou a dodávateľmi), je potrebné tento konsenzus záväzne potvrdiť pre nadobudnutie istoty dodávateľov do budúcnosti o nemennosti DPH režimu vyúčtovaní, a to aj vzhľadom na už podniknuté kroky finančnej správy zmienené v bode 1 a súvisiace obavy dodávateľov zmienené v bode 2.

- d) Subjekty dodávajúce energie vykonajú ročne státisíce vyúčtovaní dodávok pre podnikateľov, a akákoľvek zmena je preto administratívne náročná a postihuje niekoľko stotisíc platiteľov dane minimálne raz ročne. Preto je tu silný argument riešiť problém uvažene, a zbytočne nemeniť pravidlá, pokiaľ prax doteraz nevedla k problematickému správaniu platiteľov či k podvodom.
- e) Pokiaľ sa presadí zmena, je potrebné, aby išlo o definitívne riešenie, ktoré bude fungovať dlhší čas a nebude viesť k nutnosti ďalších zmien vzhľadom na široké „publikum“, ktoré ovplyvňujú vyúčtovania. Ide o problematiku, kde v súčasnosti preukázateľne nedochádza k špekuláciám pri platení dane, ani k obchádzaniu zákona cez neoprávnené odpočítanie DPH. Vzhľadom na približne vyrovnaný pomer preplatkov a nedoplatkov je tiež otázka posunu do iných zdaňovacích období neutrálna z pohľadu výberu DPH, aj pri zohľadnení odpočítania dane odberateľmi (rovnaký posun v nároku na odpočítania dane v prípade zmeny).

Návrh SKDP

Nižšie uvádzame námety na riešenie problému vyúčtovania opakovaných dodávok tovaru.

Na základe analýzy znenia zákona o DPH, regulatórnych predpisov z oblasti dodania energií, praktických prístupov dodávateľov ako aj známych stanovísk finančnej správy sme toho názoru, že ani jeden z prístupov spomínaných v časti 2. nie je možné označiť za bezrizikový pre platiteľov do budúca pri danom stave legislatívy a vývoji jej interpretácií.

Aj preto sa nám javí ako **najjednoduchšie a najpriateľnejšie riešenie formálne podporenie oboch alternatív 2.(i) aj 2.(ii) v sektore dodania a distribúcie energií**. Toto by si vyžiadalo písomnú formuláciu a potvrdenie riešenia (podobne ako pri zápise z roku 2005), podmienok na jeho uplatnenie, a tiež konsenzus o postupe pri uvádzaní transakcií do Kontrolného výkazu pri každej z alternatív 2.(i) a 2.(ii). Výhoda riešenia je v minimálnej nákladovosti, časovej náročnosti a relatívne jednoduchšej komunikácii smerom od finančnej správy k dodávateľom energií bez potreby zmeny zákona o DPH. Detailnejšie sa týmto riešením zaoberáme nižšie pod bodom A.

Menej praktickým a nákladovo náročným riešením pre dodávateľov a ich odberateľov je podporiť len jeden z uplatňovaných prístupov. Nutnosť zmien v systémoch a fakturácii, oznámení odberateľom a nových postupov pri vyúčtovaní si pri tomto riešení vyžiada dlhší čas na zavedenie do praxe, a vzhľadom na existujúce písomné vyjadrenia zo strany daňových orgánov zrejme aj „amnestiu“ do minulosti pre subjekty, ktoré podľa nich postupovali. Ako kompenzácia pre dodávateľov energií za náročnú zmenu by sa mohla zväziť zmena zákona o DPH v § 25 a § 53 (viď náš návrh v časti 4.B). Jej zámerom by v tomto prípade bolo riešiť problém s časovaním uvedenia transakcií do správnych zdaňovacích období, kde by sa malo akceptovať aj skoršie uvedenie transakcie v súlade s doterajšou praxou dodávateľov elektrickej energie. Detailnejšie sa týmto riešením zaoberáme **pod bodom B** nižšie.

V bode C navrhujeme ako záložnú alternatívu k bodom A a B vymedzenie možnosti voľby pre špecifický okruh platiteľov medzi alternatívami 2.(i) resp. 2.(ii) priamo v zákone o DPH. Výhodou by bola väčšia prijateľnosť pri precíznom vymedzení okruhu subjektov a podmienok (týkala by sa len vymedzených subjektov s licenciou na dodanie energií, a teda by zásah do ustanovení zákona o DPH bol menej rizikový).

Riešenie A. Akceptácia doterajšej praxe uplatňovanej dodávateľmi energií

Najjednoduchšie a najpriateľnejšie riešenie (veríme že nielen z pohľadu dodávateľov, ale aj finančných orgánov) je formálne podporenie oboch alternatív 2.(i) aj 2.(ii) v sektore dodania a distribúcie energií. Akceptuje sa tým súčasný stav, kedy časť dodávateľov vystaví vyúčtovaciu faktúru ako ďalšiu riadnu faktúru za opakované dodanie tovaru a časť vystaví vyúčtovaciu faktúru ako opravnú. Odberatelia tak nebudú nútení zmeniť spôsob

a časovanie odpočítavania dane, ktoré majú u vstupných faktúr pri jednotlivých dodávateľoch dlhodobu nastavený.

Údaje z vyúčtovacích faktúr budú v daňovom priznaní a v Kontrolnom výkaze vystupovať v rôznych obdobiach podľa toho, ktorý spôsob dodávateľ uplatní - (1) v poslednom mesiaci zúčtovacieho obdobia, t.j. v poslednom mesiaci opakovane dodávaného tovaru alebo (2) v mesiaci nasledujúcom po poslednom mesiaci zúčtovacieho obdobia, t.j. v mesiaci, v ktorom sa vystaví opravný doklad. Údaje z vyúčtovacej faktúry sa budú naďalej uvádzať v časti A.1 kontrolného výkazu, v prípade preplatku aj s mínusovým znamienkom (ako ďalšie opakované dodanie tovaru), resp. v časti C.1 (ako opravný doklad).

Tu by sme chceli upozorniť, že znenie § 78a zákona o DPH nevyklučuje možnosť uvádzať v časti A.1 kontrolného výkazu negatívne hodnoty, a teda by nemala existovať legislatívna prekážka takéhoto vykazovania vyúčtovacích faktúr, ktorých výsledkom je preplatok odberateľa. Pokiaľ ide o dodania domácnostiam (nezdaniteľným osobám), vyúčtovacie faktúry je potrebné deklarovať v časti D.2 kontrolného výkazu, vzhľadom na to, že nie je povinnosť vystaviť faktúru dodávateľom pre nezdaniteľné osoby.

Ako už sme spomenuli, momentálne zaužívaná prax spôsobuje iba časový rozdiel v uvedení transakcie v daňovom priznaní a v kontrolnom výkaze s rozdielom jedného mesiaca.

Pri alternatíve, kde sa budú akceptovať oba súčasné prístupy k posúdeniu vyúčtovacích faktúr, nie je potrebný žiaden zásah do súčasného znenia legislatívy. Navyše by tento krok bol *v súlade s programovým vyhlásením vlády Slovenskej republiky, ktorá považuje za dôležité „tvoriť takú legislatívu, v ktorej bude ... odstraňovať administratívne bariéry v podnikaní...“ a „stabilita podnikateľského prostredia bude založená najmä na jeho nízkej administratívnej zaťažovanosti, vymožitelnosti práva a jeho komplexnej previazanosti na iné právne normy, vrátane jednoduchého uplatňovania“.*⁴ Z tohto pohľadu sa nám javí alternatíva A ako krok vedúci k splneniu týchto cieľov.

Riešenie B. Vyúčtovacia faktúra ako opravný doklad

Menej praktickým a nákladovo náročným riešením pre dodávateľov a ich odberateľov je podporiť postup podľa bodu 2.(ii) s vystavením vyúčtovacej faktúry ako opravného dokladu.

Počas roka tak platitelia vystavia 11 faktúr za opakovane dodaný tovar (respektíve dohoda o platbách stanoví 11 preddavkových platieb) a dvanásť vyúčtovacia faktúra bude opravným dokladom vystaveným v nadväznosti na § 25 ods. 1. Oproti súčasnému stavu by sa tak zjednotil prístup k daňovému posúdeniu vyúčtovacích faktúr v oblasti energetiky. Zároveň by sa však popreli niektoré stanoviská vydané daňovou správou v minulosti a tiež by bolo nutné uskutočniť rozsiahle zmeny v interných systémoch dodávateľov, ktoré by znamenali veľké finančné investície a časové zdržanie pri nábehu na nový spôsob zdaňovania. U odberateľov elektrickej energie od veľkých distribútorov by dodávatelia museli oznámiť nové postupy pri vyúčtovaní vzhľadom na jednomesačný posun (oneskorenie) povinnosti u odberateľa deklarovať vrátenie odpočítanej dane v prípade preplatku, resp. v nároku na odpočítanie dane v prípade nedoplatku.

Vzhľadom na nejednotnosť stanovísk z minulosti a uprednostnenie jedného „správneho“ postupu by bolo vhodné pri tejto alternatíve písomne inštruovať platiteľov formou metodického usmernenia. Alternatíva by si tiež vyžiadala vysporiadanie sa s minulosťou v tomto usmernení (zrejme vo forme „amnestie“ pre subjekty, ktoré postupovali podľa doterajších písomných stanovísk, ako aj pre ďalšie subjekty takto postupujúce).

V prípade uprednostnenia tejto alternatívy by sme chceli navrhnúť, aby bolo legislatívnou zmenou umožnené platiteľom deklarovať v daňovom priznaní ako aj v kontrolnom výkaze v časti C.1 zúčtovacie faktúry aj za obdobie skoršie ako je obdobie, v ktorom sa vystavil doklad o oprave základu dane. Umožnilo by to zmierniť dopady tejto

⁴ Programové vyhlásenie vlády Slovenskej republiky na volebné obdobie 2012 -2016

alternatívy na podnikanie, nakoľko by dodávateľom legislatíva umožnila uviesť daň už v poslednom zdaňovacom období fakturačného obdobia, resp. odberateľom umožnila znížiť nárok na odpočítanie dane resp. uplatniť odpočítanie tiež už v poslednom zdaňovacom období (t.j. v období, za ktoré dodávateľ opravil základ dane a tým zjednotiť časové obdobie pre účely DPH a účtovníctva).

V rámci tohto bodu navrhujeme zvážiť dve možné varianty novelizácie:

a) plošnú úpravu ustanovenia § 25 ods. 3 zákona o DPH, a to doplnením slova „najneskôr“ v prvej časti prvej vety pred čiarkou tak, aby táto časť vety **znela „...rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou sa uvedie najneskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom...“, alebo**

b) účelovú úpravu pre užšiu skupinu platiteľov, doplnením prvej vety § 25 ods. 3 zákona o DPH nasledovne: „Rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou **daňou u platiteľov dane, ktorí dodávajú tovary a služby na základe špeciálneho oprávnenia (odkaz na zákon o energetike)**, sa uvedie v daňovom priznaní najneskôr za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane... “.

V tejto súvislosti navrhujeme, aby sa zrkadlovo režim upravil aj na strane prijímateľov takýchto plnení pri oprave odpočítanej dane v § 53 zákona o DPH, nakoľko bez recipročnej úpravy by samotná zmena v § 25 nebola daňovo neutrálna (prípadný posun v časovaní odvedenia dane a jej odpočítania je DPH neutrálny, predpokladajú sa len minimálne rozdiely z dôvodu, že v súčasnosti odberatelia vracajú odpočítanú daň už za posledné zdaňovacie obdobie fakturačného obdobia, čiže akcelerácia odpočtov DPH odberateľmi tak neprichádza do úvahy).

Konkrétny návrh doplnenia § 53 je nasledovný:

ods. 1 druhá veta doplniť slovo „najneskôr“ za slovom „vykoná“, t.j. ustanovenie bude znieť nasledovne: „ ... Oprava odpočítanej dane sa vykoná najneskôr v tom zdaňovacom období, v ktorom platiteľ dostal doklad o oprave základu dane. ...“

ods. 2 druhá veta doplniť slovo „najneskôr“ za slovom „vykoná“ t.j. ustanovenie bude znieť nasledovne: „Oprava odpočítanej dane sa vykoná najneskôr v tom zdaňovacom období, v ktorom platiteľ dostal doklad o oprave základu dane, a oprava odpočítanej dane pri dovoze ...“

Navrhovanými zmenami v zákona o DPH sa umožní pri alternative B platiteľom dane, ktorí v súčasnosti vystavujú výúčtovacie faktúry v režime „opakovaných“ dodaní, aby ich prípadná migrácia v budúcnosti na režim opravných dokladov nespôsobila problém pri časovaní uvedenia transakcií do skoršieho zdaňovacieho obdobia, ako je obdobie, v ktorom je opravný doklad vystavený. Prechod na režim vystavovania opravných dokladov by totiž predstavoval značnú administratívnu ako aj finančnú záťaž pre platiteľov pri prestavení interných procesov, softvéru ako aj informovaní svojich obchodných partnerov o tejto zmene.

Na strane odberateľov, ktorí si odpočítavajú daň na vstupe, by zmenené znenie ustanovenia § 53 dovoľovalo pokračovať v režime uplatňovanom v súčasnosti. T.j. vrátiť časť odpočítanej DPH už v zdaňovacom období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom odberateľ dostal doklad o oprave základu dane, resp. odpočítať daň už v zdaňovacom období predchádzajúcom zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom dostal doklad o oprave základu dane, pokiaľ tento doklad má v lehote na podanie daňového priznania.

Vzhľadom na existujúcu prax, ako už bolo spomenuté, táto úprava podľa nášho názoru neprinesie záporný efekt na príjmy štátneho rozpočtu. Naopak, jej neprijatie popri úprave k § 25 by mohlo znamenať nežiaduce posunutie korešpondujúcich úprav na strane odberateľa o jedno zdaňovacie obdobie oproti súčasnému stavu.

C. Zúčtovacia faktúra ako opakované dodanie pre špecifický okruh platiteľov

Táto alternatíva predpokladá zmenu legislatívy, ktorou by sa dala špecifickej skupine platiteľov možnosť zvoliť si režim DPH ošetrenia vyúčtovacej faktúry ako opakovaného dodania tovaru / služby. Pokiaľ by platitelia nevyužili túto možnosť, vyúčtovacia faktúra by sa posudzovala ako opravný doklad k oprave základu dane a dane v zmysle § 25 a § 53 zákona o DPH.

Vykazovanie vyúčtovacích faktúr v daňovom priznaní ako aj v kontrolnom výkaze by ostalo rovnaké ako v súčasnosti tak, ako je načrtnuté v alternatíve A. Dopad na štátny rozpočet by podľa nášho názoru nebol negatívny a pre platiteľov dane by možnosť voľby znamenala značnú úsporu času a finančných prostriedkov, nakoľko by umožnila vyhnúť sa zmenám a nastaveniam procesov a softvéru.

NÁZOR MFSR

MF SR má za to, že predmetnú tému tzv. vyúčtovacích faktúr“ vyhotovených platiteľmi dane podnikajúcimi vo sfére energetiky je potrebné riešiť z pohľadu:

1. Výkladu a aplikácie príslušných ustanovení zákona o DPH na dané prípady vyúčtovania opakovaných dodávok tovaru v oblasti energetiky
2. Akceptácie daňovej správy dvojakého postupu platiteľov dane podnikajúcich vo sfére energetiky
3. Budúcej legislatívnej zmeny zákona o DPH

Podľa návrhu predloženého SKDP sa v súčasnosti uplatňujú dva prístupy dodávateľov energií:

1. prístup

Vyúčtovacie faktúry ako doklady o dodaní tovaru – v poradí 12. vyúčtovacia faktúra je riadnou faktúrou za dodanie tovaru (za posledné 12. obdobie) a to bez ohľadu na to, či je záporný (preplatok) alebo kladný výsledok (nedoplatok) vyúčtovania prijatých platieb oproti skutočnej spotrebe zistenej za obdobie 11 predchádzajúcich období. Faktúra sa uvádza v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie posledného fakturačného obdobia. Základ dane a daň uvádza platiteľ dane v riadkoch 03 a 04 a v prípade faktúr so záporným výsledkom sú zahrnuté do uvedených riadkov daňového priznania so znamienkom mínus. V kontrolnom výkaze dodávateľ vykazuje tieto faktúry v časti A.1, kde sa v prípade preplatku vykazuje príslušná čiastka s mínusovým znamienkom.

2. prístup

Vyúčtovacie faktúry ako opravné doklady - sú vyhotovené ako opravné faktúry (§ 71 ods. 2 zákona o DPH) k faktúram za 11 predchádzajúcich období (tiež na základe zistenia skutočnej spotreby energií). V daňovom priznaní sa uvádzajú v riadkoch 26 a 27 a v kontrolnom výkaze v časti C.1. výkaze Za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane.

MF SR zastáva názor, **že prístup č. 1 nie je správny a nie je v súlade so zákonom o DPH.**

Dôvodom prečo MF SR zastáva tento názor je, že protihodnota v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH nemôže byť záporná. Takže stotožniť sa s prístupom č. 1 by bolo možné len v prípade, ak by vyúčtovacie faktúry boli vyhotovené ako kladný výsledok vyúčtovania (nedoplatok). Ak sú faktúry vyhotovené ako záporný výsledok vyúčtovania (preplatok), nemôže sa táto faktúra považovať za faktúru o dodaní tovaru za 12. „fakturačné obdobie“, pretože neexistuje protihodnota, ktorá je nevyhnutným predpokladom na to, aby sa transakcia stala predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a takto sa aj vykázala v daňovom priznaní a v kontrolnom výkaze. Vyúčtovacie faktúry vyhotovené za „fakturačné obdobie“ sú podľa názoru MF SR opravné faktúry, pretože ide o opravu základov dane a dane podľa § 25 zákona o DPH, a to o opravu 11 predchádzajúcich opakovaných dodaní tovaru, ktoré sa z hľadiska vzniku daňovej povinnosti posudzujú podľa §

19 ods. 3 prvá veta zákona o DPH. Dodávateľ by mal správne uviesť tieto opravy v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vyhotovil „vyúčtovaciu faktúru“ a zahrnúť ju do riadkov 26 a 27. V kontrolnom výkaze má uviesť opravu v časti C.1.

MF SR považuje za správny prístup č. 2.

Pokiaľ ide o zmenu zákona o DPH tak ako ju obsahuje návrh SKDP, v prípade, že sa členovia komisie zjednotia na názore, že zákonný postup je prístup č. 2, MF SR sa nebráni akceptovať ekonomické dôvody na zmenu príslušných ustanovení zákona o DPH. Zmena zákona by mala umožniť dodávateľom elektriny, plynu, tepla a vody postupovať v súlade s prístupom č. 2, avšak s tým rozdielom, že opravu základov dane za predchádzajúce „fakturačné obdobie“ bude môcť dodávateľ uviesť v daňovom priznaní za skoršie zdaňovacie obdobie ako je to zdaňovacie obdobie, v ktorom vyhotovil doklad o oprave základu dane.

MF SR s ohľadom na zápis o konzultácii problému z 20.4.2005 na Daňovom riaditeľstve v Banskej Bystrici, odporúča, aby finančná správa akceptovala prístup č. 1 za minulé obdobie príp., aby ho akceptovala až do konca roka 2014 vzhľadom na technickú náročnosť zmeny účtovných systémov.

NÁZOR FR SR

FR SR vychádzajúc z toho, že 11 faktúr za opakované dodanie tovaru pokrýva obdobie celého fakturačného obdobia a 12. tzv. vyúčtovacia faktúra sa následne vystavuje za celé fakturačné obdobie, ktoré sa vysporiadava, je toho názoru, že „vyúčtovacia faktúra“ nie je dokladom, ktorý by bolo možné považovať v súlade so zákonom o DPH za faktúru za opakované dodanie tovaru. Zákon o DPH rozlišuje doklad o oprave základu dane a faktúru za dodanie tovaru a nadväzne stanovuje ich uvádzanie v daňovom priznaní a v kontrolnom výkaze. Vyúčtovacou faktúrou sa vysporiadáva rozdiel medzi platbami a skutočnou spotrebou tovaru. Dokladom o oprave základu dane sa vysporiadava rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a daňou a uvedie sa v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa vyhotovil doklad o oprave základu dane. Vysporiadanie rozdielov nie je v zmysle fakturačných pravidiel takým dokladom, akým je faktúra pri dodaní tovaru alebo služby. FR SR zastáva názor, že „vyúčtovacia faktúra“, ktorá bola predmetom rokovania, je opravou základu dane a má byť zahrnutá u dodávateľa do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol doklad vyhotovený a následne sa v kontrolnom výkaze uvedie v časti C1.

Vzhľadom na avizovaný nesúlad vo vykazovaní vyúčtovacích faktúr ako aj vzhľadom na ekonomické dôvody platiteľov na zmenu informačného systému, FR SR akceptuje a do konca roka 2014 odporúča akceptovať zahrnutie „vyúčtovacej faktúry“ do skoršieho zdaňovacieho obdobia (12.), ako je zdaňovacie obdobie, v ktorom bol vyhotovený doklad o oprave základu dane. Zároveň FR SR podporuje návrh upraviť túto problematiku v zákone o DPH.

K bodu II prijala komisia tieto závery:

1. „Vyúčtovacie faktúry“ vyhotovené v mesiaci nasledujúcom po skončení fakturačného obdobia sa nepovažujú za riadne faktúry bez ohľadu na to, či je výsledkom záporný výsledok (preplatok) alebo kladný výsledok (nedoplatok).
2. Vyúčtovacie faktúry majú byť správne zahrnuté do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom boli vyhotovené (resp. prijaté na strane odberateľa), nakoľko ide o doklady o oprave základu dane podľa § 25 zákona o DPH u dodávateľa (resp. podľa § 53 zákona o DPH u odberateľa).

3. Do kontrolného výkazu sa vyúčtovacie faktúry uvádzajú v časti C.1. (u dodávateľa) a v časti C.2. u odberateľa (nedotknutá týmto ostáva povinnosť dodávateľa uvádzať tieto transakcie v časti D.2. pre nezdaniteľné osoby).

Vzhľadom na nesúlad vo vykazovaní vyúčtovacích faktúr ako aj vzhľadom na ekonomické dôvody platiteľov na zmenu informačného systému, FR SR akceptuje a do konca roka 2014 bude akceptovať aj prístup č. 1, a to vo vykazovaní vyúčtovacích faktúr v daňovom priznaní v riadkoch 03 a 04 (vyúčtovacia faktúra s kladným ako aj s negatívnym výsledkom vyúčtovania). V kontrolnom výkaze FR SR bude akceptovať najneskôr do konca roka 2014 spôsob vykazovania v časti A.1, kde sa v prípade preplatku môže vykázať príslušná čiastka s mínusovým znamienkom.

MF SR podporí zmenu zákona o DPH, na základe ktorej dodávateľa a odberateľa elektriny, plynu, tepla a vody budú môcť uviesť opravu v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, ktoré predchádza zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom vyhotovia (dostanú) doklad o oprave základu dane. Návrh legislatívnej zmeny (§ 25 a § 53) bude predmetom ďalšieho posúdenia.

Zapísané dňa 27.6.2014 v Bratislave