

HARMONIZÁCIA DANE Z PRIDANEJ HODNOTY UPLATŇOVANEJ V SLOVENSKEJ REPUBLIKE S EURÓPSKOU LEGISLATÍVOU

Harmonisation value added tax implemented in the Slovak Republic with European legislation

Anna Baštincová

Daňová harmonizácia predstavuje proces zblížovania daňových sústav štátov Európskeho spoločenstva na základe spoločných pravidiel. Má zabezpečiť zavedenie jednotného trhu a jeho hladké fungovanie. Cieľom daňovej harmonizácie nie je dosiahnutie jednotnej daňovej sústavy, ale priblíženie a zosúladenie jednotlivých sústav štátov tvoriacich Európske spoločenstvo.

1. Harmonizačný proces dane z pridanej hodnoty v EÚ

Z právneho hľadiska je daňová harmonizácia zakotvená v Zmluve o Európskych spoločenstvách z roku 1957. Článok 93 uvedenej zmluvy sa týka výlučne harmonizácie nepriameho zdanenia, pretože harmonizácia dane z pridanej hodnoty a spotrebných daní má najväčší vplyv na jednotný trh. DPH ako všeobecná daň zo spotreby ovplyvňuje všetky tovary a služby, s ktorými sa obchoduje na jednotnom trhu (je súčasťou ich predajnej ceny), spotrebná daň je selektívnou daňou, ovplyvňuje len vybrané tovary, s ktorými sa obchoduje na jednotnom trhu.

Najdôležitejšou smernicou v oblasti harmonizácie nepriamych daní bola tzv. šiesta smernica č. 77/388/EHS, pretože stanovuje predmet dane, pravidlá pre určovanie základu dane, sadzby dane, daňové subjekty, teritoriálne dôsledky dane atď. Cieľom tejto smernice bolo harmonizovať rozdielne národné systémy v oblasti DPH ako všeobecnej dane zo spotreby, týkajúcej sa predaja tovaru a poskytovania služieb na území členských štátov uskutočňovaných platiteľom dane za odplatu a dovoz tovaru. Táto smernica sa uplatňovala temer tridsať rokov, v dôsledku početných novelizácií (spolu 41) sa stala komplikovanou a neprehľadnou. V roku 2006 bola šiesta smernica z vyššie uvedených dôvodov prepracovaná a nahradená novou smernicou č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH s účinnosťou od 1.1.2007. Táto smernica nepriniesla žiadne vecné zmeny. Text smernice kodifikuje ustanovenia implementujúce jednotný systém DPH, ktorá sa vzťahuje na tovar a služby nakúpené a predané na území Európskych spoločenstiev. Neboli v nej implementované ani avizované zmeny v oblasti zdaňovania služieb. Táto oblasť zostala naďalej netransparentnou a komplikovanou tak pre poskytovateľov služieb ako aj pre prijímateľov služieb v rámci štátov Európskeho spoločenstva.

Smernica 2006/112/ES od svojho prijatia už bola novelizovaná ďalšími tromi významnými smernicami:

- smernicou č. 2008/8/ES s účinnosťou od 1.1.2010, ktorá stanovila nové pravidlá pre určovanie miesta poskytovania služieb. Na základe tejto úpravy sa poskytovanie služieb medzi zdaniteľnými osobami (platiteľmi dane) zdaňuje podľa miesta spotreby služby, v prípade poskytovania služby fyzickej osobe (neplatiteľovi dane) sa zdaňuje podľa miesta

poskytovateľa služby. Súčasne zavádza výnimky na špecifické služby ako sú reštauračné a pohostinské služby, kultúrne, športové, vedecké, vzdelávacie a ďalšie služby,

- smernicou č. 2008/9/ES s účinnosťou od 1.1.2010, ktorá stanovila podrobné pravidlá pre vrátenie DPH zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte,
- smernicou č. 2008/117/ES o boji proti daňovým podvodom spojeným s transakciami v rámci Európskeho spoločenstva.

Štrukturálna harmonizácia, t.j. harmonizácia štruktúry systému nepriameho zdanenia bola splnená zavedením jednotného systému DPH - implementáciou šiestej smernice do národných daňových sústav. Problematickou bola a naďalej zostáva harmonizácia daňových sadzieb, pretože členské štáty ju považujú za zasahovanie do národnej suverenity, za ohrozenie príjmovej stránky rozpočtu, za neodôvodnené zmeny národných zvyklostí a tradícií. Vzhľadom na uvedené problémy Európska komisia prehodnotila snahy o harmonizáciu sadzieb a rozhodla o používaní systému DPH s dvoma sadzbami dane - základnou a zníženou. S účinnosťou od 1.1.1993 stanovila pre štandardnú sadzbu minimálnu 15% sadzbu dane a pre zníženú sadzbu minimálnu 5% sadzbu dane. Ďalej stanovila, že členské štáty môžu aplikovať len dve znížené sadzby dane.

Po účinnosti uvedenej smernice v roku 1993 všetky členské štáty Európskeho spoločenstva plne rešpektovali 15% minimálnu hranicu základnej sadzby dane. Ignorovali však povinnosť uplatňovať len dve znížené sadzby dane. Doteraz niektoré členské štáty (napr. Luxembursko, Francúzsko, Írsko, Poľsko) nerešpektujú minimálne hranice pre zníženú sadzbu dane vo výške 5%.

K prioritám Európskej komisie v oblasti harmonizácie nepriamych daní patrila zmena zdaňovania z princípu krajiny určenia (kupujúceho) na princíp krajiny pôvodu (predávajúceho). Princíp zdanenia podľa krajiny určenia znamená, že z vyváženého tovaru sa DPH neplatí a tovar sa zdaní až v krajine konečnej spotreby. Zmena na princíp krajiny pôvodu predpokladá zavedenie jednotnej daňovej sadzby, pretože v opačnom prípade by sa rovnaký tovar predával s rôznymi sadzbami dane podľa miesta pôvodu. Táto zmena sa doteraz neuskutočnila a stále platí princíp krajiny určenia. I keď sa podľa pôvodných zámerov Európskej komisie malo jednať len o dočasný stav, doterajšie fungovanie tohto systému sa osvedčilo. Dôvodom je skutočnosť, že umožňuje členským štátom zachovať voľnosť pri voľbe výšky daňovej sadzby. Členské štáty môžu zvoliť takú sadzbu dane, ktorá nebude spôsobovať deformácie na trhu či presuny subjektov poskytujúcich služby.

2. Daň z pridanej hodnoty podľa národnej legislatívy SR

DPH ako významná súčasť kategórie nepriamych daní v Slovenskej republike upravuje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Prijatie tohto zákona bolo vyvolané vstupom SR do Európskej únie, pretože zákon upravuje postupy uplatňovania DPH pri obchodovaní v rámci jednotného trhu s inými členskými štátmi Európskeho spoločenstva. Zákon vychádzal z podmienok uplatňovania tejto dane v jednotlivých členských štátoch v súlade so šiestou smernicou č. 77/388/EHS. V súčasnosti slovenský zákon o DPH vychádza z podmienok smernice č. 2006/112/ES a jej novelizácií.

Platiteľom dane je zdaniteľná osoba, ktorá je registrovaná u miestne príslušného správcu dane ako platiteľ. Povinnosť registrácie sa podľa zákona o DPH vzťahuje na zdaniteľné

osoby. Zdanitelnou osobu zákon definuje ako osobu, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť, bez ohľadu na účel, alebo výsledky tejto činnosti. Za ekonomickú činnosť (podnikanie) zákon považuje každú činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem.

Zdaniteľná osoba, ktorá dosiahne obrat za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov 49 790 eur je povinná podať žiadosť o registráciu (v období od 1.1.2009-30.6.2009 bol obrat pre povinnú registráciu 35 000 eur). Obratom na účely zákona o DPH sú výnosy (príjmy) bez dane z dodávaných tovarov a služieb v tuzemsku.

Zdaniteľná osoba môže podať žiadosť o registráciu dobrovoľne, t. j. aj v prípade ak nedosiahne zákonom stanovený obrat. Od roku 2009 zákon o DPH umožňuje (v súlade s čl. 11 smernice č. 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH) skupinovú registráciu. Skupinová registrácia pre DPH je registrácia viacerých zdaniteľných osôb (minimálne dvoch) pod jedným identifikačným číslom. Podmienkou pre takúto registráciu je finančná, ekonomická a organizačná prepojenosť zdaniteľných osôb. Členovia skupiny sa považujú za jednu zdaniteľnú osobu. Dodávky vo vnútri skupiny, t.j. medzi zdaniteľnými osobami v skupine sa nepovažujú za zdaniteľné obchody - nepodliehajú DPH. Dodávky tovarov a služieb voči tretím osobám ako aj dodávky tovarov a služieb prijatých od tretích osôb sú zdaniteľné.

Zákon o DPH v nadväznosti na vymedzenie predmetu dane rozlišuje štyri skupiny zdaniteľných obchodov:

- dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku, uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- dodanie (poskytnutie) služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu,
- dovoz tovaru do tuzemska z tretích štátov.

Fyzická osoba, ktorá je zdaniteľnou osobou môže konať:

- ako zdaniteľná osoba a v tom prípade jej transakcie podliehajú zákonu o DPH,
- v postavení súkromnej osoby a v tom prípade jej konanie nespadá pod režim DPH.

Základom dane je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, znížená o daň. Pri dodaní tovaru alebo služby osobám, ktoré majú osobitný vzťah k platiteľovi za protihodnotu nižšiu ako trhovú cenu na voľnom trhu, je základom dane trhovú hodnotu na voľnom trhu.

Základná sadza dane je 19%. Na tovary uvedené v prílohe zákona o DPH sa uplatňuje znížená 10% sadzba dane. Týka sa najmä kníh, tlačiarenských výrobkov, hygienických a zdravotných pomôcok pre zdravotne postihnutých občanov. Od 1.5.2010 na tovar uvedený v ďalšej prílohe zákona o DPH sa uplatňuje druhá znížená sadzba dane vo výške 6%. Týka sa tovaru určeného na priamy predaj a dodávanie malého množstva vybraných potravinárskych produktov (mäsa, surového mlieka, prírodného medu a i.) konečnému spotrebiteľovi

"z dvora".

Najaktuálnejšími zmenami zákona o DPH v SR po 1.1.2010 sú (v nadväznosti na smernicu č. 2008/8/ES, ktorou sa mení a dopĺňa smernica č. 2006/112/ES) zmeny pravidiel

určenia miesta dodania služieb. Miestom zdaňovania služieb by malo byť v zásade miesto, kde dochádza k ich skutočnej spotrebe. Podľa zákona o DPH od 1.1.2010 platia tieto dve všeobecné pravidlá:

- služby poskytované zdaniteľným osobám sa zdaňujú v štáte, v ktorom je usadený príjemca služby (princíp miesta spotreby služby),
- služby poskytované nezdaniteľným osobám (fyzickým osobám) sa zdaňujú v štáte, kde je usadený poskytovateľ služby (princíp miesta poskytnutia služby).

Všeobecné pravidlo pre určenie miesta dodania služieb zdaniteľným osobám sa uplatňuje pri väčšine služieb dodávaných zdaniteľným osobám. Všeobecné pravidlo sa uplatní napr. pre sprostredkovateľské služby, prepravu tovaru, doplnkové služby pri preprave tovaru (nakladanie, vykladanie, manipulácia, atď.), ocenenie hnutel'ného hmotného majetku a práce na hnutel'nom hmotnom majetku, dlhodobý prenájom dopravných prostriedkov (viac ako 30 dní), elektronicky dodávané služby dodávateľom z tretích štátov pre zdaniteľné osoby z EÚ, nehmotné služby.

V určitých prípadoch sa tieto všeobecné pravidlá neuplatnia, namiesto nich sa uplatnia osobitné pravidlá, ktoré odrážajú zdaňovanie v mieste spotreby (ide o špecifické služby deklarované v uvedenej smernici). Osobitné pravidlá o mieste dodania služieb sa použijú diferencovane podľa konkrétneho druhu služby.

Nové pravidlá určenia miesta dodania služieb si vyžadujú novú registračnú povinnosť slovenskej zdaniteľnej osoby, ktorá doteraz nebola registrovaná ako platiteľ DPH. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň v prípade:

- ak je príjemcom služby od zahraničnej zdaniteľnej osoby z iného členského štátu, pri ktorej
- je osobou povinnou platiť daň,
- ak dodáva službu, pri ktorej je miestom dodania iný členský štát, pričom povinnosť zaplatiť
- daň má príjemca služby (t.j. príjemca služby je zdaniteľnou osobou).

Na krížové overovanie informácií o cezhraničných transakciách v rámci vnútorného trhu Európskych spoločenstiev slúži súhrnný výkaz. Do konca roka 2009 súhrnný výkaz obsahoval len hodnotu dodávaných tovarov do jednotlivých členských štátov. V nadväznosti na nové pravidlá o určení miesta dodania služieb sa v súhrnných výkazoch uvádzajú aj údaje o poskytnutí služieb, pri ktorých je povinný platiť daň príjemca v inom členskom štáte. To znamená, že podávanie súhrnných výkazov sa týka nielen dodávok tovarov, ale aj dodávok služieb.

Aby súhrnný výkaz slúžil na boj proti podvodom je potrebné, aby poskytovateľ služby a príjemca služby priznávali transakcie vo svojich súhrnných výkazoch a daňových priznaniach v rovnakom období. Z toho dôvodu vzniká daňová povinnosť pri cezhraničných službách dňom dodania služby, podobne ako pri dodávkach tovaru (nie dňom vyhotovenia faktúry). Údaje uvedené v súhrnných výkazoch sa poskytujú daňovým úradom iných členských štátov na účel kontroly správneho uplatnenia dane u príjemcov tovarov a služieb. Základným obdobím na podanie súhrnného výkazu je pre platiteľa dane kalendárny mesiac (pri splnení stanovených podmienok kalendárny štvrt'rok).

Záver

Harmonizácia DPH členských štátov Európskeho spoločenstva je nevyhnutným predpokladom na zavedenie a hladké fungovanie spoločného trhu. Napriek zavedeniu jednotného systému DPH do národných daňových sústav, sledovanie cezhraničných transakcií je komplikované a netransparentné. Preto Európska komisia prijala ďalšie legislatívne opatrenia - nové smernice s účinnosťou od 1.1.2010 na elimináciu daňových únikov spojených s DPH. SR ako členský štát priebežne zosúladzuje daňovú legislatívu so smernicami Európskej komisie v oblasti DPH. Najaktuálnejšou zmenou zákona o DPH v nadväznosti na nové smernice bola implementácia nových pravidiel týkajúcich sa zdaňovania služieb v EÚ, podávania súhrnných výkazov na dodávky tovarov a služieb ako prostriedku na odhaľovanie daňových podvodov spojených s transakciami v rámci Európskeho spoločenstva a vrátenia dane zahraničným podnikateľom.

Abstrakt

Príspevok je zameraný na problémy harmonizačného procesu dane z pridanej hodnoty v členských štátoch Európskej únie a aktuálne zmeny v daňovej legislatíve Slovenskej republiky v nadväznosti na nové smernice Európskej komisie v oblasti DPH.

Kľúčová slova: daňová harmonizácia, nepriame dane, daň z pridanej hodnoty, legislatíva.

Summary

This article is focused on the problems of the harmonization process of value added tax in European Union Member States and the latest changes in tax legislation in the Slovak Republic with the new European Commission Directive on VAT

Key words: tax harmonisation, indirect taxes, value added tax, legislation

JEL klasifikácia: M 41

Použitá literatúra:

- [1] BAŠTINCOVÁ, A. a kolektív: Aktuálne problémy v oblasti účtovníctva, audítorstva a daní. Bratislava: Vydavateľstvo EKONÓM, 2009. ISBN 978-80-225-2741-5.
- [2] NERUDOVÁ, D.: Harmonizace daňových systému zemí Evropské unie. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-386-7.
- [3] Smernica č.2006/112/ES.
- [4] Zákon č.222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.
- [5] <http://www.finance.gov.sk>.

Kontakt

Anna Baštinčová, prof.,Ing., CSc., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.:+421 267 5757, bastincova@pobox.sk