

Zápis zo zasadnutia MLK pre DPH, spotrebné dane a clo dňa 10. júna 2025

Prítomní:

Podľa priloženej prezenčnej listiny.

Program:

1. Vznik daňovej povinnosti pri zálohovaní vratných obalov v závislosti od obsahu obalov
2. Rôzne:
 - Aktuálna informácia k implementácii Vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2025/852 zo 14. apríla 2025 k obmedzeniu práva na odpočítanie DPH z výdavkov na osobné motorové vozidlá
 - Posúdenie daňového režimu pri kompenzačnej platbe vs náhrade škody
 - Informácia k rozšíreniu odbornej činnosti komory

K bodu 1 Vznik daňovej povinnosti pri zálohovaní vratných obalov v závislosti od obsahu obalov

Mária Sokolíková uviedla na diskusiu a oboznámila členov s problematikou zdaňovania (vzniku daňovej povinnosti) pri zálohovaní vratných obalov, ktoré sú plnené vysoko alkoholickým nápojom (liehovinou), ktorý sa v zmysle Potravinového kódexu SR považuje za pochutinu. Vzhľadom na to, že Potravinový kódex SR neklasifikuje predmetnú liehovinu za nápoj, ale za pochutinu, v aplikačnej praxi dochádza k rozdielnemu v zmysle uplatneniu zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH na dodanie opakovane použiteľných vratných obalov (sklenených fliaš) v závislosti od toho, či sú plnené nápojom alebo pochutinou. Režim DPH pri opakovane použiteľných vratných obaloch závisí od obsahu vratného obalu.

Ide o špecifickú tému zálohovaných vratných obalov dlhodobo diskutovaných s finančnou správou a navyše sa týka len jedinej spoločnosti, podnikateľského subjektu zaoberajúceho sa výrobou liehovín na Slovensku.

Podľa informatívnej odpovede FR SR (vybavujúci pán Ing. Ťažký) na výrobcu liehovín, ktorý predáva liehoviny v sklenených fľašiach, ktoré mu odberatelia vracajú na opakované použitie, sa nevzťahuje § 19 ods. 10 zákona o DPH, t.j. výrobca liehovín pri predaji liehovín vo fľašiach predmetné fľaše zdaňuje bežným spôsobom a pri ich vrátení vykoná opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 a 3 zákona o DPH. Ustanovenie § 19 ods. 10 zákona o DPH sa vzťahuje na takého dodávateľa, ktorý uvádza na trh v tuzemsku tovar v opakovane použiteľnom obale na nápoje, ktorý je zálohovaný, čo nie je v opísanom prípade splnené, keďže liehovina nie je klasifikovaná ako nápoj.

Vypracovaný podnet v plnom znení je uvedený v prílohe zápisu.

V minulosti sa uplatňoval DPH režim súladný s metodickým pokynom Daňového riaditeľstva z roku 2008, v súčasnosti však už tento metodický pokyn nie je platný.

Vzhľadom na vyššie uvedené má spoločnosť záujem iniciovať zmenu súčasného znenia zákona o DPH s cieľom vypustiť z ust. § 19 ods. 10 odvolávku 6aa na zákon o obaloch, ktorá sa javí ako neaktuálna a neopodstatnená, nakoľko nepriamo vedie k uplatňovaniu odlišného daňového režimu na rôzne druhy alkoholických nápojov. Na alkoholické nápoje s obsahom alkoholu do 20 % sa vzťahuje úprava § 19 ods. 10 zákona o DPH. Na alkoholické nápoje s vyšším obsahom alkoholu ako 20 % sa však § 19 ods. 10 nevzťahuje.

V podnete Mária Sokolíková uvádza návrh na legislatívnu úpravu ustanovenia § 19 ods. 10 zákona o DPH tak, aby tento nebol viazaný na definíciu zálohovaného obalu v zmysle environmentálnych predpisov, t.j. v súčasnosti na § 52 ods. 9 zákona o odpadoch (hoci odkaz v zákone o DPH je dnes stále sa viažuci na osobitný zákon o obaloch zrušený v roku 2010), z ktorého druhej vety vyplýva, že zálohujú sa len opakovane použiteľné obaly na nápoje, s cieľom, aby dané ustanovenie viazalo aj na opakovane použiteľné (vratné) obaly s obsahom vysoko alkoholických nápojov (liehovín).

Diskusia

Milan Vargan upriamil pozornosť na zosúladenie navrhovaného režimu, ktorým by sa zjednotil DPH režim na všetky zálohované vratné obaly, za predpokladu, že to úprava v smernici DPH umožňuje. Po vecnej stránke je v podnete potrebné poukázať na neaktuálnosť odvolávky.

Podľa členov komisie, vo všeobecnosti platí, že odvolávky uvádzané v zákonoch nie sú súčasťou zákona a majú len informatívny charakter.

Uplatnenie jednotného daňového režimu na všetky zálohované vratné obaly sa javí ako najschodnejšie riešenie.

Vladimíra Mačuhová a ďalší členovia navrhli využiť inštitút záväzného stanoviska v zmysle vyhlášky MF SR č. 229/2014 Z. z., ktorou sa ustanovuje rozsah daňových predpisov, ku ktorých uplatneniu možno vydať záväzné stanovisko (uplatňuje sa 60-dňová lehota na vydanie stanoviska odo dňa doručenia žiadosti). V súčasnosti vyhláška umožňuje vydať záväzné stanovisko k celému ustanoveniu § 19 až 21 zákona o DPH. Ak by spoločnosť získala písomné vyjadrenie záväzné pre daňové úrady a finančnú správu, nadobudla by istotu, že uplatňovaný postup je správny (odpoveď FR SR uvádzaná v podnete má len informatívny charakter a nie je právne záväzná). Záväzné stanovisko potvrdzujúce prístup uplatňovaný spoločnosťou by sa mohlo zároveň využiť ako podnet pre legislatívnu úpravu, nakoľko by potvrdzovalo neopodstatnené odlišné posudzovanie zálohovaných vratných obalov. Navyše daňové subjekty s prideleným indexom vysoko spoľahlivý hradia poplatok v polovičnej výške 500 eur.

Návrh / záver

Prvotným zámerom podnetu bolo oboznámiť členov s danou problematikou a získať podporu pre uplatnenie návrhu / podnetu na legislatívnu úpravu súčasného znenia § 19 ods. 10 zákona o DPH.

Členovia súhlasia s návrhom na legislatívnu úpravu zákona v rámci medzirezortného pripomienkového konania k návrhu zákona o DPH. Nakoľko by však išlo o návrh nad rámec zverejneného legislatívneho návrhu MF SR, pravdepodobne by nebol v rámci MPK akceptovaný. Po procesnej stránke však môže byť návrh ako pripomienka v mene komory po odsúhlasení jej znenia členmi komisie vznesená.

Podľa názoru členov by spoločnosť mala súčasne využiť aj možnosť požiadať o vydanie záväzného stanoviska k súčasnému zneniu zákona o DPH.

K bodu 2 Rôzne

2.1 Aktuálna informácia k implementácii Vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2025/852 zo 14. apríla 2025 k obmedzeniu práva na odpočítanie DPH z výdavkov na osobné motorové vozidlá

Peter Schmidt uviedol na kratšiu diskusiu otázku termínu a spôsobu implementácie Vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2025/852 zo 14. apríla 2025, ktorým sa Slovenskej republike povoľuje obmedziť právo na odpočítanie DPH z výdavkov týkajúcich sa vymedzených kategórií vozidiel, ktoré sa nepoužívajú výlučne na podnikateľské účely. V aplikačnej praxi vznikajú v tejto oblasti otázky a dopyty. Môže sa vykonávacie rozhodnutie Rady implementovať do slovenskej právnej úpravy automaticky alebo sa vyžaduje legislatívna úprava zákona o DPH? S uvedenými otázkami sa stretávajú aj ďalší členovia komisie.

Diskusia

S najväčšou pravdepodobnosťou sa implementácia vykonávacieho rozhodnutia od 1. júla 2025 neuskutoční.

Keďže ide o vykonávacie rozhodnutie, ktorého adresátom je Slovenská republika, v ktorom je uvedené, že Slovenskej republike sa povoľuje zaviesť (implementovať) iný daňový režim, z uvedeného je možné vyvodiť, že nemá priamy účinok na daňové subjekty a vyžaduje sa implementácia / legislatívna úprava ustanovení zákona o DPH. K dnešnému dátumu nebol zverejnený žiadny návrh znenia predmetnej právnej úpravy.

Podľa neformálnych informácií predmetná úprava/novela zákona o DPH mala byť pôvodne zavedená s účinnosťou od 1. 7. 2025. Avšak s ohľadom na legislatívny proces nie je možné, aby uvedená právna úprava nadobudla účinnosť od 1. 7. 2025. V súčasnosti sa javí, že neexistuje dostatočná politická vôľa na úrovni NR SR na prijatie uvedenej právnej úpravy, ktorá pre zdaniteľné osoby / platiteľov predstavuje obmedzenie pri odpočítaní dane v danej oblasti. To znamená, že avizovaná zmena nastavenia pravidiel od 1. 7. 2025 sa neuskutoční. Nadalej zostáva otázne, v akom termíne sa uvedená úprava limitujúca odpočítanie dane pri osobných automobiloch zavedie, a či sa vôbec zavedie.

Podľa členov vznikajú k tejto úprave ďalšie otázky ohľadom účinnosti, rozsahu a výnimiek, napr. či by sa nová úprava vzťahovala aj na spätný nákup automobilov alebo na odpočet pri nákupe pohonných látok a pri ostatných súvisiacich výdavkoch, akým spôsobom sa vymedzí 100%-ný nárok na odpočet atď. Praktické uplatňovanie vykonávacieho rozhodnutia bez prijatia konkrétnej legislatívnej úpravy na úrovni zákona o DPH nie je reálne.

2.2 Posúdenie daňového režimu pri kompenzačnej platbe vs náhrade škody

Peter Schmidt otvoril na diskusiu otázku posúdenia DPH režimu obchodnej transakcie, ktorá má povahu kompenzačnej platby alebo náhrady škody.

V konkrétnom prípade z aplikačnej praxe daňový subjekt (zdaniteľná osoba) obstaráva pre svojho zákazníka formy alebo nástroje, ktoré musí pripraviť a nakúpiť a po ich zhotovení začne na nich vyrábať pre toho istého zákazníka výrobky. Tento zákazník však v rámci procesu prípravy / výroby foriem oznámil, že ak sa projekt zruší, tieto formy potrebovať nebude a náklady vynaložené na prípravu a výrobu foriem a nástrojov uhradí. V čase pred zrušením projektu klient priebežne uhrádzal platby súvisiace s prípravou foriem a nástrojov.

Metodická otázka je, či pri týchto platbách ide o plnenie podliehajúce DPH. Judikatúra v danej oblasti sa prevažne týka dodania služieb. V tomto konkrétnom prípade však ide o dodanie tovaru a úhradu nákladov na výrobu foriem a nástrojov s tým, že sa majú zošrotovať.

Argumentom pre posúdenie, že náhrada výdavkov na prípravu foriem a nástrojov nemá byť predmetom dane, je, že k dodaniu foriem a nástrojov (tovaru), resp. k prevodu ekonomického vlastníctva nedôjde, to znamená, že absentuje ekonomická podstata náhrady škody, resp. existujúceho zdaniteľného plnenia.

Peter Schmidt pri argumentácii uviedol ako relevantný rozsudok týkajúci sa náhrady za povinné ukončenie výroby (výroby mlieka), v ktorom súd dospel k záveru, že nejde o zdaniteľné plnenie a to z dôvodu, že náhradu uhradil verejný orgán (inštitúcia).

Diskusia

Milan Vargan odporúča posúdiť aj ďalší aspekt transakcie, a to s odkazom na rozsudok viažuci sa k zálohovým platbám v situácii, kedy nedôjde k dodaniu a vzniká povinnosť korigovať odpočítanú daň. V zmysle smernice DPH predmetom dane je v zásade dodanie tovaru a poskytnutie služby, pričom vznik daňovej povinnosti zaplatením pred týmito dvoma skutočnosťami je voliteľným ustanovením. Relevantná judikatúra v oblasti sankcií vo vzťahu k službám predpokladá, že došlo k poskytnutiu služby. V danom prípade sa náhrada škody neviaže k dodaniu tovaru, nakoľko k dodaniu nedošlo, a v takom prípade existujú argumenty, že náhrada škody je mimo predmet dane.

Problematika zmarenej investície zrejme nie je pri posudzovaní náhrady výdavkov na výrobu foriem a nástrojov relevantná nakoľko DPH bola odpočítaná z titulu, že existoval predpoklad, že formy a nástroje budú dodané a to napriek tomu, že z titulu zrušenia projektu sa dodanie nakoniec neuskutočnilo, to znamená, že existuje možnosť, že právo na odpočet by malo byť zachované. Druhou otázkou je posúdenie samotných priebežne uhrádzaných zálohových platieb a treťou posúdenie kompenzácie škody a nákladov.

Milan Vargan v zmysle vyššie uvedeného navrhol písomné spracovanie a rozšírenie metodickej otázky o ďalšie možné aspekty. Za prioritnú považuje otázku DPH režimu kompenzácie, resp. náhrady škody.

Vladimíra Mačuhová odporúča posúdiť transakciu aj z pohľadu existujúcich rozsudkov v oblasti služieb, a aj na ich základe vyhodnotiť, či nejde o plnenie charakteru služby. Ak by išlo o službu, vo všeobecnosti by sa mal uplatniť prenos daňovej povinnosti s miestom dodania mimo SR.

Peter Schmidt uviedol, že po rozhodnutí zákazníka, že ruší projekt a nemá záujem odobrať objednané formy a nástroje, a že vzniknutú škodu nahradí, požiadal, aby daňový subjekt doteraz vyrobené tovary zošrotoval. Otázka je, či by sa uvedené mohlo posúdiť ako služba alebo zdaniteľné plnenie.

Podľa Milana Vargana pri takejto likvidácii / zošrotovaní pravdepodobne nepôjde o poskytnutie služby, nakoľko ide o likvidáciu vlastného tovaru / výrobku, kedy nepôjde o dodanie za protihodnotu (Tolsma test). Možno však vnímať, že súdny dvor má tendenciu posudzovať sporné prípady, pri ktorých v minulosti prevládal názor neuplatňovať daň, ako podliehajúce dani.

Pri diskutovanej transakcii teda vznikajú v zásade tri metodické otázky vrátane otázky vzniku daňovej povinnosti pri zálohových platbách, kedy v konečnom dôsledku nedôjde k dodaniu.

Návrh / záver

Podnet zostáva otvorený na diskusiu na septembrovom zasadnutí komisie. V takom prípade komisia odporúča podnet písomne spracovať.

2.3 Informácia k rozšíreniu odbornej činnosti komory

Koordinátorka daňovej metodiky informovala členov o oblastiach, ktorým sa komora plánuje, resp. začala venovať v rámci odbornej činnosti komory:

- Spracovanie rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR v oblasti daní a správy daní: komora plánuje spracovať všetky rozhodnutia vydané Najvyšším správnym súdom SR týkajúce sa oblasti daní a správy daní a zverejniť na novej webovej stránke komory v časti Knižnica dokumentov, ktorá je momentálne v štádiu prípravy. Komorou spracovaný rozsudok v Knižnici dokumentov by mal obsahovať krátke zhrnutie a mal by byť kategorizovaný podľa jednotlivých daňových zákonov aj ustanovení zákona.
- Tabuľka legislatívnych zmien k návrhom predpisov v oblasti daní zverejnených v pripomienkovom konaní, ktorá bude priebežne aktualizovaná a dopĺňaná o prijaté pozmeňujúce a doplňujúce návrhy výborov NR SR a poslanecké návrhy na zmeny a doplnenia počas schvaľovania v NR SR až do finálneho schváleného znenia. Cieľom je uľahčenie práce členov, efektívnejšie a rýchlejšie zapracovanie pripomienok;
- Zhrnutie/prehľad zmien k schválenému zneniu nového právneho predpisu: spracovanie schváleného znenia novely/zákona do článku, ktorý bude predstavovať krátke zhrnutie schváleného zákona.

Členovia majú možnosť k uvedenému sa vyjadriť, resp. priebežne sa vyjadrovať, príp. navrhnúť aj ďalšie oblasti, ktoré by komora mala zabezpečiť.

Zapísali: členovia komisie
Schválil: Ing. Milan Vargan, vedúci komisie
V Bratislave, dňa 2. júla 2025

Prílohy:
Prezenčná listina



Prezencia_10062025.
pdf

Príloha k bodu 1 – Podnet vratné obaly



Podnet_vratne flase
mimo zalohovy system