



IA MPSVR SR



EURÓPSKA ÚNIA

Európsky sociálny fond
Európsky fond regionálneho rozvoja



OPERAČNÝ PROGRAM
ĽUDSKÉ ZDROJE

DPH aspekt - RSP

Ing. Zuzana Korytárová, PhD. LL.M.

DPH aspekt - §27 ods.2 písm. b)

Podmienky pre uplatnenie zníženej DPH sadzby:

- a) dodáva tovary a služby v rámci aktivít sociálnej ekonomiky
- b) ide o taký RSP, ktorý 100 % svojho zisku po zdanení používa na dosiahnutie svojho hlavného cieľa
- c) RSP dodáva oprávnenému zákazníkovi, pričom oprávneným zákazníkom je osoba iná ako zdaniteľná osoba, ak je fyzickou osobou, subjektom sociálnej ekonomiky alebo subjektom verejnej správy
- d) ak tým nedochádza k narušeniu hospodárskej súťaže nezlučiteľnému s vnútorným trhom

DPH aspekt

Ad a) Čo sa považuje za aktivitu sociálnej ekonomiky?

- Cieľom RSP by malo byť dosahovanie merateľného pozitívneho vplyvu, ktorým je napĺňanie verejného alebo komunitného záujmu.
- Pod napĺňaním verejného alebo komunitného záujmu sa rozumie poskytovanie spoločensky prospešnej služby, za ktorú možno považovať niektorú z nasledovných aktivít:

DPH aspekt – aktivity SE

- a) poskytovanie zdravotnej starostlivosti,
- b) poskytovanie sociálnej pomoci a humanitárna starostlivosť,
- c) tvorba, rozvoj, ochrana, obnova a prezentácia duchovných a kultúrnych hodnôt,
- d) ochrana ľudských práv a základných slobôd,
- e) vzdelávanie, výchova a rozvoj telesnej kultúry,
- f) výskum, vývoj, vedecko-technické služby a informačné služby,
- g) tvorba a ochrana životného prostredia a ochrana zdravia obyvateľstva,
- h) služby na podporu regionálneho rozvoja a zamestnanosti,
- i) zabezpečovanie bývania, správy, údržby a obnovy bytového fondu,
- j) poskytovanie finančných prostriedkov subjektom sociálnej ekonomiky na vykonávanie spoločensky prospešnej služby podľa písmen a) až i).

DPH aspekt

Ad b) Striktná výška 100%-ného použitia zisku po zdanení na dosahovanie hlavného cieľa

- V § 5 ods. 1 písm. d) ZSEaSP je definovaná jedna z podmienok, ktoré musí sociálny podnik spĺňať, t.j. ak sociálny podnik zo svojej činnosti dosiahne zisk, musí použiť viac ako 50 % (nie minimálne 50%) zo zisku po zdanení na dosiahnutie svojho hlavného cieľa, ktorým je dosahovanie merateľného pozitívneho sociálneho vplyvu.

Z pohľadu DPH legislatívy je v § 27 ods. 2 písm. b) ZDPH toto percento zvýšené na 100%, a teda nepripúšťa žiadnu časť použiť inak ako na hlavný cieľ v podobe dosahovania pozitívneho sociálneho vplyvu.

DPH aspekt

Ad c) Kto je oprávneným zákazníkom?

osoba iná ako zdaniteľná osoba, ktorou môže byť:

1. fyzická osoba,
2. subjekt sociálnej ekonomiky
3. subjekt verejnej správy

Uplatnenie zníženej sadzby dane registrovaného sociálneho podniku podľa § 27 ods. 2 písm. b) zákona o DPH je možné len v situácii, ak tovary a služby sú dodávané oprávnenému zákazníkovi, ktorým je osoba iná ako zdaniteľná, pričom túto požiadavku postavenia nezdaniteľnej osoby je nutné posudzovať vo vzťahu ku všetkým trom skupinám zákazníkov - fyzickej osobe, subjektu verejnej správy aj subjektu sociálnej ekonomiky.



IA MPSVR SR



EURÓPSKA ÚNIA

Európsky sociálny fond
Európsky fond regionálneho rozvoja



OPERAČNÝ PROGRAM
ĽUDSKÉ ZDROJE

DPH aspekt – FO iná ako zdaniteľná

Kto sa považuje za zdaniteľnú osobu?

- Vychádzajúc z §3 ZDPH sa **za zdaniteľnú osobu** považuje akákoľvek osoba, ktorá vykonáva nezávislú **akúkoľvek ekonomickú činnosť** bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

- Pod **samotnou ekonomickou činnosťou** sa rozumie každá taká činnosť, z ktorej **sa dosahuje príjem** a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševná tvorivá činnosť a športová činnosť, ako aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku.

Hoci neexistuje žiadne legislatívne ustanovenie, ktoré by priamo definovalo, kto je považovaný **za osobu inú ako zdaniteľná osoba**, jednoduchou dedukciou možno dospieť k záveru, že *ide o osobu, ktorá nekoná v postavení zdaniteľnej osoby, t.j. nevykonáva žiadnu nezávislú ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.*

DPH aspekt – FO iná ako zdaniteľná

Použitie gramatického tvaru “dosahuje” znamená, že ide o opakované dosahovanie príjmov z ekonomickej činnosti (na pokračujúcej báze) a nie o dosiahnutie príjmu z jednorazovej aktivity.

Pri vymedzení pojmu ekonomickej činnosti sa v ZDPH zaviedla legislatívna skratka “podnikanie”, a preto je potrebné chápať ho v širšom kontexte ako je definované v § 2 Obchodného zákonníka, s tým rozdielom, že na rozdiel od Obchodného zákonníka, výsledkom a cieľom vykonávania ekonomickej činnosti nemusí byť dosahovanie zisku.

DPH aspekt – FO iná ako zdaniteľná

Hoci zákon taxatívne nevymenuje zdaniteľné osoby, ale dá sa predpokladať, že **znaky zdaniteľnej osoby** budú spĺňať predovšetkým tieto fyzické a právnické osoby:

- PO založené podľa slovenského práva alebo práva inej krajiny na účely vykonávania podnikateľskej činnosti
- štátne podniky
- tuzemské a zahraničné FO, ktoré podnikajú na základe živnostenského listu
- samostatne hospodáriaci roľníci
- športovci, ak konajú nezávisle
- umelci, ak konajú nezávisle
- FO/PO iné ako podnikatelia, ktorých činnosť spĺňa pojmové znaky ekonomickej činnosti, t.j. ktoré majú zo svojej činnosti príjmy a činnosť vykonávajú nezávisle na pokračujúcom základe (napr. zdaniteľnou osobou môžu byť aj občianske združenia alebo nezisk. organizácia, ak vykonávajú ekonomickú činnosť, z ktorej dosahujú pravidelný príjem)
- FO/PO, ktoré využívajú svoj hmotný alebo nehmotný majetok na účely dosahovania pravidelného príjmu.

V daňovej rovine sa pri posudzovaní postavenia “zdaniteľnej osoby” analyzuje, či je naplnená samotná podstata ekonomickej činnosti. V tomto smere vyšli aj viaceré judikáty Európskeho súdneho dvora (ECJ).

DPH aspekt – FO iná ako zdaniteľná

Hlavným cieľom takejto právnej úpravy je vylúčiť zo sféry DPH orgány verejnej moci v súvislosti s činnosťami resp. plneniami, pri ktorých vystupujú ako **verejné orgány**, t.j keď vykonávajú také činnosti, ktoré sú zákonom vyhradené, aby ich vykonávali orgány verejnej moci.

Inými slovami, **subjekty, ktoré nie sú považované za zdaniteľné osoby, ale len v rozsahu činnosti vykonávanej v súvislosti s plnením hlavných úloh, na plnenie ktorých boli zriadené a pri ktorých vystupujú ako orgány verejnej moci sú:**

- štátne orgány a štátne fondy
- obce a VÚC
- rozpočtové organizácie štátu a územnej samosprávy
- iné právnické osoby, ktoré sú orgánom verejnej moci

DPH aspekt – FO iná ako zdaniteľná

- Ustanovenie §3 /odsek 4 ZDP taxatívne poukazuje na skutočnosť, kedy "štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, **orgány územnej samosprávy (t.j. obce, VÚC)** a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, **sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, keď konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti**, a to ani v prípade, ak prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby, s dvomi výnimkami:
 - 1) ak táto činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž, a
 - 2) s výnimkou, ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 a tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.
- Správa štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky je zdaniteľnou osobou v rozsahu nákupu a predaja štátnych hmotných rezerv.

DPH aspekt – FO iná ako zdaniteľná

Kto sa považuje za platiteľa dane (DPH)?

- Postavenie platiteľa DPH vyplýva priamo zo ZDPH, kedy zdaniteľná osoba (**daňový subjekt-daňovník**) sa stáva platiteľom dane až po prekročení zákonom stanovenej hranice pre povinnú registráciu DPH, t.j. sumy 49 790 Eur.

- Vychádzajúc z ustanovenia §4 ZDPH *„Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň“*

- Vo všeobecnosti platí pravidlo, kedy nie je možné zamieňať resp. stotožňovať pojem „zdaniteľná osoba“ s pojmom „platiteľ DPH“, ba **čo viac je potrebné ich dôkladné rozlíšenie zo strany RSP práve za účelom správneho uplatnenia DPH režimu pri poskytnutí svojich zdaniteľných plnení.** V praxi to znamená, že napr. obec by môže niektoré svoje plnenia prijímať v postavení zdaniteľnej osoby (pričom nemusí byť vôbec registrovaná za platcu DPH). Je preto dôležité nestotožňovať pojmy zdaniteľnej osoby a platiteľa DPH.

DPH aspekt

Vo všeobecnosti, vo vzťahu ku všetkým 3 typom oprávneného zákazníka („OP“) ako príjemcu zdaniteľného plnenia je nevyhnutné individuálne posúdenie, v akom postavení ho tento OP prijíma:

- Dodanie zdaniteľného plnenia pre kupujúceho, ktorý prijíma predmetné zdaniteľné plnenie v postavení zdaniteľnej osoby, bude podliehať štandardnej DPH sadzbe vo výške 20%.
- Na druhej strane, dodanie zdaniteľného plnenia pre kupujúceho, ktorý ho prijíma v postavení inej ako zdaniteľnej osoby, bude podliehať zníženej DPH sadzbe vo výške 10%.

DPH aspekt – FO iná ako zdaniteľná

Príklad: Ak RSP vystavuje faktúru na obec - môže si uplatniť zníženú sadzbu DPH, ak je obec platcom DPH?

Odpoveď: vždy je dôsledné podrobne rozlíšiť postavenie príjemcu tovaru/služby v kontexte definície zdaniteľnej osoby

- **Ak obec prijme zdaniteľné plnenie od RSP v rozsahu činnosti vykonávanej v súvislosti s plnením jej hlavných úloh, na plnenie ktorých boli zriadené (výkon samosprávy, a pri ktorých vystupujú ako orgány verejnej moci – (oprávnený príjemca je osoba iná ako zdaniteľná) – možnosť zníženej 10% DPH sadzby**
- **Ak obec prijme zdaniteľné plnenie od RSP v rámci svojej podnikateľskej činnosti (oprávnený príjemca je osoba zdaniteľná) – základná 20% DPH sadzby**

DPH aspekt

Príklad: Zdaniteľné plnenia medzi 2 RSP

V prípade dodania zdaniteľného plnenia pre iný RSP máme za to, že iný RSP bude prijímať akékoľvek zdaniteľné plnenia výlučne v postavení zdaniteľnej osoby a nie v postavení inej ako zdaniteľnej osoby, čo má za následok, že v takomto prípade neprichádza vôbec do úvahy možnosť uplatnenia zníženej sadzby DPH vo výšky 10%.

DPH aspekt – subjekt SE

- **Subjektom sociálnej ekonomiky** je občianske združenie, nadácia, neinvestičný fond, nezisková organizácia, účelové zariadenie cirkvi, obchodná spoločnosť, družstvo alebo fyzická osoba (podnikateľ-zamestnávateľ, ktorí:
 - nie sú väčšinou riadení štátnym orgánom, štátny orgán ich z väčšej miery nefinancuje, nevymenúva ani nevolí štatutárny orgán ani viac ako polovicu jeho členov a nevymenúva a ani nevolí viac ako polovicu členov riadiaceho alebo dozorného orgánu
 - vykonávajú hospodársku alebo nehospodársku činnosť v rámci aktivít sociálnej ekonomiky, a ak podnikajú alebo vykonávajú inú zárobkovú činnosť, nevykonávajú ju výhradne na účely dosiahnutia zisku alebo zisk z nej používajú spôsobom podľa zákona č.112/2018 Z.z. o sociálnej ekonomike a sociálnych podnikoch.

DPH aspekt – subjekt (orgán) verejnej správy

Vychádzajúc z §3 zákona č. 523/2004 zákona o rozpočtových pravidlách verejnej správy Z.z. („Zákon o RPVS“), sa za subjekty verejnej správy sa považujú také právnické osoby zapísané v registri organizácií vedenom Štatistickým úradom Slovenskej republiky, ktoré sú zaradené vo verejnej správe v súlade s jednotnou metodikou platnou pre Európsku úniu, a to:

- v ústrednej správe,
- v územnej samospráve
- vo fondoch sociálneho poistenia a fondoch zdravotného poistenia

DPH aspekt – subjekt (orgán) verejnej správy

Ustanovenie taxatívne nešpecifikuje jednotlivé subjekty verejnej správy, ale vytvára pomyselný okruh týchto subjektov:

ad i) **V ústrednej správe** sa vykazujú štátne rozpočtové organizácie a štátne príspevkové organizácie, štátne účelové fondy, Slovenský pozemkový fond, verejné vysoké školy a ďalšie subjekty, ktoré sú zapísané a zaradené v registri v ústrednej správe.

ad ii) **V územnej samospráve** sa vykazujú obce a vyššie územné celky a nimi zriadené rozpočtové organizácie a príspevkové organizácie, ako aj ďalšie subjekty, ktoré sú zapísané a zaradené v registri v územnej samospráve.

ad iii) **Vo fondoch SP a fondoch ZP** sa vykazuje Sociálna poisťovňa a zdravotné poisťovne.

DPH aspekt

Ad d) Čo sa rozumie narúšaním hospodárskej súťaže?

Na to, aby mohol RSC uplatniť zníženú sadzbu DPH na tovary a služby pre oprávneného zákazníka, malo by ísť o také zdaniteľné plnenia, ktorá majú svojou povahou sociálny rozmer a neexistuje žiadna skutočná možnosť, aby túto činnosť vykonávali iné subjekty, takže neexistuje ani žiadna možnosť narušenia hospodárskej súťaže.

DPH aspekt

Za prejavy obmedzujúce hospodársku súťaž, inými slovami za postupy, ktoré bránia konkurencieschopnosti v podnikaní možno považovať rôzne postupy týkajúce sa dojednaní cenotvorby, rozdelenia trhu či zákazníkov za účelom zneužívania dominantného postavenia spoločnosťou, rôzne dohody o dočasnom či trvalom spojení podnikov, ďalej tiež poskytnutie finančnej pomoci zo strany štátu pre určité vybrané súkromné spoločnosti.

Smernica rady 2006/112/ES, ktorá bola prevzatá aj do národnej legislatívy v podobe ZDPH, ako aj samotná daňová legislatíva absentujú od vymedzenia zákonnej definície, čo presne sa rozumie za „*narúšanie hospodárskej súťaže nezlučiteľnej s vnútorným trhom.*“ **Z tohto dôvodu je potrebné posudzovať každý prípad činnosti sociálneho podniku individuálne a nájsť vhodné argumenty vyvracajúc možné pochybnosti, kedy by konanie / činnosť RSP narúšala hospodársku činnosť.**

DPH aspekt

Možné argumenty v prospech vyvrátenia tvrdenia „narúšania hospodárskej súťaže“:

- Regulácia ceny/finančná úľava verzus možnosť nižšej **daňovej sadzby**
V prípade RSP ide zo strany štátu o možnosť použitia nižšej daňovej sadzby, a teda nejde o poskytnutie finančnej úľavy/grantu či inej formy úľavy v peňažnej podobe, ktorá by sa mohla javiť ako narúšanie hospodárskej súťaže v podobe poskytnutia štátnej pomoci
- Ďalším argumentom v prospech vyvrátenia tohto tvrdenia je skutočnosť, že ak by aj išlo o štátnu pomoc, **nie je poskytovaná pre súkromný sektor, ale naopak sleduje sa verejný záujem a navyše tento „typ“ štátnej pomoci je poskytovaný za účelom podpory malých podnikov a podpory podnikania** ako takej, ktorá je na celoeurópskej platforme povolená a zároveň nenarúša hospodársku súťaž

DPH aspekt

Možné argumenty v prospech vyvrátenia tvrdenia „narúšania hospodárskej súťaže“:

- **Solidarita** verzus konkurencieschopnosť

V neposlednom rade, jedným zo základných pilierov sociálnej ekonomiky je solidarita, t.j. spolupatričnosť, vzájomná pomoc za účelom napĺňania predovšetkým sociálnych cieľov a potrieb verejného sektora, ktoré možno dosiahnuť poskytovaním spoločensky prospešných služieb, čo je podľa nášho názoru v rozpore so súťaživosťou (konkurencieschopnosťou), ktorá je naopak prejavom bežnej podnikateľskej činnosti, s čím súvisí aj problematika možného narúšania hospodárskej súťaže.

- *S ohľadom na viaceré rozsudky ESD - nepredstavuje selektívnu výhodu, a teda nie je považované za štátnu pomoc, ktorá by narúšala hospodársku súťaž.*

DPH aspekt



- **Judikát ESD : C-596/19 P** - týkajúci sa Maďarska, ktorý sa zaoberal daňovým systémom (progresívnym systémom zdaňovania) z hľadiska pravidiel štátnej pomoci
- **Prejudiciálna otázka:** Je možné považovať určité daňové zvýhodnenie, za narúšanie hospodárskej súťaže v dôsledku poskytovania štátnej pomoci pre týchto daňovníkov?
- **Záver: rozdielne zaobchádzanie s podnikmi** (v dôsledku možnosti zohľadnenia daňových strát v prvom roku) **nepredstavuje selektívnu výhodu, a teda nie je považované za štátnu pomoc, ktorá by narúšala hospodársku súťaž.**

DPH aspekt



➤ **Judikát ESD : T-216/15** Dôvera zdravotná poisťovňa

Poisťovňa Dôvera (súkromná poisťovňa spoločnosti Penta Group) tvrdila, že štát nezákonne pomáha konkurenčným štátnym zdravotným poisťovniam. Aj v tomto prípade išlo o *spochybňovanie*, kedy Dôvera (neskôr podporená aj poisťovňou Union) tvrdili, že zdravotné poisťovne nepodliehajú na Slovensku pravidlám štátnej pomoci, a teda považovala úkony zo strany štátu v prospech zdravotných poisťovní za *narúšanie hospodárskej súťaže*.

➤ **Prejudiciálna otázka**: Je možné považovať takúto pomoc zo strany štátu za narúšanie hospodárskej súťaže v dôsledku poskytovania štátnej pomoci?

➤ **Záver**: opatrenia v prospech Spoločnej zdravotnej poisťovni a VŠZP nemožno považovať za nepovolenú štátnou pomoc.



IA MPSVR SR



EURÓPSKA ÚNIA

Európsky sociálny fond
Európsky fond regionálneho rozvoja



OPERAČNÝ PROGRAM
ĽUDSKÉ ZDROJE

Ďakujem za pozornosť