

NEGOCIÁCIA V OBCHODNOM STYKU POD VPLYVOM NOVELY ZÁKONA O DPH

MICHAL JUHÁS

Katedra obchodného práva a hospodárskeho práva
Právnická fakulta, Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach

Abstrakt

Príspevok sa venuje aktuálnym otázkam negociácie v obchodnom styku pod vplyvom zmien zákona o dani z pridanej hodnoty v Slovenskej republike. Reaguje na v praxi uplatňované dodatky k rámcovým zmluvám a ustanovenia nových zmlúv, ktoré sa snažia riešiť zákonné ručenie za zaplatenie dane a ďalšie špecifiká.

Kľúčové slová

negociácia, novela zákona o DPH, dodatok

Abstract

The article discusses the issues in trade negotiations to amendments in the value added tax act in the Slovak Republic. It reacts to applied amendments to the framework agreements and implementations of new agreements in practice, which aim to solve legal tax liability and other specifics.

Key words

trade, tax, negotiation

Úvod

Majúc na zreteli tému tohto príspevku je v úvode potrebné stanoviť základné východiská tejto problematiky. Dajú sa rozdeliť na dva faktory, a to na de lege lata znenie novelizovaného zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z. z. (ďalej aj „zákon o DPH“) a na negociačný proces v obchodnom styku ako taký. „Daň z pridanej hodnoty je všeobecnou nepriamou daňou spotrebného charakteru. Medzi hlané výhody zdaňovania daňou z pridanej hodnoty patria: neutrálne pôsobenie danie, transparentnosť zdaňovania a preventívne pôsobenie voči daňovým únikom.“¹

1.

Novela zákona o DPH č. 246/2012 Z. z. vychádzala z premís súčasnej doby, ktorých hlavným cieľom je konsolidácia verejných financií spojených s obmedzením výdavkov štátu, no najmä v hľadaní nových zdrojov financovania alebo zefektívnenie výberu týchto zdrojov. Práve týmto smerom je zameraná táto novela zákona o DPH

¹ Babčák, V.: *Dane a daňové právo na Slovensku I.*, str. 152, 1. vyd., Košice Aprilla s.r.o., 2008, ISBN: 978-80-89346-05-9

aj s prebratou smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z dôvodovej správy k danej novele vyplývajú tieto ciele:

„Novela zákona o DPH obsahuje legislatívne opatrenia, ktoré efektívne potlačia možnosti podvodných aktivít a zabránia ich ďalšiemu rozširovaniu a ktoré súčasne nebudú predstavovať administratívne prekážky rozvoja podnikateľských aktivít legálne podnikajúcich subjektov. Opatrenia majú

- efektívnym spôsobom eliminovať nelegálne aktivity podnikateľských subjektov, platiteľov dane, ktoré majú negatívne účinky na zdravú hospodársku súťaž a znižujú kvalitu podnikateľského prostredia,
- znemožniť zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty,
- zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti dane z pridanej hodnoty od takýchto aktivít,
- pozitívne ovplyvniť výber a príjmy štátneho rozpočtu z dane z pridanej hodnoty,
- v konečnom dôsledku prispieť k zlepšeniu podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty.“

V tomto príspevku sa budem zaoberať vybranými ustanoveniami danej novely, ktoré majú priamy a podľa môjho názoru aj zásadný vplyv na proces negociácie v obchodnom styku. Jedným z takýchto ustanovení zákona o DPH je aj §43 **Oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu**, a to najmä nové znenie odseku 5:

„Platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

- a) kópiu faktúry,
- b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,
- c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať
 1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,
 2. množstvo a druh tovaru,
 3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, alebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,
 4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a
d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.“

Toto ustanovenie nevyhnutne zasahuje do metodiky obchodu, a to najmä v prípade uskutočnenia odovzdania tovaru na vlastnom dopravnom prostriedku, resp. pri osobnom doručení tovaru do iného členského štátu EÚ. „Všeobecne platí, že kupujúci nadobúdavlasnícke právo k tovaru v okamihu odovzdania tovaru. Osobitná situácia nastáva vtedy, ak ide o prepravovaný tovar. V takom prípade sa kupujúci stane vlastníkom tovaru v okamihu keď získa oprávnenie nakladať so zásielkou, teda ešte pred fyzickým odovzdaním.“² Zásah možno vidieť najmä v tom, že ak platca DPH dodá tovar osobne do členského štátu, pribúdajú osobitné náležitosti, ktoré je povinný vyznačiť v doklade o prijatí tovaru. V opačnom prípade bude musieť danú daň odvieť sám. V prvom pohľade sa môže toto ustanovenie javiť ako na prax neškodné. Základným problémom tohto ustanovenia je, že zákonná sankcia sa viaže len na dodávateľa a nijakým spôsobom nemotivuje odberateľa v zahraničí, aby uvedenú povinnosť splnil. V prípade ak odberateľ odmietne potvrdiť takúto listinu, nemá to za následok neperfektnosť právneho úkonu odovzdania/ prijatia daného tovaru. Núka sa tu argument, že zmluvné strany si môžu zmluvne upraviť metodiku odovzdávania tovaru a zakomponovať povinnosť potvrdenia tejto listiny priamo do zmluvy, no prax je taká, že máloktorý účastník bežného obchodného styku využíva možnosť úpravy dispozitívnych zákonných náležitostí zmlúv. De lege ferenda ak sa jedná o európsku reguláciu, mohli európski normotvorcovia pamätať aj na tento faktor a zjednotiť eventuálne zákonné sankcie aj na odberateľa, ak odmietne podpísať danú listinu. Potvrdenie prijatia tovaru nemá byť viazané na eventuálne vady tovaru, ktorý bol doručovaný, nakoľko sa jedná len o administratívny zápis na preukázanie doručenia tovaru.

V kontexte uplatňovania tohto ustanovenia v obchodnom styku možno naraziť na problém výkladu taktiež písmena a) a d) tohto odseku, nakoľko nie je jasný výklad či doklad v písmene a) môže nahradiť doklad pod písmenom d) a naopak. Mám na zreteli najmä nejednoznačnosť pojmu dodací list (písm. d)) a pojmu doklad o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou prevzatie tovaru (písm. a)). Oba tieto pojmy z obchodnoprávneho hľadiska pojednávajú o tom istom. Vzhľadom na to bude zaujímavé pozorovať aplikačnú prax (najmä správcu dane) ako sa postaví k situácii, kedy subjekt predloží len jeden z týchto dokladov. Podľa môjho názoru bude správca dane povinný akceptovať tento doklad pre oba prípady, nakoľko v negociačnom procese je viac ako obtiažne dohodnúť, aby sa z obchodnoprávneho hľadiska podpisovali dva rovnaké dokumenty len s iným pomenovaním.

² Suchoža, J., Husár, J., a kol.,: *Obchodné právo*, str. 786, 1. vyd., Bratislava, IURA EDITION, spol. s r.o., 2009, ISBN: 978-80-8078-290-0

Vplyv zmeny tohto ustanovenia na negociáciu v obchodnom styku možno vidieť najmä v procese úpravy vzájomných práv, ale tiež v povinnosti vystavovať príslušné dokumenty. V prípade nových obchodov sa v rámci negociácie bude trvať na presnejšom vyplňaní príslušných dodacích listov. Úprava spočíva v tom, že bude snaha preniesť zodpovednosť za správne a riadne vyplnenie týchto listín aj na odberateľa nakoľko, ako píšem vyššie, zákonodarca toto opomenul. Prenos zodpovednosti, môže byť jednak prenos daňovej sankcie, resp. dodania, ale aj sankcia v podobe neodovzdania tovaru v prípade, ak odberateľ odmietne podpísať potvrdenie o prijatí s príslušným náležitosťami.

2.

Ďalším ustanovením, ktorý má podľa môjho názoru nepochybný vplyv na negociáciu v obchodnom styku, ale aj na obchodný styk ako taký, je §69 ods. 14, ktorý stanovuje nasledovné:

Platiteľ, ktorému je alebo má byť dodaný tovar alebo služba v tuzemsku, ručí podľa § 69b zákona o DPH za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre, ak dodávateľ daň uvedenú na faktúre nezaplatil alebo sa stal neschopným zaplatiť daň a platiteľ 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.

Zákonodarca považuje za dostatočný dôvod to, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, **je skutočnosť, že**

- a) **protihodnota za plnenie** uvedená na faktúre **je bez ekonomického opodstatnenia** neprimerane vysoká alebo neprimerane nízka,
- b) **platiteľ pokračoval v uskutočňovaní zdaniteľných obchodov s platiteľom, u ktorého nastali dôvody na zrušenie registrácie** podľa § 81 ods. 4 písm. b) druhého bodu, aj po dni jeho zverejnenia v príslušnom zozname osôb vedenom Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky, alebo
- c) **v čase vzniku daňovej povinnosti bol jeho štatutárnym orgánom** alebo členom štatutárneho orgánu alebo spoločníkom štatutárny orgán, člen štatutárneho orgánu alebo spoločník platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu.

Tieto nové zákonné podmienky pre vznik ručenia medzi obchodnými partnermi vychádza z premisy, ktorú uvádzam v úvode tohto príspevku, a to čo možno najefektívnejšieho výberu daní. Je však priam paradoxné, že štát prenáša práve túto zodpovednosť na daňové subjekty. Daňový subjekt nemá žiadnu ekonomickú motiváciu (z mikroekonomického pohľadu), aby štát čo možno najefektívnejšie vyberal daň.

Úprava ručenia za daň potom pokračuje v **§ 69b Ručenie za daň**, ktorý stanovuje nasledovné:

- (1) Daň uvedenú na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 neuhradil alebo uhradil len jej časť (ďalej len "nezaplatená daň"),

je povinný uhradiť platiteľ, ktorý ručí za daň podľa § 69 ods. 14 (ďalej len "ručiteľ").

(2) Zánikom dodávateľa bez právneho nástupcu nie je povinnosť ručiteľa ručiť dotknutá.

V procese negociácie si obchodní partneri do terajšieho času skúmali svoju platobnú schopnosť jednostranne, a to u partnera, ktorý má peňažný záväzok. Toto sa pomerne rozširuje aj na partnera, ktorý tento peňažný záväzok nemá voči druhému partnerovi, ale voči štátu v podobe zaplatenia dane. Príslušné ustanovenie umožňuje totiž pomerne široký výklad a následné založenie zodpovednosti kontrahujúceho subjektu.

Zákonodarca tu právnym aktom administratívnej povahy vstúpil do vzťahu medzi obchodným partnermi a vytvoril medzi nimi zákonný ručiteľský vzťah. Zákonné ručenie bolo do teraz známe napr. v prípade spoločníka v kapitálovej spoločnosti, ak nesplatí svoj vklad, „ktoré vychádza z princípu, že voči veriteľom má postavenie dlžníka zásadne spoločnosť“³. Zákon o DPH, ale ďalej nerieši spôsob eventuálneho vyrovnanie sa medzi týmito partnermi v prípade, ak jeden bude naozaj musieť splniť daňovú povinnosť za toho druhého. Existujú úvahy, že sa bude postupovať podľa klasického ručiteľského vzťahu, ale aj úvahy o vysporiadaní podľa ustanovení o solidárnom záväzku. Z praktického hľadiska však podľa môjho názoru toto rozlišovanie resp. začlenenie nemá zmysel, nakoľko vždy sa vysporiadava podľa toho kto mal primárnu povinnosť zaplatiť, alebo ako to mali účastníci partneri medzi sebou upravené zmluvne. Navyše v tomto prípade tento „vzťah“ vzniká priamo zo zákona, a tak spôsob vysporiadania je viac ako zřejmý.

Pomerne zaujímavá situácia môže nastať, ak ručiteľ z tohto vzťahu nezaplatil obchodnému partnerovi svoj **zmluvný** peňažný záväzok. Tu si dovoľím polemizovať s úpravou právnych domniek v zmysle §69 ods. 14 zákona o DPH, kedy sa prezumuje, že platiteľ vedieť mal alebo vedieť mohol, že celá daň alebo časť dane z tovaru alebo služby nebude zaplatená, nakoľko **sa v tomto ustanovení opomenulo zakomponovanie tak jednoznačnej domnienky, a to tej, že obchodný partner/ platiteľ vedieť mohol a mal, že jeho obchodný partner si svoju daňovú povinnosť nesplní, ak mu neuhradí svoj iný splatný peňažný záväzok.** V širšom kontexte novej právnej úpravy možno z právnej úpravy dôjsť aj k tomuto dôsledku, no nie je tu explicitne zakotvený.

Do negociačného procesu nám nepochybne vstúpi aj metodika preverovania si obchodných partnerov, a to najmä ako dôsledok úpravy §69 ods. 14 písm. b) zákona o DPH. V obchodnej praxi sa premietne toto ustanovenie do zmlúv v podobe dôvodu na odstúpenie od zmluvy, resp. na dôvod pre nezaplatenie časti záväzku (vo výške DPH) do doby pokiaľ nebude obchodný partner odstránený z tohto

³ OVEČKOVÁ, O., a kol.: *Obchodný zákonník Komentár*, str. 410, 2. vyd.

BAratislava: IURA EDITION, spol. s r. o., 2008, ISBN: 978-80-8079-205-4

zoznamu. Opätovne zákonodarca nechal túto úpravu na vôli obchodných subjektov, bez toho, aby napr. stanovil toto právo odstúpiť od zmluvy, alebo tzv. pozdržanie platby priamo do zákona. Pri nových obchodoch, ako to zmluvné strany neopomenú (čo predpokladám že opomenú 99% obchodov), bude implementácia príslušného ustanovenia do zmlúv pomerne bežným a podľa môjho názoru ja žiadaným javom. Aplikačne vnímam ako väčší problém obchodné vzťahy a zmluvy, ktoré majú dlhodobé trvanie (veľké zmluvy o dielo, rámcové zmluvy a pod.), tu je možné zmeniť obsah týchto zmlúv len následným dodatkom, čo bude len veľmi ťažko vyrokovateľné, najmä s ohľadom na klasický príklad pozície silnejšieho a slabšieho v negociácii. Nakolko „základným cieľom podnikateľskej činnosti je maximalizácia trhovej odnoty podniku pre vlastníkov“⁴.

V negociačnom procese, najmä v obchodných vzťahoch, kde je pomerne silná disproporcia medzi ekonomickou silou a vôľou uzavrieť obchodnú zmluvu s konkrétnym partnerom, môže nastať tendencia prenášania ručiteľského záväzku na tretiu osobu. Zjednodušene povedané, možno očakávať ustanovenia o zmluvnom ručení štatutárnych orgánov alebo iných manažérov za splnenie daňovej povinnosti u prijímateľa peňažného plnenia. Takéto ustanovenia sú známe aj s klasického obchodného styku no práve na opačnej strane, a to u povinného zaplatiť peňažný záväzok v obchodnom styku.

Aplikačná prax už dnes zareagovala na danú úpravu, a to napr. v zmluvách o preprave tovaru, kde sa objavuje pomerne zvláštne ustanovenie o tom, že obchodný partner, ktorý je v riziku vzniku tohto ručenia, má v zmysle tohto ustanovenia právo nazerať do účtovníctva obchodného partnera, práve z dôvodu kontroly či táto daňová povinnosť bude splnená. Podľa môjho názoru je takéto ustanovenie v zmluve práve na vrub subjektu, ktorý sa ním chcel brániť. Nakolko ak mal možnosť takto kontrolovať svojho obchodného partnera, je u neho jednoznačne založená domnienka v zmysle §69 ods. 14 zákona o DPH, a to že ako platiteľ platiteľ 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.

Záver

Novela zákona o DPH č. . 246/2012 Z. z. má nepochybne podstatný vplyv na proces negociácie v obchodnom styku. Nové ustanovenie o zákonnom ručení za splnenie dodávateľovej povinnosti zaplatiť DPH je novým faktorom, s ktorým sa musí podnikateľ vysporiadať. Polemika na úrovni de lege ferenda o vhodnosti takéhoto ustanovenia

⁴ Vlachynský, K., a kol.: Podnikové financie, str. 410, 1. vyd. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r. o., 2006, ISBN:80-8078019-3

je pre negociačný proces bezvýznamná, nakoľko v obchode je možné pracovať len s platnou a účinnou právnou úpravou.

Prax reaguje na túto novelu rozpačito s rôznymi pokusmi o zmluvnú úpravu vzťahov, ktoré môžu takto vzniknúť a zákonodarca opomenul ich komplexné riešenie. Existujú úvahy, že sa bude v prípade tohto nového zákonného ručenia postupovať podľa klasického ručiteľského vzťahu, ale aj úvahy o vysporiadaní podľa ustanovení o solidárnom záväzku. Z praktického hľadiska však podľa môjho názoru toto rozlišovanie resp. začlenenie nemá zmysel, nakoľko vždy sa vysporiadava podľa toho kto mal primárnu povinnosť zaplatiť, alebo ako to mali účastníci partneri medzi sebou upravené zmluvne. Navyše v tomto prípade tento „vzťah“ vzniká priamo zo zákona, a tak spôsob vysporiadania je viac ako zrejímavý.

Literature:

1. OVEČKOVÁ, O., a kol.: *Obchodný zákonník Komentár*, str. 43, 2. vyd. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r. o., ISBN: 978-80-8079-205-4
2. SUCHOŽA, J.: *Obchodný zákonník a súvisiace predpisy Komentár*, str. 569, 1. vyd. Bratislava: EUROUNION, spol. s r.o., 2007, ISBN: 978-80-99894-98-6
3. Babčák, V.: *Dane a daňové právo na Slovensku I.*, str. 152, 1. vyd., Košice Aprilla s.r.o., 2008, ISBN: 978-80-89346-05-9
4. Vlachynský, K., a kol.: *Podnikové financie*, str. 410, 1. vyd. Bratislava: IURA EDITION, spol. s r. o., 2006, ISBN:80-8078019-3

Kontakt – email
el.juhas@gmail.com