



Finančné riaditeľstvo SR

1/DPH/2024/MP

Metodický pokyn k osobitnej úprave uplatňovania dane z pridanej hodnoty podľa § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Úvod

Jednou z osobitných úprav uplatňovania dane z pridanej hodnoty je osobitná úprava uvedená v ustanovení § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Jedná sa o transpozíciu článkov 311 – 325, Kapitoly 4 (Osobitné úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“).

Cieľom osobitnej úpravy uplatňovania dane z pridanej hodnoty pri umeleckých dielach, zberateľských predmetoch, starožitnostiach a použitom tovare je zníženie pravdepodobnosti dvojitého zdanenia v oblasti obchodovania s vybranými druhmi tovaru podliehajúceho zdaneniu podľa osobitnej úpravy, ktoré sú predmetom ďalšieho obchodovania. Predmetná osobitná úprava uplatňovania dane je založená na zdanení kladného rozdielu („marže“ resp. „prirážky“) medzi predajnou cenou a kúpnou cenou zníženého o daň. Osobitnú úpravu v zmysle § 66 zákona o DPH môže platiteľ dane aplikovať za podmienok stanovených zákonom o DPH.

Zákomom o DPH používaný pojem „povinný uplatňovať osobitnú úpravu“ znamená v aplikačnej praxi oprávnenie respektíve možnosť na použitie osobitnej úpravy. Uvedené vyplýva zo znenia § 66 ods. 11 zákona o DPH, v zmysle ktorého sa obchodník môže rozhodnúť pri dodaní tovaru podľa § 66 ods. 1 zákona o DPH použiť bežný režim dane uplatnením dane zo základu dane podľa § 22 ods. 1 až 4 zákona o DPH. Za predpokladu, že sa obchodník rozhodne použiť bežný režim dane, môže odpočítať daň zaplatenú pri dovoze umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré doviezol a daň voči nemu uplatnenú pri dodaní umeleckého diela autorom umeleckého diela alebo jeho právnym nástupcom.

1. diel Definícia základných pojmov

V zákone o DPH sú na účely ustanovenia § 66 definované jednotlivé druhy tovarov, pri ktorých je možné uplatniť postup podľa osobitnej úpravy. Osobitnej úprave uplatňovania dane v zmysle ustanovenia § 66 ods. 1 zákona o DPH podliehajú:

- umelecké diela a zberateľské predmety
- starožitnosti
- použitý tovar.

Na účely uplatňovania osobitnej úpravy v zmysle § 66 zákona o DPH sú umelecké diela a zberateľské predmety uvedené v prílohe č. 5 zákona o DPH, ktorá je transpozíciou prílohy IX (Umelecká diela, zberateľské predmety a starožitnosti uvedené v článku 311 ods. 1 bodoch 2, 3 a 4) časti A a B smernice o DPH.

Umelecké diela pre účely DPH sú:

- a) obrazy, koláže a podobné dekoratívne plakety, maľby a kresby zhotovené celkom ručne umelcom iné ako plány a nákresy na architektonické, technické, priemyselné, komerčné, topografické alebo podobné účely, ručne maľované alebo ozdobené priemyselné výrobky, maľované plátna na divadelné dekorácie, na ateliérové pozadia alebo podobné účely (číselný kód harmonizovaného systému - ďalej len "kód" 9701),
- b) pôvodné rytiny, pôvodné tlače a pôvodné litografie, ktorými sa rozumejú čierne alebo farebné odtlačky bezprostredne obťahnuté z jednej alebo viacerých dosiek, ktoré umelec vypracoval celkom ručne, pričom nezáleží na použitej technike alebo materiáli okrem akéhokoľvek mechanického alebo fotomechanického postupu (kód 9702 00 00),
- c) pôvodné sochy a súsošia z akéhokoľvek materiálu, ktoré sú zhotovené celkom umelcom, odliatky sôch, ktorých výroba je obmedzená na osem kópií, nad ktorou dohliada umelec alebo jeho právny nástupca (kód 9703 00 00),
- d) tapisérie (kód 5805 00 00) a nástenné textilie (kód 6304 00 00) zhotovené ručne podľa pôvodných predlôh poskytnutých umelcami za predpokladu, že z každej nie je viac než osem kópií,
- e) individuálne kusy keramiky zhotovené celkom umelcom a ním podpísané,
- f) emaily na medi zhotovené celkom ručne, obmedzené na osem očíslovaných kópií, ktoré nesú podpis umelca alebo ateliéru okrem predmetov bižutérie a výrobkov zlatotepcov a striebrotepcov,
- g) fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a rámov.

Zberateľské predmety pre účely DPH sú:

- a) poštové známky, kolký, odtlačky poštových pečiatok, obálky prvého dňa, poštovné ceniny a podobné výrobky opečiatkované alebo neopečiatkované, ale nemajúce výplatnú hodnotu v krajine určenia (kód 9704 00 00),
- b) zbierky a zberateľské predmety zoologickej, botanickej, mineralogickej, anatomickej, historickej, archeologickej, paleontologickej, etnografickej alebo numizmatickej hodnoty (kód 9705 00 00).

Starožitnosti

Na účely uplatňovania osobitnej úpravy sa podľa § 66 ods. 1 písm. b) zákona o DPH za starožitnosti považujú predmety iné ako umelecké diela alebo zberateľské predmety, ktoré sú staršie ako sto rokov.

Použitý tovar

Použitým tovarom sa na účely uplatňovania osobitnej úpravy v zmysle § 66 ods. 1 písm. c) zákona o DPH rozumie hnutelný hmotný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie použitie v nezmenenom stave alebo po oprave, iný ako umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti, drahé kovy a drahé kamene.

Pojem „použitý tovar“ rozoberal Súdny dvor Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) vo viacerých svojich rozhodnutiach. Vo veci C-154/17 SIA „E LATS“ sa v bode 20 uvádza, že na to, aby sa tovar mohol považovať za použitý tovar, musí spĺňať viacero podmienok, a to:

- byť hmotným hnutelným majetkom
- byť vhodný na ďalšie použitie v danom stave, alebo po oprave
- nesmie patriť do kategórie umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností ani vzácných kovov alebo vzácných kameňov.

Rovnako v rozsudku vo veci C-471/15 Sjelle Autogenbrug I/S bol predmetom analýzy pojem „použitý tovar“. V tomto prípade boli predmetom posúdenia použité diely, ktoré pochádzali z vozidiel po dobe životnosti odkúpených predmetov, a ktoré boli určené na ďalší predaj ako náhradné diely.

SD EÚ v predmetom rozsudku v bode 31 uvádza, že pojem použitý tovar nevyklučuje hmotný hnutelný tovar, ktorý je vhodný na ďalšie použitie v danom stave, alebo po oprave, pochádzajúci z iného tovaru, ktorého bol súčasťou ako jeho diel. Aj tovar demontovaný od iného tovaru, pokiaľ ho možno v danom stave alebo po oprave ďalej použiť

je považovaný za „použitý tovar“. V zmysle bodu 32 a 33 predmetného rozsudku sa pre kvalifikovanie ako „použitý tovar“ výlučne vyžaduje, aby si používaný tovar zachoval vlastnosti, ktoré mal ako nový a aby mohol byť z tohto dôvodu opätovne použitý ako taký alebo po oprave. Uvedené platí aj pre automobilové diely demontované z vozidla po dobe životnosti, pokiaľ si aj v prípade svojho oddelenia od vozidla zachovávajú vlastnosti, ktoré mali ako nové a môžu byť teda opätovne využité na tie isté účely. SD EÚ v uvedenom rozsudku uvádza, že motorové vozidlo sa skladá z dielov, ktoré boli zmontované a môžu byť demontované a ďalej predané v danom stave alebo po oprave. Za týchto podmienok sa diely pochádzajúce z vozidiel po dobe životnosti majú považovať za „použitý tovar“, v dôsledku čoho dodávky takýchto dielov uskutočnené zdaniteľnými obchodníkmi podliehajú uplatneniu úpravy zdaňovania prírážky.

V zmysle § 66 ods. 1 písm. e) zákona o DPH je predajom použitého tovaru aj odovzdanie použitého tovaru nájomcovi na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, pri ktorom bez zbytočného odkladu po ukončení doby nájmu má prejsť vlastnícke právo k predmetu nájmu z prenajímateľa na nájomcu.

Pojem „obchodník“:

V ustanovení § 66 ods. 1 písm. d) zákona o DPH je stanovené, že obchodníkom je zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojho podnikania kupuje, nadobúda v tuzemsku z iného členského štátu alebo dováža za účelom ďalšieho predaja použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti. Osobitnú úpravu zdaňovania ziskovej prírážky uplatňuje platiteľ dane, ktorý nakúpi dotknuté tovary za účelom ich ďalšieho predaja a koná:

- vo svojom mene na svoj účet alebo
- vo svojom mene na účet inej osoby, na základe zmluvy, podľa ktorej má právo na odplatu za obstaranie kúpy alebo predaja.

V prípade, ak obchodník predáva tovary podliehajúce osobitnej úprave vo svojom mene na účet inej osoby na základe komisionárskej alebo inej obdobnej zmluvy, v takomto prípade platí, že obchodník takéto tovary sám kúpil a ďalej sám predal.

Pojem obchodník je možné nájsť aj v rozsudkoch SD EÚ, napr. vo veci C-280/04 Jyske Finans, v bode 29, kde SD EÚ vykladá definíciu obchodníka podliehajúceho dani ako platiteľa dane, ktorý v priebehu svojej ekonomickej činnosti nakupuje alebo používa na účely svojho podnikania alebo dováža s perspektívou opätovného predaja použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti.

V prípade zdaniteľnej osoby musí ísť o obvykle vykonávanú činnosť (opätovný predaj takéhoto tovaru), z čoho vyplýva, že osobitná úprava sa nevzťahuje na kúpu a predaj náhodne kúpenej veci od osoby uvedenej v § 66 ods. 2 zákona o DPH. Navyše, aj keď ide o obvykle vykonávanú činnosť, táto činnosť nemusí byť nevyhnutne hlavnou činnosťou, ale popri hlavnej činnosti môže mať vedľajší charakter.

2. diel Uplatňovanie osobitnej úpravy

V ustanovení § 66 ods. 2 zákona o DPH je určené, kedy má obchodník možnosť uplatniť osobitnú úpravu. Ide o prípady, ak tovary podliehajúce osobitnej úprave boli obchodníkovi dodané na území Európskej únie:

- osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte, napr. ak predávajúcim bola súkromná osoba, zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom dane podľa zákona o DPH, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou,
- osobou, ktorá je identifikovaná pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte, a dodanie tovaru bolo oslobodené od dane podľa § 42 zákona o DPH alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte (článok 136 písm. a) a b) Smernice o DPH) z titulu jeho používania výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až § 41 zákona o DPH bez možnosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH (alebo podľa obdobných ustanovení v zákone o DPH v inom členskom štáte). U obchodníka v prípade kúpy takéhoto tovaru z iného členského štátu dochádza k nadobudnutiu tovaru oslobodeného od dane podľa § 44 písm. a) zákona o DPH a následný predaj takéhoto tovaru podlieha osobitnému režimu podľa § 66 zákona o DPH,
- iným obchodníkom, ktorý uplatňuje daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo obdobnej úpravy v zákone o DPH platnom v inom členskom štáte.

V § 66 ods. 5 zákona o DPH je obchodníkom daná možnosť rozhodnúť sa pre uplatňovanie osobitnej úpravy aj pri iných dodaniach, ako je vymenované v § 66 ods. 2 zákona o DPH. Jedná sa o dodania:

- umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré dovezol,
- umeleckých diel, ktoré mu dodal autor umeleckého diela alebo jeho právny nástupca.

Ak sa obchodník pre osobitnú úpravu uplatňovania dane pri tovaroch uvedených v odseku 5 rozhodne, je povinný tento postup uplatňovať najmenej dva kalendárne roky.

Podstata uplatňovania osobitnej úpravy pri dodaní tovarov vymedzených v § 66 zákona o DPH je v tom, že základom dane pri predaji je len kladný rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou znížený o daň, pričom obchodník nemá nárok na odpočítanie dane voči nemu uplatnenej, resp. dane pri dovoze tovarov.

Osobitnú úpravu uplatňovania dane pri použitom tovare **nie je možné použiť** napríklad v týchto prípadoch:

- pri kúpe použitého tovaru od platiteľa dane v prípade, ak táto osoba uplatnila voči obchodníkovi daň;
- pri kúpe použitého tovaru z iného členského štátu od osoby identifikovanej pre daň, ak táto osoba použila bežný režim (t. j. dodala použitý tovar s oslobodením od dane podľa obdobného ustanovenia ako je § 43 zákona o DPH);
- pri dovoze použitého tovaru. Ustanovenie § 66 ods. 5 zákona o DPH umožňuje obchodníkovi rozhodnúť sa pri dodaní umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré dovezol, pre využitie osobitnej úpravy, avšak v prípade dovozu použitého tovaru nemá obchodník takúto možnosť. V prípade dovozu použitého tovaru bude pri predaji použitého tovaru obchodník postupovať podľa bežného režimu uplatňovania dane;
- pri kúpe použitého dopravného prostriedku z iného členského štátu, ktorý podľa § 11 ods. 12 zákona o DPH spĺňa definíciu nového dopravného prostriedku .

Vo vyššie uvedených prípadoch bude pri predaji použitého tovaru obchodník uplatňovať bežný režim dane.

V zmysle judikatúry SD EÚ C-203/10 Auto Nikolovi OOD sa článok 314 smernice o DPH má vykladať tak, že úprava zdaňovania prírážky nie je uplatniteľná na dodania tovarov, akými sú použité diely motorových vozidiel, ktoré zdaniteľný obchodník sám dovezol do Európskej únie a ktoré podliehajú všeobecnej úprave dane z pridanej hodnoty. V predmetnom rozsudku SD EÚ uviedol, že je dôležité rozlišovať pojmy „dodanie tovaru“ a „dovoz tovaru“ do Únie z tretích krajín. Osobitná úprava sa nemôže vzťahovať na tovar, ktorý zdaniteľný obchodník sám dovezol do Únie z tretích krajín. V bode 49 predmetného rozsudku SD EÚ uvádza, že ak zdaniteľný obchodník na účely zdaniteľných transakcií ďalej predáva tovar, akým je tovar vo veci samej, ktorý sám dovezol ako tovar podliehajúci všeobecnej úprave DPH do členského štátu, v ktorom vykonáva tieto transakcie a s ohľadom na ktorý je teda oprávnený podľa článku 168 smernice o DPH odpočítať DPH splatnú alebo zaplatenú za tento dovezený tovar, potom neexistuje žiadne riziko dvojitého zdanenia, ktoré by mohlo odôvodniť uplatňovanie odchylnéj úpravy zdaňovania prírážky. Zo záverov judikatúry vyplýva, že bez ohľadu na skutočnosť či predmetný tovar spadá alebo nespadá pod pojem „použitý tovar“ v zmysle smernice o DPH, úprava zdaňovania prírážky v každom prípade nie je uplatniteľná na dodania tovaru v prejednávanej veci, ktorý zdaniteľný obchodník sám dovezol do Únie a ktorý podliehal všeobecnej úprave DPH.

Ak obchodník v tuzemsku (napr. autobazár) nadobudne dopravný prostriedok, ktorý spĺňa definíciu nového dopravného prostriedku¹, musí postupovať podľa bežného mechanizmu, t. j. uplatní daň z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, pri splnení podmienok v zmysle § 49 - § 51 zákona o DPH má právo na odpočítanie dane a pri predaji takéhoto dopravného prostriedku bežným režimom dane zdaní sumu, ktorú požaduje od zákazníka. V prípade, že obchodník kúpi dopravný prostriedok, ktorý nespĺňa definíciu nového dopravného prostriedku, osobitná úprava podľa § 66 zákona o DPH je uplatniteľná a to aj v prípade, ak je dopravný prostriedok ďalej využívaný s cieľom použiť ho na činnosť leasingu.

¹ V zmysle článku 2 Smernice o DPH (§ 11 ods. 12 zákona o DPH) sa dopravné prostriedky považujú za nové v týchto prípadoch: pozemné motorové vozidlá, ak v čase dodania vozidla neuplynulo šesť mesiacov od jeho prvého uvedenia do prevádzky alebo ak vozidlo nemá najazdených viac ako 6 000 kilometrov; plavidlá, ak v čase dodania plavidla neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky alebo ak plavidlo nebolo prevádzkované na vode viac ako 100 hodín; lietadlá, ak v čase dodania lietadla neuplynuli tri mesiace od jeho prvého uvedenia do prevádzky alebo ak lietadlo nemá nalietaných viac ako 40 hodín. Členské štáty stanovujú podmienky, za ktorých sa tieto skutočnosti považujú za preukázané.

Zo záverov rozsudku SD EÚ C-280/04 Jyske Finans A/S vyplýva, že za podmienok uvedených v rozsudku, sa „článok 26a A písm. e) šiestej smernice 77/388, zmenený a doplnený smernicou 94/5, (pozn.: aktuálne článok 311 smernice o DPH) sa má vykladať v tom zmysle, že podnik, ktorý v rámci obvyklého výkonu svojej činnosti opätovne predáva vozidlá, ktoré nadobudol ako ojazdené s cieľom použiť ich na činnosť leasingu, a pre ktorý opätovný predaj nie je v okamihu nadobudnutia použitého tovaru hlavným cieľom, ale iba sekundárnym, vedľajším k prenájmu, môže byť považovaný za „obchodníka podliehajúceho dani“ v zmysle tohto ustanovenia“.

Z predmetného rozsudku je možné vyvodiť záver, že ak obchodník kúpi dopravný prostriedok, ktorý nespĺňa definíciu nového dopravného prostriedku, osobitná úprava podľa § 66 zákona o DPH je uplatniteľná aj v prípade, ak je dopravný prostriedok, ktorý je nadobudnutý ako ojazdený s cieľom použiť ho na činnosť leasingu, obchodníkom opätovne predaný.

V prípade, ak sa tuzemský platiteľ dane, ktorý je už registrovaný v osobitnej schéme One Stop Shop v zmysle § 68b zákona o DPH v tuzemsku, prípadne je registrovaný v osobitnej schéme One Stop Shop v inom členskom štáte, rozhodne v Slovenskej republike uplatňovať osobitnú úpravu podľa § 66 zákona o DPH, nemôže ďalej pri dodaní tovarov špecifikovaných v ustanovení § 66 zákona o DPH využívať One Stop Shop úpravu a postupovať v zmysle § 14 ods. 2 zákona o DPH. Od prvého predaja tovaru spadajúceho pod osobitnú úpravu § 66 zákona o DPH aplikuje na predmetné tovary miesto dodania podľa § 13 ods. 1 zákona o DPH.

Príklad č. 1

Platiteľ dane má záujem predávať nové mobilné telefóny, ešte nepoužité a nerozbalené z originálnych obalov v režime podľa § 66 zákona o DPH, pričom tieto telefóny vykupuje prostredníctvom internetových portálov od fyzických osôb, aj od iných podnikateľských subjektov, ktoré obchodujú s mobilnými telefónmi.

Osobitná úprava podľa článku 311 smernice o DPH a podľa § 66 zákona o DPH nemôže byť použitá pri tovare, ktorý je nový, nebol používaný, nie je určený na opätovné používanie. Pritom nie je rozhodujúce, že tento nový tovar bol už v distribučnom reťazci, bol zakúpený od inej osoby a následne opäť predaný. Takýmto výkladom by totiž musel byť za použitý tovar vyhlásený každý nový tovar, ktorý prechádza od výrobcu cez viacerých distribútorov.

Príklad č. 2

Slovenská spoločnosť, platiteľ dane v pozícii „obchodníka“, ktorá sa zaoberá predajom vozidiel, nakúpila od banky ojazdené motorové vozidlo. Banka pri predaji tohto vozidla neuplatnila daň, nakoľko toto dodanie bolo oslobodené od dane podľa § 42 zákona o DPH. Banka si pri nákupe tohto vozidla nemohla odpočítať daň, pretože vozidlo používala výlučne na dodávky služieb oslobodených od dane podľa § 39 zákona o DPH. Predajca vozidiel pri predaji tohto vozidla svojmu zákazníkovi má možnosť použiť osobitnú úpravu.

Príklad č. 3

Obchodník z iného členského štátu predá obchodníkovi v tuzemsku použitý tovar. Pri predaji tohto tovaru obchodník z iného členského štátu postupoval podľa osobitnej úpravy (obdobnej ako § 66 zákona o DPH, článok 311 až 325 smernice o DPH) a neuviedol na faktúre daň. V takomto prípade tuzemský obchodník s použitým tovarom má možnosť použiť pri predaji tohto tovaru zákazníkovi osobitnú úpravu podľa ustanovenia § 66 zákona o DPH. V zmysle § 66 ods. 16 zákona o DPH v nadväznosti na § 74 ods. 1 písm. n) zákona o DPH musí byť na faktúre uvedená slovná informácia odkazujúca na použitie osobitnej úpravy.

Príklad č. 4:

Obchodník s umeleckými predmetmi nakúpil v treťom štáte starožitnosti a zbierku poštových známok. Nakoľko v tomto prípade sa jedná o dovoz tovaru, obchodník zaplatí daň pri dovoze tovaru colnému orgánu. Podľa ustanovenia § 66 ods. 5 zákona o DPH obchodník má možnosť pri predaji dovezeného tovaru tohto druhu rozhodnúť sa pre postup podľa osobitnej úpravy. Ak sa obchodník rozhodne využiť osobitnú úpravu uplatňovania dane, v takom prípade neodpočíta daň zaplatenú pri dovoze umeleckého diela a pri jeho predaji uplatní daň z rozdielu medzi predajnou cenou tovaru a kúpnu cenou tovaru. Kúpna cena je v tomto prípade vrátane dane, cla a poplatkov, ktoré zaplatil obchodník pri dovoze umeleckého diela.. Obchodník je povinný uplatňovať osobitnú úpravu najmenej dva kalendárne roky. Ak by sa obchodník rozhodol použiť bežný režim pri dovoze tovaru – starožitností a zberateľských predmetov, má právo na odpočítanie dane zaplatenej colnému orgánu pri dovoze a pri predaji tovaru je základom dane všetko, čo predstavuje protihodnotu prijatú od zákazníka zníženú o daň.

3. diel Základ dane, vznik daňovej povinnosti a odpočítanie dane

3.1 Základ dane

Ak obchodník pri predaji tovaru podliehajúcom osobitnej úprave postupuje podľa § 66 zákona o DPH, základom dane je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň. Ak je rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou nula alebo záporné číslo, základom dane je nula.

Na účely stanovenia základu dane je v zmysle § 66 ods. 4 písm. a) zákona o DPH predajnou cenou všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú obchodník prijal alebo má prijať od kupujúceho alebo tretej osoby vrátane dotácií priamo spojených s týmito plneniami, daní, cla, poplatkov a súvisiacich nákladov ako provízia, náklady na balenie, dopravu a poistenie, ktoré obchodník požaduje od kupujúceho, okrem prechodných položiek a zliav.

Podľa § 66 ods. 4 písm. b) zákona o DPH kúpnu cenou je všetko, čo tvorí protihodnotu vrátane súvisiacich položiek uvedených v § 66 ods. 4 písm. a) zákona o DPH, ktoré obchodník zaplatil alebo má zaplatiť dodávateľovi.

Súdny dvor EÚ vo veci C-180/22 Harry Mensing rozhodol, že články 312 a 315, ako aj článok 317 prvý odsek smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že daň z pridanej hodnoty zaplatená zdaniteľným obchodníkom z dôvodu, že v rámci Spoločenstva nadobudol umelecké dielo, ktorého dodanie na výstupe podlieha úprave zdaňovania prirážky podľa článku 316 ods. 1 tejto smernice, je súčasťou základu dane pri tomto dodaní.

Poplatok za uzatvorenie nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ktorá priamo súvisí s dodaním tovaru podľa osobitnej úpravy, predstavuje súčasť predajnej ceny, to znamená že sa zahŕňa do základu dane pri osobitnom spôsobe zdaňovania a nepredstavuje samostatne poskytnutú službu.

Príklad č. 5:

Obchodník so starožitnosťami kúpil od súkromnej osoby starožitný nábytok, ktorý mal viac ako 100 rokov v hodnote 4000 Eur za účelom jeho ďalšieho predaja. Obchodník si stanoví predajnú cenu 6000 Eur. Pri predaji starožitného nábytku bude obchodník uplatňovať osobitnú úpravu podľa ustanovenia § 66 zákona o DPH a stanoví základ dane rozdielom medzi predajnou cenou a kúpnu cenou, t. j. $6000 - 4000 = 2000$. Daň je vypočítaná späťne, t. j. $2000 \times 20/120$ a bude predstavovať 333,33 Eur.

V prípade, ak obchodník nakúpi veľký objem tovaru za jednu cenu a jeho zámerom je predávať tento tovar po jednotlivých kusoch, v takomto prípade je obchodník povinný stanoviť kúpnu cenu pre každý jednotlivý kus tovaru. Zákon o DPH nestanovuje spôsob ani metódu na výpočet kúpnej ceny pri takomto tovare, avšak metóda výpočtu by mala byť logická a obchodník by mal byť schopný preukázať hodnotu kúpnej ceny a jej výpočet.

V prípade ak obchodník uskutočňuje predaj tovaru podliehajúceho osobitnej úprave takou formou, že na výmenu ponúka tovar zákazníkovi, s podmienkou, že zákazník doplatí rozdiel medzi cenou tovaru, ktorý zákazník predal obchodníkovi a cenou tovaru, ktorý si od obchodníka kúpil, v takomto prípade posudzujeme zo strany obchodníka túto obchodnú transakciu ako dve transakcie. Jednou je nákup tovaru od zákazníka a druhou je predaj tovaru zákazníkovi, pričom základ dane sa určí ako rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou.

V prípade ak obchodník použije osobitnú úpravu uplatňovania dane pri dodaní umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré dovezol, kúpnu cenou sa v týchto prípadoch rozumie všetko, čo tvorí základ dane pri dovoze tovaru, vrátane dane vymeranej colným orgánom.

3.2 Vznik daňovej povinnosti

Pri určení vzniku daňovej povinnosti vychádza obchodník z ustanovenia § 19 zákona o DPH, kedy daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Deň dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Príklad 6:

Obchodník s umeleckými predmetmi dovezol umelecké dielo – olejomalbu z tretieho štátu v marci 2023. Pri dovoze tohto umeleckého diela zaplatil obchodník okrem iných poplatkov aj daň z dovozu vymeranú colným orgánom vo výške 4000 Eur. Obchodník sa rozhodol, že pri predaji dovezeného umeleckého diela bude uplatňovať osobitnú úpravu a tak daň vymeranú colným orgánom neodpočítal. Kúpna cena vrátane dane predstavovala 24 000 Eur. Predajnú cenu stanovil vo výške 40 000 Eur. Obchodník uzavrel dňa 30. 5. 2023 kúpnu zmluvu so

zákazníkom, v ktorej boli dohodnuté platobné podmienky formou 10 splátok po 4000 Eur, ktoré sú splatné vždy k 15. dňu každého kalendárneho mesiaca, t. j. 1. splátka do 15. 6. 2023, 2. splátka do 15. 7. 2023, 3. splátka do 15. 8. 2023,... až 10. splátka do 15. 3. 2024. K dodaniu tovaru zákazníkovi došlo v deň uzatvorenia kúpnej zmluvy, t. j. 30. 5. 2023. V danom prípade sa základ dane určí ako rozdiel medzi predajnou cenou 40 000 Eur a kúpnu cenou 24 000 Eur t. j. 16 000 Eur znížený o daň. Daň v tomto prípade predstavuje 2666,67 Eur. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, deň dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, t. j. 30. 5. 2023. Obchodník má mesačné zdaňovacie obdobie a je povinný odviešť daň v plnej výške za zdaňovacie obdobie máj 2023.

Ak sa dodanie použitého tovaru podľa osobitnej úpravy uskutočňuje na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, považuje sa použitý tovar za dodaný najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane dodávaný použitý tovar vzťahuje, a ak je dohodnutá platba za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, považuje sa tovar za dodaný najneskôr posledným dňom 12. mesiaca.

Pri finančnom prenájme použitého tovaru nevzniká daňová povinnosť jednorazovo v plnej výške z predajnej ceny, ale daňová povinnosť vzniká opakovane podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH. Základ dane sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok predajnej ceny. To znamená, že pri každej jednotlivej splátke sa určí pomer tejto splátky na celkovej sume z dohodnutých platieb, ďalej sa týmto pomerom určí pomerná časť základu dane, ktorá prislúcha k splátke a z takto určeného základu dane sa vypočíta daň.

Pre účely finančného prenájmu tovaru sa platiteľ dane môže rovnako rozhodnúť použiť bežný režim dane.

Ak platiteľ dane postupuje podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane v zmysle ustanovenia § 66 zákona o DPH, pri prijatí platby od zákazníka vopred na nákup tovaru podliehajúceho osobitnej úprave, vzťahuje sa na prijatú platbu ustanovenie § 19 ods. 4 zákona o DPH a vzniká pri prijatí tejto platby daňová povinnosť.

V zmysle § 72 ods. 1 zákona o DPH je obchodník povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je prijatá platba pred dodaním tovaru. Keďže pri predaji tovaru podľa osobitnej úpravy § 66 zákona o DPH na faktúre nesmie byť uvedená výška dane samostatne, ustanovenie § 74 ods. 1 zákona o DPH sa v tomto prípade použije primerane.

3.3 Odpočítanie dane

Obchodník sa môže podľa § 66 ods. 11 zákona o DPH rozhodnúť pri dodaní tovaru, ktorý podlieha osobitnej úprave, že použije bežný režim dane, t. j. uplatnením dane zo základu dane podľa § 22 ods. 1 až 4 zákona o DPH. V takomto prípade môže obchodník odpočítať daň:

- zaplatenú pri dovoze umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré dovezol,
- voči nemu uplatnenú pri dodaní umeleckého diela autorom umeleckého diela alebo jeho právny nástupcom.

Ak obchodník využije bežný režim uplatňovania dane, môže primerane odpočítať daň v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH. Podľa ustanovenia § 66 ods. 11 zákona o DPH v prípade, ak sa obchodník rozhodne použiť bežný režim dane, môže odpočítať daň najskôr v zdaňovacom období, v ktorom vznikne daňová povinnosť pri dodaní tovaru, ktorého sa odpočítavaná daň týka.

Platiteľ dane pri kúpe tovarov podliehajúcich osobitnej úprave, ak tieto boli nakúpené od obchodníka, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane, nemôže odpočítať daň vzťahujúcu sa k základu dane stanovenému podľa osobitnej úpravy.

Obchodník, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu nemôže odpočítať daň:

- zaplatenú pri dovoze umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré dovezol,
- voči nemu uplatnenú pri dodaní umeleckého diela autorom umeleckého diela alebo jeho právny nástupcom.

Príklad 7:

Platiteľ dane v postavení „obchodníka“ A kúpil od súkromnej osoby starožitný nábytok v hodnote 4000 Eur za účelom ďalšieho predaja. Nábytok mal viac ako 100 rokov a platiteľ dane sa rozhodol predáť ho obchodníkovi so starožitnosťami B.

V danom prípade sa platiteľ dane A môže rozhodnúť, či uvedený tovar predá:

- a) v bežnom režime, t. j. ak sa platiteľ dane rozhodne, že jeho prirážka bude 2000 Eur bez dane, potom platiteľ dane uplatní daň zo sumy 6000 Eur (6000 Eur základ dane + 1200 Eur daň) a predajná cena bude 7200 Eur, alebo
- b) bude pri predaji tohto tovaru uplatňovať osobitnú úpravu podľa ustanovenia § 66 zákona o DPH a stanoví základ dane rozdielom medzi predajnou cenou a kúpnu cenou, t. j. $6000 - 4000 = 2000$. Daň je v tomto prípade vypočítaná späťne, t. j. $2000 \times 20/120$ a bude predstavovať 333,33 Eur.

Ak platiteľ dane A pri predaji tovaru obchodníkovi B využije postup podľa osobitnej úpravy podľa § 66 zákona o DPH, obchodník B nemá nárok na odpočítanie dane. V prípade, že platiteľ dane A predá tovar obchodníkovi B a použije bežný režim s uplatnením dane z celej predajnej ceny, t. j. z prijatej protihodnoty, obchodník B bude pri predaji tovaru postupovať následne podľa bežného režimu a má právo na odpočítanie dane zaplatenej platiteľovi dane A.

Pri kúpe tovarov, ktoré podliehajú osobitnej úprave a sú určené na ďalší predaj v nezmenenom stave, ak obchodník postupuje pri ich predaji podľa osobitnej úpravy, nemá právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane má však obchodník z takých prijatých plnení, ktoré použije na účely svojho podnikania, ako napr. pri kúpe náhradných dielov, prijatých služieb za účelom opravy, ale aj z prevádzkových nákladov.

Príklad 8:

Platiteľ dane, ktorý sa zaoberá predajom nového nábytku, vykupuje aj starožitný nábytok a pri predaji tohto nábytku obchodníkovi so starožitnosťami postupuje podľa osobitnej úpravy. Niekedy je potrebné tento starožitný nábytok nalakovať, prípadne opraviť. V prípade predaja starožitného nábytku, vykúpeného od občana, nevzniká nárok na odpočítanie dane. Avšak platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane uplatnenej za služby lakovania, prípadne pri nákupe náhradných dielov alebo za opravu pokazenej časti nábytku. Pri predaji starožitného nábytku uplatní platiteľ dane daň podľa osobitnej úpravy z kladného rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou, zníženého o daň, starožitného nábytku.

Ak obchodník okrem predaja tovaru podľa osobitnej úpravy uskutočňuje aj zdaniteľné obchody oslobodené od dane, pri ktorých si nemôže odpočítať daň v zmysle § 49 ods. 4 zákona o DPH, je povinný pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať postupovať podľa § 50 zákona o DPH. Pri výpočte koeficientu obchodník uvádza do čitateľa aj menovateľa hodnotu bez dane dodaných tovarov, t. j. predajnú cenu tovaru predávaného podľa osobitnej úpravy.

3.4 Povinnosť viesť evidenciu a vystavovanie faktúr

Podľa ustanovenia § 66 ods. 9 zákona o DPH je obchodník uplatňujúci osobitnú úpravu uplatňovania dane, povinný na účely určenia základu dane viesť osobitne záznamy o predajných cenách a kúpnych cenách tovarov, pri ktorých uplatňuje osobitnú úpravu. Ak platiteľ dane dodáva tovary podľa osobitnej úpravy a zároveň podľa bežného režimu, je povinný viesť oddelenú evidenciu so záznamami o dodaní tovarov podľa osobitnej úpravy a dodaní tovaru podľa bežného režimu.

Obchodník, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu zároveň nesmie v žiadnom doklade o predaji tovaru podliehajúceho osobitnej úprave uviesť samostatne sumu dane.

Pri vystavovaní faktúry sa primerane použije ustanovenie § 71 až § 76 zákona o DPH. Obchodník uplatňujúci osobitnú úpravu v zmysle § 66 zákona o DPH nemôže na faktúre o predaji takého tovaru, ktorý podlieha predmetnej osobitnej úprave, uviesť samostatne sumu dane. Pri vystavovaní faktúry obchodník primerane aplikuje § 74 ods. 1 písm. n) zákona o DPH, v ktorom je upravená slovná informácia na faktúre. Ak platiteľ dane uplatňuje osobitnú úpravu podľa § 66 zákona o DPH, je povinný na faktúre uviesť odkaz na túto úpravu ako slovnú informáciu „úprava zdaňovania prirážky - použitý tovar“, „úprava zdaňovania prirážky - umelecké diela“ alebo „úprava zdaňovania prirážky - zberateľské predmety a starožitnosti“, a to v závislosti od tovaru, pri ktorom sa uplatní osobitná úprava podľa § 66 zákona o DPH.

Povinnosti vyplývajúce zo zákona o DPH pre obchodníka uskutočňujúceho dodanie tovaru podľa osobitnej úpravy:

- vystaviť pre kupujúceho, ak je zdaniteľnou osobou alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, doklad, ktorý spĺňa náležitosti faktúry v zmysle ustanovenia § 74. V prípade dodania tovaru formou finančného prenájmu môže obchodník postupovať aj podľa § 75 ods. 2 zákona o DPH, podľa

ktorého sa za faktúru považuje aj dohoda o platbách nájomného, ktorá je súčasťou nájomnej zmluvy, ak obsahuje náležitosti stanovené v § 74 ods. 1 zákona o DPH

- dodanie tovaru zaznamenať v evidencii v zmysle záznamovej povinnosti podľa § 70 zákona o DPH za obdobie, v ktorom vznikne daňová povinnosť a záznamy uchovávať do konca kalendárneho roka, v ktorom uplynie 10 ročná lehota od skončenia kalendárneho roka, v ktorom došlo k dodaniu
- uviesť dodanie tovaru do daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru
- podať kontrolný výkaz. V prípade, ak slovenský platiteľ dane aplikuje pri predaji tovaru osobitnú úpravu uplatňovania dane podľa § 66 zákona o DPH, pričom nie je oprávnený na faktúre o predaji tovaru uviesť samostatne sumu dane, uvedie v kontrolnom výkaze v oddiele A.1. v stĺpci „suma dane v eurách“, prípadne pri opravnej faktúre v C.1. v stĺpci „rozdiel sumy dane v eurách“ údaj „0“.

Ustanovenie § 66 zákona o DPH vo svojom odseku 14 uvádza, že ak tovar podliehajúci osobitnej úprave bol nadobudnutý od obchodníka z iného členského štátu alebo organizátora predaja verejnou dražbou z iného členského štátu a tento tovar bol zdanený podľa osobitnej úpravy v členskom štáte, v ktorom sa preprava alebo odoslanie začala, takéto dodanie tovaru sa nepovažuje za nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 zákona o DPH.

Na dodanie tovaru podliehajúceho osobitnej úprave sa nevzťahujú ustanovenia o predaji tovaru na diaľku a o oslobodení od dane dodania tovaru do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH, prípadne § 45 zákona o DPH.

4. diel Záverečné ustanovenia

Tento metodický pokyn nadobúda účinnosť 26. februára 2024.

Vypracoval: *Odbor daňovej metodiky FR SR*
Február 2024