Zápis z 11. zasadnutia Komisie na zabezpečenie jednotného metodického výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty konaného dňa 29. júna 2010

Prítomní: podľa prezenčnej listiny

Komisia na svojom 11. zasadnutí prerokovala :

I. **Cestovné náhrady z pohľadu DPH**
II. **Zabezpečovacie právo a jeho realizácia z pohľadu DPH**
III. **Opakované plnenia podľa § 19 ods. 3**

K bodu I. Cestovné náhrady z pohľadu DPH

Predložený námet SKDP „ Odpočítanie DPH pri niektorých typoch výdavkov platených zamestnancami a pri výdavkoch hradených platiteľom za tretie osoby“ má dva okruhy:

a) Cestovné náhrady vo vzťahu k zamestnancom (použitie motorového vozidla spoločnosti, taxi, vlak, hotelové výdavky, použitie súkromného vozidla zamestnancov na služobné účely, výdavky na PHM)

b) Náklady, ktoré vzniknú platiteľovi dane vo vzťahu k tretím osobám napr. ubytovanie zamestnanca dodávateľa, resp. vyslaným zamestnancom (zabezpečenie ubytovania, nájmu priestorov, a pod.).

K bodu a)
Predpokladom je skutočnosť, že každá pracovná cesta je uskutočnená na účely podnikania platiteľa - zamestnávateľa, pričom predmetom posudzovania je právo na odpočítanie dane v súvislosti s výdavkami na pracovnej ceste.

Sumarizácia bodov, pri ktorých na základe doterajších diskusií medzi SKPD a daňovou správou panuje **zhoda názorov**:

- Spotreba PHM pri použití „služobného“ motorového vozidla (výdavok však nie je zúčtovaný prostredníctvom tzv. cestovného vyúčtovania) - nárok na odpočítanie dane vzniká, ak má zamestnávateľ faktúru (môže byť aj doklad z ERP) vyhotovenú v zmysle § 71 zákona o DPH od iného platiteľa a existuje zmluvný vzťah medzi zamestnávateľom a iným platiteľom dane ohľadom dodávky tovaru (napr. kúpa prostredníctvom kariet zamestnávateľa).
- Výdavky za ubytovanie, parkovné a podobné náklady súvisiace s pracovnou cestou, s výnimkou stravovania (výdavok však nie je zúčtovaný prostredníctvom tzv. cestovného vyúčtovania) - nárok na odpočítanie dane vzniká, ak má zamestnávateľ faktúru (môže byť aj doklad z ERP vyhotovenú v zmysle § 71 zákona o DPH od iného platiteľa a existuje zmluvný vzťah medzi zamestnávateľom a iným platiteľom dane ohľadom dodávky služby.
- Spotreba PHM pri použití súkromného vozidla zamestnanca na služobné účely za predpokladu, že výdavky na PHM nie sú vyúčtované prostredníctvom „cestovného vyúčtovania“, je možné zistiť hodnotu nakúpených PHM spotrebovaných na účely podnikania platiteľa a zároveň má platiteľ (zamestnávateľ) faktúru na celý objem takto spotrebovaných PHM. Pri takejto transakcii vzniká platiteľovi právo na

odpočítanie DPH za splnenia ostatných podmienok (platiteľ kúpil tovar od dodávateľa a použil ho na účely vlastných zdaniteľných transakcií).

Sumarizácia bodov, kde na základe doterajších diskusií medzi SKDP a daňovou správou **nebola dosiahnutá zhoda** názorov:

- Výdavky, ktoré sú zúčtované prostredníctvom vyúčtovania pracovnej cesty v zmysle zákona o cestovných náhradách, sú výdavkami zamestnanca za tovary a služby, ktoré tretia osoba dodala zamestnancovi. Z uvedeného dôvodu v zmysle „ustáleného výkladu“ nevzniká podľa niektorých predstaviteľov daňovej správy platiteľovi (zamestnávateľovi) právo na odpočítanie DPH, nakoľko v tomto prípade ide zo strany zamestnávateľa o náhradu výdavkov zamestnanca za tovary alebo služby, ktoré neboli dodané platiteľovi, ale zamestnancovi.
- Spotreba PHM pri použití súkromného vozidla zamestnanca na pracovnej ceste, keď dochádza k vyúčtovaniu výdavkov vynaložených zamestnancom na kúpu PHM.

Názor DR SR (stretnutie predstaviteľov MLK pre DPH a DR SR v decembri r. 2008 v Banskej Bystrici)

Ak zamestnanec vyúčtováva výdavky vynaložené na pracovnej ceste prostredníctvom cestovných náhrad, nie je možné ich považovať za prijaté tovary a služby zamestnávateľom od iného platiteľa dane. V takomto prípade zamestnávateľ neúčtuje o kúpe tovarov a služieb, ale o cestovných náhradách, čo znamená, že zamestnancovi prepláca jeho výdavky, ktoré mal v súvislosti s pracovnou cestou. Zamestnávateľ nemá právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH z dôvodu, že neprijal tovary a služby, ktoré by použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

Názor SKDP

Zákon o cestovných náhradách ani spôsob účtovania o náhrade by nemal byť relevantný pre účely DPH. Jedná sa o predpis ustanovujúci práva a povinnosti zamestnancov a zamestnávateľov pri pracovných cestách. Odvoláva sa naň zákon o daniach z príjmov.

To, že si zamestnanec nárokuje náhradu na základe vyššie spomenutého zákona nemusí automaticky znamenať, že si platiteľ nemôže uplatniť odpočítanie dane. Je potrebné skúmať, či zamestnávateľ skutočne nakúpil tovar / službu, ktorá bola na jeho náklady následne dodaná zamestnancovi, a či má k dispozícii faktúru alebo doklad z ERP vystavenú platiteľom. Fakt, že dodanie tovaru alebo služby bolo uskutočnené priamo zamestnancovi, by nemal byť podľa judikatúry ESD (prípad C-165/86 Intiem) prekážkou pre odpočítanie dane u platiteľa, pokiaľ je nepochybné, že platiteľ sa dohodol s dodávateľom o dodaní služby / tovaru zamestnancovi.

Pokiaľ by mal byť spochybnený nárok na odpočítanie dane, mohlo by dôjsť k porušeniu princípu fiškálnej neutrality DPH ukotveného v Smernici 2006/116/EC a v predchádzajúcej legislatíve, ako aj k dvojitému zdaneniu. Porušenie by spočívalo v zdanení nefinálnej spotreby, t.j. v zaťažení daňou zdaniteľnej osoby, ktorá ak má plný nárok na odpočítanie dane, DPH u nej by mala figurovať ako neutrálna položka (nie položka zaťažujúca náklady), čo v danom prípade nebude splnené. Dôjde tak k odlišnému daňovému ošetreniu, a to len v dôsledku formálne odlišného štruktúrovania platby za tovary / služby pri zachovaní rovnakej ekonomickej podstaty transakcie.

Na druhej strane pripúšťame, že pokiaľ sa jedná o paušalizované výdavky súvisiace s nákupom tovaru (napríklad náhradu za použitie motorového vozidla a spotrebované PHM podľa „normovaných údajov“), odpočítanie dane v takýchto prípadoch môže byť problematické. Charakterom je takýto nákup PHM často vzdialený okolnostiam, pri ktorých ESD rozhodoval v prípade Intiem (t.j. existencia nákupu tovaru platiteľom a dohoda s dodávateľom o priamom dodaní zamestnancovi, ako aj fakt, že sa tovar má použiť výlučne na účely podnikania platiteľa). U takto nakúpených PHM zároveň výška „paušalizovaného“ základu dane nezodpovedá presne hodnote tovaru /

služby dodanej na účely podnikania platiteľa, čo môže byť rovnako problematické (prípad C-338/98 Komisia vs. Holandsko).

Názor MF SR :

Pri posúdení nároku na odpočet DPH pri cestovných výdavkoch MF SR vychádza predovšetkým z rozsudku ESD C-338/98 (EK/ Holandsko) a z rozsudku C-165/86 (Intiem), keďže smernica 2006/112/ES nedáva na túto otázku jednoznačnú odpoveď.

V rozsudku C-338/98 Súdny dvor uvádza, že pre posúdenie odpočtu dane je potrebné skúmať, či sú splnené podmienky vzniku a rozsahu práva na odpočet DPH v zmysle článku 17 ods. 1 a 2 a čl. 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice, ktorými sú :

- Plnenie je poskytnuté zdaniteľnej osobe inou zdaniteľnou osobou, pričom za zdaniteľnú osobu sa nepovažuje podľa článku 4 smernice zamestnanec zdaniteľnej osoby
- Zdaniteľná osoba musí mať faktúru alebo dokument slúžiaci ako faktúra, ktorý mu bol vystavený zdaniteľnou osobou.

Ak uvedené podmienky nie sú splnené, nemôže si zamestnávateľ uplatniť právo na odpočet DPH. To znamená, že, ak je objednávateľom služby alebo tovaru (ktoré sú cestovnými výdavkami) zamestnanec, právo na odpočítanie DPH zamestnávateľovi nevzniká, pretože nie sú splnené uvedené podmienky pre odpočítanie dane. V zákone č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sú podmienky pre odpočet dane ustanovené v § 49 až 51.

Z rozsudku Súdneho dvora C-165/86 (Intiem) vyplýva, že ak zamestnávateľ, zdaniteľná osoba na základe dohody s jedným zo zamestnancov a s inou zdaniteľnou osobou, dodávateľom, dá dodať na svoj účet tovar pre tohto zamestnanca, ktorý ho využíva výlučne pre účely firmy zamestnávateľa, a keď zamestnávateľ dostane od dodávateľa za tieto dodania faktúry s daňou za dodaný tovar, ustanovenia článku 11 odsek 1 písm. a) druhej smernice a ustanovenie článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v oblasti DPH sa musia interpretovať v tom zmysle, že zamestnávateľ môže odpočítať daň z pridanej hodnoty, ktorá je voči nemu uplatnená inou zdaniteľnou osobou.

Na základe uvedeného rozsudku zamestnávateľ si môže uplatniť právo na odpočet DPH z cestovných výdavkov v prípade, ak je sám zamestnávateľ objednávateľom služby alebo tovaru (t.j. je v právnom vzťahu s poskytovateľom služby alebo dodávateľom tovaru, ktorí sú platiteľom DPH) a dodávateľ služby alebo tovaru vyhotoví faktúru pre zamestnávateľa.

K bodu b)

Úhrada výdavkov pre tretie osoby, napr. dodávateľovi tovaru a služieb, keď je preukázateľné, že tieto je povinný uhradiť objednávateľ plnenia (na základe písomného zmluvného vzťahu)

Existencia zmluvnej povinnosti platiteľa hradiť niektoré výdavky jeho dodávateľa mimo hlavnej odmeny za dodanie služby a tovaru je často podnikateľský úzus v odvetví, najpraktickejšie riešenie, alebo tiež výsledok komplikovaných rokovaní o podmienkach hlavnej dodávky. Ide o naplnenie zmluvnej povinnosti, nakoľko je ním podmienené splnenie dodávky, pričom väčšinou nie je možné hovoriť o „bartri“, resp. o priamom vplyve úhrady niektorých nákladov na zníženie ceny hlavného dodania pre platiteľa. Existuje bezprostredný súvis so zabezpečením zdaniteľných aktivít platiteľa, element „súkromnej spotreby“ má podobný charakter ako pri zabezpečení priestorov / ubytovania na pracovnej ceste pre vlastných zamestnancov.

Najčastejšie príklady takýchto plnení: povinnosť „nakúpiť“ a poskytnúť pracovné či skladovacie priestory pre dodávateľa, v ktorých sa bude poskytovať služba, poskytnutie ochranných pracovných prostriedkov pre zamestnancov dodávateľa, zabezpečenie ubytovania počas projektu, a pod. („Projektom“ môže byť obstaranie stavby, dodanie softvéru alebo iného diela, akákoľvek služba, ale aj nákup „odborníka“ z trhu alebo od spriaznenej osoby – napríklad riaditeľa oddelenia / firmy alokovaného zo zahraničnej materskej spoločnosti.)

Názor DR SR

Platiteľ nemá právo na odpočítanie dane v prípade nákupu tovarov a služieb (napr. ubytovania) a ich bezodplatného poskytnutia zamestnancovi dodávateľa (alebo dodávateľovi), pretože takéto plnenie platiteľ nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ (odvolanie sa na princíp priamej a bezprostrednej väzby stanovenej judikatúrou ESD). Iný argument: „...ide o výdavok na osobnú spotrebu zamestnancov dodávateľa a tým nie je nárok na odpočítanie“.

V prípade, ak náklady vynaložené napr. na ubytovanie vchádzajú do obstarávacej ceny konkrétneho majetku, platiteľovi vzniká právo odpočítať daň v zmysle § 49-51 zákona o DPH.

Názor SKDP

Podľa ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora je predmetom DPH dodanie tovaru alebo služieb za úhradu (protihodnotu), kde platba vyplýva z právneho vzťahu medzi dvoma stranami, pričom tento vzťah zakladá prvej strane povinnosť platiť a druhej strane povinnosť poskytnúť plnenie[1].

Jedným zo základných pilierov systému dane z pridanej hodnoty je zásada neutrality. Platiteľ má nárok na odpočítanie DPH, pokiaľ prijaté vstupy použije na svoje zdaniteľné plnenia, s výnimkou špecifických plnení stanovených zákonom.

Domnievame sa, že platby uhrádzané platiteľom tretím osobám za tovary a služby spojené s plnením, ktoré dodáva platiteľovi dodávateľ „projektu“, reprezentujú platby za plnenia, ktoré sú použité na účely podnikania platiteľa (nejedná sa teda o vstupy použité na bezodplatné dodanie tovaru alebo služby mimo podnikania, nakoľko účel je spojený s ekonomickou činnosťou platiteľa, a to ani vtedy, ak sú vstupy platiteľa „spotrebované“ zamestnancami iného platiteľa (dodávateľa), resp. dodávateľom ako fyzickou osobou).

Napriek tomu, že platiteľ sám nespotrebúva služby a tovary dodané tretími osobami (ubytovanie, taxi, prenájom a pod), sme toho názoru, že tento fakt by nemal limitovať jeho nárok na odpočítanie DPH na vstupe. Pokiaľ sa suma uhradených platieb zahŕňa do celkových nákladov na kalkuláciu cien na výstupe platiteľa, neumožnenie odpočítania dane na vstupe by narušilo princíp fiškálnej neutrality dane, keďže platby ako nákladové položky vchádzajú do ceny výstupu platiteľa, zaťaženého DPH.

Tu je možné zvážiť aplikáciu záverov z judikátu *Commissioners of Customs and Excise v. Redrow Group plc [1999] STC 161* (rozhodnutie House of Lords, Veľká Británia, nie ESD). Sudca v ňom stanovil, že pre právo na odpočítanie dane nie je rozhodujúce, kto zo služby benefitoval alebo ju spotreboval, ale či *„...**sa niečo pre platiteľa spravilo v súvislosti s jeho ekonomickou činnosťou**, a či za to mal platiteľ povinnosť zaplatiť.“* Závery z judikátu sa potvrdili v niekoľkých ďalších rozhodnutiach vo Veľkej Británii (čím vytvorili tzv. *Redrow Principle*), a momentálne sú podobné situácie predmetom rozhodovania ESD v prípadoch C-53/09 a C-55/09.

Skutočnosť, či náklady platiteľa na vstupe vchádzajú do obstarávacej ceny konkrétneho majetku (a sú tým daňovo uznateľné prostredníctvom odpisov), by nemala mať vplyv na možnosť odpočítania DPH, nakoľko medzi daňou z príjmov a predpismi o DPH neexistuje právna súvislosť.

1 Napr. C -16/93 R.J.Tolsma, C-172/96 First national Bank of Chicago

K bodu 1/a prijala komisia tieto závery :

V súvislosti s odpočítaním DPH, ktorá sa týka plnení predstavujúcich cestovné výdavky, zamestnávateľ (platiteľ DPH) použije 2 postupy :
Prvý postup : zamestnávateľ nemá právo na odpočet dane zo služieb a tovarov, ktoré vo svojom mene a na svoj účet prijal zamestnanec. V danom prípade zamestnancovi platí zamestnávateľ náhradu výdavkov spojených s pracovnou cestou. Tieto výdavky sa účtujú na účte 512.

Druhý postup : zamestnávateľ má právo na odpočet dane, ak vo svojom mene a na svoj účet prijal plnenia poskytnuté iným platiteľom dane, ktoré súvisia s pracovnou cestou zamestnanca. Faktúra musí byť vyhotovená pre zamestnávateľa. Výdavky účtuje zamestnávateľ na účte 518.
Podmienky, ktoré musia byť splnené pre odpočet DPH :

- existuje právny vzťah medzi zamestnávateľom (platiteľom DPH) a poskytovateľom služby (platiteľom DPH)
- faktúra za poskytnutie služby je vyhotovená na zamestnávateľa (IČ DPH zamestnávateľa).

K bodu 1/b prijala komisia tieto závery :

Členovia komisie neprijali zjednocujúce stanovisko a danou problematikou sa bude komisia zaoberať až keď Súdny dvor rozhodne o predbežnej otázke v prípadoch C-53/09 a C-55/09, ktoré sú svojou podstatou obdobné.

K bodu II. Zabezpečovací prevod práva v úverových zmluvách, zmluvách na splátky a ich realizácia z pohľadu DPH

Opis problematiky predložený SKDP :

1. Základná definícia:

Zabezpečovací prevod práva (ZVPP) - § 553 a nasl. Občianskeho zákonníka

- Splnenie záväzku je možné zabezpečiť dočasným prevodom práva dlžníka v prospech veriteľa,
- Zmluva o zabezpečovacom prevode práva sa musí uzatvoriť písomne
- Inštitút ZVPP má zabrániť dlžníkovi, aby pred splnením svojho záväzku akokoľvek previedol vlastnícke právo k predmetu na inú osobu
- Veriteľ nie je oprávnený prevedené právo previesť ďalej na inú osobu
- Ak dlžník zabezpečený záväzok riadne a včas neplní, je veriteľ oprávnený začať výkon ZVPP
- Veriteľ je povinný výkon ZVPP písomne oznámiť dlžníkovi
- Ak dlžník nespláca svoje záväzky vyplývajúce z Úverovej zmluvy, veriteľ je oprávnený odobrať predmet zaistenia a je povinný prevedené právo speňažiť a to za podmienky čo najvýhodnejšej ceny pre dlžníka
- Kladný rozdiel medzi dosiahnutým výnosom (poníženým o prípadné náklady súvisiace s predajom a nesplatenou výškou pohľadávky (úveru, splátky) je veriteľ povinný dlžníkovi vrátiť.

2. Právna úprava v zákone č. 222/2004 Z. z. o DPH
   - Súčasný zákon č. 222/2004 Z. z o DPH sa režimom ZVPP nezaoberá, nedefinuje ho ako predchádzajúci zákon platný do 1.5.2004
   - Je potrebné vychádzať z interpretácie Smernice – tiež chýba definícia

   - Treba zobrať všeobecnú právnu úpravu zdaniteľných plnení:

- § 2 predmet dane
a) dodanie tovaru za protihodnotu
b) dodanie služby za protihodnotu

– § 8 dodanie tovaru
a) právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník,
b) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky (podobné ustanovenie spĺňa aj „Splátkový predaj")

- § 9 dodanie služby
a) všetko čo nie je dodanie tovaru
b) poskytnutie práva užívať hmotný majetok

3. Právna úprava v Smernici
   - Presná definícia neexistuje
   - Treba zobrať len základnú všeobecnú úpravu zdaniteľných plnení a ich správnu interpretáciu v národnom zákone
   -
4. Rozsudky ESD a zahraničie
   - napomôžu orientovať sa v definovaní ZVPP vo vzťahu k zdaniteľnej osobe, daňovej povinnosti, základu dane a pod. ,
   - C-102/86 Apple and Pear + C -174/00 Kennemer Golf
     „pre posúdenie, či ide o poskytnutie služieb podliehajúcich DPH musí existovať priama väzba medzi poskytnutou službou a obdržanou platbou"
   - C – 320/88 Safe + C – 435/03 British American Tabacco podľa ustáleného výkladu judikatúry Súdneho dvora sa termín
     „dodanie tovaru nevzťahuje na prevod vlastníckeho práva tak, ako ho upravuje národná legislatíva, ale zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku jednou osobou, ktorá oprávňuje druhú osobu v skutočnosti nakladať s týmto majetkom ako keby bola jeho vlastníkom, aj keby vlastnícke právo na túto druhú osobu neprešlo
   - C – 185/01 Auto Lease „prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník"
   - Český rozsudok Ca 297/2001-21 „z povahy právneho inštitútu ZVPP vyplýva, že ku kompenzácii záväzku s hodnotou prevedeného práva môže dôjsť až pri nesplnení záväzku. Účelom zabezpečovacieho prevodu je v prvom rade jeho zaisťovacia funkcia s rozväzujúcou podmienkou splnenia zabezpečeného záväzku. ZVPP vzniká samostatný záväzkový vzťah medzi veriteľom a dlžníkom. Len v prípade, že nie je naplnená rozväzujúca podmienka, môže nastúpiť uhradzovacia funkcia tohto zaisťovacieho inštitútu."

Pri uzatvorení zmluvy o ZVPP veriteľ síce nadobúda vlastnícke právo k veci, ale zároveň nikdy nenadobudne právo nakladať s vecou ako jeho vlastník v zmysle plného a faktického používania spôsobom odpovedajúcim obvyklému spôsobu využitia veci. Toto právo si zmluvne vyhradzuje dlžník, pretože zostáva ekonomickým vlastníkom veci s cieľom získať z nej ekonomické úžitky potrebné na zaplatenie úverového záväzku voči veriteľovi.

5. Realizácia zabezpečovacieho prevodu práva

5.1. Uzatvorenie úverovej zmluvy

Je isté, že dlžník vstupuje do zmluvného vzťahu s veriteľom len za účelom dojednania úverovej zmluvy a práve a len poskytnutie úveru je ekonomickou podstatou ich vzájomného vzťahu.

Z uvedeného vyplýva, že uzatvorenie úverovej zmluvy so ZVPP nie je plnením podliehajúcim DPH.

5.2. Speňaženie veci pri neplnení záväzku dlžníka voči veriteľovi (úverová zmluva, splátková zmluva)

V prípade, že dlžník neplní svoj záväzok, môže veriteľ pristúpiť k uplatňovaniu si svojich práv vyplývajúcich zo zmluvy o ZPVP. V zmysle § 553 písm. c) bod 3 Občianskeho zákonníka *„Začatie výkonu zabezpečovacieho prevodu práva je veriteľ povinný písomne oznámiť osobe, ktorá zabezpečenie poskytla, a dlžníkovi aspoň 30 dní vopred."* To znamená, že v prípade ak dlžník prestane platiť, musí veriteľ zaslať dlžníkovi oznámenie, že začína **30 dní po doručení tohto oznámenia** uplatňovať svoje práva vyplývajúce zo zmluvy o ZPVP. Ak by dlžník v tejto lehote svoje záväzky vyrovnal, veriteľ nemôže pristúpiť k uplatňovaniu práv vyplývajúcich zo zmluvy. Následne štandardne prebieha proces odoberania predmetu, ktorého vlastnícke právo bolo prevedené touto zmluvou na veriteľa, pričom k samotnému odobratiu predmetu môže dôjsť i výrazne neskôr ako v 30 deň samotnej lehoty (dlžník sa môže vyhýbať odovzdaniu predmetu). Po úspešnom odobratí predmetu má veriteľ síce predmet vo vlastníctve (tak ako ho mal i pred jeho odobratím), avšak vlastníctvo tohto predmetu nie je „plnohodnotné" nakoľko **jeho vlastnícke práva sú značne obmedzené**. Jeho jediným právom je predmet predať podľa § 553/c/1 Obč. Z.: *„Ak zabezpečený záväzok nie je riadne a včas splnený, veriteľ je oprávnený začať výkon zabezpečovacieho prevodu práva a **prevedené právo speňažiť** spôsobom uvedeným v zmluve alebo dražbou podľa osobitného zákona."* **Teda nedochádza ani po odobratí predmetu k plnohodnotnému nakladaniu s predmetom** – nesmie ho prenajímať, nesmú ho jeho zamestnanci používať v rámci jeho firmy, nesmie ho napríklad založiť svojim veriteľom a podobne – teda existuje síce jednoznačne jeho vlastnícke právo, avšak **neexistuje „ekonomické vlastníctvo" a teda ani plnohodnotné právo „nakladať s tovarom ako jeho vlastník"** v zmysle všeobecných princípov, nakoľko pri plnohodnotnom vlastníctve má výrazne väčšie možnosti disponovania s predmetom svojho vlastníctva. (*Jeho jediné práva spojené s daným predmetom sú, že môže platiť skladné za odobratý predmet a inzerovať ho na svojich stránkach, resp. ponúkať na predaj iným spôsobom dohodnutým v zmluve.)*

Samotným aktom odobratia predmetu, taktiež v žiadnom prípade nedochádza k uspokojeniu jeho pohľadávok voči dlžníkovi, a teda výška jeho pohľadávky je i po odobratí predmetu rovnaká ako bola pred jeho odobratím.

Dovoľujeme si poukázať na ustanovenie Občianskeho zákonníka § 553c ods. 2, podľa ktorého dohody veriteľa s dlžníkom, ktorých obsahom alebo účelom je uspokojenie veriteľa tým, že si natrvalo ponechá prevedené právo uzavreté pred splatnosťou zabezpečenej pohľadávky, sú neplatné. Z uvedeného vyplýva, že bez uzatvorenia dohody o tom že zabezpečená vec bude slúžiť na uspokojenie veriteľa tým, že si ponechá vec (teda bude realizovať ekonomické vlastníctvo), sú neplatné. Ak teda má zabezpečenú vec využívať veriteľ, musia byť splnené dve podmienky:
1. musí byť dlh splatný a nezaplatený a
2. musí byť uzatvorená dohoda po tomto dni.

Z toho teda vyplýva, **že zo žiadnej zmluvy o zabezpečovacím prevode práva nemôže vyplynúť po splatnosti pohľadávky, právo veriteľa nakladať so zabezpečenou vecou ako vlastník, „**

Po úspešnom odobratí môže pristúpiť veriteľ k speňažovaniu predmetu zmluvy a to tiež iba spôsobom, ktorý povoľuje Občiansky zákonník v § 553. Pričom k samotnému speňaženiu spravidla dôjde v neskorších mesiacoch a nie v mesiaci odobratia predmetu. Po speňažení predmetu dochádza k vyrovnaniu pohľadávky veriteľa a to buď k úplnému vyrovnaniu (zriedkavý prípad ak sa podarí predmet predať za sumu zodpovedajúcu výške pohľadávky resp. vyššiu čiastku) - resp. čiastočnému vyrovnaniu, ak sa predmet predá za menej.

V prípade úspešného **predaja predmetu za vyššiu čiastku ako je pohľadávka** sama, je veriteľ povinný postupovať podľa § 553/c/5 Občianskeho zákonníka, ktorého znenie je nasledovné: „Ak výťažok dosiahnutý vykonaním zabezpečovacieho práva prevyšuje zabezpečenú pohľadávku a jej príslušenstvo, **veriteľ je** bez zbytočného odkladu **povinný vydať** osobe, ktorá zabezpečenie poskytla, **tú časť výťažku, ktorá** po odpočítaní nevyhnutne a účelne vynaložených nákladov v súvislosti s výkonom zabezpečovacieho prevodu práva **prevyšuje zabezpečenú pohľadávku a jej príslušenstvo**." Teda správa sa ako keby za rovnakú – vyššiu cenu predmet od dlžníka kúpil a následne ho predal – teda **nemá možnosť realizovať ziskovú maržu na predaji tohto predmetu**. (Teda i jeho jediné právo vychádzajúce z „vlastnícke právo" takto nadobudnutého je značne obmedzené – ak by bol plnohodnotným vlastníkom, transakciu by sa snažil realizovať so ziskovou maržou avšak toto pri tomto type vlastníctva má prakticky zo zákona zakázané.)

V prípade menej úspešného predaja predmetu za nižšiu čiastku ako je pohľadávka sama, veriteľ uspokojí svoju pohľadávku v tejto časti a zvyšná časť jeho pohľadávky je právne nedotknutá a existujúca. Môže si ju vymáhať štandardným spôsobom, nakoľko na ňu má nárok.

V rámci tejto analýzy je vhodné poukázať i na odkazy § 553e na ustanovenia § 151/m/4 a § 151/m/9, ktoré sa rovnako vzťahujú k zabezpečovaciemu prevodu vlastníckeho práva ako i k záložnému právu.

§ 151/m/4„Záložca je povinný strpieť výkon záložného práva a je povinný poskytnúť záložnému veriteľovi súčinnosť potrebnú na výkon záložného práva. Najmä **je povinný vydať záložnému veriteľovi záloh a doklady potrebné na prevzatie, prevod a užívanie zálohu a poskytnúť akúkoľvek inú súčinnosť** určenú v zmluve o zriadení záložného práva. Rovnakú povinnosť má aj tretia osoba, ktorá má záloh alebo doklady potrebné na prevzatie, prevod a užívanie zálohu u seba."

§151/m/9 „Záložný veriteľ je povinný podať záložcovi písomnú správu o výkone záložného práva bez zbytočného odkladu po predaji zálohu, v ktorej uvedie najmä **údaje o predaji zálohu**, **hodnote výťažku z predaja zálohu**, o nákladoch vynaložených na vykonanie záložného práva a **o použití výťažku z predaja zálohu**. Náklady vynaložené v súvislosti s výkonom záložného práva je záložný veriteľ povinný preukázať."

Z týchto dvoch citovaných § je dostatočne zrejmá paralela – pri ktorej by sme radi poukázali na **prakticky rovnaké povinnosti záložcu pri záložnom práve ako pri zabezpečení prostredníctvom zmluvy o ZPVP**. Podľa § 151/m/4, ktorý sa adekvátne vzťahuje i na ZPVP je záložca tak isto povinný vydať predmet zálohu a doklady k nemu záložnému veriteľovi. Teda dochádza prakticky k paralelnej situácii – pri ktorej rovnako záložný veriteľ pri záložnom práve disponuje predmetom – rovnako ho môže speňažovať, má ho teda vo svojej úplne rovnakej dispozičnej sfére ako jeho vlastník pri ZPVP. Napriek tomu nikto nepochybuje, že pri odovzdaní zálohu záložcom záložnému veriteľovi nedochádza k žiadnemu dodaniu v zmysle zákona o DPH (z vecného hľadiska sú práva záložného veriteľa ako i práva vlastníka, ktorý nadobudol vlastnícke právo k veci na základe zmluvy o ZPVP úplne rovnaké, teda takýto „vlastník" nenadobudol o nič väčšie práva nakladať s predmetom ako záložný veriteľ).

V zmysle vyššie uvedeného vnímame potrebu usmerniť používanie tohto inštitútu, pričom je potrebné odpovedať na otázky:

- Vzniká vôbec zdaniteľné plnenie dlžníka voči veriteľovi? (alternatívne posúdenie možnosti – kde by dlžník v zmysle zákona o DPH dodával predmet priamo konečnému kupujúcemu obdobne ako pri záložnom práve, vzhľadom na podobnosť účelu oboch týchto inštitútov)

- Ak áno, v ktorom momente?

- Aká má byť výška základu dane?

Dlžník nespláca záväzky z úverovej zmluvy, nesplatil dlžnú časť úveru, veriteľ odoberá predmet ZVPP, realizuje speňaženie predmetu a z obdržanej predajnej ceny uhrádza svoju nesplatenú pohľadávku. Kladný rozdiel medzi predajnou cenou a nesplatenou výškou pohľadávky z úveru veriteľ vracia dlžníkovi.

Speňažením predmetu ZVPP dochádza k dodaniu tovaru podľa zákona o DPH a to:

→ dodanie dlžníkom veriteľovi

→ dodanie veriteľom kupujúcemu.

Problémy:

- Predaj osobného auta (dlžník nie je platiteľ DPH alebo si nemohol uplatniť odpočet DPH podľa § 49 ods. 7 zákona o DPH)

Veriteľ realizuje ZVPP – pri predaji postup podľa § 66

Obstarávacia cena (nesplatená časť pohľadávky)
Predajná cena – zrealizované ZVPP
Základ dane – rozdiel medzi OC a PC vrátane DPH

- Predaj nákladného auta, technológie, stroje, zariadenia ....

Veriteľ realizuje ZVPP – pri predaji postup podľa § 19 ods. 1 a § 22 ods. 1
Na vstupe nárok na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1,2 – problém však vzniká pri zabezpečení faktúry od dlžníka – nemá faktúru, nie je možný nárok na odpočet DPH
Odporúčanie:
do zmluvy upraviť možnosť vystavenia faktúry podľa § 75 ods. 2 zákona o DPH.

6. Problémy v praxi

- Neexistencia právnej úpravy v zákone č. 222/2004 Z. z.
- Rôzne výklady a postupy pri stanovení základu dane, daňovej povinnosti pri realizácii ZVPP a ZLP
- Veriteľ vyhotovuje daňové doklady za dlžníka v iných mesiacoch ako si to podľa svojho vyjadrenia predstavuje DR SR – teda neskôr, a vo väčšina prípadov i v nižších sumách, teda nie vo výške dlhu, ale vo výške za ktorú dokáže veriteľ následne predať (nesprávne obdobie, nesprávna suma) – z čoho hrozia vysoké pokuty pre dlžníka ale aj veriteľa,
- V tomto kontexte má veriteľ v účtovníctve na vstupe daňové doklady, ktoré nie sú „perfektné“ a nenapĺňajú dikciu zákona o DPH nakoľko na nich nie je uvedený správny dátum dodania.
- Z dôvodu opatrnosti leasingové a splátkové spoločnosti pri realizácii ZVPP odvádzajú pri predaji osobných aut celú hodnotu DPH, nepostupujú podľa § 66, obavy z uznania obstarávacej ceny vo výške nesplatenej časti pohľadávky
- Narastajúci počet realizácie ZVPP zo strany veriteľa v prospech kupujúceho a dlžníka.

7. Názor SKDP

- Uzatvorením zmluvy o ZVPP nedochádza k dodaniu tovaru, ani poskytnutiu služby a dlžníkovi nevzniká povinnosť uplatniť DPH na výstupe voči veriteľovi. Obdobne postupovať aj pri spätnom prevode a zániku ZVPP.
- Speňažením predmetu vzniká dlžníkovi daňová povinnosť, dlžník voči veriteľovi vystavuje daňový doklad na čiastku vrátane DPH zodpovedajúcu čiastke, za ktorú bol predmet ZVPP predaný. Veriteľ má u tohto prijatého zdaniteľného plnenia vždy nárok na odpočítanie dane v plnej výške. Súčasne speňažením

predmetu dochádza k dodaniu tovaru veriteľom kupujúcemu a veriteľovi vzniká daňová povinnosť z čiastky vrátane DPH, za ktorú bol predmet speňažený.

- V okamihu samotného odobratia predmetu ZVPP dlžníkovi pred jeho speňažením, pokiaľ veriteľ nie je oprávnený vec používať, nedochádza k uskutočneniu zdaniteľného plnenia.
- Pri dodaní tovaru od dlžníka veriteľovi ide buď o dodanie tovaru osobou, ktorá nie je platiteľom DPH a nevzniká daňová povinnosť alebo ide o dodanie osobného auta platiteľom dane, kedy je jeho dodanie oslobodené od DPH podľa § 42.
  V tomto prípade pri predaji predmetu ZVPP postupuje veriteľ pri predaji ako obchodník s použitým tovarom a uplatňuje §66, keď DPH podlieha len prirážka, ktorá sa stanoví ako rozdiel medzi PC a OC. V prípade, ak predajná cena prevyšuje splatnú pohľadávku, veriteľ nepovažuje tento rozdiel za prirážku, pretože tento rozdiel je vrátený dlžníkovi.
  V prípade, že PC plne nepokryje hodnotu pohľadávky, veriteľ nedosahuje žiadnu prirážku, a teda nevzniká základ dane pre uplatnenie §66.

K bodu II prijala komisia tieto závery :

Členovia komisie zaujali jednotné stanovisko k uplatňovaniu DPH pri zabezpečovacom prevode práva pre prípad, keď dlžník aj veriteľ sú platiteľom DPH :

1. Samotným uzatvorením zmluvy o ZPP nedochádza k dodaniu tovaru, ani k poskytnutiu služby a dlžníkovi nevzniká povinnosť uplatniť DPH na výstupe voči veriteľovi.

2. Speňažením predmetu vzniká dlžníkovi daňová povinnosť. Dlžník voči veriteľovi vystavuje faktúru, v ktorej uvedie cenu, za ktorú bol **predmet ZPP predaný (základ dane)**. Cena, za ktorú je predmet ZPP predaný, obsahuje DPH.

3. Veriteľ má nárok na odpočítanie dane v plnej výške za predpokladu, že má faktúru vyhotovenú dlžníkom alebo faktúru vyhotovenú inou osobou podľa § 75 ods. 2 alebo odsek 3 zákona o DPH.

4. Veriteľovi, ktorý speňažuje predmet ZPP, vzniká daňová povinnosť v ten istý deň ako dlžníkovi t.j. dňom speňaženia predmetu ZPP. Cena, za ktorú je predmet ZPP predaný, obsahuje DPH.

5. Pri speňažení predmetu ZPP veriteľ nekoná v mene dlžníka.

6. V okamihu samotného odobratia predmetu ZPP dlžníkovi pred jeho speňažením, pokiaľ veriteľ nie je oprávnený vec používať, nedochádza k uskutočneniu zdaniteľného plnenia.

7. Pri ZPP sa nemôže uplatniť osobitný režim podľa § 66, nakoľko pri ZPP nie sú splnené podmienky pre použitie tohto ustanovenia (veriteľ nekupuje od dlžníka predmet ZPP a nespĺňa definíciu obchodníka podľa § 66 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH).

K bodu III. Opakované plnenia podľa § 19 ods. 3

Opis problematiky :

Zmena právnej úpravy v ZDPH (§ 19 ods. 3)
Komplikácie „najneskôr“ – vznik daňovej povinnosti

- Opakované alebo čiastkové dodania

Pred 1.1.2010:
najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje.

Po 1.1.2010:
posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje.
§ 19 ods. 4 ZDPH:
Ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká DP z prijatej platby dňom prijatia platby.

Úprava v Smernici rady 2006/112/ES
Článok 64 ods. 1:
Ak sa:
- *iné dodanie tovaru (ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou podľa článku 14 ods. 2 b)),*
- *alebo poskytnutie služieb*

vyúčtováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúčtovanie alebo platby vzťahujú.

Článok 65
***Ak má k platbe** na účet **dôjsť** pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.*

Článok 66 – smernica umožňuje stanoviť vznik DO odchýlne od čl. 64 (článok 66)

Príklad: kvartálna platba vopred postup pred 1.1.2010
Platiteľ dane A prenajal stroj podnikateľovi B (operatívny prenájom) na obdobie od 1.1.2009 do 31.12.2009. Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že podnikateľ B má platiť za prenájom kvartálne nájomné 100 EUR. Podnikateľ A žiada platbu vopred, 1.deň príslušného kvartálu.
Prenajímateľ:
- ¬ A vyžaduje platbu vopred – stačilo mu vystaviť jeden doklad – napr. 1.4.09 faktúru za nájom II. kvartál 2009 – dátum dodania 1.4.2009.
- ¬ A nemusel vystavovať ďalšie doklady, ak platba po 1.4. 2009
- ¬ Splnenie § 71 ZDPH uvedením dátumu vzniku DP už pri vystavení faktúry.

Nájomca:
- ¬ Nemá problém pri uplatnení odpočtu DPH (doklad obsahuje správny dátum vzniku DP).
- ¬ **Postup po 1.1.2010:**
- ¬ **Problémy pri aplikácii v praxi z pohľadu prenajímateľa/dodávateľa:**
  - ¬ nutnosť sledovať moment prijatia platby (nie u mesačných nájmov § 71 ods. 1),
  - ¬ vystavovanie dokladov, splátkové kalendáre už nie sú zjednodušením
  - ¬ nároky na IT (vystavovanie nových typov dokladov, funkcie na sledovanie platieb),
  - ¬ zmena zmluvných podmienok
  - ¬ **Problém z praxe z pohľadu odberateľa/nájomcu:**
  - ¬ uplatnenie odpočtu DPH, ak na faktúre nesprávny údaj o dátume dodania resp. dátume prijatia platby

k § 71 ZDPH
- ¬ *možnosť vystaviť faktúru skôr*
- ¬ *Dátum dodania alebo dátum prijatia platby, **ak tento dátum možno určiť***

Aký dopad má na faktúre nesprávne uvedená resp. chýbajúca náležitosť:
- ¬ § 51 – uplatnenie práva na odpočítanie DPH **?** (ak § 49 splnený)
- ¬ **§ 49 (1) a (2) a) ZDPH:**
- ¬ *Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla DP.*
- ¬ *Platiteľ môže..... . Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň*
  - ¬ *voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.*
  - ¬ **§ 51 (1) a) ZDPH:**
- ¬ *Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak*
  - ¬ *pri odpočítaní dane podľa § 49 (2) a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.*

- formálny nedostatok by nemal mať dopad na uplatnenie práva odpočtu – Judikáty ESD

Návrhy na riešenie problému:

- podporiť pripravovanú novelu § 19 ods. 3 s účinnosťou od 1.1. 2011 - o doplnenie „najneskôr“ resp. iné riešenie alternatívne
- Smernica umožňuje stanoviť vznik DP odchýlne od čl. 64 (článok 66)
- Pre rok 2010:
- akceptovať administratívne nenáročný postup pri vystavovaní dokladov
- Nekomplikovať uplatnenie práva na odpočet pre odberateľov, ak chybný resp. chýbajúci údaj podľa § 71 ods. 4, ale § 49 splnený
- Pozor na rôzne mylné platby !

K bodu III prijala komisia tieto závery :

1. **Akceptácia určenia dňa dodania opakovaného plnenia v roku 2010 podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom k 31.12.2009:**

Členovia komisie súhlasia s tým, aby v roku 2010 pri určení vzniku daňovej povinnosti (dňa dodania) pri opakovaných plneniach bol daňovou správou akceptovaný postup , ktorý uplatňoval platiteľ dane v roku 2010 podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom k 31.12.2009 samozrejme za predpokladu, že platiteľ určil vznik daňovej povinnosti (deň dodania) v súlade s právnou úpravou platnou v roku 2009.

... najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje

Ak dodávateľ opakovaného plnenia na faktúre uviedol deň dodania (vznik daňovej povinnosti) v roku 2010 v súlade s právnou úpravou (19 ods. 3) platnou k 31.12.2009 , bude sa akceptovať u platiteľa dane, ktorý má právo na odpočítanie dane pri prijatých opakovaných plneniach , uplatnenie odpočítania v tom zdaňovacom období (najskôr), ktoré korešponduje s dňom vzniku daňovej povinnosti (dňom dodania opakovaného plnenia uvedeného vo faktúre) u dodávateľa opakovaného plnenia.

Príklad: <u>kvartálna platba vopred</u> - platiteľ dane uplatňuje režim platný v roku 2009

Platiteľ dane A prenajal stroj podnikateľovi B (operatívny prenájom) na obdobie **od 1.1.2010 do 31.12.2010.** Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že podnikateľ B má platiť za prenájom kvartálne nájomné 100 EUR. Podnikateľ A žiada platbu vopred, 1. deň príslušného kvartálu.

<u>Prenajímateľ:</u>

- A vyžaduje platbu vopred – vyhotoví len jednu faktúru s dátumom dodania 1.4.2010 za nájom II. kvartál 2010
- B zaplatil nájomné 5.4.2010
- A nemusí vyhotoviť ďalšiu faktúru z dôvodu prijatia platby
- Splnenie § 71 ZDPH uvedením dátumu vzniku DP už pri vystavení faktúry
- A zahrnie dodanie služby do daňového priznania za zdaňovacie obdobie apríl 2010.

<u>Nájomca:</u>

- Môže si uplatniť odpočítanie dane najskôr za apríl 2010 – na faktúre je deň dodania 1.4.2010 – vznik daňovej povinnosti

2. **Určenie dňa dodania opakovaného plnenia v prípade, ak platiteľ v roku 2010 uplatňoval § 19 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom v roku 2010**

...posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje.

Ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká DP z prijatej platby dňom prijatia platby.

Členovia komisie sa zjednotili na postupe, ktorý sa má uplatňovať v roku 2010 na základe znenia § 19 ods. 3 zákona o DPH účinného v roku 2010 v spojení s § 19 ods. 4 zákona o DPH. Tento postup (určenie dňa dodania resp. dňa prijatia platby a jeho uvedenie na faktúre), ktorý vyplýva z nasledujúcich príkladov uplatnia platitelia dane, ktorý nepostupovali (nepostupujú) podľa bodu 1.

Príklad 1 : mesačná platba nájomného - platiteľ dane uplatňuje režim platný v roku 2010

Platiteľ dane A prenajal stroj podnikateľovi B (operatívny prenájom) na obdobie **od 1.1.2010 do 31.12.2010.** Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že podnikateľ B má platiť za prenájom mesačne nájomné. Podnikateľ A žiada za každý mesiac nájmu zaplatenie nájomného do 15 dní od vyhotovenia faktúry. A vyhotoví za mesiac marec faktúru 1.3.2010. Splatnosť nájomného je 15.marec 2010. Platba nájomného bola zaplatená 5.3.2010.

Prenajímateľ:

- A vyhotovil faktúru s dátumom dodania 31.3.2010 za nájom marec 2010
- B zaplatil nájomné 5.3.2010
- **A nemusí vyhotoviť ďalšiu faktúru z dôvodu prijatia platby, ak deň opakovaného dodania služby a deň prijatia platby je v tom istom mesiaci**
- A zahrnie dodanie služby do daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2010.

Nájomca:

- Môže si uplatniť odpočítanie dane najskôr za marec 2010 – na faktúre je deň dodania 31.3.2010 – vznik daňovej povinnosti

Príklad 2 : kvartálna platba vopred - platiteľ dane uplatňuje režim platný v roku 2010

Platiteľ dane A prenajal stroj podnikateľovi B (operatívny prenájom) na obdobie **od 1.1.2010 do 31.12.2010.** Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že podnikateľ B má platiť za prenájom kvartálne nájomné 100 EUR. Podnikateľ A žiada platbu vopred, a to do 15 dní od vyhotovenia faktúry. Platba nájomného bola zaplatená 5.4.2010

Prenajímateľ:

- A vyžaduje platbu vopred – vyhotoví faktúru s dátumom dodania 30.6.2010 za nájom II. kvartál 2010
- B zaplatil nájomné 5.4.2010
- A musí vyhotoviť ďalšiu faktúru z dôvodu prijatia platby
- A zahrnie dodanie služby do daňového priznania za zdaňovacie obdobie apríl 2010.

Nájomca:

- Môže si uplatniť odpočítanie dane najskôr za apríl 2010 – na faktúre je deň prijatia platby 5.4.2010 – vznik daňovej povinnosti