

Metodický pokyn k odpočítaniu dane podľa § 49 a k uplatneniu práva na odpočítanie dane podľa § 51 zákona o DPH

Finančné riaditeľstvo SR vydáva metodický pokyn k odpočítaniu dane podľa § 49 a k uplatneniu práva na odpočítanie dane podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Ustanovenia upravujúce odpočítanie dane v zákone o DPH sú transpozíciou článku 167 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 2006/112/ES“).

1. oddiel Právo na odpočítanie dane

Daň z pridanej hodnoty je vyberaná na každom hospodárskom stupni. Na zamedzenie kumulácie dane v rámci podnikateľského reťazca je umožnené odpočítanie dane, vďaka ktorému sa platiteľ dane môže zbaviť dane uplatnenej na predchádzajúcom stupni reťazca. Toto zodpovedá zásade neutrálneho dopadu dane z pridanej hodnoty na podnikateľa, ktorá je jednou z hlavných zásad systému dane z pridanej hodnoty. Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, právo zdaniteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Ako Súdny dvor EÚ opakovane zdôraznil, právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112/ES je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia prijaté na vstupe. Zásada daňovej neutrality sa odráža v režime odpočítania dane, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samé v zásade podliehajú DPH. DPH sa uplatňuje na všetky transakcie výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu. Z toho vyplýva, že čo sa týka DPH, každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie.¹ Platiteľ dane môže uplatniť odpočítanie dane v rozsahu, v akom je príjmom plnení pre svoj podnik a tieto plnenia sú použité alebo budú použité na účely jeho vlastných zdaniteľných plnení. Prípravné činnosti je potrebné považovať za hospodárske činnosti a zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa už prvé investičné náklady vynaložené na potreby a ciele podniku považovali za hospodárske činnosti (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-110/94 INZO, C-268/83 Rompelman², C-527/11 Ablesio SIA).

¹Ako príklad uvádzame rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-267/15 Gemeente Woerden. Obec Woerden si objednala stavbu dvoch budov určených na rôzne využitie. Takmer celú DPH, ktorá jej bola fakturovaná v rámci prevzatia prác, si odpočítala. Budovy boli predané nadácii za sumy zodpovedajúcu približne 10% nákladovej ceny. Nadácia následne bezodplatne postúpila právo užívať časť dotknutých budov v prospech troch špeciálnych základných škôl. Zostávajúce časti boli prenajaté za odplatu rôznym nájomcom. Súdnemu dvoru EÚ bola položená prejudiciálna otázka, či zdaniteľná osoba, ktorá si dala postaviť budovu a predala ju za cenu nepokrivajúcu náklady, zatiaľ čo kupujúci postúpil tretej osobe časť tejto budovy na bezplatné užívanie, má právo na odpočítanie celej DPH fakturovanej za stavbu budovy alebo iba na čiastočné odpočítanie v pomere k častiam budovy, ktoré kupujúci využíva na hospodárske činnosti. Podľa záverov Súdneho dvora EÚ Obec Woerden v postavení zdaniteľnej osoby má právo na odpočítanie celej DPH zaplatenej za stavbu tejto budovy, a nie iba na čiastočné odpočítanie dane v pomere k častiam budovy, ktoré jej nadobúdateľ využíva na hospodárske činnosti. Skutočnosť, že nadobúdateľ bezodplatne prevedie právo využívať časť dotknutej budovy tretej osobe, nemá v tomto ohľade nijaký význam.

²Ako vyplýva zo záverov rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-268/83 Rompelman, nadobudnutie práva na budúcu kúpu časti budovy so zámerom prenájmu priestorov v tejto budove, ktorá sa má postaviť, môže byť považované za ekonomickú činnosť podľa článku 4 odseku 1 šiestej smernice (článok 9 odsek 1 smernice 2006/112/ES), pričom toto ustanovenie nie je v opozícii s tým, že daňová správa vyžadovala, aby bol deklarováný zámer potvrdený objektívnymi dôkazmi. Podmienkou odpočítania DPH nie je, že subjekt už v čase odpočítania DPH musí uskutočňovať zdaniteľné obchody. Ekonomická aktivita zahŕňa akékoľvek prípravné akty na uskutočňovanie zdaniteľných plnení. Rompelman bol zdaniteľnou osobou už pri príprave na prenájom formou obstarávania nehnuteľnosti, aj keď zatiaľ neuskutočnil žiadne zdaniteľné obchody.

1.1. Vznik práva na odpočítanie dane

Odpočítanie dane si môže uplatniť **len platiteľ dane**. Z tohto všeobecného pravidla existujú dve výnimky. Prvá výnimka sa uplatňuje v prípade príležitostného dodania nového dopravného prostriedku z tuzemska do iného členského štátu osobou, ktorá nie je platiteľom dane. V takomto prípade uplatňuje odpočítanie dane **osoba, ktorá príležitostne dodá** nový dopravný prostriedok z tuzemska do iného členského štátu, pričom právo na odpočítanie dane môže byť uplatnené len za mesiac, v ktorom bol nový dopravný prostriedok dodaný. Postup pri odpočítaní dane pri dodaní nového dopravného prostriedku z tuzemska do iného členského štátu je uvedený v metodickom pokyne k zdaňovaniu dodania a nadobudnutia nových dopravných prostriedkov v rámci Európskej únie podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Druhou výnimkou je uplatnenie odpočítania dane **zdaniteľnou osobou**, tak tuzemskou ako aj zahraničnou, **ktorá si včas nesplnila registračnú povinnosť** a po následnej oneskorenej registrácii si môže uplatniť odpočítanie dane za obdobie, v ktorom mala byť registrovaná za platiteľa dane (§ 55 ods. 3 a 4 zákona o DPH). Odpočítanie dane sa vzťahuje na tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba použila na dodanie tovarov a služieb v období, v ktorom mala byť registrovaná za platiteľa dane.

Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v deň, keď pri tomto tovare alebo službe **vznikla daňová povinnosť**. Základnou podmienkou pre vznik práva na odpočítanie dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť buď dodávateľovi tovaru alebo služby alebo samotnému platiteľovi dane pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu alebo pri dodaní tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2, 3, 7, 9 až 12 zákona o DPH príjemca plnenia alebo vznikla daňová povinnosť pri dovoze tovaru. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. Vznik daňovej povinnosti je upravený v § 19 až § 21 zákona o DPH. Deň vzniku práva na odpočítanie dane je totožný s dňom vzniku daňovej povinnosti. Odpočítanie dane znamená odpočítanie dane v plnej alebo pomernej výške od celkovej dane, ktorú je platiteľ dane povinný platiť za príslušné zdaňovacie obdobie. Uvedené ustanovenia o vzniku daňovej povinnosti a vzniku práva na odpočítanie dane sa podľa § 64a zákona o DPH uplatnia v prípade, ak ustanovenia § 65 až § 68d zákona o DPH o uplatňovaní osobitných úprav neustanovujú inak.

Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti a dodávateľ uplatní vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, táto daň je splatná z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH povinná zaplatiť túto daň. Pokiaľ platiteľ dane uplatní vo faktúre DPH napr. na transakciu, ktorá nie je predmetom dane alebo ktorá mala byť zdanená odberateľom, dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a odberateľovi právo na odpočítanie dane nevzniká. Ustanovenie § 69 ods. 5 zákona o DPH je transpozíciou článku 203 smernice 2006/112/ES, podľa ktorého DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty na výstupe na základe článku 203 smernice 2006/112/ES predpokladá, že bola vystavená taká faktúra, ktorá spĺňa formálne náležitosti faktúry. Zmyslom tohto ustanovenia je zabrániť neoprávnenému uplatneniu nároku na odpočítanie dane, keďže faktúra je v niektorých prípadoch predpokladom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Tým, že článok 203 smernice 2006/112/ES stanovuje povinnosť zaplatiť DPH uvedenú vo faktúre, má za cieľ zabrániť nebezpečenstvu straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť uplatnením odpočítania dane. Nebezpečenstvo straty daňových príjmov v zásade nie je úplne vylúčené, pokiaľ príjemca faktúry, na ktorej je nedôvodne vyfakturovaná DPH, túto faktúru ešte môže použiť na účely uplatnenia odpočtu. Okrem toho Súdny dvor EÚ konštatoval, že dodržiavanie zásady daňovej neutrality je zabezpečené možnosťou členských štátov stanoviť, že nedôvodne vyfakturovaná daň môže byť opravená, ak vystaviteľ faktúry preukáže svoju dobrú vieru alebo ak vystaviteľ faktúry v dostatočnom časovom predstihu úplne zabráni nebezpečenstvu straty daňových príjmov (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-454/98 Schmeink a Strobel, C-138/12 Rusedespred OOD³).

³Zásada neutrality DPH, ktorá je konkretizovaná v judikatúre Súdneho dvora EÚ týkajúcej sa článku 203 smernice 2006/112/ES, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby daňová správa na základe vnútroštátneho ustanovenia určeného na prebratie uvedeného článku dodávateľovi služby oslobodenej od dane zamietla vrátenie DPH vyfakturovanej zákazníkovi omylom z dôvodu, že tento dodávateľ chybnú faktúru neopravil, hoci daňová správa tomuto zákazníkovi právoplatne zamietla právo na odpočet uvedenej DPH a toto právoplatné zamietnutie malo za následok, že opravný postup upravený vo vnútroštátnom zákone už nemožno uplatniť.

Príklad č. 1

Platiteľ dane X dodal platiteľovi dane Y železné tyče a prúty zaradené do kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka dňa 10.7.2018 v cene 9 600 eur, pričom na faktúre uviedol základ dane vo výške 8 000 eur a DPH vo výške 1 600 eur. Pri dodaní tovarov patriacich do kapitoly 72 Spoločného colného sadzobníka je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 12 písm. g) zákona o DPH platiteľ dane, ktorý je príjemcom plnenia. Pri dodaní železných tyčí a prútov dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a odberateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Dodávateľ je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Daň uvedená na faktúre nie je u odberateľa odpočítateľnou daňou. Odberateľ je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 12 písm. g) zákona o DPH, ním uplatnenú daň si môže odpočítať v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH. Dodávateľ môže opraviť nesprávne fakturovanú daň na základe vyhotovenia opravnej faktúry, ktorú dodávateľ zašle odberateľovi, ak je eliminované nebezpečenstvo straty daňových príjmov. To znamená, že odberateľ si neoprávnené fakturovanú DPH neodpočítal, resp. je zabezpečené vrátenie neoprávneného odpočtu dane do štátneho rozpočtu.

2. oddiel Odpočítateľná daň

Platiteľ dane môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou v zákone o DPH vymedzených prípadoch, kedy si platiteľ dane nemôže odpočítať daň. Platiteľ dane **môže odpočítať daň**, ak je daň:

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dane dodané. Platiteľ dane si môže odpočítať daň, ak daň voči nemu uplatnil jeho dodávateľ – platiteľ dane v tuzemsku, dodávateľovi vznikla daňová povinnosť (dňom dodania tovaru alebo dňom dodania služby) a prijatý tovar alebo službu platiteľ dane použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká aj pri prijatí platby pred dodaním tovaru alebo služby. Na to, aby sa daň stala splatnou z platby vopred, je potrebné, aby všetky príslušné prvky udalosti, ktorou vzniká daňová povinnosť, teda budúce dodanie tovaru alebo budúce poskytnutie služby, boli známe už v momente zaplatenia preddavku. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH z dôvodu prijatia platby pred dodaním tovaru alebo služby, daňová povinnosť vznikne len v tom prípade, ak sa platba vzťahuje na konkrétnu dodávku tovaru alebo na konkrétne poskytnutie služby. Platiteľovi dane, ktorý poskytol dodávateľovi tovaru alebo služby – platiteľovi dane platbu pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká právo na odpočítanie dane v momente, kedy pri prijatej platbe vznikla dodávateľovi tovaru alebo služby daňová povinnosť.

Príklad č. 2

Platiteľ dane B – výrobca nábytku si u platiteľa dane A – spracovávateľ dreva objednal dodanie dreva. Podľa dohodnutých zmluvných podmienok prepravu dreva zabezpečuje kupujúci. Odberateľ si opracované drevo prevzal 12.6.2018. Odberateľ nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník 12.6.2018. Platiteľovi dane A vznikla daňová povinnosť 12.6.2018. V momente vzniku daňovej povinnosti u platiteľa dane A vzniklo platiteľovi dane B právo na odpočítanie dane a daň si môže odpočítať v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Príklad č. 3

Platiteľ dane A - prenajímateľ s mesačným zdaňovacím obdobím uzavrel s platiteľom dane B - nájomca zmluvu o prenájme nehnuteľnosti na obdobie od 1.7.2018 do 31.12.2019. Z uzavretej zmluvy o prenájme vyplýva, že ide o službu, pri ktorej sa dodanie uskutočňuje v opakovaných mesačných obdobiach a služba sa podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH považuje za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane dodávanú službu vzťahuje. Platiteľ dane A vyhotovil dohodu o platbách nájomného, ktorá je súčasťou nájomnej zmluvy a obsahuje údaje podľa § 74 ods. 1 zákona o DPH. V dohode o platbách je stanovený deň dodania za júl 2018 15.6.2018, za august 2018 15.7.2018, za september 2018 15.8.2018 Deň dodania služby určený v dohode o platbách je skorší ako posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za dohodnuté obdobie prenájmu podľa zmluvy o prenájme vzťahuje. Platiteľovi dane A vzniká daňová povinnosť 15.6.2018, 15.7.2018, 15.8.2018.... Platiteľovi dane B vzniká právo na odpočítanie dane 15.6.2018, 15.7.2018, 15.8.2018 a toto právo si môže uplatniť v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Príklad č. 4

Platiteľ dane A uzavrel kontrakt s platiteľom dane B na dodanie náhradných dielov do nákladných automobilov v hodnote 90 000 eur vrátane DPH. Jednou zo zmluvných podmienok je zaplatenie preddavku na dodávané náhradné diely vo výške 30% hodnoty kontraktu. Konkrétne náhradné diely, ktoré majú byť dodané, sú špecifikované v uzatvorenom kontrakte. Platiteľ dane A prijal platbu od odberateľa – platiteľa dane B vo výške 27 000 eur pred dodaním náhradných dielov na svoj bankový účet 5.10.2018. Platiteľovi dane A vzniká daňová povinnosť vo výške 4 500 eur ($27\,000 \times 20/120$) dňom prijatia platby, t.j. 5.10.2018. Platiteľovi dane B vzniklo právo na odpočítanie dane v rovnaký deň ako platiteľovi dane A vznikla daňová povinnosť, t.j. 5.10.2018 a daň si môže odpočítať v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Príklad č. 5

Platiteľ dane C, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu podľa § 68d zákona o DPH, dodal tovar platiteľovi dane A v cene 30 000 eur, z toho základ dane 25 000 eur, DPH 20% 5000 eur. Platiteľ dane A neuplatňuje osobitnú úpravu podľa § 68d zákona o DPH. Tovar bol dodaný 15.11.2018. Platiteľ dane A uskutočnil čiastočnú platbu za tovar bezhotovostným prevodom vo výške 18 000 eur. Platba bola na bankový účet dodávateľa C pripísaná 26.11.2018. Dodávateľovi C vznikla daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH vo výške 3 000 eur ($18\,000 \times 20/120$) 26.11.2018. Platiteľovi dane A vzniklo právo na odpočítanie dane momentom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, t.j. 26.11.2018 a daň si môže odpočítať v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2, 3, 7, 9 až 12 zákona o DPH. Platiteľ dane si môže odpočítať daň v prípadoch, kedy mu vzniká daňová povinnosť pri tovare alebo službe z dôvodu, že je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 2, 3, 7, 9 až 12 zákona o DPH. V týchto prípadoch daňová povinnosť nevzniká dodávateľovi, ale príjemcovi tovaru alebo služby, a to dňom dodania tovaru alebo služby. K fakturovanej cene tovaru alebo služby príjemca tovaru alebo služby uplatní 20% daň. Dňom vzniku daňovej povinnosti vzniká **platiteľovi dane** právo na odpočítanie dane. Odpočítať daň môže len platiteľ dane, právo na odpočítanie dane nevzniká zdaniteľnej osobe, ktorá nie je platiteľom dane ani osobe registrovanej pre daň podľa § 7 alebo 7a zákona o DPH. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH vzniká aj pri prijatí platby na dodanie tovarov a služieb, a to v rozsahu prijatej platby. Ak zdaniteľná osoba, príjemca tovaru alebo služby, má problém so zistením, kedy dodávateľ prijal platbu, je možné považovať za deň vzniku daňovej povinnosti deň, keď príjemca tovaru alebo služby zaplatil za tovar alebo službu ešte pred ich dodaním. Osoba povinná platiť daň, príjemca tovaru, vypočíta daň podľa vzorca: suma platby x 20 %, resp. 10% sadzba DPH. Platiteľ dane môže odpočítať ním uplatnenú daň z vyššie uvedených tovarov alebo služieb, pri ktorých je povinný platiť daň za predpokladu, že tovar alebo službu prijme na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných obchodov, v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Príklad č. 6

Rakúska spoločnosť na základe uzatvorenej zmluvy má dodať slovenskému platiteľovi dane technologickú linku v hodnote 120 000 eur, ktorá bude nainštalovaná vo výrobnéj hale slovenského platiteľa dane. Miestom dodania technologickej linky je miesto, kde má byť inštalovaná, t.j. SR. Pred dodaním technologickej linky je podľa dohodnutých zmluvných podmienok platiteľ dane povinný zaplatiť 40% zálohu z dohodnutej ceny technologickej linky do 30 dní odo dňa podpísania zmluvy. Platiteľ dane 14.11.2018 poukázal platbu vo výške 48 000 eur na bankový účet rakúskej spoločnosti. Osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH platiteľ dane. Ak platiteľ dane má problém so zistením, kedy dodávateľ - zahraničná osoba prijal platbu, je možné považovať za deň vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH deň, keď príjemca tovaru zaplatil za tovar pred jeho dodaním, t.j. 14.11.2018. Platiteľovi dane vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH v rozsahu ním zaplatenej platby vo výške 9 600 eur ($48\,000 \times 20\%$ DPH). Dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH vzniká platiteľovi dane právo na odpočítanie dane vo výške 9 600 eur. Technologická linka bola dodávateľom prepravená do priestorov platiteľa dane 27.11.2018, pričom dňom dodania technologickej linky je deň, kedy bola ukončená inštalácia technologickej linky 4.12.2018. Dňom dodania technologickej linky, t.j. 4.12.2018 platiteľovi dane vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods.1 zákona o DPH vo výške 14 400 eur ($120\,000 - 48\,000$ zaplatená záloha = $72\,000 \times 20\%$). Dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vzniká platiteľovi dane právo na odpočítanie dane vo výške 14 400 eur, ktoré si môže uplatniť v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Poznámka:

Ak by odberateľom rakúskej spoločnosti bol podnikateľ, ktorý nie je registrovaný za platiteľa dane, bol by osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH, ale nevzniklo by mu právo na odpočítanie dane.

Príklad č. 7

Platiteľ dane si u prepravcu – platiteľa dane so sídlom a identifikačným číslom pre daň prideleným v Českej republike objednal prepravu tovaru na území Českej republiky v hodnote 2 000 eur. Miestom dodania prepravnej služby je podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde má sídlo prijemca služby, t.j. Slovenská republika. Osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH platiteľ dane. Český prepravca prepravu vykonanú v Českej republike fakturuje bez českej DPH a poskytnutú prepravnú službu vykáže v súhrnnom výkaze. Dňom dodania prepravnej služby je deň, kedy bola preprava ukončená, t.j. 22.11.2018. V tento deň vzniká platiteľovi dane daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a súčasne mu vzniká aj právo na odpočítanie dane, ktoré si môže uplatniť v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Príklad č. 8

Platiteľ dane sa rozhodol predať budovu vrátane pozemku, na ktorom táto budova stojí. Pri budove uplynulo 5 rokov od 1.kolaudácie, takže jej dodanie spĺňalo podmienky pre uplatnenie oslobodenia od dane. Keďže pri kúpe budovy si platiteľ dane uplatnil odpočítanie dane, rozhodol sa predaj budovy, vrátane pozemku, na ktorom budova stojí, zdaniť. Podľa zmluvy o prevode nehnuteľnosti s platiteľom dane X právo disponovať s nehnuteľnosťou vzniká kupujúcemu zaplatením predajnej ceny 160 000 eur. Kupujúci zaplatil predajnú cenu 12.10.2018, kedy mu bola nehnuteľnosť odovzdaná do užívania. Zápis vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností bol vykonaný 9.11.2018. Dňom dodania nehnuteľnosti je deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, t.j. 12.10.2018. Daňová povinnosť z dodania budovy vrátane pozemku, na ktorom budova stojí, nevzniká dodávateľovi, ale osobou povinnou platiť daň je kupujúci. Dodávateľ je svoje rozhodnutie o zdanení nehnuteľnosti povinný písomne oznámiť kupujúcemu najneskôr v lehote na vyhotovenie faktúry. Platiteľovi dane X vznikla 12.10.2018 daňová povinnosť vo výške 32 000 eur (160 000 x 20%) a súčasne mu z kúpenej nehnuteľnosti vzniklo právo na odpočítanie dane, ktoré si môže uplatniť v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a zákona o DPH. Nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Premiestnenie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený do tuzemska z iného členského štátu zahraničnou osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte alebo na jej účet a ktorý je umiestnený v tuzemsku v sklade na účel následného dodania tovaru jedinému platiteľovi, sa považuje za nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu týmto platiteľom pri splnení podmienok stanovených v § 11a zákona o DPH. Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne podľa § 11 a 11a zákona o DPH. Daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká:

1. 15.deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, kedy sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru alebo
2. dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15.dňom podľa bodu 1.

K cene tovaru fakturovanej zahraničným dodávateľom platiteľ dane uplatní 20%, resp. 10% daň. Ak nadobúdateľ tovaru zaplatí za objednaný tovar zahraničnej osobe pred jeho nadobudnutím, nevzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH z platby zaplatenej pred dodaním tovaru. Vznik daňovej povinnosti sa určí podľa § 20 zákona o DPH. Dňom vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vzniká platiteľovi dane právo na odpočítanie dane. Problematika týkajúca sa nadobudnutia tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je upravená v metodickom pokyne k nadobudnutiu tovaru v tuzemsku z iného členského štátu.

Príklad č. 9

Nemecký dodávateľ – osoba identifikovaná pre daň v Nemecku dodala náterové farby pre platiteľa dane, ktorý si dodávku objednal pod identifikačným číslom prideleným v SR. Tovar bol na Slovensko prepravený slovenským odberateľom dňa 14.9.2018. Nemecký dodávateľ vyhotovil faktúru 20.9.2018. Dňom vyhotovenia faktúry, t.j. 20.9.2018 vznikla platiteľovi dane daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. K cene náterových farieb fakturovanej nemeckým dodávateľom platiteľ dane uplatnil 20 % daň. Dňom vzniku daňovej povinnosti vzniklo platiteľovi dane právo na odpočítanie dane, ktoré si môže uplatniť v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru. Dovozením tovaru je vstup tovaru z územia tretích štátov na územie EÚ. Daňová povinnosť pri dovoze tovaru vzniká dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do príslušného colného režimu alebo dňom, v ktorom colný dlh vznikol iným spôsobom ako prijatím colného vyhlásenia. Dňom vzniku daňovej povinnosti pri dovoze tovaru vzniká platiteľovi dane právo na odpočítanie dane. Odpočítať daň pri dovoze tovaru môže platiteľ dane len v prípade, že **daň zaplatil** správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru, t.j. colnému orgánu. Ak sa dovozca pri dovoze tovaru dal zastupovať nepriamym zástupcom, ktorý zaplatil daň pri dovoze tovaru správcovi dane a následne si nepriamy zástupca žiada úhradu zaplatenej dane od dovozcu, dovozcu vzniká nárok na odpočítanie dane z dovozu zaplatenej nepriamemu zástupcovi v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Príklad č. 10

Platiteľ dane doviezol tovar z Ukrajiny. Dovozca si zvolil v konaní pred colnými orgánmi nepriameho zástupcu a obidve strany o tejto skutočnosti uzatvorili zmluvu. V takomto prípade je v colnom vyhlásení v ods. 14 uvedený ako deklarant nepriamy zástupca. V ods. 8 colného vyhlásenia je ako príjemca uvedený dovozca. Podľa článku 77 bodu 3 colného kódexu dlžníkom je deklarant. V prípade nepriameho zastúpenia je dlžníkom aj osoba, na účet ktorej sa colné vyhlásenie podáva. V praxi sa vždy vymeriava colný dlh deklarantovi. Tovar predložil colnému orgánu na colné konanie nepriamy zástupca, ktorý aj uhradil colný dlh 10.5.2018. Následne úhradu colného dlhu požadoval od platiteľa dane. Daňová povinnosť pri dovoze tovaru vznikla platiteľovi dane dňom prijatia colného vyhlásenia na prepustenie tovaru do colného režimu voľný obeh dňa 7.5.2018. Platiteľ dane si môže odpočítať daň po zaplatení vyrubenej dane nepriamemu zástupcovi, ktorý daň uhradil colnému orgánu, v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

Posúdenie práva na odpočítanie dane pri dovoze tovaru bolo predmetom rokovania 94. zasadnutia Výboru pre DPH konaného 19.10.2011. V súvislosti s otázkou odpočítania vstupnej dane zaplatenej zástupcom s odkazom na články 168, 178 a 201 smernice 2006/112/ES⁴ Výbor pre DPH takmer jednomyselne potvrdil, že zdaniteľná osoba označená za osobu povinnú platiť vstupnú daň podľa čl. 201 smernice Rady 2006/112/ES ju nemá právo odpočítať, ak sú splnené obe nasledovné kritériá:

1. Nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník.
2. Náklady na obstaranie tovaru nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s jej ekonomickou činnosťou.

Platí to aj v prípade, keď zdaniteľná osoba prechováva dokumenty spĺňajúce podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane ustanovené v čl. 178 (e) smernice Rady 2006/112/ES.

Príklad č. 11

Platiteľ dane doviezol tovar zo Švajčiarska, zabezpečil prepustenie tovaru do colného režimu voľný obeh, zaplatil clo a DPH pri dovoze tovaru. Vlastníkom tovaru bola švajčiarska spoločnosť, na JCD bol platiteľ dane uvedený

⁴ Podľa znenia článku 168 písm. e) smernice 2006/112/ES pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú za tovar dovezený do tohto členského štátu.

Článok 178 smernice 2006/112/ES definuje podmienky, ktoré musí zdaniteľná osoba spĺňať, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie dane. Pre odpočítanie dane uvedené v článku 168 písm. e) smernice 2006/112/ES týkajúce sa dovozu tovaru, musí mať dovozný doklad, v ktorom je uvedená ako príjemca alebo dovozca a ktorý uvádza výšku splatnej DPH alebo umožňuje jej výpočet.

Podľa článku 201 smernice 2006/112/ES pri dovoze platí DPH osoba alebo osoby, ktoré určí alebo uzná za osoby povinné platiť daň členský štát dovozu.

ako príjemca tovaru a nepriamy zástupca. Platiteľ dane vykonal pre švajčiarsku spoločnosť prebalenie tovaru a drobné úpravy na tovare. Po vykonaní úprav a prebalení tovaru bol tovar prepravený k odberateľovi do Rakúska. DPH vymeraná colným orgánom sa viaže na tovar vo vlastníctve švajčiarskej spoločnosti, s ktorým platiteľ nemôže disponovať ako vlastník. Dovezený tovar platiteľ dane nepoužije na ďalšie dodávky ako platiteľ. Náklady na obstaranie tovaru nemajú priamu a bezprostrednú súvislosť s jeho ekonomickou činnosťou. Aj napriek skutočnosti, že platiteľ dane je pri dovoze tovaru osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 8 zákona o DPH, ešte to neznamená, že si môže odpočítať daň, ktorú bol povinný zaplatiť colnému orgánu. Keďže platiteľ dane nemohol v čase vzniku práva na odpočítanie dane disponovať s dovezeným tovarom ako vlastník a výdavok, ktorý vynaložil, nemá priamu a bezprostrednú (okamžitú) súvislosť s jeho ekonomickou činnosťou, nemôže si uplatniť odpočítanie dane zaplatenej colnému orgánu.

3. oddiel Rozsah odpočítavanej dane

Platiteľ dane podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH **nemôže odpočítať daň** z prijatých tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH. Ide o poštové služby, zdravotnú starostlivosť, služby sociálnej pomoci, výchovné služby a vzdelávacie služby, služby dodávané členom, služby súvisiace so športom alebo telesnou výchovou, kultúrne služby, zhromažďovanie finančných prostriedkov, služby verejnoprávnej televízie a verejnoprávneho rozhlasu, poisťovacie služby, dodanie a nájom nehnuteľnosti oslobodený od dane, finančné služby, predaj poštových cenín a kolkov, prevádzkovanie lotérií a iných podobných hier. Sú to zdaniteľné obchody, ktoré sú oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane. Platiteľ dane má právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb prijatých za účelom poskytovania poisťovacích služieb a finančných služieb, ktoré sú poskytované zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území EÚ alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia EÚ.

Príklad č. 12

Platiteľ dane vlastní bytový dom, pričom jednotlivé byty prenajíma občanom. Prenájom bytov občanom je podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH oslobodený od dane. Platiteľ dane nemá nárok na odpočítanie dane z prijatých plnení vzťahujúcich sa na bytový dom. Platiteľ dane sa rozhodol vykonať zateplenie bytového domu. Z nakúpeného stavebného materiálu, dodaných stavebných prác a pod. si platiteľ dane nemôže odpočítať daň, pretože prijaté tovary a služby použije na prenájom oslobodený od dane bez nároku na odpočítanie dane.

Platiteľ dane, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH a platiteľ, ktorý sprostredkováva dodanie investičného zlata oslobodeného od dane podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH, nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na túto činnosť, s výnimkou dane z tovarov a služieb podľa § 67 ods. 5 a 6 zákona o DPH. Platiteľ dane, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane, má právo na odpočítanie dane len z presne vymedzených tovarov a služieb. Podľa § 67 ods. 5 zákona o DPH je možné odpočítať daň pri kúpe zlata a investičného zlata za podmienok stanovených v tomto ustanovení a pri dodaní služieb iným platiteľom, ktoré spočívali v zmene podoby, hmotnosti alebo rýdzosti zlata vrátane investičného zlata. Platiteľ dane, ktorý vyrába investičné zlato alebo pretvára zlato na investičné zlato, môže podľa § 67 ods. 6 zákona o DPH odpočítať daň z tovarov a služieb prijatých na túto činnosť. Zákaz odpočítania dane sa vzťahuje len na tie tovary a služby, ktoré platiteľ dane použije na dodanie investičného zlata oslobodeného od dane alebo na sprostredkovanie jeho dodania, a ktoré nie sú uvedené v § 67 ods. 5 a 6 zákona o DPH. Platiteľ dane, ktorý sprostredkuje dodanie investičného zlata oslobodeného od dane v mene a na účet inej osoby, nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb použitých na túto činnosť. Ak platiteľ dane použije tovar a služby na účely dodania investičného zlata oslobodeného od dane, pri ktorom nemá nárok na odpočítanie dane a zároveň na dodanie tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň, je povinný postupovať podľa § 50 zákona o DPH a odpočítať pomernú výšku dane.

Príklad č. 13

Predmetom ekonomickej činnosti platiteľa dane je kúpa a predaj zlatých prútov, ktoré spĺňajú definíciu investičného zlata podľa § 67 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Dodanie investičného zlata v tuzemsku platiteľ dane oslobodzuje od dane. Inú ekonomickú činnosť platiteľ dane nevykonáva. Investičné zlato kúpil od iného platiteľa dane v tuzemsku, ktorý využil možnosť zdanenia podľa § 67 ods. 4 zákona o DPH. V prípade investičného zlata

môže platiteľ dane odpočítať daň podľa § 67 ods. 5 zákona o DPH. Z kúpy iných tovarov a služieb od platiteľa dane, ako napr. z PHM, z telekomunikačných poplatkov, nájmu kancelárskych priestorov, z obstarania tepla, vody, elektriny, a pod. nemôže v zmysle ustanovenia § 49 ods. 3 zákona o DPH odpočítať daň z dôvodu, že jeho činnosť, na ktorú použil prijaté tovary a služby, je oslobodená od dane z pridanej hodnoty bez nároku na odpočítanie dane.

3.1. Pomerné odpočítanie dane

Ak platiteľ dane použije prijaté tovary a služby pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň, je podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH povinný postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať podľa § 50 zákona o DPH. To znamená, že platiteľovi dane nevzniká nárok na odpočítanie dane v plnej výške, ale daň musí prepočítať koeficientom a odpočíta si daň v pomernej výške po prepočítaní koeficientom.

Príklad č. 14

Platiteľ dane vlastní polyfunkčný dom, v ktorom sa nachádzajú byty a obchodné priestory. Byty sú prenajímané občanom. Prenájom bytov občanom je podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH oslobodený od dane. Prízemnú časť domu vlastní prenajíma platiteľom dane, ktorí v nej prevádzkujú obchodné priestory. Prenájom časti nehnuteľnosti zdaniteľnej osobe – platiteľom dane prenajímateľ zdaňuje. Z tovarov a služieb prijatých výlučne v súvislosti s prenájomom oslobodeným od dane si platiteľ dane nemôže uplatniť odpočítanie dane. Z tovarov a služieb prijatých výlučne v súvislosti s prenájomom zdaniteľným osobám si platiteľ dane môže uplatniť odpočítanie dane. Z tovarov a služieb prijatých v súvislosti s prenájomom oslobodeným od dane, ako aj v súvislosti s prenájomom zdaniteľným osobám si platiteľ dane môže uplatniť pomerné odpočítanie dane.

3.2. Vecné priradovanie prijatých plnení k uskutočneným zdaniteľným obchodom

Výška odpočítavanej dane závisí od toho, na aké podnikateľské aktivity platiteľ dane prijaté plnenie použije. Pri odpočítaní dane sa uplatňuje princíp vecného priradovania dane z prijatých tovarov a služieb k uskutočneným zdaniteľným obchodom platiteľa dane, a to v závislosti od toho, na aký účel je každý jednotlivý tovar alebo služba prijatá. To znamená, že prijatý tovar alebo službu platiteľ dane posudzuje v závislosti od toho, či je tovar alebo služba prijatá:

1. výlučne na zdaniteľné obchody, pri ktorých vzniká daňová povinnosť alebo na zdaniteľné obchody oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane,
2. výlučne na zdaniteľné obchody, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH bez nároku na odpočítanie dane,
3. na zdaniteľné obchody, pri ktorých vzniká daňová povinnosť, resp. zdaniteľné obchody oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane a súčasne na zdaniteľné obchody, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH.

Zjednodušene je možné povedať, že platiteľ dane prijaté faktúry rozdelí do troch skupín:

Do prvej skupiny platiteľ dane zahrnie prijaté faktúry, pri ktorých je daň plne odpočítateľná, t.j. prijaté tovary a služby použije výlučne na zdaniteľné obchody, pri ktorých vzniká daňová povinnosť alebo na zdaniteľné obchody oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane. Ako príklad uvádzame prijaté tovary a služby, ktoré platiteľ dane použije na zdaniteľné obchody oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane:

- a) prijatý tovar, ktorý dodá platiteľ dane z tuzemska do iného členského štátu a toto dodanie je oslobodené od dane (§ 43 ods. 1 zákona o DPH),
- b) prijatý tovar, ktorý je predmetom spotrebnej dane a ktorý je platiteľom dane odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet, ak kupujúci je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu, ktorá nie je identifikovaná pre daň alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou podľa práva iného členského štátu a nie je identifikovaná pre daň, a ak povinnosť platiť spotrebnú daň vzniká kupujúcemu v členskom štáte,

- v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru a toto dodanie je oslobodené od dane (§ 43 ods. 3 zákona o DPH),
- c) prijatý tovar, ktorý je následne premiestnený platiteľom DPH z tuzemska do iného členského štátu na účely jeho podnikania podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH a toto premiestnenie tovaru je oslobodené od dane (§ 43 ods. 4 zákona o DPH),
 - d) prijatý tovar alebo služby, ktoré sú následne dodané pre diplomatické misie a konzulárne úrady iných štátov ako SR zriadené na území iného členského štátu a ich pracovníkov, ktorí nie sú občanmi SR a nemajú trvalý pobyt v SR; Európskej únii, Európskemu spoločenstvu pre atómovú energiu a orgánom nimi zriadenými, Európskej centrálnej banke a Európskej investičnej banke; medzinárodným organizáciám zriadeným na území iného členského štátu a ich pracovníkom, ktorí nie sú občanmi SR a nemajú trvalý pobyt v SR alebo sú dodané do iného členského štátu pre ozbrojené sily členského štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy, určené na použitie týmito ozbrojenými silami alebo civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú a na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak tieto ozbrojené sily nie sú ozbrojenými silami štátu určenia dodávok a ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí a dodanie tovaru alebo služby je oslobodené od dane (§ 43 ods. 6 zákona o DPH),
 - e) tovar alebo službu prijatú v súvislosti s prepravnými službami oslobodenými od dane (§ 46 zákona o DPH),
 - f) tovar alebo službu prijatú v súvislosti s vývozom tovaru a služieb oslobodenými od dane (§ 47 zákona o DPH),
 - g) tovar alebo službu prijatú v súvislosti s dovozom tovaru oslobodeným od dane (§ 48 zákona o DPH).

Do druhej skupiny platiteľ dane zahŕňa prijaté faktúry, z ktorých nebude daň odpočítateľná, t.j. prijaté tovary a služby použije výlučne na zdaniteľné obchody, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH bez nároku na odpočítanie dane.

Do tretej skupiny platiteľ dane zahŕňa prijaté faktúry, z ktorých bude daň odpočítateľná len čiastočne, pretože prijatý tovar alebo službu platiteľ použije aj na zdaniteľné obchody pri ktorých vzniká daňová povinnosť alebo sú oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane a súčasne na zdaniteľné obchody, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH bez nároku na odpočítanie dane.

Príklad č. 15

Banka – platiteľ dane vykonáva zdaniteľné obchody, pri ktorých vzniká daňová povinnosť a súčasne zdaniteľné obchody oslobodené od dane podľa § 39 zákona o DPH. Banka kúpila osobný automobil, ktorý bude využívaný personálnym odd. banky napr. na odvoz pošty, drobné nákupy, služobné cesty a pod. Ide o kúpu odpisovaného hnutelného hmotného majetku, ktorý bude využívaný v súvislosti s celkovou ekonomickou činnosťou banky. Banka odpočíta daň v pomernej výške vypočítanej prostredníctvom koeficientu podľa § 50 zákona o DPH. Pri výpočte dane banka použije ročný koeficient z predchádzajúceho roka. Po skončení kalendárneho roka banka vypočíta koeficient z údajov skončeného kalendárneho roka a vypočíta odpočítateľnú daň za príslušný kalendárny rok.

Platiteľ dane môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou v zákone o DPH vymedzených prípadov, kedy si platiteľ dane nemôže odpočítať daň. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie. Odpočítaná môže byť len tá suma DPH, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky zdaniteľného plnenia. Existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe alebo plneniami, ktoré sú dôvodom pre vznik nároku na odpočítanie, je nevyhnutná ešte pred tým, ako je zdaniteľná osoba oprávnená na odpočet DPH na vstupe, ako aj z dôvodu stanovenia rozsahu tohto oprávnenia. Na vznik nároku na odpočítanie dane je potrebné, aby nadobudnuté tovary a služby mali priame a bezprostredné spojenie so zdaniteľnými plneniami, právo na odpočítanie DPH účtovanej na takéto tovary a služby vopred predpokladá, že výdavok vynaložený pri ich nadobudnutí je súčasťou nákladových prvkov zdaniteľných plnení. Takýto výdavok musí byť preto súčasťou nákladov plnení na výstupe, ktoré využili nadobudnuté tovary a služby. To je dôvod, prečo musia takéto nákladové prvky vo všeobecnosti vzniknúť pred tým, než zdaniteľná osoba vykoná

zdaniteľné plnenie, na ktoré sa vzťahujú (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-4/94 BLP Group PLC, C-98/98 Midland Bank, C-465/03 Kretztechnik, C-29/08 AB SKF, C-104/12 Wolfram Becker⁵).

Súdny dvor EÚ pripustil, že existuje právo na odpočítanie dane v prospech zdaniteľnej osoby, dokonca pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti predpokladá, že náklady na uskutočnenie plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych plnení na výstupe alebo do ceny tovarov a služieb dodávaných alebo poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej ekonomickej činnosti. Naopak, keď tovary alebo služby prijaté zdaniteľnou osobou súvisia s transakciami oslobodenými od dane alebo nepatriacimi do pôsobnosti DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpočítať daň zaplatenú na vstupe. Z toho vyplýva, že existencia práva na odpočítanie sa určuje v závislosti od transakcií na výstupe, ktorých sa týkajú transakcie na vstupe. Toto právo teda existuje v prípade, keď je transakcia na vstupe podliehajúca DPH priamo a bezprostredne spojená s jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, zakladajúcimi právo na odpočítanie. Ak to tak nie je, je potrebné skúmať, či výdavky vynaložené na kúpu tovarov alebo služieb na vstupe sú súčasťou celkových nákladov spojených s celou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. V každom prípade existencia priameho a bezprostredného spojenia predpokladá, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti, ktorá je zdaňovaná.

Příklad č. 16

Platiteľ dane A, ktorý dodáva stavebné a montážne práce na území celého Slovenska, využíva na tento účel svojich zamestnancov, ale aj subdodávateľské firmy. So subdodávateľmi má uzatvorenú zmluvu o dielo, v ktorej je okrem iného uvedené, že platiteľ dane A (odberateľ) zabezpečí ubytovanie aj pre zamestnancov subdodávateľov na náklady odberateľa. Poskytovateľ ubytovania vystaví pre platiteľa dane A faktúru za určité

⁵ Predmetom sporu v rozhodnutí Súdneho dvora EÚ C-104/12 Wolfram Becker je odpočítanie dane zo služieb advokáta poskytnutých v rámci trestného konania vedeného vo veci podplácania osobne proti konateľovi a hlavnému spoločníkovi spoločnosti s ručením obmedzeným. Pán Becker bol väčšinovým spoločníkom spoločnosti A, ktorá vykonávala stavebné práce podliehajúce DPH. Pán Becker a pán X boli konatelia spoločnosti A, konateľom spoločnosti sa neskôr stal aj prokurista spoločnosti pán P. V trestnom konaní boli pán Becker a pán P zastupovaní svojimi advokátmi, pričom v zmysle dohôd o odmenách advokátov boli klientmi advokátov pán Becker a spoločnosť A a pán P a spoločnosť A. Advokáti svoje faktúry adresovali spoločnosti A, ktorá si uplatnila odpočítanie dane vyrubenej na uvedených faktúrach. Finančná správa sa domnievala, že sporná DPH nie je odpočítateľná.

Súdny dvor EÚ konštatuje, že z judikatúry EÚ vyplýva, že v rámci uplatňovania kritéria priamej a bezprostrednej súvislosti, ktoré prislúcha daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom, týmto orgánom a súdom prináleží zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam a prihliadnuť iba na transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnými obchodmi subjektu. Povinnosť zohľadniť iba objektívny obsah dotknutého plnenia zodpovedá cieľu sledovanému spoločným systémom DPH, ktorým je zabezpečiť právnu istotu a uľahčiť úkony inherentné uplatňovaniu DPH (body 22, 23 rozhodnutia). Ak je preukázané, že plnenie nebolo poskytnuté na účely zdaniteľných obchodov subjektu, toto plnenie nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiace s uvedenými činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keď toto plnenie vzhľadom na jeho objektívny obsah podlieha zdaneniu DPH (bod 29 rozhodnutia). V prejednávanej veci poskytnutie služieb advokátmi bolo priamo a bezprostredne zamerané na ochranu súkromných záujmov obvinených osôb stíhaných za ich osobné konania. Trestné stíhania boli vedené výlučne voči obvineným ako fyzickým osobám, a nie voči spoločnosti A. Vzhľadom na to, že advokáti by neposkytli svoje služby, ak by spoločnosť A neuskutočnila zdaniteľné obchody, existuje medzi nákladmi týkajúcimi sa týchto služieb a hospodárskou činnosťou spoločnosti A príčinná súvislosť. Túto príčinnú súvislosť nemožno považovať za priamu a bezprostrednú súvislosť v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ. Neexistuje právna súvislosť medzi trestnými stíhaniami a spoločnosťou A, v dôsledku čoho tieto služby musia byť považované za služby poskytnuté mimo rámca zdaniteľných činností spoločnosti A (bod 30 a 31 rozhodnutia). Pokiaľ ide o objektívny režim DPH, je relevantný iba objektívny vzťah medzi poskytnutými službami a zdaniteľnou hospodárskou činnosťou subjektu (bod 32 rozhodnutia). Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi daným plnením a hospodárskymi činnosťami zdaniteľnej osoby na účely určenia, či táto osoba použila tovary a služby na účely zdaniteľných plnení závisí od objektívneho obsahu tovarov alebo služieb prijatých touto zdaniteľnou osobou. V prejednávanej veci poskytovanie služieb advokátmi, ktorej cieľom je zabrániť trestnému postihu fyzických osôb, konateľov podniku podliehajúceho zdaneniu, neumožňuje tomuto podniku uplatniť právo na odpočet dane z pridanej hodnoty za poskytnuté služby zaplatenej na vstupe.

obdobie. Objednávateľ, platiteľ dane A uhrádza faktúru za ubytovanie svojich zamestnancov a aj zamestnancov subdodávateľov. Ak platiteľ dane A na základe podmienok dohodnutých v zmluve o dielo uhrádza náklady na ubytovanie zamestnancov subdodávateľov, takúto ubytovaciu službu platiteľ dane nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ a nevznikne mu právo na odpočítanie dane. Prijaté služby ubytovania zamestnancov subdodávateľa nemajú priame a bezprostredné spojenie s plnením na výstupe u platiteľa dane A. Skutočnosť, že v zmluve o dielo je dohodnuté, že náklady na ubytovanie zamestnancov subdodávateľa znáša v plnej výške objednávatel, platiteľ dane A, ešte neznamená, že mu vzniká právo na odpočítanie dane z faktúry za ubytovacie služby, ktoré zabezpečil pre zamestnancov zhotoviteľa - subdodávateľa.

Ak by platiteľ dane A zabezpečil ubytovanie pre zamestnancov zhotoviteľa vo svojom mene na účet zhotoviteľa, uplatnilo by sa ustanovenie § 9 ods. 4 zákona o DPH. V tomto prípade by si platiteľ dane A mohol z ubytovacích služieb uplatniť odpočítanie dane a zároveň by mal povinnosť odvieť daň na výstupe z obstaraných ubytovacích služieb.

Príklad č. 17

Platiteľ dane poskytuje služby v oblasti zneškodňovania odpadov skládkovaním. Od augusta 2018 nebude z tejto činnosti dosahovať príjmy z dôvodu ukončenia etapy a posunutého termínu ukončenia stavebných prác a následnej kolaudácie novej etapy. Príjmy bude mať platiteľ dane len z energetického zhodnocovania skládkových plynov. Toto prechodné obdobie bude trvať cca 1 rok. Počas prechodného obdobia budú platiteľovi dane vznikať investičné výdavky súvisiace so stavebnými prácami na novej etape, prevádzkové náklady súvisiace s ukončenou etapou, ktoré budú kryté zákonnou rezervou na rekultiváciu a postrekultiváciu v zmysle zákona o odpadoch a niektoré prevádzkové náklady, ktoré nie sú kryté týmito rezervami ako napríklad prenájom pozemkov, náklady na energiu, telefón a pod. Ak sú náklady súčasťou všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby, sú teda ako také prvkami ceny podnikateľských zdaniteľných plnení a takéto služby majú vo všeobecnosti priame a bezprostredné spojenie s podnikaním zdaniteľnej osoby. Platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane z prijatých plnení v rozsahu a za podmienok § 49 až 51 zákona o DPH.

3.3. Odpočítanie dane, ak tovary a služby sú použité na podnikanie v zahraničí

Platiteľ dane môže podľa § 49 ods. 6 zákona o DPH odpočítať daň aj v prípade, ak tovary a služby použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku. Ak platiteľ dane, ktorý podniká v zahraničí, nakúpi tovary a služby v súvislosti so svojím podnikaním v zahraničí od tuzemských dodávateľov – platiteľov dane, môže si odpočítať daň za podmienok a v takom istom rozsahu, ako keby tieto zdaniteľné obchody realizoval v tuzemsku.

Príklad č. 18

Platiteľ dane dodáva plastové okná s montážou a montuje ich na nehnuteľnosti v Poľsku. Miestom dodania tovaru s montážou je miesto, kde je tovar zmontovaný, t.j. ide o tovar dodaný v Poľsku. Platiteľ dane plastové okná kúpil v tuzemsku od iného platiteľa dane, ktorý k cene uplatnil 20% daň. Platiteľ dane si môže odpočítať daň z kúpy plastových okien uplatnenú platiteľom dane, pričom plastové okná s montážou budú dodané v zahraničí, t.j. v Poľsku. Pri premiestnení plastových okien zo Slovenska do Poľska platiteľ dane uplatní výnimku z premiestnenia podľa § 8 ods. 4 písm. a) zákona o DPH.

Príklad č. 19

Spoločnosť so sídlom v Rakúsku má v SR zriadenú organizačnú zložku, ktorá je v SR registrovaná podľa § 4 zákona o DPH. Organizačná zložka zabezpečuje pre svojho zriaďovateľa vývoj softvéru. Pre zákazníkov v tuzemsku poskytuje poradenské a konzultačné služby. Ak organizačná zložka poskytuje služby pre svojho zriaďovateľa, dodanie týchto služieb nie je predmetom dane. Podľa § 49 ods. 6 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať daň aj v prípade, ak tovary a služby použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku. Zriaďovateľ podniká v Rakúsku a tovary a služby prijaté organizačnou zložkou v tuzemsku za účelom vývoja softvéru pre zriaďovateľa sú použité v súvislosti s podnikaním zriaďovateľa v Rakúsku. Organizačná zložka môže podľa § 49 ods. 6 zákona o DPH odpočítať daň vo výške, ktorá by bola odpočítateľná, keby zriaďovateľ vykonával svoje podnikanie v tuzemsku.

3.4. Zákaz odpočítania dane

- Platiteľ dane podľa § 49 ods. 7 zákona o DPH nemôže odpočítať daň pri
- **kúpe tovarov a služieb za účelom pohostenia a zábavy.** Ide o tovary a služby, ktoré platiteľ použije na účely pohostenia alebo zábavy. Za pohostenie sa nepovažuje, ak napr. organizátor školenia poskytne občerstvenie účastníkom seminára, pretože občerstvenie je súčasťou jeho služby a náklady zahmie do základu dane pre službu - školenie.
 - **prechodných položkách podľa § 22 ods. 3 zákona o DPH.** Prechodné položky sú výdavky, ktoré platiteľ dane platí v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré dodávateľ požaduje od kupujúceho alebo zákazníka. Prechodné položky sa nezahŕňajú do základu dane. Ak platiteľ dane prijme v mene a na účet inej osoby tovar alebo službu, nemôže si odpočítať daň a pri ich preúčtovaní neuplatňuje daň. Ide o prípady, keď platiteľ dane koná ako mandatár, t. j. v mene a na účet mandanta.

3.5. Odpočítanie dane pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu

Pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu môže platiteľ dane podľa § 49 ods. 8 zákona o DPH odpočítať daň len z tovarov a služieb, ktoré použije na prevádzkovanie podniku. Platiteľ dane nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na udržiavanie a správu konkurznej podstaty a z tovarov a služieb, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate. Zákon o DPH umožňuje odpočítanie dane v tých prípadoch, ak prijaté tovary a služby sú určené na prevádzkovanie podniku, t.j. výrobu tovarov, poskytovanie služieb a pod. Je potrebné vychádzať z toho, či prijatý tovar alebo službu správca konkurznej podstaty zaradí ako náklad spojený s udržiavaním a správou konkurznej podstaty, ako výdavok správcu alebo ako náklad týkajúci sa prevádzkovania podniku. Len vtedy, ak pôjde o náklad týkajúci sa prevádzkovania podniku, vzniká nárok na odpočítanie dane v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

3.6. Odpočítanie dane zahraničnými osobami

Platiteľ registrovaný pre daň podľa § 5 zákona o DPH, ktorý spĺňa podmienky na vrátenie dane podľa § 55a alebo § 56 zákona o DPH, nemôže podľa § 49 ods. 9 zákona o DPH uplatňovať odpočítanie dane z tovarov a služieb prostredníctvom daňového priznania okrem odpočítania dane z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH a okrem odpočítania ním uplatnenej dane na tovary a služby, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň. Zahraničné osoby, ktoré spĺňajú nárok na vrátenie dane, si nemôžu uplatniť odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb prostredníctvom daňového priznania, ale si uplatňujú vrátenie dane prostredníctvom žiadosti o vrátenie dane podľa § 55a alebo § 56 zákona o DPH. Predmetná problematika je upravená v metodickom pokyne k uplatneniu ustanovenia § 49 ods. 9 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

3.7. Odpočítanie dane zahraničnými osobami identifikovanými na uplatňovanie osobitnej úpravy pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby v inom členskom štáte

V súvislosti so zavedením osobitnej úpravy uplatňovania dane pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby, ktoré dodávajú zdaniteľné osoby usadené na území EÚ, ale neusadené v členskom štáte spotreby zákon o DPH v § 49 ods. 10 upravuje právo na odpočítanie dane zdaniteľnej osoby identifikovanej na uplatňovanie osobitnej úpravy v inom členskom štáte. Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo alebo prevádzkareň v inom členskom štáte a pre ktorú je členským štátom identifikácie na uplatňovanie osobitnej úpravy pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby iný členský štát, nemá právo na odpočítanie dane uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním uvedených služieb. Táto zdaniteľná osoba má nárok na vrátenie dane uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním uvedených služieb a tento nárok uplatňuje podľa § 55a až § 55e zákona o DPH. Ak táto zdaniteľná osoba súčasne vykonáva v tuzemsku aj činnosti, na ktoré sa táto osobitná úprava nevzťahuje a v súvislosti s ktorými je registrovaná ako platiteľ dane, má právo na odpočítanie dane uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním uvedených služieb v daňovom priznaní, ktoré podáva podľa § 78 zákona o DPH.

Zdaniteľné osoby, ktoré majú sídlo alebo prevádzkareň v inom členskom štáte a ktoré uplatňujú osobitnú úpravu podľa § 68b zákona o DPH nemôžu uplatniť odpočítanie dane uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb v daňovom priznaní podanom podľa § 78 zákona o DPH. Uvedené zdaniteľné osoby podávajú osobitné daňové priznanie o dodaní vybraných služieb v členskom štáte identifikácie a v tomto osobitnom daňovom priznaní priznávajú len daň na výstupe z poskytovaných vybraných služieb. Prostredníctvom tohto osobitného daňového priznania si nemôžu zdaniteľné osoby uplatňovať odpočítanie dane z nákupov tovarov a služieb v členských štátoch, v ktorých poskytujú vybrané služby nezdaniteľným osobám. Tieto zdaniteľné osoby si uplatňujú nárok na vrátenie dane z nakúpených tovarov a služieb, ktoré súvisia s poskytovaním vybraných služieb podľa podmienok na vrátenie dane upravených v § 55a až § 55e zákona o DPH. Zo znenia § 49 ods. 10 zákona o DPH ďalej vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá poskytuje vybrané služby a uplatňuje osobitnú úpravu podľa § 68b zákona o DPH, je v tuzemsku registrovaná za platiteľa dane podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH, t.j. v tuzemsku vykonáva aj iné činnosti ako je dodanie vybraných služieb, neuplatňuje vrátenie dane z nákupov tovarov a služieb súvisiacich s poskytovaním vybraných služieb podľa § 55a až § 55e zákona o DPH, ale je oprávnená uplatniť odpočítanie dane prostredníctvom daňového priznania podaného podľa § 78 zákona o DPH.

Príklad č. 20

Zahraničná osoba registrovaná podľa § 5 zákona o DPH v tuzemsku nadobúda tovar, ktorý je po prepracovaní dodaný do iného členského štátu alebo vyvezený do tretieho štátu. Zahraničnej osobe vzniká daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Okrem toho zahraničná osoba dodáva elektronické služby nezdaniteľným osobám v SR, uplatňuje osobitnú úpravu jednotného kontaktného miesta, pričom členským štátom identifikácie pre osobitnú úpravu je Nemecko. Zahraničná osoba podáva v SR daňové priznanie podľa § 78 zákona o DPH. V daňovom priznaní podanom v súlade s § 78 zákona o DPH zahraničná osoba uvádza nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 zákona o DPH, dodanie tovaru oslobodené od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, vývoz tovaru podľa § 47 zákona o DPH, neuvádza v ňom dodanie elektronických služieb nezdaniteľným osobám v tuzemsku. Poskytnuté elektronické služby zahraničná osoba uvádza v osobitnom daňovom priznaní podávanom v Nemecku. Zahraničná osoba má právo na odpočítanie dane uplatnenej pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu a na odpočítanie dane z tovarov a služieb prijatých v súvislosti s uskutočňovanými zdaniteľnými obchodmi v tuzemsku vrátane tých, ktoré súvisia s poskytovanými elektronickými službami a právo na odpočítanie dane je oprávnená uplatniť prostredníctvom daňového priznania podaného podľa § 78 zákona o DPH v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH.

4. oddiel Odpočítateľná daň pri kúpe hnutel'ného hmotného majetku a služieb na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie (§ 49 ods. 5 zákona o DPH)

Platiteľ, ktorý nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa § 22 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z príjmov) odpisovaným majetkom a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie (napr. súkromná spotreba platiteľa dane alebo jeho zamestnancov), sa môže rozhodnúť okrem investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie.

Ak sa platiteľ okrem investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH rozhodne, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie, nepovažuje sa použitie tohto hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie v tomto rozsahu za dodanie tovaru za protihodnotu (§ 8 ods. 3 zákona o DPH) alebo dodanie služby za protihodnotu (§ 9 ods. 2 zákona o DPH).

Podľa § 22 ods. 2 zákona o dani z príjmov hmotným majetkom odpisovaným sú:

- a) samostatné hnutel'né veci, prípadne súbory hnutel'ných vecí, ktoré majú samostatné technicko-ekonomické určenie, ktorých vstupná cena je vyššia ako 1 700 eur a prevádzkovo-technické funkcie dlhšie ako jeden rok,
- b) budovy a iné stavby okrem prevádzkových banských diel, drobných stavieb na lesnej pôde slúžiacich na zabezpečovanie lesnej výroby a poľovníctva a oplotení slúžiacich na zabezpečenie lesnej výroby a poľovníctva,

- c) pestovateľské celky trvalých porastov s dobou plodnosti dlhšou ako tri roky,
- d) zvieratá uvedené v prílohe č. 1,
- e) iný majetok podľa § 22 ods. 6.

Ustanovenie § 49 ods. 5 zákona o DPH osobitne upravuje odpočítanie dane pri odpisovanom hmotnom hnuteľnom majetku, neodpisovanom hmotnom hnuteľnom majetku a službách a zároveň vylučuje investičný majetok uvedený v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH, na ktorý sa postup podľa tohto ustanovenia neuplatní. Investičným majetkom podľa § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH sú stavby, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory, nadstavby stavieb, prístavby stavieb a stavebné úpravy stavieb, bytov a nebytových priestorov, ktoré si vyžadovali stavebné povolenie. Ako to uviedol aj Súdny dvor EÚ, pojem investičný majetok označuje tovary, ktoré sa používajú na ekonomickú činnosť a vyznačujú sa svojou stálou povahou a hodnotou, čo spôsobuje, že výdavky na ich nadobudnutie nie sú obvykle zaúčtované ako bežné výdavky, ale sa odpisujú v priebehu viacerých účtovných období (napr. bod 35 rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-118/11 Eon Aset Menidžmant OOD). Problematika odpočítania dane uplatnenej na investičný majetok uvedený v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH, ktorý je zahrnutý v majetku platiteľa a ktorý platiteľ použije na účely podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie je upravená v metodickom pokyne k odpočítaniu dane podľa § 49a a k úprave odpočítanej dane podľa § 54a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

4.1. Odpočítateľná daň pri kúpe odpisovaného hnuteľného hmotného majetku

Platiteľ dane, ktorý kúpi odpisovaný hmotný majetok okrem majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH a pri jeho kúpe predpokladá, že okrem použitia na podnikanie ho použije aj na iný účel ako na podnikanie, môže pri odpočítaní dane postupovať dvomi spôsobmi:

1. spôsob

Z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH a judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že platiteľ dane má právo na okamžité a úplné odpočítanie dane pri kúpe odpisovaného hnuteľného hmotného majetku, ktorý zaradí do svojho obchodného majetku a súčasne je z dôvodu použitia majetku aj na iný účel ako na podnikanie povinný podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH zdaňovať užívanie hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie. To znamená, že pri kúpe odpisovaného hnuteľného hmotného majetku si platiteľ dane uplatní odpočítanie dane v plnej výške a pri jeho použití na iný účel ako na podnikanie uplatňuje daň podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH, a to za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom je majetok použitý aj na iný účel ako na podnikanie. Užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, na osobnú spotrebu platiteľa alebo jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie, sa považuje za dodanie služby za protihodnotu.

Príklad č. 21

Platiteľ dane kúpil motorové vozidlo v cene 24 000 eur, z toho cena bez dane 20 000 eur, DPH 4 000 eur. Pri kúpe motorového vozidla platiteľ dane vie, že bude využívané na podnikateľskú činnosť a zároveň bude využívané zamestnancom na jeho súkromné účely. Predpokladaný rozsah použitia motorového vozidla na súkromné využitie zamestnancom je 30%. Platiteľ dane si pri kúpe motorového vozidla odpočítal daň v plnej výške 4 000 eur. Užívanie motorového vozidla zamestnancom sa považuje za dodanie služby za protihodnotu. Uvedené znamená, že z dôvodu, že pri kúpe motorového vozidla bolo uplatnené odpočítanie dane v plnej výške a motorové vozidlo sa využíva aj na osobnú spotrebu zamestnanca, platiteľ dane poskytuje zamestnancovi službu za protihodnotu, ktorá je podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane. Základom dane sú podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH náklady na službu. Výšku nákladov je možné určiť spôsobom podobným výpočtu odpisov, t.j. vstupná cena motorového vozidla sa rozdelí na počet rokov odpisovania ($20\,000:4=5\,000$ eur). Suma pripadajúca na každý rok sa rozdelí na príslušný počet zdaňovacích období, v ktorých je motorové vozidlo využívané aj na iný účel ako na podnikanie ($5\,000:12=416,67$ eur). Zo sumy pripadajúcej na zdaňovacie obdobie sa vypočíta 30% podiel pripadajúci na osobnú spotrebu zamestnanca ($416,67 \times 30\% = 125$ eur), čo predstavuje základ dane služby poskytnutej zamestnancovi. Zo základu dane sa vypočíta daň pripadajúca na zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac ($125 \times 20\% = 25$ eur). Odvod dane sa uskutoční za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom bude motorové vozidlo použité na osobnú spotrebu zamestnanca.

2. spôsob

Pri kúpe odpisovaného huteľného hmotného majetku si platiteľ dane uplatní odpočítanie dane vo výške, v akej predpokladá použitie kúpeného majetku na podnikanie. Následné použitie majetku na iný účel ako na podnikanie nezdaňuje, pretože sa nepovažuje za dodanie služby za protihodnotu. Pomer použitia hmotného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie platiteľ dane určí podľa výšky príjmu z podnikania a iného príjmu ako je príjem z podnikania, doby používania hmotného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie alebo podľa iného kritéria, použitie ktorého objektívne odráža rozsah použitia hmotného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie.

Príklad č. 22

Platiteľ dane kúpil motorové vozidlo v cene 24 000 eur, z toho cena bez dane 20 000 eur, DPH 4 000 eur. Pri kúpe motorového vozidla platiteľ dane vie, že bude využívané na podnikateľskú činnosť a zároveň bude využívané zamestnancom na jeho súkromné účely. Predpokladaný rozsah použitia motorového vozidla na súkromné využitie zamestnancom je 30%. Platiteľ dane si pri kúpe motorového vozidla odpočítal daň vo výške predpokladaného použitia na podnikanie – 70%, t.j. 2 800 eur. Keďže platiteľ dane neodpočítal časť dane vo výške 1 200 eur, ktorá zodpovedá použitiu hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie, nepovažuje sa použitie hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie za dodanie služby za protihodnotu. Ak platiteľ dane predá majetok, pri ktorého kúpe si uplatnil odpočítanie dane podľa § 49 ods. 5 prvej vety zákona o DPH len v rozsahu vzťahujúcom sa na podnikateľské účely, tak pri predaji takéhoto majetku odvedie DPH len vo výške zodpovedajúcej percentu odpočítanej dane na vstupe. Uvedené vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej ak daňovník predáva majetok, ktorého časť si v čase nadobudnutia vyhradil na to, že ho neprideli na podnikanie, pre účely uplatnenia čl. 17(2) šiestej smernice sa má brať do úvahy len tá časť majetku, ktorá sa určila na jeho podnikanie (bod 29 rozhodnutia C-291/92 Dieter Ambrecht).

Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora EÚ, v prípade používania investičného majetku tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely má zdaniteľná osoba na výber. Na účely DPH môže tento tovar zahrnúť v celom rozsahu do majetku svojho podniku alebo ho zachovať v celom rozsahu vo svojom súkromnom majetku, a tak ho úplne vylúčiť zo systému DPH alebo ho zahrnúť do svojho podniku iba v rozsahu, v akom ho skutočne používa na podnikateľskú činnosť. Pokiaľ sa zdaniteľná osoba rozhodne nakladať s investičným majetkom používaným na podnikateľské a zároveň súkromné účely ako s majetkom podniku, DPH splatná na vstupe z nadobudnutia tohto majetku je v zásade úplne a okamžite odpočítateľná. Za týchto podmienok, pokiaľ nadobudnutie tovaru podnikom dáva právo na úplný alebo čiastočný odpočet DPH zaplatenej na vstupe, jeho použitie na súkromné účely zdaniteľnej osoby alebo jej zamestnancov alebo na iné účely, než sú podnikateľské účely, sa považuje za odplatné poskytovanie služieb podľa článku 26 ods. 1 smernice 2006/112/ES. Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne ponechať si celý investičný majetok v rámci svojho súkromného majetku, či ho už používa na podnikateľské a zároveň na súkromné účely, nijaká suma DPH splatná alebo zaplatená na vstupe pri nadobudnutí majetku nie je odpočítateľná. Ak sa zdaniteľná osoba rozhodne zahrnúť tovar do majetku svojho podniku len v rozsahu jeho skutočného použitia na podnikateľské účely, časť tovaru vyňatá z majetku podniku nie je súčasťou tohto majetku, a preto nepatrí do pôsobnosti systému DPH (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-594/10 T. G. van Laarhoven⁶, C-118/11 Eon Aset Menidžmant OOD).

⁶ T. G. van Laarhoven vykonával ako samostatne zárobkovo činná osoba daňové poradenstvo. V roku 2006 boli do majetku jeho podniku postupne zahrnuté aj dve osobné motorové vozidlá. T. G. van Laarhoven používal obe vozidlá tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely. Vnútroštátna holandská právna úprava zdaniteľnej osobe, ktorej motorové vozidlá sa používajú tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely, najskôr umožňuje vykonať okamžitý a úplný odpočet DPH zaplatenej na vstupe, pričom v súvislosti so súkromným využívaním vozidiel stanovuje ročnú daň, ktorá je na účely určenia zdaniteľného základu DPH splatnej za dané zdaňovacie obdobie založená na metóde paušálneho výpočtu nákladov na takéto používanie. Súdny dvor EÚ prijal záver, že článok 6 ods. 2 prvý pododsek písm. a) šiestej smernice v spojení s článkom 11 A ods. 1 písm. c) tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že mu odporuje vnútroštátna právna úprava, ktorá zdaniteľnej osobe, ktorej motorové vozidlá sa používajú tak na podnikateľské, ako aj na súkromné účely, najskôr umožňuje vykonať okamžitý a úplný odpočet DPH zaplatenej na vstupe, ale potom v súvislosti so súkromným používaním týchto vozidiel stanovuje ročnú daň, ktorá je na účely určenia zdaniteľného základu DPH splatnej za dané zdaňovacie obdobie založená na metóde paušálneho výpočtu nákladov na takéto používanie, ktorá primerane nezohľadňuje jeho skutočný rozsah.

4.2. Odpočítateľná daň pri kúpe neodpisovaného hnuiteľného hmotného majetku a služieb

Ak platiteľ dane použije prijaté služby a nadobudnutý hnuiteľný hmotný majetok iný ako odpisovaný hmotný majetok na účely svojho podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia. To znamená, že pri kúpe neodpisovaného hnuiteľného hmotného majetku a služieb použitých na podnikanie a aj na iný účel ako na podnikanie, môže platiteľ dane odpočítať daň len v pomere predpokladaného využitia majetku a služieb na podnikanie. Pomer použitia hmotného majetku a služieb na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie platiteľ dane určí podľa výšky príjmu z podnikania a iného príjmu ako je príjem z podnikania, doby používania hmotného majetku a služieb na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie alebo podľa iného kritéria, použitie ktorého objektívne odráža rozsah použitia hmotného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie.

Príklad č. 23

Platiteľ dane kúpil dva mobilné telefóny, ktoré sú neodpisovaným hmotným majetkom. Mobilné telefóny budú zamestnancami používané jednak na služobné hovory a jednak na súkromné hovory. Platiteľ predpokladá 80% použitie mobilných telefónov na služobné hovory a 20% použitie mobilných telefónov na súkromné hovory. Z každého mobilného telefónu si platiteľ dane odpočítal daň vo výške 80%. Z telekomunikačných služieb, ktoré sú využívané na služobné hovory a súčasne na súkromné hovory si platiteľ dane uplatní odpočítanie dane zodpovedajúce služobným hovorom. Za predpokladu, že nie je možné overiť počet služobných hovorov a súkromných hovorov, platiteľ dane si môže uplatniť odpočítanie dane z telekomunikačných služieb vo výške 80%.

Príklad č. 24

Verejná vysoká škola poskytuje vzdelávacie služby podľa zákona č. 131/2002 Z. z. o vysokých školách, vykonáva aj podnikateľskú činnosť a je registrovaným platiteľom DPH. Podľa § 31 ods. 1 zákona o DPH výchovné a vzdelávacie služby poskytované verejnými vysokými školami sú oslobodené od dane, avšak za predpokladu, že sú predmetom dane z pridanej hodnoty podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, tzn. sú vykonávané za protihodnotu. V prípade, že sa nevykonávajú za protihodnotu, táto činnosť nie je predmetom dane z pridanej hodnoty. Verejná vysoká škola z celkového počtu študentov poskytuje vzdelávaciu službu bezodplatne pre cca 75% študentov a zostávajúcich 25% študentov platí školné podľa § 92 zákona o vysokých školách. Verejná vysoká škola kúpila v postavení platiteľa dane neodpisovaný hmotný majetok. Keďže verejná vysoká škola nadobudnutý neodpisovaný hmotný majetok využíva na účely svojej ekonomickej činnosti, ako aj na iný účel ako na ekonomickú činnosť, pri odpočítaní dane uplatní postup podľa § 49 ods. 5, tretej vety zákona o DPH. Po úprave odpočítateľnej dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH verejná vysoká škola následne uplatní postup podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH, t.j. ak použije tovary a služby pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň podľa odseku 3, je povinná postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať, podľa § 50 zákona o DPH.

Ak platiteľ dane používa motorové vozidlo na účely podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie, postup podľa § 49 ods. 5 tretej vety zákona o DPH je potrebné uplatniť aj pri nákupe tovarov a služieb súvisiacich s prevádzkou motorového vozidla, napr. pohonné látky, pneumatiky, opravy a údržba motorového vozidla. To znamená, že z tovarov a služieb prijatých v súvislosti s prevádzkou motorového vozidla, ktoré platiteľ využíva na podnikanie ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia.

Príklad č. 25

Platiteľ dane kúpil motorové vozidlo v cene 24 000 eur, z toho cena bez dane 20 000 eur, DPH 4 000 eur. Pri kúpe motorového vozidla platiteľ dane vie, že bude využívané na podnikateľskú činnosť a zároveň bude využívané zamestnancom na jeho súkromné účely. Predpokladaný rozsah použitia motorového vozidla na súkromné využitie zamestnancom je 30%. Platiteľ dane si pri kúpe motorového vozidla odpočítal daň vo výške predpokladaného použitia na podnikanie – 70%, t.j. 2 800 eur. Pri oprave motorového vozidla si platiteľ uplatní odpočítanie dane v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia motorového vozidla na podnikanie k celkovému rozsahu použitia.

Ak platiteľ dane uplatňuje výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 písm. l) bodu 3 zákona o dani z príjmov vo forme paušálnych výdavkov do výšky 80 % z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie a pre účely zákona o DPH nemôže preukázať rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako podnikanie, potom si môže uplatniť odpočítanie dane z nakúpených pohonných látok len do výšky paušálnych výdavkov podľa citovaného ustanovenia zákona o dani z príjmov, t.j. daň si môže odpočítať len do výšky 80 % z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok po splnení podmienok stanovených v § 49 až 51 zákona o DPH.

Podľa zákona o dani z príjmov sa v zmysle § 19 ods. 2 písm. l) bod 3, umožňuje daňovníkovi uplatniť daňové výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky vo forme paušálnych výdavkov do výšky 80% z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne. Ak platiteľ dane uplatňuje výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky vo forme paušálnych výdavkov podľa citovaného ustanovenia zákona o dani z príjmov, nepreukazuje rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako na podnikanie, napr. evidenciou jásd.

5. oddiel Uplatnenie práva na odpočítanie dane (§ 51 zákona o DPH)

Súčasťou práva na odpočítanie dane je aj výkon tohto práva. Vecné a časové podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane sú upravené v § 51 zákona o DPH.

5.1. Vecné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane

Ak platiteľovi dane vzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH, pričom vznik práva na odpočítanie dane u odberateľa je totožný so vznikom daňovej povinnosti, platiteľ dane si môže uplatniť vzniknuté právo na odpočítanie dane, ak:

a) Pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH má faktúru od platiteľa dane vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. V prípadoch, keď platiteľ dane nakúpi tovar alebo službu od tuzemského dodávateľa – platiteľa dane, ktorý voči nemu pri predaji tovaru alebo služby uplatnil daň, právo na odpočítanie dane platiteľ dane musí preukázať faktúrou. Uvedené platí aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby a daňová povinnosť z prijatej platby podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH dodávateľovi vzniká dňom prijatia platby. Faktúra od dodávateľa – platiteľa dane musí byť vyhotovená v súlade s fakturačnými pravidlami upravenými v § 71 až § 75 zákona o DPH.

b) Pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH. Podmienkou pre uplatnenie práva na odpočítanie dane platiteľom uplatnenej z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2, 3, 4, 7, 9 až 12 zákona o DPH je skutočnosť, že má daň zaznamenanú v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH. Platiteľ dane nie je povinný mať faktúru k dispozícii v tom zdaňovacom období, kedy si uplatňuje odpočítanie dane, ale má mať túto daň uvedenú v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH, aby existoval dôkaz o prijatí tovaru alebo služby a hodnote prijatého tovaru alebo služby.

c) Pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu. Ak zahraničná osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte dodáva tovar z iného členského štátu do tuzemska, dodanie tovaru z iného členského štátu je oslobodené od dane. Platiteľovi dane, ktorý nadobudne v tuzemsku tovar z iného členského štátu vznikne daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru a k cene fakturovanej zahraničným dodávateľom uplatní daň. Vzniknuté právo na odpočítanie dane platiteľ dane musí preukázať faktúrou od zahraničného dodávateľa.

Ak platiteľ dane premiestňuje svoj tovar z iného členského štátu do tuzemska na účely svojho podnikania, dodanie tovaru z iného členského štátu je oslobodené od dane. V tuzemsku vznikne platiteľovi dane daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu. Vzniknuté právo na odpočítanie dane platiteľ dane musí preukázať faktúrou, v ktorej je uvedený ako dodávateľ aj ako príjemca tovaru. Faktúra sa vyhotovuje podľa práva členského štátu, z ktorého sa tovar premiestňuje.

d) Pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ dane uvedený ako príjemca alebo dovozca. Keďže podľa § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH právo na odpočítanie dane pri dovoze tovaru vznikne platiteľovi dane až zaplatením dane colnému orgánu, musí platiteľ dane právo na odpočítanie dane preukázať dovozným dokladom, ktorým môže byť colné vyhlásenie alebo rozhodnutie o vymeraní cla a dane a dokladom o zaplatení dane colnému orgánu.

5.2. Časové podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane

Platiteľ dane vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) zákona o DPH najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má faktúru alebo dovozný doklad. To znamená, že ak platiteľ dane má k dispozícii faktúru alebo dovozný doklad do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, môže sa rozhodnúť, v ktorom zdaňovacom období si uplatní právo na odpočítanie dane, pričom najskôr môže odpočítať daň v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, t.j. december alebo IV. štvrtrok príslušného kalendárneho roka. V prípade posledného zdaňovacieho obdobia kalendárneho roka, ak má platiteľ do lehoty na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie faktúru alebo dovozný doklad, môže uplatniť odpočítanie dane len za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka. Ak platiteľ dane nemá faktúru alebo dovozný doklad do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane faktúru alebo dovozný doklad.

Ak platiteľ dane nevykoná odpočítanie dane v niektorom zo zdaňovacích období príslušného kalendárneho roka počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, po posledné zdaňovacie obdobie príslušného kalendárneho roka, jeho právo na odpočítanie dane nezaniká. Môže si ho uplatniť v nasledujúcom období, a to podaním dodatočného daňového priznania k zdaňovaciemu obdobiu príslušného predchádzajúceho kalendárneho roka, v ktorom mohol uplatniť právo na odpočítanie dane s ohľadom na zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 daňového poriadku.

Súdny dvor EÚ v rozhodnutí C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH konštatoval, že v prípade odpočtu uvedeného v článku 17 ods. 2 písm. a) siestej smernice sa musí prvý odsek článku 18 ods. 2 siestej smernice vykladať v tom zmysle, že právo na odpočet sa musí uplatňovať za to daňové obdobie, v ktorom boli splnené dve podmienky vyžadované na základe tohto ustanovenia, a to menovite podmienka uskutočneného dodania tovaru či poskytnutia služieb, ako aj podmienka, že daňovník má v držbe faktúru alebo dokument, ktorý sa dá podľa kritérií určených príslušným členským štátom považovať za faktúru.⁷

Príklad č. 26

Platiteľ dane dodal inému platiteľovi dane v tuzemsku tovar dňa 21.9.2018. Dodávateľ vyhotovil faktúru 2.10.2018, odberateľ ju dostal 8.10.2018. Odberateľovi vzniklo právo na odpočítanie dane v zdaňovacom období september 2018 (III. štvrtrok 2018). Právo na odpočítanie dane si môže odberateľ uplatniť za zdaňovacie obdobia september 2018 až december 2018 (III.- IV. štvrtrok 2018), pretože do lehoty na podanie daňového priznania za september 2018 (III. štvrtrok 2018) mal platiteľ dane faktúru. Ak by si platiteľ dane neuplatnil odpočítanie dane v týchto zdaňovacích obdobiach, právo na odpočítanie nezaniká a môže si ho uplatniť podaním dodatočného daňového priznania k zdaňovacím obdobiám september 2018 až december 2018 (III. - IV. štvrtrok 2018).

⁷ Z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-368/09 Pannon Gép Centrum kft vyplýva, že článok 167, článok 178 písm. a), článok 220 bod 1 a článok 226 smernice 2006/112/ES sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej vnútroštátne orgány zdaniteľnej osobe zamietajú právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH, ktorú má zaplatiť, a to z dôvodu, že pôvodná faktúra, ktorú mala v držbe v čase odpočítania, obsahovala nesprávny dátum ukončenia poskytovania služieb a že neexistovalo poradové číslovanie faktúry opravenej neskôr a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky odpočítania a ak pred prijatím rozhodnutia príslušným orgánom zdaniteľná osoba tomuto orgánu poskytla opravenú faktúru uvádzajúcu presný dátum, ku ktorému bolo toto poskytovanie služieb ukončené, aj keď neexistuje poradové číslovanie tejto faktúry a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru.

Príklad č. 27

Platiteľ dane nadobudol tovar z iného členského štátu 26.11.2018. Deň vzniku daňovej povinnosti platiteľ dane určil podľa § 20 ods. 1 písm. a) zákona o DPH ako 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, t.j. 15.12.2018, pretože v decembri 2018 platiteľ dane nedisponoval faktúrou. Daňovú povinnosť z nadobudnutia tovaru platiteľ dane priznal v daňovom priznaní podanom za december 2018 (IV. štvrťrok 2018), ale nemohol si uplatniť odpočítanie dane, pretože do 25.1.2019 nedisponoval faktúrou. Faktúru od zahraničného dodávateľa platiteľ dane dostal 28.1.2019, pričom na faktúre bol uvedený deň vyhotovenia faktúry 7.12.2018, t.j. daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru bola platiteľom dane priznaná v správnom zdaňovacom období. Odpočítanie dane priznanej z nadobudnutia tovaru si môže platiteľ dane uplatniť len za zdaňovacie obdobie január 2019 (I. štvrťrok 2019).

Platiteľ dane vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) zákona o DPH najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo. Podmienkou pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je uvedenie dane v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ dane záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane. V záznamoch platiteľ dane uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane.

Príklad č. 28

Zahraničná osoba so sídlom v treťom štáte dodala platiteľovi dane poradenskú službu, ktorú platiteľ dane využije pri ním dodávaných službách. Služba bola dodaná 4.9.2018. Osobou povinnou platiť daň pri službe dodanej zahraničnou osobou z tretieho štátu, ak je miesto dodania služby podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH v tuzemsku, je platiteľ dane. Daňová povinnosť z prijatej služby vznikla podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH 4.9.2018. Podmienkou pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je uvedenie dane v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH. Platiteľ dane uviedol daň v záznamoch za zdaňovacie obdobie september 2018. Odpočítanie dane si môže uplatniť za zdaňovacie obdobie september 2018 až december 2018.

Ak v dôsledku oneskoreného doručenia faktúry je platiteľ dane povinný podať dodatočné daňové priznanie z dôvodu, že daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu vznikla podľa § 20 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, t.j. dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pre nadobúdateľa tovaru pred 15. dňom podľa § 20 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, má platiteľ dane podľa § 51 ods. 3 zákona o DPH právo vykonať odpočítanie dane v zdaňovacom období, za ktoré podáva dodatočné daňové priznanie, ak ku dňu podania dodatočného daňového priznania má faktúru. Ak platiteľ dane nadobudne tovar v tuzemsku z iného členského štátu, pričom nemá k dispozícii faktúru, z ktorej by bol zrejmý deň vyhotovenia faktúry, vznik daňovej povinnosti určí podľa § 20 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru. Ak následne dostane faktúru s dátumom vyhotovenia skorším ako je 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, pričom tento deň je skorší ako prvý deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď sa uskutočnilo nadobudnutie tovaru, platiteľ dane je povinný podať dodatočné daňové priznanie k zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom vznikla daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 20 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Platiteľ dane má právo vykonať odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré podáva dodatočné daňové priznanie, ak ku dňu podania dodatočného daňového priznania má faktúru.

Príklad č. 29

Platiteľ dane nadobudol tovar z iného členského štátu 20.8.2018. S tovarom nebola platiteľovi dane doručená faktúra a platiteľ dane určil vznik daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru podľa § 20 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. 15.9.2018. Daňovú povinnosť z nadobudnutia tovaru priznal v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie september 2018. Odpočítanie dane platiteľ dane nemohol uplatniť za zdaňovacie obdobie september 2018, pretože podmienkou pre uplatnenie práva na odpočítanie dane pri nadobudnutí tovaru je faktúra od dodávateľa z iného členského štátu. Platiteľ dane dostal faktúru 29.10.2018, pričom na faktúre bol deň jej vyhotovenia 24.8.2018, t.j. tento deň je dňom vzniku daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru. Platiteľ dane je povinný podať dodatočné daňové priznanie k zdaňovaciemu obdobiu august 2018, v ktorom prizná daňovú povinnosť z nadobudnutia tovaru a súčasne si môže uplatniť právo na odpočítanie dane. Platiteľ dane podá

dodatočné daňové priznanie k zdaňovaciemu obdobiu september 2018, v ktorom zníži svoju daňovú povinnosť z dôvodu opravy uplatnenej daňovej povinnosti pri nadobudnutí tovaru.

Odpočítanie dane platiteľ dane vykoná tak, že od celkovej výšky dane za príslušné zdaňovacie obdobie odpočíta celkovú výšku odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie. Výška odpočítateľnej dane sa určí z podrobných záznamov vedených podľa § 70 zákona o DPH v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane, ako to vyplýva z § 49 a § 50 zákona o DPH. Ak je účtovným obdobím platiteľa dane hospodársky rok, uvedený postup pri vykonaní odpočítania dane sa uplatní pre zdaňovacie obdobia v rámci hospodárskeho roka.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Apríl 2018