Metodický pokyn k oprave základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby podľa § 25a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Zákonom č. 344/2020 Z. z., ktorým sa s účinnosťou od 1.1.2021 a 1.7.2021 mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „novela zákona o DPH"), sa do zákona o DPH s účinnosťou od 1.1.2021 dopĺňa § 25a, ktorým sa zavádza nová úprava týkajúca sa opravy základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby. V nadväznosti na uvedené Finančné riaditeľstvo SR vydáva metodický pokyn k oprave základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby podľa § 25a zákona o DPH.

Článok 90 odsek 1 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH") ustanovuje povinnosť zaviesť do vnútroštátneho práva mechanizmus opravy základu dane v prípadoch zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po dodaní tovaru alebo služby za podmienok, ktoré si členské štáty stanovia. Podľa odseku 2 citovaného článku sa členské štáty môžu v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odchýliť od odseku 1. Judikatúra Súdneho dvora EÚ spresnila význam tohto ustanovenia v tom zmysle, že nie je možné úplne vylúčiť právo platiteľa dane znížiť základ dane v prípade, keď mu jeho odberateľ alebo tretia strana nezaplatili za dodanie tovaru alebo služby. Od 1. januára 2021 sa zavádza možnosť opravy základu dane pri dodaní tovaru alebo služby, ak platiteľ dane, dodávateľ, nedostal za dodanie úplne alebo čiastočne zaplatené a jeho pohľadávka sa stala nevymožiteľnou. Súčasne sa v zákone o DPH dopĺňa § 53b, ktorým sa zavádza povinnosť pre kupujúceho platiteľa dane, ktorý za dodaný tovar alebo službu dodávateľovi nezaplatil, vykonať opravu odpočítanej dane a vrátiť do štátneho rozpočtu odpočítanú sumu dane zodpovedajúcu nezaplatenej protihodnote. Oprava odpočítanej dane pri nevymožiteľnej pohľadávke je riešená v samostatnom metodickom pokyne k oprave odpočítanej dane pri nevymožiteľnej pohľadávke podľa § 53b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

1. oddiel Právny základ opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH

Podľa článku 90 odseku 1 smernice o DPH v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia kúpnej ceny alebo v prípade zníženia ceny po dodaní tovaru alebo služby sa základ dane primerane zníži za podmienok stanovených členskými štátmi. Toto ustanovenie ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba zaplatiť, a to vždy, keď po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Článok 90 odsek 1 smernice o DPH je vyjadrením základnej zásady smernice o DPH, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota a ktorej logickým dôsledkom je, že daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, než je suma, ktorú získala zdaniteľná osoba. Druhý odsek uvedeného článku 90 smernice o DPH však členským štátom umožňuje odchýliť sa od uvedeného pravidla v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny transakcie. Odchýlka podľa nedávnej judikatúry Súdneho dvora EÚ neznamená, že členské štáty sa môžu vyhnúť transpozícii odseku 2. Pripustiť možnosť, že členské štáty by mohli vylúčiť akékoľvek zníženie základu dane pre DPH, by odporovalo zásade neutrality DPH, z ktorej najmä vyplýva, že podnikateľ ako príjemca dane na účet štátu musí byť zbavený bremena splatnej alebo zaplatenej dane v rámci svojich podnikateľských činností, ktoré samotné podliehajú DPH.

Článok 90 odsek 1 smernice o DPH hovorí o transakciách, ako je zrušenie alebo odmietnutie dodávky, pri ktorom dochádza k obnoveniu postavenia obidvoch zmluvných strán a k vráteniu navzájom poskytnutých plnení. Na rozdiel od toho, úplné alebo čiastočné nezaplatenie kúpnej ceny je odlišnou situáciou, kedy nedochádza k obnoveniu pôvodného postavenia zmluvných strán. Hoci k úplnému alebo čiastočnému nezaplateniu kúpnej ceny dôjde aj bez odstúpenia od zmluvy alebo jej zrušenia, kupujúci zostáva povinný zaplatiť dohodnutú cenu a predávajúci, hoci už nie je majiteľom tovaru, má v zásade k dispozícii svoju pohľadávku, ktorú môže súdne vymáhať.

Do zákona o DPH bol článok 90 ods. 1 smernice o DPH transponovaný prostredníctvom § 25, v ktorom sú taxatívne vymenované prípady, kedy sa bezodkladne opraví základ dane. K oprave základu dane pri dodaní tovaru alebo služby a pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu dochádza pri úplnom alebo čiastočnom zrušení dodávky tovaru alebo služby a pri úplnom alebo čiastočnom vrátení dodávky tovaru, pri znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti, pri zvýšení ceny tovaru alebo služby. V tomto pozitívnom vymedzení nie je uvedený prípad úplného alebo čiastočného nezaplatenia za dodaný tovar alebo službu odberateľom alebo treťou stranou.

V rozsudku C-337/13 Almos Agrárkülkereskedelmi Kft[1] Súdny dvor EÚ rozhodol, že ustanovenia článku 90 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že nebránia vnútroštátnemu ustanoveniu, ktoré nestanovuje zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty v prípade nezaplatenia ceny, ak bola uplatnená výnimka stanovená v odseku 2 tohto článku. Toto taxatívne vymedzenie však musí upravovať všetky ostatné prípady, v ktorých podľa odseku 1 uvedeného článku zdaniteľná osoba po ukončení transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť, čo prislúcha overiť vnútroštátnemu súdu.

Článok 90 odsek 2 smernice o DPH umožňuje členským štátom odsunúť moment, kedy ustanovia opravu základu dane pre dodávateľa až na ten moment, kedy s najväčšou pravdepodobnosťou bude možné konštatovať, že odberateľ kúpnu cenu neuhradí. To znamená, že s pravdepodobnosťou hraničiacou s istotou nedôjde k úhrade kúpnej ceny. Členské štáty sa môžu odchýliť od článku 90 odseku 1 smernice o DPH, ktorý hovorí o bezodkladnej možnosti uskutočniť opravu základu dane tým spôsobom, aby zohľadnili neistotu týkajúcu sa definitívneho nezaplatenia faktúry. Slovo „definitívne" treba brať s určitou rezervou, pretože nie je vylúčené, že v konečnom dôsledku odberateľ alebo tretia osoba v jeho mene za dodanie tovaru alebo služby zaplatí. Definitívne nezaplatenie konštatovať nemožno.

Nedávna judikatúra Súdneho dvora EÚ spresnila význam výnimky v článku 90 odseku 2 smernice o DPH v tom zmysle, že je založená na myšlienke, že nezaplatenie protihodnoty môže byť za určitých okolností a z dôvodu právnej situácie, ktorá existuje v dotknutom členskom štáte, ťažké overiť alebo môže byť len dočasným stavom. Avšak vo svetle zásady neutrality ju nie je možné vykladať tak, že na jej základe je možné absolútne vylúčiť právo platiteľa dane znížiť základ dane v prípade, kedy mu jeho odberateľ alebo tretia strana nezaplatili za dodanie tovaru alebo služby. Možnosť odchýliť sa od vykonania opravy základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty ustanovenú článkom 90 odsekom 2 smernice o DPH je tak možné chápať výlučne ako možnosť potláčať do odôvodneného momentu neistotu vlastnú konečnej povahe nezaplatenia protihodnoty za dodaný tovar alebo službu. Výkladom výnimky v článku 90 odseku 2 smernice o DPH sa Súdny dvor EÚ zaoberal vo viacerých svojich rozsudkoch, napr. C-246/16 Enzo Di Maura[2].

1.1. Podmienky pre uplatnenie opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH

Slovenská republika s účinnosťou od 1.1.2021 zavádza do zákona o DPH možnosť opravy základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby. Podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH základ dane pri dodaní tovaru alebo služby môže platiteľ dane, ktorý je z tohto dodania povinný platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, znížiť, ak mu po vzniku daňovej povinnosti odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodanie tovaru alebo služby a jeho pohľadávka z tohto dodania sa stala nevymožiteľnou podľa odseku 2. Platiteľ dane, ktorý dodáva tovar alebo službu s miestom dodania v tuzemsku, je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH povinný platiť daň, ak zákon o DPH neustanovuje inak. Oprava základu dane podľa § 25a zákona o DPH sa vzťahuje na odplatné dodania tovarov alebo služieb s miestom dodania v tuzemsku, v cene ktorých bola platiteľom dane uplatnená daň, za tieto dodania nedostal zaplatené celkom alebo sčasti a jeho pohľadávka sa stala nevymožiteľnou.

Opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke môže dodávateľ vykonať, ak je platiteľom dane registrovaným podľa § 4, § 4a, § 5 alebo § 6 zákona o DPH, prípadne právni nástupcovia týchto osôb. To znamená, že opravu základu dane môžu uskutočniť aj osoby, ktoré nadobudli pohľadávku v postavení právnych nástupcov. Ak dôjde k prevodu pohľadávky, opravu základu dane nie je oprávnený uskutočniť nadobúdateľ pohľadávky, ktorý ju kúpil od pôvodného

[1] Súdny dvor EÚ konštatoval, že vnútroštátne ustanovenie, ktoré v taxatívne vymedzených prípadoch, v ktorých sa znižuje základ dane, neuvádza prípad spočívajúci v nezaplatení ceny transakcie, možno chápať ako výsledok uplatnenia možnosti výnimky členským štátom, ktorá mu bola priznaná článkom 90 odsekom 2 smernice o DPH.
Článok 90 odsek 1 smernice o DPH síce ponecháva členským štátom určitú mieru voľnej úvahy pri stanovení opatrení, na základe ktorých možno vymedziť sumu zodpovedajúcu zníženiu, táto okolnosť však nemá vplyv na presný a nepodmienečný charakter povinnosti vyhovieť zníženiu základu dane v prípadoch stanovených týmto článkom. Tento článok teda spĺňa podmienky na to, aby mal priamy účinok.

[2] Podľa talianskej právnej úpravy z dôvodu úplného alebo čiastočného nezaplatenia v dôsledku konkurzného konania alebo exekučného konania, ktorým sa pohľadávka neuspokojila, dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb má nárok na úpravu dane zodpovedajúcej predmetnému zníženiu. Toto ustanovenie bolo talianskymi správnymi orgánmi a súdmi vykladané v tom zmysle, že na to, aby v prípade nezaplatenia bol znížený základ dane, zdaniteľná osoba musí predložiť dôkaz o neúspešnosti konkurzného konania, čo je možné až po uplynutí lehoty na podanie námietok k rozvrhu výťažku alebo ak rozvrh neexistuje, po uplynutí lehoty na podanie odvolania proti uzneseniu o zastavení konkurzu. Podľa záveru vysloveného Súdnym dvorom EÚ členský štát nemôže podmieniť zníženie základu dane neúspešnosťou konkurzného konania, ak takéto konanie môže trvať viac ako desať rokov.

dodávateľa tovaru alebo služby. Postavenie odberateľa zákon o DPH nedefinuje. Z už vydanej judikatúry Súdneho dvora EÚ v tejto oblasti vyplýva, že oprava základu dane sa môže týkať transakcií, kde v postavení odberateľa môže byť nielen platiteľ dane, ale aj zdaniteľná osoba, nezdaniteľná právnická osoba alebo občan.

Otázkou zníženia základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia pohľadávky dlžníkom, ktorý už nie je platiteľom dane sa Súdny dvor EÚ zaoberal v rozsudku C-127/18 A-PACK CZ s. r. o.[3] V prejednávanej veci požiadavka stanovená vnútroštátnou právnou úpravou vo veci samej, ktorá podmieňuje opravu základu dane skutočnosťou, že dlžník neprestal byť platiteľom dane, nemôže byť odôvodnená potrebou zohľadniť neistotu, pokiaľ ide o konečnú povahu predmetného nezaplatenia. Skutočnosť, že dlžník prestal byť platiteľom dane v rámci konkurzného konania, predstavuje naopak dôkaz, ktorý môže potvrdiť konečnú povahu nezaplatenia. Článok 90 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ dane nemôže uskutočniť opravu základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť z titulu transakcie, ktorá podlieha DPH, ak tento dlžník už nie je platiteľom dane.

Keďže opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke je možné vykonať len pri dodaniach tovarov alebo služieb s miestom dodania v tuzemsku, pri ktorých je dodávateľ povinný odviesť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, opravu základu dane podľa § 25a zákona o DPH nie je možné vykonať pri dodaniach, ktoré nie sú predmetom dane, pri dovoze tovaru, pri vývoze tovaru, pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pri oslobodených dodávkach s miestom dodania v tuzemsku. Ak vznikne povinnosť odvodu dane podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH z dôvodu jej uvedenia na faktúre alebo inom doklade o predaji, oprava základu dane podľa § 25a zákona o DPH sa rovnako nemôže vykonať.

Jednou z podmienok pre vykonanie opravy základu dane je skutočnosť, že dodávateľovi po vzniku daňovej povinnosti odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodanie tovaru alebo služby. Pripúšťa sa situácia, že odberateľ nemusí byť jedinou osobou, ktorá uhrádza kúpnu cenu. Pripúšťa sa aj nezaplatenie pohľadávky treťou stranou. Úhrada ako taká nemusí byť vyjadrená len v peniazoch. Už v rozsudku C-330/95 Goldsmiths Súdny dvor EÚ uviedol, že protihodnota môže byť vyjadrená aj nepeňažným plnením, ktoré je možné ohodnotiť peniazmi.

Opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke je možné vykonať len v prípade, ak došlo k dodaniu tovaru alebo služby, t. j. vznikla daňová povinnosť z dodania tovaru alebo služby. Ak došlo len k prijatiu platby pred dodaním tovaru alebo služby, vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH a k samotnému dodaniu tovaru alebo služby nedošlo, postupuje platiteľ dane pri oprave základu dane podľa § 25 zákona o DPH ako v prípade zrušenia dodania tovaru alebo služby. Ak po dodaní tovaru alebo služby dôjde k oprave základu dane podľa § 25 zákona o DPH, platiteľ dane prihliada pri oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH na základ dane po zohľadnení opravy podľa § 25 zákona o DPH.

K ustanoveniu § 25a zákona o DPH sa nevzťahuje žiadne prechodné ustanovenie, čo znamená, že sa oprava základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke časovo neobmedzuje len na nevymožiteľné pohľadávky, ktoré vznikli po účinnosti novely zákona o DPH, ale sa uplatňuje aj pri oprave základu dane pri nevymožiteľných pohľadávkach, ktoré vznikli pred účinnosťou novely zákona o DPH.

2. oddiel Definícia nevymožiteľnej pohľadávky

Podmienky, za akých sa pohľadávka dodávateľa stáva nevymožiteľnou na účel zníženia základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby, taxatívne vymedzuje zákon o DPH v ustanovení § 25a ods. 2 v písm. a) až g).

[3] Podľa českej právnej úpravy opravu výšky dane na výstupe je veriteľ oprávnený vykonať najskôr v zdaňovacom období, v ktorom boli splnené podmienky. Opravu nemožno vykonať ... v prípade, že dlžník prestal byť platiteľom dane.
Česká spoločnosť A-PACK CZ s. r. o. je platiteľom dane. Voči jednej z jej zákazníckych spoločností bolo začaté konkurzné konanie. V daňovom priznaní si spoločnosť požiadala o vrátenie dane okrem iného z dôvodu opravy výšky dane pre neuhradené pohľadávky tejto spoločnosti za dodanie tovarov a poskytovanie služieb. Podľa rozhodnutia finančného úradu nemožno upraviť výšku dane, ak dlžník prestal byť zdaniteľnou osobou. Svojimi prejudiciálnymi otázkami sa vnútroštátny súd pýtal, či sa má článok 90 smernice o DPH v spojení so zásadami daňovej neutrality a proporcionality vykladať v tom zmysle, že bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že platiteľ dane nemôže uskutočniť opravu základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia sumy, ktorú mal dlžník zaplatiť z titulu transakcie, ktorá podlieha DPH, ak dlžník už nie je platiteľom DPH.

2.1. Nevymožiteľnosť pohľadávky vymáhanej v exekučnom konaní

Podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH sa pohľadávka z dodania tovarov a služieb v tuzemsku stáva nevymožiteľnou, ak je vymáhaná v exekučnom konaní vedenom podľa zákona č. 233/1995 Zb. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov v znení neskorších predpisov a v priebehu 12 mesiacov od začatia exekučného konania nebola uspokojená. Nevymožiteľnou sa stáva dňom, ktorý nasleduje po uplynutí 12 mesiacov od začatia exekučného konania, a to v rozsahu, v akom nebola uspokojená.

Exekučné konanie je návrhové konanie, začína na návrh, ktorý zasiela oprávnený súdu elektronickými prostriedkami do elektronickej schránky súdu, spravidla prostredníctvom exekútora. Začatie exekučného konania upravuje § 50 exekučného poriadku, podľa ktorého sa exekučné konanie začína dňom, v ktorom bol návrh na vykonanie exekúcie doručený súdu.

Na účely zákona o DPH podľa § 25a ods. 2 písm. a) sa pohľadávka z dodania tovaru alebo služby stáva nevymožiteľnou, ak:

1. je vymáhaná v exekučnom konaní podľa Exekučného poriadku. Použité slovo pohľadávka je „vymáhaná“ znamená, že exekúcia musí prebiehať. Nepostačuje len začatie exekučného konania a nesmie dôjsť napríklad k zamietnutiu návrhu na vykonanie exekúcie podľa § 53 ods. 1 Exekučného poriadku alebo k zastaveniu exekúcie podľa § 61k Exekučného poriadku a zároveň

2. v priebehu 12 mesiacov od začatia exekučného konania podľa § 50 Exekučného poriadku, teda od doručenia návrhu na vykonanie exekúcie, nebola pohľadávka dodávateľa (veriteľa) úplne uspokojená.

Nevymožiteľnou sa stáva konkrétne dňom, ktorý nasleduje po uplynutí 12 mesiacov od doručenia návrhu na vykonanie exekúcie, a to v rozsahu, v akom pohľadávka nebola v priebehu exekučného konania uspokojená. T. j. na vznik nevymožiteľnej pohľadávky je potrebné čakať 12 mesiacov, ibaže by sa pohľadávka stala nevymožiteľnou z iného dôvodu. Ak je časť pohľadávky vymožená v priebehu exekučného konania, nebráni to vo zvyšnom rozsahu vzniku nevymožiteľnej pohľadávky.

Platiteľ dane môže opraviť základ dane podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH iba pri tej nevymožiteľnej pohľadávke, ktorú uplatnil v exekučnom konaní, neuplatní sa žiadna koncentračná zásada, na základe ktorej by právny režim uplatnenej pohľadávky toho istého dodávateľa voči odberateľovi sledovali aj jeho iné pohľadávky voči nemu, pokiaľ nie sú uvedené na jednom exekučnom titule.

Príklad č. 1
Platiteľ dane A doručil na súd dňa 1.3.2020 návrh na začatie exekúcie spolu s vykonateľným rozhodnutím súdu, ktorým súd uložil platiteľovi dane B, povinnosť uhradiť sumu 1500 eur (vrátane dane) za tovar, ktorý mu platiteľ dane A dodal v roku 2019. Exekúcia sa začala 1.4.2020. Poverený súdny exekútor ku dňu 1.2.2021 vymohol sumu 300 Eur. Dňa 2.3.2021 platiteľovi dane A vzniká právo na opravu základu dane 1000 eur a dane 200 eur, nakoľko týmto dňom sa nevymožená časť pohľadávky stáva nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

2.2. Nevymožiteľnosť pohľadávky v konkurznom konaní vedenom podľa II. časti ZKR

Zákon o DPH ustanovuje vznik nevymožiteľnosti pohľadávky dodávateľa i v prípade, ak sa dlžník nachádza v konkurznom konaní. Konkurzné konanie upravuje zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „ZKR“). ZKR rozlišuje medzi pojmami konkurzné konanie a konkurz. Konkurz je súčasťou konkurzného konania. Konkurzný súd najprv začína konkurzné konanie a až následne, ak toto konanie nezastaví z dôvodov predpokladaných zákonom, vyhlási konkurz. Konkurz rieši úpadok dlžníka speňažením majetku dlžníka a kolektívnym uspokojením veriteľov z výťažku. Konkurzné konanie je obecne konaním, ktoré môže začať iba na základe návrhu. Návrh na vyhlásenie konkurzu možno podať buď podľa II. časti alebo podľa IV. časti ZKR (v takomto prípade ide o oddlženie fyzickej osoby). Medzi jednotlivými konkurzmi podľa II. a IV. časti zákona je viacero rozdielov.

Táto časť metodického pokynu sa bude zaoberať vznikom nevymožiteľnej pohľadávky v konkurznom konaní vedenom podľa II. časti ZKR.

2.2.1. Konkurzné konanie zastavené pre nedostatok majetku

Hlavným účelom konkurzu je kolektívne uspokojenie veriteľov. Okrem existencie úpadku ďalšou hmotnoprávnou podmienkou na vyhlásenie konkurzu je existencia majetku dlžníka. Pokiaľ dlžník nedisponuje majetkom, ktorý by pokryl náklady konkurzu, pre tieto prípady ZKR upravuje určitý ústupok v rámci konania pred vyhlásením konkurzu, ktorý umožní zastaviť konkurzné konanie pre nedostatok majetku pred vyhlásením konkurzu, a tým rýchlo ukončiť konkurzné konanie. Uznesenie o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku sa oznamuje prostredníctvom jeho zverejnenia v Obchodnom vestníku nielen účastníkom konkurzného konania, ktorým sa doručuje, ale aj širokej verejnosti, čím dal zákonodarca priestor na jeho prípadnú revíziu v odvolacom konaní aj tým subjektom, ktoré síce nie sú účastníkmi konkurzného konania, ale jeho vydaním môžu byť ich práva dotknuté. V prípade zastavenia konkurzného konania pre nedostatok majetku, účinky začatia konkurzného konania zanikajú až zverejnením oznamu o nadobudnutí právoplatnosti uvedeného uznesenia v Obchodnom vestníku.

Podľa bodu 1 ustanovenia § 25a ods. 2 písm. b) zákona o DPH je momentom vzniku nevymožiteľnej pohľadávky práve zverejnenie oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania vedeného podľa II. časti ZKR pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku. T. j. pohľadávka veriteľa sa stáva nevymožiteľnou dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku.

Na účel posúdenia okamihu vzniku nevymožiteľnej pohľadávky podľa § 25a ods. 2 písm. b) až c) zákona o DPH sa neuplatní § 199 ods. 9 ZKR, podľa ktorého písomnosti zverejnené v Obchodnom vestníku sa považujú na účely ZKR za zverejnené nasledujúci deň po ich zverejnení v Obchodnom vestníku.

2.2.2. Zrušenie konkurzu pre nedostatok majetku

Aj po vyhlásení konkurzu môže nastať situácia, že reálna trhová situácia majetku odberateľa je odlišná od tej, z ktorej sa pôvodne vychádzalo pri skúmaní podmienok na vyhlásenie konkurzu. Ak sa súd kedykoľvek po vyhlásení konkurzu dozvie, že majetok odberateľa nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate (napr. časť z majetku je zo súpisu vylúčená kvôli nepredajnosti), konkurz podľa § 102 ods. 1 a 5 ZKR zruší a uznesenie o zrušení konkurzu bezodkladne zverejní v Obchodnom vestníku. Proti tomuto uzneseniu je oprávnený podať odvolanie konkurzný správca a veriteľ, ktorého zistená pohľadávka nebola uspokojená. Následne právoplatnosť uznesenia o zrušení konkurzu súd oznámi v Obchodnom vestníku a dňom zverejnia tohto oznámenia sa pohľadávka dodávateľa podľa druhého bodu § 25a ods. 2 písm. b) zákona o DPH stáva nevymožiteľnou. V tomto prípade má právo na opravu základu dane a dane každý platiteľ dane, ktorý má voči odberateľovi neuhradenú pohľadávku za dodanie tovaru alebo služby, bez ohľadu na skutočnosť, či pohľadávku prihlásil alebo nie.

Príklad č. 2
Platiteľ dane C eviduje voči platiteľovi dane D pohľadávku za dodanie tovaru v hodnote 1200 eur uskutočneného dňa 1.6.2020. Na majetok spoločnosti D bol 1.11.2020 vyhlásený konkurz, ktorý bol však z dôvodu zistenia, že majetok úpadcu (platiteľa dane D) nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate, zrušený, pričom súd dňa 1.6.2021 v Obchodnom vestníku zverejnil oznámenie o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu. Platiteľovi dane C vzniká týmto dňom nevymožiteľná pohľadávka na účely zákona o DPH.

2.2.3. Nevymožiteľnosť pohľadávky v priebehu konkurzu

Vyhlásením konkurzu začína konkurz. Konkurz predstavuje konečné štádium konkurzného konania, ktoré sa začína jeho vyhlásením a končí zrušením konkurzu. Konkurz sa považuje za vyhlásený zverejnením uznesenia o vyhlásení konkurzu v Obchodnom vestníku. Súd pri vydaní uznesenia vyzve veriteľov úpadcu, aby si prihlasovali svoje pohľadávky a zároveň ustanoví konkurzného správcu. Vyhlásením konkurzu sa z dlžníka stáva úpadca, ale z hmotnoprávneho hľadiska ide stále o dlžníka.

2.2.3.1. Prihlásené pohľadávky

V zmysle § 25a ods. 2 písm. b) bod 3 zákona o DPH sa pohľadávka stáva nevymožiteľnou, ak na majetok odberateľa bol vyhlásený konkurz, a to dňom a v rozsahu, v akom bola táto pohľadávka zistená v konkurznom konaní. Uvedený

dôvod vzniku nevymožiteľnej pohľadávky reaguje na závery už spomínaného rozsudku Súdneho dvora EÚ C-246/16 Enzo di Maura[2].

V tomto prípade je pre vznik nevymožiteľnej pohľadávky v zásade irelevantný ďalší priebeh konkurzného konania. Prihláška je procesnou formou uplatnenia práva veriteľa v konkurznom konaní. Veriteľ, ktorý síce je hmotnoprávne veriteľom dlžníka (úpadcu), ale svoju pohľadávku neprihlási, nemôže byť v konkurze uspokojený.

Pohľadávka sa podľa ZKR považuje za zistenú:

a) Márnym uplynutím lehoty na popretie pohľadávky, a to v rozsahu, v akom nebola popretá

Prihláška pohľadávky je založená na tvrdení veriteľa, ktoré treba overiť a skontrolovať v rámci zákonného prieskumu. Uvedenú kontrolu vykonáva konkurzný správca aj ostatní veritelia s tým rozdielom, že konkurzný správca má nielen oprávnenie, ale aj povinnosť skontrolovať každú prihlásenú pohľadávku, pričom veriteľ povinnosť kontroly nemá, ide výlučne o jeho oprávnenie. Záverom tejto kontroly je popretie alebo uznanie pohľadávky za zistenú konkurzným správcom, prípadne veriteľom, čo do právneho dôvodu, vymáhateľnosti, výšky, poradia, zabezpečenia zabezpečovacím právom alebo poradia zabezpečovacieho práva. Pokiaľ konkurzný správca pri skúmaní pohľadávky zistí, že táto je sporná, zákon mu ukladá povinnosť ju v spornom rozsahu poprieť. Pokiaľ je pohľadávka sporná iba v časti, je povinný ju poprieť iba v spornej časti. Pokiaľ pohľadávka nie je sporná, konkurzný správca nie je oprávnený ju poprieť, inak tým poruší svoju základnú povinnosť postupovať pri výkone správcovskej činnosti s odbornou starostlivosťou. Úpadca má právo prihlásené pohľadávky namietať, no nie popierať. Pre zistenie pohľadávky v konkurze však námietka úpadcu nemá právny význam, t. j. pohľadávka, ktorá síce bola namietaná úpadcom, no nebola popretá konkurzným správcom ani veriteľom, sa považuje v konkurze za zistenú, t. j. za nespornú. V dôsledku márneho uplynutia lehoty na popretie pohľadávky nastupuje v konkurze nevyvrátiteľná zákonná domnienka, v dôsledku ktorej už pohľadávku nie je možné v rámci konkurzu spochybniť. Na účely zákona o DPH sa pohľadávka, ktorá nebola popretá, stáva nevymožiteľnou márnym uplynutím lehoty na popretie pohľadávky. Ak pohľadávka bola popretá v časti, stáva sa nevymožiteľnou v deň popretia a to v rozsahu, v akom nebola popretá.

b) Právoplatným rozhodnutím súdu alebo iného orgánu verejnej moci o určení popretej pohľadávky

Pohľadávku môže konkurzný správca alebo veriteľ poprieť iba v zákonom ustanovenej lehote, ktorá sa počíta osobitne v prípade pohľadávok prihlásených počas základnej prihlasovacej lehoty a osobitne v prípade pohľadávok prihlásených neskôr. V prípade pohľadávok, ktoré boli prihlásené v základnej prihlasovacej lehote, tieto možno poprieť do 30 dní odo dňa uplynutia základnej prihlasovacej lehoty bez ohľadu na to, kedy boli prihlásené. V prípade pohľadávky, ktorá bola prihlásená neskôr, túto možno poprieť v lehote 30 dní odo dňa, kedy bol v Obchodnom vestníku zverejnený oznam o jej zapísaní do zoznamu pohľadávok. Avšak lehotu na popretie pohľadávky môže súd predĺžiť.

Ak bola pohľadávka veriteľa popretá, konkurzný správca je povinný o tom upovedomiť popretého veriteľa písomne, a to bez ohľadu na skutočnosť, či pohľadávka bola popretá konkurzným správcom alebo iným veriteľom. Ten má právo domáhať sa na súde tzv. incidenčnou žalobou v tzv. incidenčnom konaní určenia popretej pohľadávky. Incidenčné konanie je povahou určovacie konanie, v ktorom sa popretý veriteľ pozitívne domáha určenia svojej prihlásenej popretej pohľadávky, a to voči všetkým, ktorí popreli jeho pohľadávku. Právoplatným rozhodnutím súdu o určení, že navrhovateľ je veriteľom pohľadávky prihlásenej do konkurzného konania úpadcu sa stáva na účely zákona o DPH pohľadávka nevymožiteľnou.

c) Písomným uznaním popretej pohľadávky v uznanom rozsahu konkurzným správcom

Pohľadávku popretú len konkurzným správcom a pohľadávku popretú veriteľom so súhlasom tohto veriteľa môže konkurzný správca písomne uznať, ak o jej určení ešte nerozhodol súd. K uznaniu môže dôjsť aj v priebehu incidenčného konania o popretej pohľadávke. Uznaním sa popretá pohľadávka v uznanom rozsahu považuje za zistenú a z pohľadu zákona o DPH sa stáva nevymožiteľnou. Uznanie pohľadávky nie je viazané na vyznačenie uznania pohľadávky v zozname pohľadávok. Uznanie je účinné doručením uznávacieho prejavu. Konkurzný správca môže dodatočne uznať popretú pohľadávku, iba ak je veriteľ v popretom rozsahu pohľadávky ešte účastníkom konkurzného konania. Znamená to, že pokiaľ veriteľovi ohľadom popretej pohľadávky, resp. popretého rozsahu pohľadávky už zaniklo postavenie účastníka konkurzného konania, takto popretý rozsah pohľadávky už nie je možné dodatočne uznať, t. j.

napríklad ak veriteľovi márne uplynula lehota na podanie incidenčnej žaloby a v dôsledku toho mu zaniklo aj postavenie účastníka konkurzného konania, tak takto popretú pohľadávku už nie je možné dodatočne uznať.

2.2.3.2. Neprihlásené pohľadávky

Reagujúc na nedávno vydaný rozsudok Súdneho dvora EÚ C-146/19 SCT d. d.[4], podľa ktorého sa právo na zníženie zaplatenej dane, ktorá súvisí s nevymožiteľnou pohľadávkou, zdaniteľnej osobe nemá odmietnuť, ak táto zdaniteľná osoba opomenula prihlásiť túto pohľadávku do konkurzného konania začatého voči jej dlžníkovi, avšak môže preukázať, že ak by uvedenú pohľadávku prihlásila, nebola by uhradená, sa ako ďalší dôvod vzniku nevymožiteľnej pohľadávky ustanovuje aj prípad, kedy konkurzné konanie na majetok odberateľa prebieha, ale dodávateľ svoju pohľadávku voči odberateľovi v konkurze neprihlásil. V porovnaní s prihlásenou pohľadávkou, ktorá sa stáva na účely zákona nevymožiteľnou už jej zistením, sa odsúva v prípade neprihlásenej pohľadávky okamih vzniku nevymožiteľnej pohľadávky na účely zákona o DPH až na samotné zrušenie konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku, o ktorom je zverejnené oznámenie o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku podľa § 102 ods. 3 a 5 ZKR. Neprihlásená pohľadávka sa stáva nevymožiteľnou dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku v Obchodnom vestníku a v rozsahu, v akom platiteľ dane preukáže, že by jeho pohľadávka nebola uspokojená ani ak by bola prihlásená. Dodávateľ v tomto prípade pri zisťovaní rozsahu opravy základu dane musí poznať rozvrh výťažku v konkurze a pomer, v akom boli podobné pohľadávky ako je pohľadávka veriteľa, uspokojené. Dodávateľ teda opravuje základ dane len v rozsahu, v akom by jeho pohľadávka po skončení konkurzu nebola uspokojená.

Príklad č. 3
Platiteľ dane X má voči platiteľovi dane Y neuhradenú pohľadávku za dodanie tovaru v hodnote 12 000 eur (vrátane DPH). Na platiteľa Y bol vyhlásený konkurz podľa 2. časti ZKR, avšak platiteľ X neprihlásil svoju pohľadávku prihláškou do konkurzu. Konkurz bol po splnení konečného rozvrhu zrušený. Na základe zverejneného rozvrhu výťažku v konkurze platiteľ X zistil, že ak by prihlásil svoju pohľadávku do konkurzu bola by uspokojená vo výške 7 200 eur (vrátane DPH). Platiteľovi dane X vzniká dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku v Obchodnom vestníku právo znížiť základ dane a daň podľa § 25a zákona o DPH vo výške základ dane -4000 eur, DPH -800 eur, t. j. v rozsahu, v akom by jeho pohľadávka po skončení konkurzu nebola uspokojená.

Neprihlásená pohľadávka sa na účely zákona o DPH nemôže stať nevymožiteľnou, ak je premlčaná. Premlčacie lehoty je dodávateľ povinný sledovať podľa § 101 a nasl. Občianskeho zákonníka a podľa § 397 a nasl. Obchodného zákonníka.

2.3. Vznik nevymožiteľnej pohľadávky oddlžením podľa IV. časti ZKR

Každý platobne neschopný dlžník, ktorý je fyzickou osobou a je voči nemu vedené exekučné konanie alebo iné obdobné vykonávacie konanie je oprávnený domáhať sa oddlženia, a to bez ohľadu na to, či má záväzky

[4]Spoločnosť SCT prikročila k úprave DPH z nezaplatených pohľadávok, ktoré mala voči dvom spoločnostiam, na majetok ktorých bolo konkurzné konanie s konečnou platnosťou ukončené. V rámci kontroly príslušný daňový orgán konštatoval, že SCT tieto pohľadávky neprihlásila do predmetných konkurzných konaní a že podľa vnútroštátneho predpisu uvedené pohľadávky zanikli. Na tomto základe prijal záver, že podmienky požadované na získanie zníženia DPH neboli splnené, pretože zdaniteľná osoba má na základe právoplatného uznesenia o skončení konkurzného konania právo na úpravu vypočítanej DPH iba v prípade, že si uplatnila svoje pohľadávky voči dlžníkovi v konkurze, čo potvrdil aj správny súd. Najvyšší súd Slovinska sa svojimi prejudiciálnymi otázkami pýta Súdneho dvora EÚ, či možno článok 90 ods. 2 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že umožňuje výnimku z práva na zníženie základu dane na účely DPH aj v prípade konečného nezaplatenia ceny, pokiaľ je toto konečné nezaplatenie dôsledkom opomenutia zdaniteľnej osoby konať náležitým spôsobom, napríklad z dôvodu neprihlásenia pohľadávky do konkurzu vyhláseného voči dlžníkovi. Či existuje v prípade prípustnosti uvedenej výnimky z práva na zníženie základu dane na účely DPH právo znížiť predmetný základ dane z dôvodu nezaplatenia v prípade, že zdaniteľná osoba preukáže, že aj pokiaľ by svoje pohľadávky do konkurzu prihlásila, ostali by neuhradené, alebo preukáže, že na neprihlásenie pohľadávky mala oprávnené dôvody a či má článok 90 ods. 1 smernice o DPH priamy účinok aj v prípade, keď zákonodarca členského štátu prekročil prípustný rámec právnej úpravy týkajúci sa výnimiek stanovených v článku 90 ods. 2 tejto smernice.

z podnikateľskej činnosti. Oddlženie môže prebiehať v dvoch formách, a to buď vo forme konkurzu alebo splátkového kalendára. Konanie o oddlžení je návrhovým konaním, ktoré súd nemôže začať z vlastného podnetu t. j. ex offo, predpokladom je vždy návrh dlžníka.

2.3.1. Oddlženie konkurzom

2.3.1.1. Vznik nevymožiteľnej pohľadávky z dôvodu zrušenia konkurzu pre nedostatok majetku

Len fyzická osoba v postavení dlžníka môže podať návrh na oddlženie formou konkurzu podľa IV. časti ZKR. Ak sú splnené všetky zákonom ustanovené náležitosti a súčasne sú splnené všetky zákonom stanovené podmienky, súd do 15 dní od doručenia návrhu na vyhlásenie konkurzu vyhlási konkurz, ustanoví konkurzného správcu a vyzve veriteľov, aby prihlásili svoje pohľadávky. Vyhlásením konkurzu začína konkurz, pričom sa konkurz považuje za vyhlásený zverejnením rozhodnutia o vyhlásení konkurzu v Obchodnom vestníku. Ak sa po vyhlásení konkurzu zistí, že dlžník má len majetok, ktorý nebude postačovať ani na úhradu nákladov konkurzu, podľa prvého bodu § 25a ods. 2 písm. c) zákona o DPH sa pohľadávka dodávateľa tovarov alebo služieb stáva nevymožiteľnou dňom, kedy bolo v Obchodnom vestníku zverejnené uznesenie o zrušení konkurzu.

2.3.1.2. Vznik nevymožiteľnej pohľadávky jej zistením v konkurze

Ak na majetok odberateľa (dlžníka) bol vyhlásený konkurz vedený podľa IV. časti ZKR, stáva sa pohľadávka jeho veriteľa nevymožiteľnou na účely zákona o DPH, dňom a v rozsahu, v akom bola táto pohľadávka zistená v konkurznom konaní. Pohľadávka sa podľa ZKR považuje za zistenú obdobne ako pri konkurze vedenom podľa II. časti ZKR (viď bod 2.2.3.1. Prihlásené pohľadávky), a to:

a) Márnym uplynutím lehoty na popretie pohľadávky, a to v rozsahu, v akom nebola popretá,
b) Právoplatným rozhodnutím súdu alebo iného orgánu verejnej moci o určení pohľadávky,
c) Písomným uznaním popretej pohľadávky v uznanom rozsahu.

Na rozdiel od uznania popretej pohľadávky v konkurze vedenom podľa II. časti ZKR, k zisteniu popretej pohľadávky postačuje uznanie popierajúceho veriteľa, nevyžaduje sa súhlas konkurzného správcu.

2.3.1.3. Vznik nevymožiteľnej pohľadávky neprihlásenej do konkurzu

V nadväznosti na už spomínaný rozsudok Súdneho dvora EÚ C-146/19 SCT d. d., upravuje § 25a ods. 2 písm. c) zákona o DPH v druhom bode ďalší dôvod vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, a to keď dodávateľ neprihlásil pohľadávku voči odberateľovi v konkurze, ktorý u odberateľa prebieha. Neprihlásená pohľadávka veriteľa sa stáva na účely zákona o DPH nevymožiteľnou v okamihu, kedy sa konkurz u odberateľa skončí, a to okamihom zverejnenia oznámenia konkurzného správcu o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku v Obchodnom vestníku podľa § 167v ods. 1 ZKR. Opravu základu dane vykoná veriteľ len v rozsahu, v akom by jeho pohľadávka bola neuspokojená po skončení konkurzu berúc do úvahy rozvrh výťažku a pomer uspokojenia podobných pohľadávok. Premlčanie pohľadávky neprihlásenej v konkurze voči odberateľovi je právnou vadou pre vznik nevymožiteľnej pohľadávky na účely zákona.

2.3.2. Oddlženie splátkovým kalendárom

Jednou z foriem oddlženia fyzickej osoby (podnikateľa, či nepodnikateľa) je oddlženie splátkovým kalendárom. Návrh na určenie splátkového kalendára podáva zásadne dlžník – fyzická osoba, pričom ak návrh spĺňa všetky zákonom ustanovené náležitosti a súčasne sú splnené všetky zákonom stanovené podmienky, súd najneskôr do 15 dní od doručenia návrhu ustanoví správcu, ktorého úlohou je zostavenie návrhu splátkového kalendára, spolu s percentom, v ktorom sa navrhuje uspokojenie nezabezpečených veriteľov. Po zohľadnení oprávnenosti prípadných námietok veriteľov, súd na základe návrhu správcu a pravidiel pre zostavenie, určí splátkový kalendár. Splátkový kalendár sa považuje za určený zverejnením uznesenia o určení splátkového kalendára v Obchodnom vestníku.

Podľa tretieho bodu ustanovenia § 25a ods. 2 písm. c) zákona o DPH sa stáva pohľadávka nevymožiteľnou dňom určenia splátkového kalendára a v rozsahu, v akom bola pohľadávka do tohto splátkového kalendára zahrnutá;

pohľadávka sa pritom považuje za nevymožiteľnú v celej výške, ktorá zodpovedá rozsahu zahrnutia pohľadávky do splátkového kalendára, a nielen v rozsahu, v akom z určeného splátkového kalendára vyplýva, že nebude uspokojená.

Príklad č. 4
Platiteľ dane má pohľadávku voči fyzickej osobe za poskytnutie služby zo dňa 1.11.2019. Táto pohľadávka bola zahrnutá do splátkového kalendára vo výške 450 eur, z toho 350 eur základ dane, 70 eur DPH a 30 eur príslušenstvo. Zo splátkového kalendára, ktorý určil súd dňa 1.6.2021 vyplýva, že pohľadávka platiteľa dane bude uspokojená vo výške 50%. Platiteľ dane má v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 6/2021 právo opraviť základ dane z dôvodu nezaplatenia z celej nezískanej protihodnoty, t. j. má nárok na vrátenie DPH vo výške 70 eur.

2.4. Nevymožiteľnosť pohľadávky pri zániku právnickej osoby

Ak bol odberateľ právnickou osobou a zanikol bez právneho nástupcu, podľa § 25a ods. 2 písm. d) zákona o DPH sa pohľadávka dodávateľa stala nevymožiteľnou dňom jeho zániku. Zánik spoločností, podobne ako vznik je viacstupňový proces. Samotná spoločnosť musí byť najprv zrušená a až po zrušení nasleduje likvidácia s výnimkou, keď zákon likvidáciu nevyžaduje, napr. prechod imania na právneho nástupcu (zlúčenie, rozdelenie alebo splynutie spoločnosti), zrušením konkurzu pre nedostatok majetku, zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku). Ako vyplýva z ustanovenia § 20a Občianskeho zákonníka, právnická osoba zapísaná v obchodnom registri alebo v inom zákonom určenom registri zaniká dňom výmazu z tohto registra, pokiaľ osobitné zákony neustanovujú inak.

Príklad č. 5
Platiteľ dane so zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac eviduje neuhradenú pohľadávku za službu poskytnutú dňa 15.10.2018 obchodnej spoločnosti, ktorá bola z obchodného registra vymazaná dňa 30.9.2020. Platiteľ dane môže už v zdaňovacom období január 2021 uplatniť právo na opravu základu dane a dane podľa § 25a zákona o DPH.

2.5. Nevymožiteľnosť pohľadávky pri úmrtí fyzickej osoby

Ak odberateľ (fyzická osoba) zomrel a nezanechal žiadny majetok alebo zanechal majetok nepatrnej hodnoty, súd zastaví konanie o dedičstve a podľa § 25a ods. 2 písm. e) prvého bodu zákona o DPH sa pohľadávka stáva nevymožiteľnou dňom, kedy nadobudne právoplatnosť uznesenie o zastavení konania o dedičstve, a to v rozsahu v akom pohľadávka k tomuto dňu nebola uspokojená.

V prípade, ak je dedičstvo odberateľa predĺžené a nedošlo k dohode dedičov a veriteľov o jeho prenechaní veriteľom na úhradu dlhov alebo ak je nepredlžené a štát navrhol likvidáciu, pretože veriteľ odmietol prijať na úhradu svojej pohľadávky vec z dedičstva, súd uznesením nariadi likvidáciu dedičstva podľa § 205 a nasl. CMP, v ktorom vyzve veriteľov, aby si prihlásili svoje pohľadávky v stanovenej lehote. Prihlásená pohľadávka platiteľa dane sa podľa § 25a ods. 2 písm. e) druhého bodu zákona o DPH stáva nevymožiteľnou dňom, ktorý nasleduje po uplynutí lehoty na prihlasovanie pohľadávok v tomto konaní a to v rozsahu, v akom bola prihlásená.

Podobne ako pri konkurze právnickej alebo fyzickej osoby podľa ZKR aj pri likvidácii dedičstva, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, má dodávateľ, ktorý z rôznych dôvodov neprihlásil pohľadávku v konaní o likvidácii dedičstva, možnosť uskutočniť opravu základu dane podľa § 25a zákona o DPH. Neprihlásená a zároveň nepremlčaná pohľadávka sa stáva nevymožiteľnou na účely zákona o DPH dňom právoplatného skončenia konania o likvidácií dedičstva, a to v rozsahu, v akom platiteľ preukáže, že by jeho pohľadávka nebola uspokojená, ani ak by bola prihlásená, za podmienky, že táto pohľadávka k tomuto dňu nebola premlčaná.

2.6. Nevymožiteľnosť pohľadávky za dodanie tovarov alebo služieb do 300 eur

Jedným z osobitných dôvodov vzniku nevymožiteľnej pohľadávky je podľa § 25a ods. 2 písm. f) zákona o DPH márne uplynutie 12 mesiacov od splatnosti pohľadávky za dodanie tovaru alebo služby nepresahujúcej hodnotu 300 eur vrátane dane (t. j. za každé jednotlivé dodanie) za podmienky, že platiteľ dane vie preukázať, že v rámci svojej bežnej obchodnej činnosti uskutočnil kroky, ktoré smerujú k získaniu úhrady pohľadávky (vrátane mimosúdnych úkonov), napr. upomienky, prípadne oznámenia zaslané odberateľovi, ktoré vyzývajú k úhrade splatnej pohľadávky. Pri uvedenom dôvode vzniku nevymožiteľnej pohľadávky:

- ide o malé pohľadávky nepresahujúce hodnotu 300 eur vrátane dane, prípadne o nezaplatený zvyšok z pohľadávky v okamihu opravy základu dane nepresahujúcej 300 eur (pôvodná protihodnota mohla byť vyššia a len zostatok predstavuje 300 eur vrátane dane),

- lehota 12 mesiacov pre vznik nevymožiteľnej pohľadávky plynie od splatnosti pohľadávky, nie od dodania tovaru alebo služby,

- platiteľ dane musí vedieť preukázať, že uskutočnil kroky smerujúce k získaniu úhrady pohľadávky (upomienka, výzva na zaplatenie a pod.), pričom nie je potrebné preukázať, že odberateľ napr. výzvu na zaplatenie prevzal, ale že dodávateľ výzvu na zaplatenie doručil. Žiaden dodatočný úkon na opravu základu dane podľa § 25a zákona o DPH nie je potrebný.

Príklad č. 6
Platiteľ dane eviduje neuhradenú pohľadávku voči občanovi za dodanie tovaru so splatnosťou 15. januára 2021 vo výške 240 eur vrátane DPH. Platiteľ dane opakovane vyzýval občana na uhradenie dlžnej sumy, pričom má k dispozícii aj potvrdenia o doručení a prevzatí výzvy na zaplatenie. Platiteľ dane môže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2022 (I. štvrťrok 2022) uplatniť opravu základu dane podľa § 25a zákona o DPH.

2.7. Nevymožiteľnosť pohľadávky, ktorá nebola prihlásená do reštrukturalizácie

V prípade, ak sa podľa ZKR začne reštrukturalizačné konanie a dodávateľ prihlási svoju pohľadávku do konania, má dodávateľ nárok na opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, a to z dôvodu zníženia ceny za dodanie tovaru alebo služby na základe reštrukturalizačného plánu ňom uvedeným v § 155 ods. 2 ZKR. Dodávateľ však nie je zbavený možnosti opravy základu dane ani v prípade, ak svoju pohľadávku voči odberateľovi neprihlási do reštrukturalizácie, ktorá u odberateľa prebieha. Podľa § 25a ods. 2 písm. g) zákona o DPH sa pohľadávka, ktorá nie je premlčaná, stáva nevymožiteľnou v deň zverejnenia uznesenia o skončení reštrukturalizácie podľa § 156 ZKR v rozsahu, v akom by nebola uspokojená, aj keby ju dodávateľ do reštrukturalizácie prihlásil. Pri určení rozsahu opravy základu dane pri tomto type nevymožiteľnej pohľadávky je potrebné prihliadnuť na schválený plán.

2.8. Súbeh skutočností, ktoré smerujú k vzniku nevymožiteľnej pohľadávky

V praxi nie je vylúčený súbeh skutočností, ktoré smerujú k vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, avšak pohľadávka sa stáva nevymožiteľnou na základe tej skutočnosti, ktorá nastane skôr.

Príklad č. 7
Platiteľ dane doručil na súd dňa 1.12.2020 návrh na začatie exekúcie spolu s vykonateľným rozhodnutím súdu, ktorým súd uložil občanovi povinnosť uhradiť sumu 500 eur (vrátane dane) za tovar, ktorý mu platiteľ dane dodal v roku 2020. Exekúcia sa začala 1.1.2021. Počas exekučného konania došlo k smrti dlžníka. Pozostalý zanechal len majetok nepatrnej hodnoty, preto súd zastavil konanie o dedičstve. Uznesenie o zastavení konania o dedičstve nadobudlo právoplatnosť dňa 30.3.2021. Aj keď neuplynulo 12 mesiacov od doručenia návrhu na začatie exekúcie, pohľadávka platiteľa dane sa stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. e) prvého bodu zákona o DPH dňom, kedy nadobudlo právoplatnosť uznesenie o zastavení konania o dedičstve. Keďže poverený súdny exekútor nevymohol žiadnu sumu, stáva sa pohľadávka nevymožiteľnou v plnom rozsahu.

3. oddiel Vykonanie opravy základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke

Podľa znenia § 25a ods. 3 zákona o DPH platiteľ dane môže vykonať opravu základu dane podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH najviac vo výške, ktorá zodpovedá neprijatej protihodnote za dodanie tovaru alebo služby. V § 25a ods. 3 zákona o DPH je upravený rozsah opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH. Keďže pohľadávka prihlásená napr. do konkurzu môže byť navýšená o príslušenstvo (napr. dohodnutú zmluvnú pokutu, úroky z omeškania a pod.), ustanovuje sa, že výška opravy základu dane nemôže presiahnuť výšku protihodnoty, ktorú mal platiteľ dane prijať za dodanie tovaru alebo služby. To znamená, že výška pohľadávky sa vždy nemusí rovnať výške opravy základu dane. Pojem „protihodnota“ je bližšie vysvetlený v metodickom pokyne k určeniu základu dane podľa § 22 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Protihodnota nemusí byť vyjadrená len v peniazoch. Už v rozsudku C-330/95 Goldsmiths Súdny dvor EÚ uviedol, že protihodnota môže byť vyjadrená aj nepeňažným plnením, ktoré je možné ohodnotiť peniazmi. Rozsah opravy základu dane nie je uvedený len v § 25a ods. 3 zákona o DPH, ale aj

v § 25a ods. 2 zákona o DPH, a to v prípade zistených pohľadávok (napr. konkurzný správca môže znížiť hodnotu pohľadávky, a tým sa môže znížiť rozsah opravy základu dane).

Ak po dodaní tovaru alebo služby dôjde k oprave základu dane podľa § 25 zákona o DPH, platiteľ dane prihliada pri oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH na základ dane po zohľadnení opravy podľa § 25 zákona o DPH. Pri oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH sa použije sadzba dane platná v čase vzniku daňovej povinnosti. Ak exekučný titul obsahuje viacero faktúr (a teda viacero dodaní), prijatá platba (a z nej zodpovedajúci základ dane a daň) sa musí alikvotne rozdeliť medzi jednotlivé faktúry. Oprava základu dane sa musí vykonať jednorazovo, a teda nie je možné ju rozdeliť do viacerých zdaňovacích období.

Rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou sa uvedie najskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa odseku 2; pôvodný základ dane sa nemôže znížiť o sumu, ktorú platiteľ dane prijal v súvislosti s dodaním tovaru alebo služby po tom, ako sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH. Ak platiteľ dane po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, ale pred vykonanou opravou základu dane podľa § 25a zákona o DPH, prijme v súvislosti s dodaním tovaru alebo služby akúkoľvek platbu od dlžníka alebo inej osoby, musí túto platbu zohľadniť pri oprave základu dane. Pri prijatí platby po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky platiteľ dane na účely opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH zohľadní z nej vyplývajúci základ dane a daň. Rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane predstavuje sumu, o ktorú sa znižuje pôvodný základ dane z dôvodu vzniku nevymožiteľnej pohľadávky. V daňovom priznaní sa uvádza rozdiel pôvodného a opraveného základu dane a dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH na riadkoch 26 a 27. Základ dane sa v daňovom priznaní označí znamienkom mínus. Údaj o dani, ktorá vyplýva z opravy základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH sa v daňovom priznaní označí znamienkom mínus, ak sa znížila suma dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH. Oprava základu dane sa uvedie v daňovom priznaní najskôr za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH.

Príklad č. 8
Platiteľ dane A dodal vo februári 2020 stavebný materiál platiteľovi dane B – fyzickej osobe v cene 14 400 eur, z toho základ dane 12 000 eur, DPH 20% 2 400 eur. Z dôvodu zníženej kvality časti dodaného stavebného materiálu dodávateľ v marci 2020 znížil cenu dodaného tovaru na 12 000 eur, z toho základ dane 10 000 eur, DPH 20% 2 000 eur a súčasne vykonal opravu základu dane podľa § 25 ods. 1 písm. b) zákona o DPH vo výške základ dane -2 000 eur, DPH -400 eur. Napriek výzvam na úhradu pohľadávky platiteľ dane B pohľadávku vo výške 12 000 eur neuhradil. V apríli 2021 platiteľ dane B zomrel, v júli 2021 nadobudlo právoplatnosť uznesenie súdu o zastavení konania o dedičstve. Platiteľ dane A môže znížiť základ dane a daň podľa § 25a zákona o DPH v daňovom priznaní podanom najskôr za zdaňovacie obdobie júl 2021 (III. štvrťrok 2021) vo výške nevymožiteľnej pohľadávky 12 000 eur, t. j. pôvodný základ dane je 10 000 eur, DPH 2 000 eur, opravený základ dane je 0, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je -10 000 eur, DPH -2000 eur.

Príklad č. 9
Platiteľ dane C dodal v máji 2019 stavebné práce podnikateľovi D, ktorý nie je platiteľom dane, v cene 16 800 eur, z toho základ dane 14 000 eur, DPH 20% 2 800 eur. Podnikateľ D v auguste 2019 poukázal platiteľovi dane C čiastočnú úhradu pohľadávky vo výške 3 000 eur, z toho základ dane 2 500 eur, DPH 20% 500 eur. Napriek výzvam na úhradu nesplatenej časti pohľadávky vo výške 13 800 eur ju podnikateľ D neuhradil a platiteľ dane C dňa 11.apríla 2020 doručil na súd návrh na začatie exekučného konania spolu s notárskou zápisnicou ako vykonateľným exekučným titulom. V priebehu 12 mesiacov od začatia exekučného konania súdny exekútor poukázal platiteľovi dane C dve platby vo výške 500 eur a 1 500 eur. Zostávajúca časť pohľadávky vo výške 11 800 eur nebola uspokojená a dňa 12.apríla 2021 sa stala nevymožiteľnou. V júli 2021 súdny exekútor poukázal na účet platiteľa dane C úhradu vo výške 400 eur. V októbri 2021 sa platiteľ dane C rozhodol opraviť základ dane a daň podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH. Platiteľ dane C znížil základ dane a daň v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2021 vo výške nevymožiteľnej pohľadávky 11 400 eur, t. j. pôvodný základ dane je 9 500 eur, DPH 1 900 eur, opravený základ dane je 0, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je -9 500 eur, DPH -1 900 eur.

3.1. Prípady, kedy platiteľ dane nemôže opraviť základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke

V § 25a ods. 4 zákona o DPH sú vymenované prípady, kedy napriek tomu, že pohľadávka sa stala nevymožiteľnou podľa odseku 2, platiteľ dane nemôže vykonať opravu základu dane podľa odseku 3. Hlavným predpokladom uskutočnenia opravy základu dane a dane je dobrá viera platiteľa dane, že za dodanie tovaru alebo služby dostane

zaplatené. To znamená, že spoločným menovateľom uvedených prípadov je snaha zabrániť oprave základu dane pri špekulatívnych dodávkach tovarov alebo služieb.

Platiteľ dane nemôže vykonať opravu základu dane a dane pri nevymožiteľnej pohľadávke podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH, ak:

a) Odberateľ (dlžník) je alebo v deň dodania tovaru alebo služby bol vo vzťahu k platiteľovi dane osobou uvedenou v § 22 ods. 9 zákona o DPH. Osoby, ktoré majú osobitný vzťah k platiteľovi dane (dodávateľovi) sú taxatívne vymenované v § 22 ods. 9 zákona o DPH. Ide o osoby s úzkymi finančnými, organizačnými, riadiacimi, pracovnými alebo rodinnými väzbami s dodávateľom tovaru alebo služby. V prípade, ak platiteľ dane dodá tovar alebo službu osobe, ktorá má osobitný vzťah k dodávateľovi a pohľadávka sa následne stane nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH, dodávateľ nemôže opraviť základ dane a daň pri nevymožiteľnej pohľadávke. Dôvodom takéhoto postupu je skutočnosť, že pri navzájom prepojených osobách je vysoká pravdepodobnosť spoločne koordinovaného obchodného konania. Ak odberateľ (dlžník) je alebo v deň dodania tovaru alebo služby bol vo vzťahu k platiteľovi dane osobou uvedenou v § 22 ods. 9 zákona o DPH, oprava základu dane podľa § 25a zákona o DPH je vylúčená v každom prípade.

b) Tovar alebo služba bola dodaná odberateľovi (dlžníkovi) po vyhlásení konkurzu na majetok odberateľa (dlžníka). V prípade, ak dodávateľ dodal tovar alebo službu odberateľovi, na ktorého bol vyhlásený konkurz, možno odôvodnene predpokladať, že takýto dodávateľ nekonal v dobrej viere, že mu za dodávku bude zaplatené. Ak sa takáto pohľadávka následne stane nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH, dodávateľ nemôže opraviť základ dane a daň pri nevymožiteľnej pohľadávke. Ak tovar alebo služba bola dodaná odberateľovi (dlžníkovi) po vyhlásení konkurzu na majetok odberateľa (dlžníka), oprava základu dane podľa § 25a zákona o DPH je vylúčená v každom prípade.

c) Platiteľ dane (dodávateľ) najneskôr ku dňu dodania tovaru alebo služby vedel, vedieť mal alebo vedieť mohol, že odberateľ (dlžník) úplne alebo čiastočne nezaplatí za dodanie tovaru alebo služby, a to s prihliadnutím na okolnosti konkrétneho obchodného vzťahu. Je potrebné, aby pred samotným dodaním tovaru alebo služby dodávateľ prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že za dodaný tovar alebo službu mu bude odberateľom zaplatené. Dodávateľ tovaru alebo služby by mal prijať dostatočné preventívne a kontrolné opatrenia zodpovedajúce bežným obchodným podmienkam, riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti v rámci jednotlivých obchodných vzťahov, aby preukázal svoje konanie v dobrej viere.

Vylúčenie možnosti opravy základu dane sa pripúšťa aj pri existencii takých skutočností, ak napriek formálnemu splneniu podmienok zákona o DPH, mohol dodávateľ tovaru alebo služby v čase dodania tovaru alebo služby vedieť, že mu odberateľ nezaplatí. Ide o také okolnosti v predmete dodávky, osobe odberateľa alebo cene (spôsobe jej úhrady), pri ktorých je pochybnosť o konaní dodávateľa v dobrej viere, s riadnou starostlivosťou a obozretnosťou. Pôjde napr. o dodania tovaru alebo služby s neprimerane vysokou cenou odberateľovi, ktorý je v konaní o zrušení spoločnosti bez likvidácie, dodania tovaru alebo služby odberateľovi, voči ktorému sám dodávateľ podal návrh na vyhlásenie konkurzu, návrh na začatie exekúcie a pod.

Je na dodávateľovi tovaru alebo služby, aby preukázal svoje konanie v dobrej viere, s riadnou starostlivosťou a obozretnosťou, ktorú uplatňuje v rámci bežných obchodných vzťahov ak napr. pri predchádzajúcich dodaniach tovaru alebo služieb mu nebolo odberateľom zaplatené. Deliaca čiara, kedy dodávateľ koná v dobrej viere, že mu odberateľ zaplatí neuhradené faktúry a kedy nadobudne presvedčenie, že dodávať tovar alebo službu tomuto odberateľovi je ekonomicky neopodstatnené, je individuálna. Z toho dôvodu je potrebné vždy prihliadnuť na okolnosti konkrétneho obchodného vzťahu.

V prípade dodania uvedeného v § 25a ods. 4 písm. c) zákona o DPH je možnosť opravy základu dane a dane vylúčená vtedy, ak dodávateľ nepreukáže existenciu dobrej viery pri dodaní. Táto skutočnosť nevylučuje možnosť opravy základu dane a dane, ak je tovar alebo služba dodaná aj potom, čo zákazník/odberateľ neuhradil predchádzajúce dodanie, avšak zmluvné podmienky umožňujú ukončiť zmluvný vzťah až po určitom období neuhrádzania záväzkov odberateľom (napr. energie, telekomunikačné služby a pod.).

3.2. Obdobie na vykonanie opravy základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke

Podľa § 25a ods. 5 zákona o DPH právo platiteľa dane vykonať opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke podľa odseku 2 zaniká uplynutím troch rokov od posledného dňa lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie

obdobie, v ktorom bol tovar alebo služba dodaná. To znamená, že obdobie, v rámci ktorého platiteľ dane môže opraviť základ dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty, začne plynúť posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar alebo služba dodaná a skončí uplynutím troch rokov od tohto dňa. Doba troch rokov sa počíta spôsobom uvedeným v § 27 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov. Lehota určená podľa týždňov, mesiacov alebo rokov sa končí uplynutím toho dňa, ktorý sa svojím označením zhoduje s dňom, keď došlo k skutočnosti určujúcej začiatok lehoty. Ak nie je taký deň v mesiaci, končí lehota posledným dňom mesiaca.

Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby. Ak sa dodanie tovaru alebo služby uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane počas trvania zmluvy, podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH sa za deň dodania tovaru alebo služby považuje najneskôr posledný deň obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje s výnimkou podľa § 19 ods. 3 písm. a) až e) zákona o DPH. Deň dodania by však mal byť zrejmý z faktúry ako dátum dodania služby alebo tovaru. Pri čiastkovo alebo opakovane dodávaných tovaroch alebo službách obdobie, v rámci ktorého platiteľ dane môže opraviť základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke, začne plynúť posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol čiastkovo alebo opakovane dodávaný tovar alebo služba dodaná a skončí uplynutím troch rokov od tohto dňa.

Príklad č. 10
Platiteľ dane M uzavrie s platiteľom dane N zmluvu na opakovanú dodávku kancelárskeho papiera po dobu 12 mesiacov. Tovar bude dodaný vždy v 10. deň každého kalendárneho mesiaca, platba sa má uskutočniť po dodaní tovaru do 15. dňa toho istého kalendárneho mesiaca za daný kalendárny mesiac. Keďže koniec mesiaca bude posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba bude vzťahovať, platiteľ dane M v danom mesiaci vyhotoví faktúru, v ktorej uvedie ako deň dodania tovaru 10.3.2021. Podľa zdaňovacieho obdobia, ktoré uplatňuje platiteľ dane M, sa bude odvíjať začiatok plynutia trojročnej prekluzívnej doby, čiže od 25. dňa nasledujúceho kalendárneho mesiaca alebo štvrťroka.

Pri dodaní stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy sa považuje za deň dodania tovaru deň odovzdania stavby alebo jej časti. Obdobie, v rámci ktorého platiteľ dane môže opraviť základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke, začne plynúť posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola stavba alebo jej časť dodaná a skončí uplynutím troch rokov od tohto dňa.

Príklad č. 11
Platiteľ dane T sa zaviazal na základe zmluvy o dielo postaviť podnikateľovi Z, ktorý nie je platiteľom dane stavbu na účely vykonávania jeho podnikateľskej činnosti (reštauračná činnosť). Kúpnu cenu odberateľ uhradí až pri odovzdaní stavby. Platiteľ dane T postavil základovú dosku vrátane pripojenia na inžinierske siete 1.11.2019, hrubú stavbu dokončil 1.3.2020. Platiteľ dane T celú stavbu odovzdal a odberateľ prebral 4.5.2020. Plynutie trojročnej prekluzívnej doby v prípade, ak má platiteľ dane T mesačné zdaňovacie obdobie, začína 25.6.2020.

Príklad č. 12
Platiteľ dane T sa zaviazal na základe zmluvy o dielo dodať podnikateľovi Z, ktorý nie je platiteľom dane stavbu na účely vykonávania jeho podnikateľskej činnosti (reštauračná činnosť). V zmluve o dielo je dohodnuté dodanie stavby v dvoch častiach. Prvú časť stavby, ktorou je odovzdanie základovej dosky vrátane pripojenia na inžinierske siete, platiteľ dane T odovzdal a odberateľ prebral 1.10.2019. Kúpnu cenu za odovzdanú prvú časť stavby odberateľ uhradí až pri odovzdaní prvej časti stavby. Plynutie trojročnej prekluzívnej doby vzťahujúcej sa na dodanie prvej časti stavby začína 25.11.2019 v prípade, ak má platiteľ dane T mesačné zdaňovacie obdobie. Druhú časť stavby platiteľ dane T odovzdal a odberateľ prebral dňa 4.5.2020. Kúpnu cenu za odovzdanú druhú časť stavby odberateľ uhradí až pri odovzdaní druhej časti stavby. Plynutie trojročnej prekluzívnej doby vzťahujúcej sa na dodanie druhej časti stavby začína 25.6.2020 v prípade, ak má platiteľ dane T mesačné zdaňovacie obdobie.

K ustanoveniu § 25a zákona o DPH sa nevzťahuje žiadne prechodné ustanovenie, čo znamená, že sa oprava základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke časovo neobmedzuje len na nevymožiteľné pohľadávky, ktoré vznikli po účinnosti novely zákona o DPH, ale sa uplatňuje aj pri oprave základu dane pri nevymožiteľných pohľadávkach, ktoré vznikli pred účinnosťou novely zákona o DPH.

Z dôvodu, aby oprava základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke nebola znemožnená márnym uplynutím lehoty na vykonanie opravy základu dane ešte predtým, ako sa pohľadávka platiteľa dane stane nevymožiteľnou podľa odseku 2, v § 25a odseku 5 zákona o DPH sa ustanovujú prípady prerušenia lehoty na vykonanie opravy základu dane, keďže

vznik nevymožiteľnej pohľadávky je podmienený tým, že nastanú presne vymedzené skutočnosti, ktorým predchádzajú neraz časovo náročné konania alebo iné okolnosti. V súvislosti s možnou kumuláciou dôvodov vzniku nevymožiteľnej pohľadávky je potrebné v tejto súvislosti uviesť, že sa do prerušenia plynutia môže započítavať aj doba, ktorá uplynie v konaniach podľa viacerých písmen súčasne. Napr. ak v 5. mesiaci prebiehajúcej exekúcie dôjde k smrti dlžníka a zastaveniu dedičského konania pre nemajetnosť, aj doba 5 mesiacov exekúcie sa počíta do obdobia, počas ktorého trojročná doba na opravu základu dane podľa § 25a neplynie.

Trojročná doba na vykonanie opravy základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke neplynie:

a) počas súdneho konania alebo rozhodcovského konania, ak platiteľ dane na základe výsledkov týchto konaní uplatnil pohľadávku voči odberateľovi (dlžníkovi) v exekučnom konaní alebo uplatnil pohľadávku alebo mohol uplatniť pohľadávku v začatom konkurznom konaní,

b) odo dňa začatia exekučného konania vedeného za účelom vymoženia pohľadávky platiteľa dane do uplynutia 12 mesiacov odo dňa začatia exekučného konania,

c) odo dňa začatia konkurzného konania do dňa zastavenia konkurzného konania pre nedostatok majetku alebo zrušenia konkurzu pre nedostatok majetku,

d) odo dňa začatia konkurzného konania do dňa zistenia pohľadávky platiteľa dane v konkurznom konaní,

e) odo dňa vyhlásenia rozhodnutia o oddlžení konkurzom do dňa zrušenia konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu,

f) odo dňa vyhlásenia rozhodnutia o oddlžení konkurzom do dňa zistenia pohľadávky platiteľa dane v konkurznom konaní,

g) odo dňa zverejnenia uznesenia o poskytnutí ochrany dlžníkovi pred veriteľmi v Obchodnom vestníku do dňa skončenia konania o určení splátkového kalendára, v ktorom je zahrnutá pohľadávka platiteľa dane,

h) odo dňa úmrtia dlžníka do dňa nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o zastavení konania o dedičstve alebo do prihlásenia pohľadávky v konaní o likvidácii dedičstva,

i) od začatia reštrukturalizačného konania do jeho skončenia, ak platiteľ v tomto konaní pohľadávku neprihlásil.

Príklad č. 13
Platiteľ dane E dodal v septembri 2019 stavebný materiál platiteľovi dane F v cene 19 200 eur, z toho základ dane 16 000 eur, DPH 20% 3 200 eur. Napriek výzvam na úhradu nesplatenej pohľadávky ju platiteľ dane F neuhradil a platiteľ dane E dňa 11. augusta 2020 doručil na súd návrh na začatie exekučného konania spolu s notárskou zápisnicou ako vykonateľným exekučným titulom. V priebehu 12 mesiacov od začatia exekučného konania pohľadávka nebola uspokojená a dňa 12. augusta 2021 sa stala nevymožiteľnou. Dodanie stavebného materiálu platiteľ dane E uviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2019, ktoré podal dňa 22. októbra 2019. Obdobie na vykonanie opravy základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke uplynie 25. októbra 2023. Lehota na vykonanie opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH neplynie počas 12 mesiacov odo dňa začatia exekučného konania.

Príklad č. 14
Platiteľ dane Z dodal odberateľovi X, platiteľovi dane, nábytok vyrobený na mieru v cene 21 600 eur, z toho základ dane 18 000 eur, DPH 20% 3 600 eur. Pred dodaním nábytku bol odberateľom X uhradený preddavok vo výške 3 600 eur, z toho základ dane 3 000 eur, DPH 20% 600 eur. Nábytok bol dodaný 18. mája 2020. Dodanie nábytku platiteľ dane Z uviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2020, ktoré podal dňa 22. júna 2020. Napriek výzvam na úhradu neuhradenej časti pohľadávky vo výške 18 000 eur odberateľ X zostávajúcu časť pohľadávky neuhradil. Veritelia na príslušnom súde podali návrh na vyhlásenie konkurzu. Uznesenie súdu o začatí konkurzného konania bolo zverejnené v Obchodnom vestníku dňa 10. septembra 2021. Súd zastavil konkurzné konanie pre nedostatok majetku dlžníka X zverejnením oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku dňa 22. novembra 2021. Obdobie na vykonanie opravy základu dane pri nevymožiteľnej časti pohľadávky vo výške 18 000 eur uplynie 7. septembra 2023. Lehota na vykonanie opravy základu dane podľa

§ 25a zákona o DPH neplynie počas 74 dní odo dňa začatia konkurzného konania do dňa zastavenia konkurzného konania pre nedostatok majetku.

3.3. Prijatie platby po znížení základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH

Ak po znížení základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH platiteľ dane prijme v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou podľa odseku 2 akúkoľvek platbu, je platiteľ dane povinný vykonať opravu zníženého základu dane, a to vo výške zodpovedajúcej prijatej platbe; ak platiteľ dane postúpi pohľadávku inej osobe, považuje sa to, že prijal platbu vo výške nevymožiteľnej pohľadávky podľa odseku 2. Platiteľ dane vykoná opravu zníženého základu dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom túto platbu prijal.

Ak dôjde po vykonaní opravy základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH k prijatiu akejkoľvek platby v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou, napr. platba vymožená v exekučnom konaní, konkurze, pri plnení podľa splátkového kalendára, platby prijatej od ručiteľa alebo inej tretej osoby, je platiteľ dane povinný vykonať podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH opravu zníženého základu dane. Oprava zníženého základu dane sa vykoná vo výške, ktorá zodpovedá základu dane a dani vypočítanej z prijatej platby. Oprava zníženého základu dane nie je časovo obmedzená, to znamená, že kedykoľvek po prijatí akejkoľvek platby v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou je potrebné uskutočniť opravu základu dane. Základ dane a daň sa v daňovom priznaní označí znamienkom plus a vykáže sa v r. 26, 27 daňového priznania.

Príklad č. 15
Platiteľ dane E dodal v septembri 2019 stavebný materiál platiteľovi dane F v cene 19 200 eur, z toho základ dane 16 000 eur, DPH 20% 3 200 eur. Napriek výzvam na úhradu nesplatenej pohľadávky ju platiteľ dane F neuhradil a platiteľ dane E dňa 11. augusta 2020 doručil na súd návrh na začatie exekučného konania spolu s notárskou zápisnicou ako vykonateľným exekučným titulom. V priebehu 12 mesiacov od začatia exekučného konania pohľadávka nebola uspokojená a dňa 12. augusta 2021 sa stala nevymožiteľnou. V decembri 2021 sa platiteľ dane E rozhodol opraviť základ dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH. Platiteľ dane E znížil základ dane a daň podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie december 2021 vo výške nevymožiteľnej pohľadávky 19 200 eur, t. j. pôvodný základ dane je 16 000 eur, DPH 3 200 eur, opravený základ dane je 0, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je -16 000 eur, DPH -3 200 eur.
V júni 2022 súdny exekútor poukázal platiteľovi dane E platbu vo výške 1 320 eur. Keďže platiteľ dane E prijal v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou platbu vo výške 1 320 eur, je povinný vykonať opravu základu dane a dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie jún 2022 platiteľ dane E vykoná opravu základu dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH vo výške prijatej platby 1 320 eur, t. j. pôvodný základ dane je 0, opravený základ dane je 1 100 eur, DPH 220 eur, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je +1 100 eur, DPH +220 eur. V auguste 2022 súdny exekútor poukázal platiteľovi dane E platbu vo výške 600 eur. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie august 2022 platiteľ dane E vykoná opravu základu dane a dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH vo výške prijatej platby 600 eur, t. j. pôvodný základ dane je 0, opravený základ dane je 500 eur, DPH 100 eur, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je +500 eur, DPH +100 eur.

Ak platiteľ dane zníži základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH a následne postúpi nevymožiteľnú pohľadávku inej osobe, považuje sa to, že prijal platbu vo výške nevymožiteľnej pohľadávky podľa odseku 2. Bez ohľadu na výšku protihodnoty, za ktorú postupca postúpil postupníkovi nevymožiteľnú pohľadávku, považuje sa, že prijal platbu vo výške nevymožiteľnej pohľadávky, pri ktorej postupca znížil základ dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH.

Príklad č. 16
Platiteľ dane v októbri 2021 vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH z dôvodu nevymožiteľnej pohľadávky vo výške 9 600 eur. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie október 2021 opravil základ dane a daň vo výške nevymožiteľnej pohľadávky 9 600 eur, t. j. pôvodný základ dane je 8 000 eur, DPH 1 600 eur, opravený základ dane je 0, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je -8 000 eur, DPH -1 600 eur. V januári 2022 postúpil nevymožiteľnú pohľadávku platiteľovi dane M a prijal platbu vo výške 1 500 eur. Keďže platiteľ dane prijal v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou platbu, je povinný vykonať opravu základu dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie január 2022 platiteľ dane vykoná opravu základu dane a dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH vo výške nevymožiteľnej pohľadávky, t. j. pôvodný základ dane je 0, opravený

základ dane je 8 000 eur, DPH 1 600 eur, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je +8 000 eur, DPH +1 600 eur.

4. oddiel Vyhotovenie opravného dokladu

Platiteľ dane je povinný vyhotoviť opravný doklad, ak odberateľ bol v čase dodania tovaru alebo služby zdaniteľnou osobou, t. j. platiteľom dane alebo zdaniteľnou osobou (pre prípad, že by sa stala platiteľom dane) a

a) opravil základ dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH alebo
b) bol povinný vykonať opravu zníženého základu dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH.

Platiteľ dane, ktorému vzniklo právo na opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke a uplatnil si opravu základu dane prostredníctvom daňového priznania, je súčasne v zákonom stanovenej lehote povinný vyhotoviť a odoslať opravný doklad. Na základe tohto opravného dokladu je odberateľ, ktorý si uplatnil odpočítanie dane, povinný vykonať opravu odpočítanej dane podľa § 53b zákona o DPH. Ak platiteľ dane po vykonaní opravy základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH prijme v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou akúkoľvek platbu, ktorou sa celkom alebo čiastočne zníži jeho pohľadávka voči odberateľovi, je povinný v zákonom stanovenej lehote vyhotoviť a odoslať ďalší opravný doklad.

Opravný doklad sa nevyhotovuje (§ 25a ods. 8 zákona o DPH) , ak sa pohľadávka stala nevymožiteľnou z dôvodu, že odberateľ (dlžník), ktorý je právnickou osobou, zanikol bez právneho nástupcu (§ 25a ods. 2 písm. d) zákona o DPH) a rovnako aj z dôvodu, že odberateľ (dlžník) zomrel (§ 25a ods. 2 písm. e) zákona o DPH) a

1. súd zastavil konanie o dedičstve, ak táto osoba nezanechala žiadny majetok alebo zanechala majetok nepatrnej hodnoty alebo
2. pohľadávka bola v lehote určenej súdom prihlásená v konaní o likvidácii dedičstva, v rozsahu, v akom bola prihlásená; ak platiteľ dane neprihlásil pohľadávku do konania o likvidácii dedičstva, v rozsahu, v akom platiteľ dane preukáže, že by jeho pohľadávka nebola uspokojená, ani ak by bola prihlásená.

Novelou zákona o DPH sa v súvislosti s novou úpravou týkajúcou sa opravy základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby dopĺňa § 71 ods. 2 zákona o DPH v tom zmysle, že faktúrou podľa prvej vety nie je opravný doklad podľa § 25a zákona o DPH. To znamená, že opravný doklad vyhotovený podľa § 25a ods. 7 zákona o DPH nie je opravnou faktúrou podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH.

4.1. Náležitosti opravného dokladu

Opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH, ktorý je platiteľ dane povinný vyhotoviť v prípade, ak opravil základ dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH a ak odberateľ bol v čase dodania tovaru alebo služby zdaniteľnou osobou, t. j. platiteľom dane alebo zdaniteľnou osobou (pre prípad, že by sa stala platiteľom dane) musí obsahovať tieto náležitosti:

a) číselnú identifikáciu opravného dokladu,
b) dátum vyhotovenia opravného dokladu,
c) sumu, o ktorú platiteľ dane opravil základ dane a daň,
d) slovnú informáciu „oprava základu dane podľa § 25a“,
e) údaje podľa § 74 ods. 1 písm. a) až c) týkajúce sa faktúry o dodaní tovaru alebo služby, ktorého sa oprava základu dane týka. Tieto údaje predstavujú identifikáciu dodávateľa tovaru alebo služby, t. j. meno a priezvisko zdaniteľnej osoby alebo názov zdaniteľnej osoby, adresu jej sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jej identifikačné číslo pre daň, pod ktorým tovar alebo službu dodala. V prípade identifikácie príjemcu tovaru alebo služby sa uvádza meno a priezvisko príjemcu tovaru alebo služby alebo názov príjemcu tovaru alebo služby, adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava, a jeho identifikačné číslo pre daň, pod ktorým mu bol dodaný tovar alebo pod ktorým mu bola dodaná služba. Ďalším údajom je poradové číslo faktúry o dodaní tovaru alebo služby, ktorého sa oprava základu dane týka.

Ak platiteľ dane bol povinný vykonať opravu zníženého základu dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH, je povinný vyhotoviť opravný doklad, ktorý musí obsahovať tieto náležitosti:

a) číselnú identifikáciu opravného dokladu,
b) dátum vyhotovenia opravného dokladu,
c) údaje z opravného dokladu podľa § 25a ods. 9 písm. a) a b) zákona o DPH, tzn. číselnú identifikáciu opravného dokladu o oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH a dátum vyhotovenia opravného dokladu o oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH,
d) slovnú informáciu „oprava základu dane podľa § 25a“,
e) sumu, ktorú platiteľ dane prijal v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH alebo jej časťou a z toho sumu prislúchajúcej dane,
f) dátum prijatia sumy v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH alebo jej časťou.

4.2. Lehota na vyhotovenie a odoslanie opravného dokladu

Platiteľ dane, ktorému vzniklo právo na opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke a uplatňuje si opravu základu dane prostredníctvom daňového priznania, je súčasne v zákonom stanovenej lehote povinný vyhotoviť opravný doklad. Platiteľ dane je povinný vyhotoviť a odoslať opravný doklad najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie,

a) za ktoré vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH,
b) v ktorom prijal platbu podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH.

Pri oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH je platiteľ dane povinný vyhotoviť opravný doklad najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykonal opravu základu dane. V rovnakej lehote je platiteľ dane povinný opravný doklad aj odoslať odberateľovi. Je potrebné, aby platiteľ dane vedel preukázať odoslanie opravného dokladu odberateľovi, pričom zákon o DPH nestanovuje spôsob odoslania opravného dokladu. Dodávateľ musí mať dôkaz o tom, že opravný doklad odoslal odberateľovi, pretože na odoslanie dokladu sa viažu právne účinky. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že súčasná právna úprava nepodmieňuje opravu základu dane skutočnosťou, či si odberateľ tento opravný doklad aj prevezme. Súdny dvor EÚ v rozhodnutí C-588/10 Kraft Foods Polska SA[5] posudzoval situáciu, či podmienka stanovená členským štátom, ktorá pre uplatnenie práva na zníženie základu dane vyžaduje potvrdenie o doručení opravnej faktúry príjemcovi tovaru alebo služieb je zlučiteľná so zásadou neutrality a zásadou proporcionality.

Príklad č. 17
Platiteľ dane X sa v zdaňovacom období marec 2022 rozhodol opraviť základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke voči platiteľovi dane Y vo výške 7 200 eur. Do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2022, t. j. do 25. apríla 2022 je platiteľ dane X povinný vyhotoviť opravný doklad o oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH a v rovnakej lehote je povinný opravný doklad odoslať odberateľovi Y. Opravný doklad musí obsahovať číselnú identifikáciu opravného dokladu, dátum jeho vyhotovenia, sumu, o ktorú platiteľ dane opravil základ dane a daň, slovnú informáciu „oprava základu dane podľa § 25a“, identifikáciu dodávateľa tovaru alebo služby, identifikáciu príjemcu tovaru alebo služby, poradové číslo faktúry o dodaní tovaru alebo služby. V opravnom doklade platiteľ dane X okrem iných údajov uvedie sumu opravy základu dane vo výške nevymožiteľnej pohľadávky 7 200 eur, t. j. pôvodný základ dane je 6 000 eur, DPH 1 200 eur, opravený základ dane je 0, rozdiel medzi pôvodným a opraveným základom dane je -6 000 eur, DPH -1 200 eur.

V prípade, ak platiteľ dane opraví základ dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH v daňovom priznaní a nevyhotoví opravný doklad pre odberateľa do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykonal opravu základu dane, resp. vyhotoví opravný doklad o oprave základu dane, ale ho neodošle odberateľovi do

[5] Skutočnosť, že dodávateľ tovaru alebo služieb má od odberateľa potvrdenie o doručení opravnej faktúry, môže preukázať, že príjemca tovaru alebo služieb je informovaný o tom, že jeho prípadný nárok na odpočet DPH sa musí vypočítať na základe uvedenej opravnej faktúry. Predmetná požiadavka môže v zásade prispieť tak k zabezpečeniu riadneho výberu DPH a k predchádzaniu daňovým podvodom, ako aj zabráneniu nebezpečenstva straty daňových príjmov. Zásada neutrality ani zásada proporcionality takejto požiadavke v zásade nebránia.

uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykonal opravu základu dane, opravu základu dane správca dane u dodávateľa neuzná. Uvedené však neznamená, že dodávateľ nemôže vykonať opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH v neskoršom zdaňovacom období, najneskôr do zániku práva vykonať opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke (§ 25a ods. 5 zákona o DPH).

V tejto súvislosti je možné poukázať na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-672/17 Tratave[6], v ktorom bola posudzovaná požiadavka vnútroštátnej právnej úpravy podmieňujúca zníženie základu dane u dodávateľa skutočnosťou, že zdaniteľná osoba v prípade nezaplatenia vopred oznámi svojmu dlžníkovi, ak je zdaniteľnou osobou, svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné anulovanie DPH.

Keďže vyhotovenie opravného dokladu má dopad na odberateľa, ktorý si v pozícii platiteľa dane uplatnil odpočítanie dane pri prijatí tovaru alebo služby a ktorý na základe doručeného opravného dokladu je povinný vykonať opravu odpočítanej dane, podmieňuje sa uznanie opravy základu dane u dodávateľa vyhotovením a odoslaním opravného dokladu, a to najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré dodávateľ vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH.

Príklad č. 18
Platiteľ dane X sa v zdaňovacom období marec 2022 rozhodol opraviť základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke voči platiteľovi dane Y vo výške 7 200 eur. Do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2022, t. j. do 25. apríla 2022 je platiteľ dane X povinný vyhotoviť opravný doklad o oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH a v rovnakej lehote je povinný opravný doklad odoslať odberateľovi Y. Platiteľ dane X dňa 12. apríla 2022 vyhotovil opravný doklad s predpísanými náležitosťami. Do 25. apríla 2022 platiteľ dane X opravný doklad neodoslal odberateľovi Y. Keďže opravný doklad nebol v stanovenej lehote odoslaný odberateľovi Y, opravu základu dane u dodávateľa X správca dane za zdaňovacie obdobie marec 2022 neuzná. Dodávateľ X dňa 5. mája 2022 opravný doklad odoslal odberateľovi Y. Dodávateľ X vykáže opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2022.

Platiteľ dane, ktorý po znížení základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH prijme v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou akúkoľvek platbu (§ 25a ods. 6 zákona o DPH), ktorou sa celkom alebo sčasti zníži jeho pohľadávka voči odberateľovi, je povinný vyhotoviť a odoslať opravný doklad odberateľovi najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom prijal platbu. Na základe opravného dokladu vyhotoveného dodávateľom, ktorým sa opravuje znížený základ dane, má odberateľ právo opraviť opravenú odpočítanú daň v tom zdaňovacom období, v ktorom dostal opravný doklad.

Príklad č. 19
Platiteľ dane R v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie september 2021 opravil základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke voči platiteľovi dane T vo výške 13 200 eur, z toho základ dane -11 000 eur, DPH -2 200 eur. Dňa 27. septembra 2021 vyhotovil opravný doklad o oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH a odoslal ho odberateľovi T. Na základe konečného rozvrhu výťažku zverejneného v Obchodnom vestníku správca konkurznej podstaty poukázal dodávateľovi R v mesiaci apríl 2022 platbu vo výške 2 640 eur. V súvislosti s prijatou platbou dodávateľ R v mesiaci apríl 2022 vyhotoví opravný doklad o oprave zníženého základu dane. Opravný doklad musí obsahovať číselnú identifikáciu opravného dokladu, dátum jeho vyhotovenia, číselnú identifikáciu pôvodného opravného dokladu o oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, dátum vyhotovenia pôvodného opravného dokladu o oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, slovnú informáciu „oprava základu dane podľa § 25a“, sumu prijatú v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou a z toho prislúchajúcu daň, dátum prijatia sumy. V opravnom doklade dodávateľ R okrem iných údajov uvedie sumu, ktorú prijal v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou a z toho sumu prislúchajúcej dane vo výške základ dane +2 200 eur, DPH +440 eur. Dodávateľ R je povinný odoslať opravný doklad odberateľovi T do 25. mája 2022.

[6] Zásada neutrality, ako aj články 90 a 273 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že im neodporuje vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá stanovuje, že zníženie základu dane na účely dane z pridanej hodnoty v prípade nezaplatenia nemôže byť vykonané zdaniteľnou osobou, pokiaľ táto osoba vopred neoznámila svoj úmysel uplatniť čiastočné alebo úplné anulovanie DPH príjemcovi tovaru alebo služieb, ak je zdaniteľnou osobou, na účely úpravy odpočítania sumy DPH, ktoré už tento príjemca prípade vykonal.

Na opravu základu dane pri predaji tovarov a služieb, na ktoré sa vzťahuje uplatňovanie osobitných úprav podľa § 65 a § 66 zákona o DPH z dôvodu, že zákazník úplne alebo čiastočne nezaplatil za tieto tovary alebo služby, a táto pohľadávka sa stala nevymožiteľnou pohľadávkou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH sa použijú ustanovenia § 25a ods. 3 až 6 zákona o DPH. Novelou zákona o DPH sa v § 65 ods. 8 zákona o DPH pre platiteľa dane, ktorý prevádzkuje cestovnú kanceláriu a postupuje podľa § 65 ods. 1 až 6 zákona o DPH dopĺňa záznamová povinnosť v tom zmysle, že platiteľ dane je povinný viesť podrobné záznamy o oprave základu dane podľa § 65 ods. 10 a 11 a podľa § 25a zákona o DPH.

Ide napr. o situáciu, kedy po úhrade a uskutočnení zájazdu, po ktorom došlo k zvýšeniu ceny zájazdu (príplatok za nadštandardnú izbu), t. j. k zvýšeniu základu dane podľa § 25 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, nedôjde k dodatočnej úhrade zákazníkom. Pohľadávka z tohto dodania sa stane nevymožiteľnou napr. podľa § 25a ods. 2 písm. a), písm. c), písm. e) alebo písm. f) zákona o DPH. Dodávateľ bude primerane aplikovať § 25a ods. 3 a ods. 6 zákona o DPH. Dodávateľ nie je povinný vyhotoviť opravný doklad, pretože odberateľ v čase dodania služby nie je zdaniteľnou osobou a zároveň na opravnom doklade nemôže byť uvedený základ dane a daň. Dodávateľ toto dodanie uvedie v daňovom priznaní, v kontrolnom výkaze a tiež v záznamoch podľa § 65 ods. 8 zákona o DPH.

Platiteľ dane je povinný uviesť opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 a 6 zákona o DPH v záznamoch podľa § 70 ods. 2 písm. i) zákona o DPH. Novelou zákona o DPH sa v súvislosti s novou úpravou týkajúcou sa opravy základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby dopĺňa povinnosť vedenia záznamov, konkrétne § 70 ods. 2 zákona o DPH sa dopĺňa o nové písmená i) a j). Podľa znenia § 70 ods. 2 písm. i) zákona o DPH účinného od 1.1.2021 platiteľ dane vedie podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o oprave základu dane podľa § 25 a § 25a zákona o DPH. Do záznamov musí zahrnúť aj tie opravy základu dane, pri ktorých nebol povinný vyhotoviť opravný doklad.

V súvislosti s novou úpravou týkajúcou sa opravy základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby sa novelou zákona o DPH zavádza povinnosť vykazovania opravy základu dane podľa § 25a zákona o DPH v kontrolnom výkaze. Podľa § 78a ods. 2 písm. e) zákona o DPH kontrolný výkaz musí obsahovať údaje o oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH a údaje o oprave odpočítanej dane podľa § 53b zákona o DPH. Pri oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH, pri ktorej je platiteľ dane povinný vyhotoviť opravný doklad, t. j. ak odberateľ bol v čase dodania tovaru alebo služby zdaniteľnou osobou a dodávateľ znížil základ dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH pri nevymožiteľnej pohľadávke alebo po znížení základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH dodávateľ prijal v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou platbu (§ 25a ods. 6 zákona o DPH), sa podľa § 78a ods. 9 písm. a) zákona o DPH v kontrolnom výkaze v časti C.1. uvádzajú tieto údaje:

- identifikačné číslo pre daň odberateľa,
- číselná identifikácia opravného dokladu,
- poradové číslo faktúry o dodaní tovaru alebo služby, ktorého sa oprava základu dane týka,
- suma, o ktorú sa opravil základ dane a daň,
- sadzba dane.

Dodávateľ, ktorý uplatňuje opravu základu dane z dôvodu, že mu príjemca plnenia úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodanie tovaru alebo služby a pohľadávka sa stala nevymožiteľnou, uvedie v časti C.1. kontrolného výkazu údaje z vyhotoveného opravného dokladu, ktorý odoslal príjemcovi plnenia. Údaje z opravného dokladu uvedie v kontrolnom výkaze najskôr za zdaňovacie obdobie, v ktorom sa pohľadávka stala nevymožiteľnou. Platiteľ dane, ktorý prijal po vykonaní opravy základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH platbu, ktorou sa celkom alebo čiastočne zníži jeho pohľadávka voči odberateľovi, uvedie v časti C.1. kontrolného výkazu údaje z vyhotoveného opravného dokladu vzťahujúceho sa k prijatej platbe. Údaje z tohto opravného dokladu uvedie v kontrolnom výkaze za zdaňovacie obdobie, v ktorom túto platbu prijal.

Pri oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH, pri ktorej platiteľ dane nie je povinný vyhotoviť opravný doklad, sa v kontrolnom výkaze podľa § 78a ods. 9 písm. b) zákona o DPH uvádza suma, o ktorú sa opravil základ dane a daň. Platiteľ dane podľa § 25a ods. 8 zákona o DPH nevyhotovuje opravný doklad, ak sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. d) alebo písm. e) zákona o DPH, t. j. odberateľ zanikol bez právneho nástupcu alebo odberateľ zomrel a boli splnené podmienky stanovené zákonom o DPH. V takomto prípade, ak sa nevyhotovuje doklad podľa § 25a ods. 8 zákona o DPH, platiteľ dane nevykazuje údaje o oprave základu dane a dane v kontrolnom výkaze. Ak platiteľ dane nie je povinný vyhotoviť opravný doklad z dôvodu, že odberateľ v čase dodania tovaru alebo služby nebol zdaniteľnou osobou, platiteľ dane vykáže v časti D.2. kontrolného výkazu len sumu, o ktorú opravil základ dane a daň,

pričom tieto sumy zahrnie do sumárnych údajov uvádzaných v časti D.2. kontrolného výkazu. V časti D.2. kontrolného výkazu platiteľ dane uvedie celkové údaje o oprave základu dane a dane podľa § 25a zákona o DPH z dôvodu zníženia základu dane a dane v prípade nevymožiteľnej pohľadávky alebo zvýšenia základu dane a dane v prípade prijatia platby po vykonaní opravy základu dane a dane. Povinnosť platiteľa dane vykazovať údaje o oprave základu dane a dane v kontrolnom výkaze je podrobnejšie upravená v metodickom pokyne ku kontrolnému výkazu dane z pridanej hodnoty.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Február 2021