Metodický pokyn k určeniu základu dane podľa § 22 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov po 1.1.2022

Finančné riaditeľstvo SR nadväzne na doplnenie ustanovenia § 22 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) s účinnosťou od 1.1.2022, vydáva aktualizovaný metodický pokyn k určeniu základu dane podľa § 22 zákona o DPH. Týmto metodickým pokynom sa ruší metodický pokyn č. 2/DPH/2020/MP k určeniu základu dane podľa § 22 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, vydaný v januári 2020, z ktorého sa do nového metodického pokynu prevzali všetky časti pôvodného metodického pokynu, ktorých sa novela zákona o DPH od 1.1.2022 nedotkla. Doplnené časti metodického pokynu sú vyznačené podfarbením textu.

Zákon o DPH v ustanovení § 22 upravuje základ dane pri dodaní tovaru a služby s miestom dodania v tuzemsku. Správne určený základ dane je základným predpokladom odvedenia dane z pridanej hodnoty v správnej výške.

1. oddiel - Základ dane pri dodaní tovaru alebo služby

Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od svojho odberateľa (príjemcu plnenia) alebo od inej osoby, za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Protihodnotou za plnenie sa rozumie odplata, ktorá nemusí byť vždy platená v peniazoch, ale môže ísť aj o platenie inou formou, napr. v naturáliách, ktorú je možné vyjadriť v peniazoch. Protihodnota, ktorú dodávateľ má prijať alebo prijal za dodaný tovar alebo službu, ktoré podliehajú zdaneniu, obsahuje aj sumu dane a pri určení základu dane, z ktorého sa daň vypočítava, sa protihodnota zníži o sumu dane. DPH sa vypočíta podľa vzorca, kde v čitateli je cena vrátane DPH vynásobená príslušnou sadzbou dane a v menovateli súčet čísla 100 a príslušnej sadzby dane. Ak je však osobitne dohodnutá cena bez DPH, a dodanie podlieha zdaneniu, základom dane je cena bez DPH a DPH sa vypočíta podľa vzorca, v čitateli ktorého je cena bez DPH vynásobená príslušnou sadzbou dane a v menovateli číslo 100. Ak požadovaná odplata má byť bez DPH, napr. v prípade, že ide o oslobodenú transakciu, základ dane sa rovná dohodnutej protihodnote. Ak podmienky pre oslobodenie od dane nie sú splnené a dodanie má podliehať zdaneniu, základom dane je odplata, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať, znížená o daň. DPH sa v takomto prípade vypočíta podľa vzorca, kde v čitateli je odplata, ktorá je vrátane DPH, vynásobená príslušnou sadzbou dane a v menovateli súčet čísla 100 a príslušnej sadzby dane. Pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku, pri ktorých má povinnosť platiť daň príjemca plnenia podľa § 69 zákona o DPH, základom dane je dohodnutá protihodnota. Protihodnota neobsahuje DPH z dôvodu, že dodávateľ nie je povinný uplatniť a odviesť daň. Daň do štátneho rozpočtu odvádza príjemca plnenia, odberateľ. V danom prípade sa DPH vypočíta podľa vzorca, v čitateli ktorého je protihodnota vynásobená príslušnou sadzbou dane a v menovateli číslo 100.

Súdny dvor EÚ sa „pojmom protihodnota“ zaoberal napr. v prípade C-310/11 Grattan plc, C-412/03 Hotel Scandic Gäsabäck AB. V rozsudku C-310/11, bod 22, Súdny dvor EÚ konštatuje, že pojem „protihodnota“ je súčasťou ustanovení práva Únie, ktoré pri určení jeho zmyslu a rozsahu neodkazuje na právo členských štátov. Z uvedeného vyplýva, že v súlade so všeobecným pravidlom stanoveným v čl.11A(1)(a) Šiestej smernice /(čl. 73 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „smernica 2006/112/ES)/, výklad tohto pojmu v jeho všeobecnosti nemožno ponechať na úvahu každého členského štátu. Táto protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, keďže základ dane za poskytnutie služby tvorí skutočne prijaté protiplnenie, a nie hodnota stanovená na základe objektívnych kritérií. Zdaniteľnej osobe vzniká daňová povinnosť vo výške vyplývajúcej zo základu dane, ktorý existuje v okamihu dodávky.

Za protihodnotu sa môže považovať aj akýkoľvek tovar alebo služba, ktorých hodnotu je možné vyjadriť v peniazoch, čo vyplýva z definície základu dane. Základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ „prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby ....“. Súdny dvor EÚ už rozhodol, že zmluvy o výmene, v ktorých je protihodnota v zásade vyjadrená v naturáliách, a plnenia, pri ktorých je protihodnota vyjadrená v peniazoch, z ekonomického a obchodného hľadiska predstavujú dve rovnocenné situácie. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ môže protihodnota za poskytnutie služieb

alebo tovarov spočívať v dodaní tovaru alebo služby a na základe tohto predstavovať základ dane v zmysle čl. 73 smernice (§ 22 ods. 1 zákona o DPH), ak existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi poskytnutými plneniami, a ak sa dá vzájomné plnenie vyjadriť v peniazoch. Ak hodnota nie je vyjadrená sumou peňazí dohodnutou medzi stranami, na to, aby bola subjektívnou, musí ísť o hodnotu, ktorú príjemca poskytnutých služieb predstavujúcich protihodnotu za dodanie tovaru priradí službám, ktoré mu majú byť poskytnuté, a ktorá zodpovedá sume, ktorú má v úmysle na tieto účely zaplatiť (napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-380/99 Bertelsmann[1], C-549/11 Orfej Balgarija EOOD, C-33/93 Empire Stores).

Článok 73 smernice 2006/112/ES a ani zákon o DPH nevyžadujú, aby sa na účely dodania tovaru alebo služby za protihodnotu získala protihodnota za toto dodanie priamo od osoby, ktorej sú určené. Zaplatenie protihodnoty za kupujúceho môže vykonať pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služby aj tretia osoba (napr. C-494/12 Dixons Retail plc[2]).

Do základu dane v zmysle § 22 ods. 1 a 2 zákona o DPH sa zahŕňajú aj:

a) dotácie alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby. Dotácia alebo príspevok k cene tovaru alebo služby je súčasťou základu dane len vtedy, ak je platený inou osobou ako samotným dodávateľom tovaru alebo služby.

O dotáciu alebo príspevok priamo viazaný na cenu zdaniteľného plnenia ide v prípade, ak ide o tri strany: subjekt poskytujúci dotácie, subjekt, ktorý má z nich prospech a kupujúci, ktorému dotovaný subjekt dodáva tovary alebo služby. Pojem dotácie priamo viazané na cenu sa musia vykladať tak, že pokrývajú len dotácie alebo príspevky, ktoré predstavujú celú odplatu alebo časť odplaty za dodanie tovarov alebo poskytnutie služieb a ktoré zaplatila tretia strana dodávateľovi alebo predávajúcemu. Ako sa má vykladať pojem „dotácie priamo viazané na cenu“, resp. v ktorých prípadoch je dotácia predmetom dane a je súčasťou základu dane pri poskytnutí plnenia v zmysle čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice (čl. 73 smernice 2006/112/ES), sa Súdny dvor EÚ zaoberal napr.

---

[1] Bertelsmann je spoločnosť zložená zo skupiny spoločností, ktoré vykonávajú prihlasovanie a evidenciu klubov. Skupina spoločností dala vecné
bonusy, ako knihy, nahrávky a bicykle existujúcim klubovým členom za získanie nových členov. Tieto spoločnosti kúpili bonusy od tretích strán a okrem kúpnej ceny bonusov niesli náklady na poskytovanie uvedených bonusov členom, ktorí získali nových členov. V predloženom prípade dodanie vecných bonusov (tovaru) sa urobilo ako odmena za poskytovanie služieb pozostávajúcich zo získania nových členov. Súdny dvor EÚ vyjadril názor, že pojem „odmena“ uvedená v čl.11A(1)(a) Šiestej smernice (čl. 73 smernice 2006/112/ES) za dodanie tovaru sa môže skladať aj z poskytnutia služieb a teda predstavuje zdaňovanú sumu v zmysle tohto ustanovenia, ak existuje priamy vzťah alebo väzba medzi dodaním tovaru a poskytnutím služby, a ak sa hodnota týchto služieb môže vyjadriť finančne. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať po prvé, že existuje priamy vzťah medzi poskytnutím vecných bonusov a získaním nových klientov a po druhé, keďže služby poskytnuté spoločnosti Bertelsmann boli odmenené dodaným tovarom, ich hodnota sa môže vyjadriť finančne. Všetky náklady, ktoré nesie prijímateľ, aby získal službu vrátane nákladov na vedľajšie služby, ktoré sú spojené s dodaním tovaru, tvoria spolu hodnotu poskytnutých služieb. Prijímateľ nielenže zaplatil kúpnu cenu vecných bonusov, ale aj náklady na ich dodanie, tieto náklady sa musia zahrnúť do zdaňovanej sumy. Čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zdaňovaná suma za poskytnutie vecného bonusu tvoriaceho odmenu za získanie nového zákazníka zahŕňa, okrem kúpnej ceny bonusu, aj náklady na jeho dodanie, ak tieto náklady platí poskytovateľ bonusu.

[2] Spoločnosť Dixons Retail plc (Dixons) je zástupkyňou skupiny na účely DPH, ktorá predáva spotrebnú elektroniku. Dixons uzavrela zmluvy s AmEx a s Streamline, na základe ktorých bola v prípade, že jeden z jej zákazníkov použil ako platobný prostriedok kartu vydanú AmEx alebo Streamline, povinná túto kartu prijať a AmEx a Streamlilne sa pod podmienkou dodržiavania stanovených postupov zaviazala po odpočítaní poplatku vyplatiť Dixons cenu tovarov, ktoré tento zákazník uvedenou kartou zaplatil. Následne sa ukázalo, že transakcie boli zaplatené podvodne použitými kartami. V danom prípade nebolo sporné, že Dixons bola v prípade transakcií dotknutých vo veci samej majiteľkou dodaného tovaru a že v dôsledku toho mohla na nadobúdateľa tohto tovaru previesť právomoc nakladať s ním ako vlastník. SD EÚ konštatoval, že zaplatenie ceny tovaru dodaného spoločnosťou Dixons v rámci plnení dotknutých vo veci samej vykonali tretie osoby, v danom prípade AMEX a Streamline, nemôže viesť k záveru, že toto zaplatenie nepredstavuje protihodnotu, ktorú získala Dixons za dodávku tohto tovaru. Dixons dodržala postupy stanovené v zmluvách a okrem toho predaje dotknuté vo veci samej spĺňajú objektívne kritéria, na ktorých sa zakladá pojem „dodanie tovaru“ v zmysle smernice o DPH. Medzi Dixons a jej zákazníkmi došlo k prevodu v zmysle čl. 5(1) Šiestej smernice a čl.14(1) smernice 2006/112/ES, hoci títo zákazníci v prípade plnení podvodne použili bankovú kartu ako platobný prostriedok na účely zaplatenia ceny tovaru, ktorý dodala Dixons. Skutočnosť, že kupujúci zaplatil dohodnuté ceny nie priamo dodávateľovi, ale prostredníctvom vystaviteľa karty, ako ani spôsoby platby použité vo vzťahu medzi kupujúcim a dodávateľom, nemôžu zmeniť základ dane. Šiesta smernica a ani smernica 2006/112/ES nevyžadujú, aby sa na účely dodania tovaru alebo služby „za protihodnotu“ získala protihodnota za toto dodanie priamo od osoby, ktorej sú určené. Podľa čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice a čl. 73 smernice 2006/112/ES totiž zaplatenie protihodnoty za dodanie tovaru môže vykonať nielen kupujúci ale aj tretia osoba, v danom prípade vystaviteľ karty.

v prípade C-184/00 Office des produits wallons ASBL vz. Belgicko[3], C-353/00 Keeping Newcastle Warm Limited[4], C-381/01 Komisia ES proti Talianskej republike.

Z rozhodnutí Súdneho dvora EÚ napr. vyplývajú nasledovné kritériá, kedy pri ich kumulatívnom splnení môžu byť dotácie zahrnuté do základu dane:

- Samotná skutočnosť, že dotácia môže ovplyvniť cenu tovarov a služieb, ktoré dodáva dotovaný orgán, nestačí na to, aby sa táto dotácia stala predmetom dane.
- Dotácia musí byť poskytnutá vo väzbe na konkrétne plnenie (tovary a služby) poskytované príjemcom dotácie (pričom sa nejedná o plnenia uskutočňované voči poskytovateľovi dotácie). Musí existovať priama väzba medzi poskytnutým plnením a dotáciou. Tento vzťah je možné preveriť na základe porovnania ceny daného plnenia s jeho
  bežnými výrobnými nákladmi. Ďalšou možnosťou je preverenie, či by došlo k zrušeniu, resp. k zníženiu týchto dotácii alebo príspevkov, keby nebolo plnenie poskytované (napr. nebol by vyrábaný určitý tovar).
- V okamihu, kedy je zistená vnútorná súvislosť medzi dotáciou a plnením poskytnutým vďaka tejto dotácie, musí byť cena plnenia v jej základných rysoch prinajmenšom identifikovateľná. Nemusí však byť ešte jednoznačne stanovená. Postačujúce je, pokiaľ je zrejmá väzba medzi znížením ceny a poskytnutou dotáciou. Väzba medzi dotáciou a cenou plnenia sa musí jednoznačne prejaviť pri analýze jednotlivých prípadov okolností úhrady odplaty za plnenie. Cena, ktorú je za dané plnenie povinný zaplatiť príjemca

---

[3] Office des produits wallons ASBL (OPW) je súkromné neziskové združenie, ktoré vykonáva reklamnú a predajnú činnosť pre poľnohodpodárske, ovocinárske a potravinárske výrobky, ktorá podlieha DPH. Ročne dostáva dotácie od regiónu Valónsko, s ktorým má uzavretú rámcovú dohodu o dotáciách. Podľa dohody má na starosti 4 druhy činností, a to vydávanie katalógu, vydávanie časopisu, prevádzku miestnych úradov a účasť na miestnych podujatiach. Počas kontroly belgický daňový úrad zistil, že OPW nezaplatilo DPH z dotácií a vykonal dodanenie. OPW podalo námietku a vnútroštátny súd sa Súdneho dvora EÚ v podstate pýta, ako sa má vykladať výraz „dotácie priamo viazané na cenu" v zmyle čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice (čl. 73 smernice 2006/112/ES).
Súdny dvor EÚ uvádza, že čl. 11A(1)(a) Šiestej smenice sa vzťahuje na situácie, v ktorých ide o tri strany: subjekt poskytujúci dotácie, subjekt, ktorý má z nich prospech a kupujúci, ktorému dotovaný subjekt dodáva tovary alebo služby. Súdny dvor EÚ ďalej uvádza, že síce prevádzkové dotácie pokrývajúce časť bežných nákladov takmer vždy ovplyvňujú nákladovú cenu tovarov alebo služieb, ktoré dodáva dotovaný subjekt, ale samotná skutočnosť, že dotácia môže ovplyvniť cenu tovarov a služieb, ktoré dodáva dotovaný subjekt nestačí na to, aby sa táto dotácia stala predmetom dane. Na to, aby dotácia bola priamo viazaná na cenu takýchto dodávok v zmysle článku 11A Šiestej smernice je nutné aj to, aby bola osobitne zaplatená dotovanému subjektu, aby mohol zabezpečiť konkrétne tovary alebo služby. Malo by byť zrejmé, že vyplatená dotácia umožňuje dotovanému subjektu predávať tovary alebo služby za nižšiu cenu, akú by musel požadovať pri absencii dotácie. Ak by malo ísť o dotáciu k cene tovaru alebo služby, cena, ktorú má zaplatiť kupujúci, je stanovená takým spôsobom, že sa znižuje proporcionálne k dotácii poskytnutej dotovanému subjektu, a teda predstavuje určitý prvok pri určovaní ceny. Len v takom prípade sa dá dotácia považovať za odplatu za dodávku tovarov alebo služieb, a teda byť predmetom dane. Na určenie toho, či dotácia je takouto odplatou, treba pripomenúť, že cena tovarov alebo služieb musí byť v princípe určená najneskôr do momentu uskutočnenia predmetnej udalosti. Väzba medzi dotáciou a cenou sa musí jednoznačne objaviť pri analýze jednotlivých prípadov okolností úhrady odplaty. Komisia podotkla, že skúmanie ročných účtov medzi OPW a valónskym regiónom by mohlo pomôcť určiť, či čiastky dotácie, ktoré majú priradiť každej činnosti, ktorú sa OPW zaviazalo vykonávať, sa dá určiť na základe rámcovej dohody. V takom prípade by sa dala stanoviť priama väzba medzi tou dotáciou a predajom časopisov, ktoré OPW vydáva. Navyše, aby sa dalo určiť či odplata, ktorú predstavuje dotácia sa dá identifikovať, vnútroštátny súd by mohol porovnať cenu za akú sa predávajú tovary a ich normálnu nákladovú cenu, alebo preskúmať, či výška dotácie sa znížila, keď sa tieto tovary prestali produkovať. Pre účely čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice dotácie priamo viazané na cenu sa musia vykladať v tom zmysle, že pokrývajú len dotácie, ktoré predstavujú celú odplatu alebo časť odplaty za dodanie tovarov alebo služieb a ktoré zaplatila tretia strana dodávateľovi alebo predávajúcemu.

[4] Spoločnosť Keeping Newcastle Warm Limited (KNW) niekoľko rokov vykonáva práce v rámci grantovej schémy podľa nariadení vrátane poskytnutia energetického poradenstva. Podľa nariadení je EAGA správny úrad pre určité oblasti a spravuje program na zlepšenie energetickej efektívnosti obytných budov v uvedených oblastiach. KNW priznala a zaplatila DPH, ktoré EAGA zaplatila vo forme grantov vo výške 10 GBP za jedno poradenstvo v oblasti energetického poradenstva, ktoré KNW poskytla určitým kategóriám držiteľov domov. Následne KNW dôvodila, že grant na energetické poradenstvo nebol priamo viazaný na cenu dodávky v zmysle čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice, a teda že nebol súčasťou základu dane za predmetnú dodávku, že poskytnutie energetického poradenstva je zdarma, že grant v podstate je druh paušálnej dotácie na prevádzkové náklady KNW a žiadala o vrátenie zaplatenej DPH. Komisia podotýka, že grant na pokrytie celkových nákladov energetického poradenstva, je limitovaný maximálnou výškou 10 GBP. Aj keby to bola paušálna dotácia a jediná platba uhradená v súvislosti s energetickým poradenstvom, nebolo by v súlade s cit. článkom Šiestej smernice nahliadať na ňu ako keby nebola súčasť základu dane s tým dôsledkom, že na dodávku by sa neuplatnila žiadna DPH. Čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice upravuje situácie, ktoré sa týkajú troch strán: úrad poskytujúci dotácie, subjekt, ktorý z nich benefituje a kupec tovarov alebo služieb, koré mu dodal alebo poskytol dotovaný subjekt (už citovaný rozsudok C-184/00). Je potrebné však poznamenať, že základ dane v súvislosti s poskytovaním služby je všetko, čo tvorí odplatu za službu (rozsudok C-6/93 Tolsma). Čl. 11A(1)(a) Šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že vyplatená čiastka ako tá, ktorá je predmetom hlavného konania, predstavuje súčasť odplaty za dodané služby a pre účely DPH je súčasťou základu dane v súvislosti s týmito dodanými službami.

plnenia (kupujúci), musí byť cena plnenia zodpovedajúcim spôsobom znížená o výšku poskytnutej dotácie (dotácia sa musí prejaviť v kalkulácii ceny).

- Na to, aby dotácia bola priamo viazaná na cenu dodávok je nutné aj to, aby bola osobitne zaplatená príjemcovi dotácie, aby mohol zabezpečiť konkrétne tovary alebo služby.

Pri stravovacích službách poskytnutých za protihodnotu zamestnávateľom, platiteľom dane, svojim zamestnancom nevchádza do základu dane príspevok zamestnávateľa k cene jedla, ktorý si môže dať zamestnávateľ do výdavkov (nákladov) na účely dane z príjmov, alebo príspevok poskytnutý zo sociálneho fondu pri poskytnutí stravovacej služby. Protihodnotu vždy poskytuje kupujúci, zákazník alebo tretia strana, a teda nikdy dodávateľ alebo poskytovateľ plnenia sám. Základom dane pri poskytnutí služby stravovania je v zmysle § 22 ods. 1 zákona o DPH reálne prijatá protihodnota od zamestnancov. Výkladom určenia základu dane pri poskytnutí služby stravovania sa Súdny dvor EÚ zaoberal v prípade C-412/03 Hotel Scandic Gäsabäck AB[5].

Príklad:
Platiteľ dane prevádzkuje jedáleň, v ktorej poskytuje závodné stravovanie svojim zamestnancom. Cena jedného hlavného jedla predstavuje 3,60 eur bez DPH. Platiteľ dane ako výdavok podľa zákona o dani z príjmov uplatňuje príspevok vo výške 55% z ceny jedla, t. j. 1,98 eur a zo sociálneho fondu poskytuje príspevok vo výške 0,22 eur. Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH základom dane pri poskytnutí služby stravovania zamestnancom je suma 1,40 eur (3,60-1,98-0,22) bez DPH. V danom prípade platiteľ dane uplatní 20 % sadzbu dane na sumu 1,40 eur. Zamestnanec platí za 1 jedlo sumu 1,68 eur, v tom základ dane 1,40 eur a daň 0,28 eur (1,40x20):100.

b) iné dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo službu. Do základu dane vchádzajú aj dane, napr. spotrebná daň, ak ide o dodanie tovaru, ktorý podlieha spotrebnej dani, s výnimkou samotnej DPH.

Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že na preukázanie toho, či daň, clo alebo poplatok, sa musí zahrnúť do základu dane alebo naopak, musí byť z tohto základu dane vylúčená, je potrebné najprv určiť, či spadá pod pojem „dane, clá a poplatky" v zmysle čl. 78 prvého odseku písm. a) smernice 2006/112/ES (§ 22 ods. 2 písm. a) zákona o DPH) a ďalej, či sa na ňu vzťahuje výnimka stanovená v čl. 79 prvého odseku písm. c) tejto smernice (§ 22 ods. 3 prvá veta zákona o DPH), pozri napr. rozsudok C-106/10, bod 32 a 33. Na to aby dane, clá a poplatky mohli byť zahrnuté do základu dane, aj keď samé o sebe nepredstavujú pridanú hodnotu a nie sú ekonomickou protihodnotou za dodanie tovaru alebo služby, musia sa priamo vzťahovať na toto dodanie. Ak výdavky ako daň, clá a poplatky v zmysle právnych predpisov nie sú v zásade zaplatené v mene a na účet nadobúdateľa (príjemcu plnenia), ale dodávateľom plnenia vo svojom mene a na svoj účet v zmysle čl. 73 smernice 2006/112/ES, dochádza tak k vytvoreniu priamej spojitosti medzi dodaním uskutočneným dodávateľom tovaru alebo služby a touto daňou, clom alebo poplatkom, a musia sa zahrnúť do základu dane pri dodaní tovaru alebo služby. Je potrebné skúmať, kto sú osoby povinné platiť dane, clá a poplatky, či poskytovatelia zdaniteľných plnení alebo ich príjemcovia (nadobúdatelia).
Podmienky, za ktorých dane, clá a poplatky vzťahujúce sa na tovar alebo službu vchádzajú do základu dane, sú analyzované v judikatúre Súdneho dvora EÚ, napr. C-106/10 Lidl & Companhia[6], v spojených veciach C-618/11, C-637/11 a C-659/11[7], C-256/11 Lisboagás GDL.

---

[5] Rozsudok C-412/03 dáva konkrétnu odpoveď na to, ako posúdiť príspevok zamestnávateľa k cene stravovacej služby, t.j. ako určiť protihodnotu vo vzťahu k určeniu základu dane, ak zamestnávateľ svojim zamestnancom predáva stravu za cenu nižšiu ako sú náklady na poskytnutie tejto služby. Spor vo veci samej sa týka dvoch strán, a to na jednej strane zamestnávateľa, ako dodávateľa tovarov alebo poskytovateľa služieb a na druhej strane jeho zamestnancov. Z článku 11A(1)(a) Šiestej smernice (čl. 73 smernice 2006/112/ES) vyplýva, že protihodnotu vždy poskytuje kupujúci, zákazník alebo tretia strana, a teda nikdy dodávateľ alebo poskytovateľ plnenia sám. Náklady, ktoré znáša samotný platiteľ dane v súvislosti s poskytovaním jedál vlastným zamestnancom, teda nemôžu tvoriť súčasť zdaniteľného základu dotknutého plnenia. Zdaniteľným základom pri dodaní tovaru alebo služby za protihodnotu je protihodnota skutočne zaplatená zamestnancom jeho zamestnávateľovi, a to aj v prípade, ak je výška tejto protihodnoty nižšia ako skutočná režijná cena resp. náklad na poskytnutie jedál. Táto protihodnota je subjektívnou hodnotou, a to hodnotou skutočne prijatou, a nie hodnotou stanovenou na základe objektívnych kritérií a musí byť vyjadriteľná v peniazoch. Čl. 5(6) a 6(2) Šiestej smernice (čl. 16 a 26 smernice 2006/112/ES) považujú určité plnenia, za ktoré nie je zdaniteľnou osobou v skutočnosti prijatá reálna protihodnota, za rovnocenné dodávkam tovarov a poskytnutiam služieb za protihodnotu. Účelom týchto ustanovení je zabezpečiť rovnaké zaobchádzanie na jednej strane so zdaniteľnými osobami, ktoré odoberú tovar alebo ktoré poskytnú služby na účely svojho osobného využitia alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov, a na druhej strane s konečným spotrebiteľom, ktorý si obstará tovar alebo službu rovnakého druhu.

[6] V prípade C-106/10 spoločnosť Lidl&Companhia kúpila 2 vozidlá. Faktúry vystavené dodávateľom, ktoré táto spoločnosť zaplatila, zahŕňali základnú cenu, ISV (daň podľa portugalského zákona o dani z vozidiel) a iné výdavky. Osobami povinnými platiť daň z vozidiel sú

c) náklady (výdavky) súvisiace s dodaním tovaru alebo služby ako napríklad provízia, náklady na balenie, náklady na prepravu a náklady na poistenie požadované dodávateľom od kupujúceho alebo zákazníka. Náklady súvisiace s dodaním tovaru alebo služby sú v zákone uvedené len ako príklad.

Pri určení základu dane u dodávateľa je potrebné rozlišovať, či ide o nákladovú položku dodávateľa alebo prijímateľa, resp. či ide o takú nákladovú položku, ktorá u dodávateľa predstavuje samostatné dodanie tovaru alebo služby alebo ktorá vznikla v spojitosti s dodaním tovaru alebo služby. Do základu dane vchádzajú všetky náklady, ktoré dodávateľovi tovaru alebo služby vzniknú v spojitosti s dodaním tovaru alebo s poskytnutím služby, t. j. majú sa zahrnúť do ceny plnenia a nezdaňujú sa samostatne, napr. poštovné, balné, prepravné, atď. (pozri napr. už citovaný rozsudok Súdneho dvora EÚ C-380/99 vo veci Bertelsmann). Osobitne je možné zdaňovať také plnenia, ktoré tvoria samostatné dodanie tovaru alebo poskytnutie služby. Suma, ktorá je nákladovou položkou prijímateľa plnenia a nie je nákladom dodávateľa, sa do základu dane u dodávateľa nezahŕňa. Napríklad pri dodaní tovaru s prepravou je potrebné rozlišovať, či je preprava vykonaná na účet predávajúceho (dodávateľa) alebo na účet kupujúceho.

Príklad:
Platiteľ dane A v zmysle uzavretej zmluvy dodáva tovar pre platiteľa dane B. Zo zmluvy vyplýva, že dodávateľ zabezpečí dopravu tovaru. Dodávateľ nemá vlastné dopravné prostriedky, preto dopravu objednal u dopravcu vo svojom mene na svoj účet. Dodávateľ tovaru prijatú službu prepravy ako náklad spojený s dodaním tovaru zahŕňa do základu dane pri dodaní tovaru.

Príklad:
Platiteľ dane A na základe kúpnopredajnej zmluvy dodáva tovar pre platiteľa dane B. Z uzavretej zmluvy vyplýva, že dopravu tovaru zabezpečí dodávateľ u dopravcu vo svojom mene na účet kupujúceho. Dodávateľ tovaru, zabezpečil dopravu tovaru vo vlastnom mene na účet kupujúceho u dopravcu, platiteľa dane. Platiteľ dane A obstaranie prepravy nezahrnie do základu dane pri dodaní tovaru. Ide o dve samostatné plnenia, o dodanie tovaru a dodanie prepravnej služby na základe komisionárskej, resp. inej obdobnej zmluvy, nakoľko v zmysle zákona o DPH platí, že túto službu sám prijal a sám poskytol.

---

autorizovaní predajcovia, uznaní predajcovia a jednotlivci, ktorí uvádzajú do voľného obehu vozidlá podliehajúce dani, teda osoby, v ktorých mene je vystavené colné vyhlásenie alebo doplnkové vyhlásenie k vozidlu. Výdavky zaplatené ako daň z vozidiel neboli v zásade zaplatené v mene nadobúdateľa vozidla, ale dodávateľom uvedeného vozidla v zmysle čl. 73 smernice 2006/112/ES, a došlo tak k vytvoreniu priamej spojitosti medzi dodaním uskutočneným touto poslednou uvedenou osobou a touto daňou. Daň z vozidiel, v prípade ktorej je zdaniteľné plnenie priamo spojené s dodávkou vozidla, ktoré patrí do pôsobnosti tejto dane, a ktorá je zaplatená dodávateľom tohto vozidla, spadá pod pojem „dane, clá, odvody a poplatky“ v zmysle čl. 78(1)(a) smernice 2006/112/ES a musí sa podľa tohto ustanovenia zahrnúť do základu DPH pri dodaní uvedeného vozidla. Pokiaľ ide o čl. 79 prvý odsek písm. c) smernice 2006/112/ ES, nemožno účinne tvrdiť, že k výdavkom vynaložením ako ISV zo strany autorizovaných alebo uznaných predajcov došlo v mene a na účet nadobúdateľa predmetného vozidla. Na tento účel je postačujúce konštatovať, ako to vyplýva z bodu 35 tohto rozsudku, že osobami povinnými zaplatiť ISV sú dodávatelia vozidiel a nie ich nadobúdatelia. Takú daň ako je ISV, nemožno preto vylúčiť zo základu dane podľa čl. 79 prvého odseku písm. c) smernice, ale v zmysle čl. 78 prvého odseku písm. a) smernice sa musí zahrnúť do základu DPH pri dodaní vozidla.

[7] Z rozsudku C-618/11 vyplýva, že spoločnosť TVI v rámci svojej činnosti na trhu s televíznym vysielaním poskytla služby vysielania komerčnej reklamy rozličným inzerantom. Tieto služby svojim zákazníkom fakturovala so 4% zvýšením ceny požadovanej za vysielanie komerčnej reklamy z dôvodu poplatku za vysielanie. DPH priznala z celej fakturovanej sumy, t.j. vrátane poplatku. Spoločnosť okrem toho zaregistrovala príjmy vyplývajúce z fakturácie poplatku za vysielanie ako prechodné položky. Domnievala sa však, že poplatok za vysielanie nemal byť zahrnutý do základu dane pre DPH a žiadala o preskúmanie daňových výmerov DPH. Poplatok za vysielanie vo výške 4 % zaplatenej ceny, ktorý sa fakturuje inzerantovi, je stanovený portugalskou právnou úpravou v prospech kinematografie a audiovizuálnych umení, znášajú ho inzeranti, ale platia poskytovatelia služieb vysielania komerčnej reklamy. Poplatok za vysielanie je vymáhateľný hneď, ako sú poskytnuté služby, a stáva sa vymáhateľným iba vtedy, ak sú takéto služby poskytnuté. TVI je povinná zaplatiť tento poplatok, aj keď inzeranti nezaplatia za služby vysielania komerčnej reklamy. Komisia zastáva názor, že TVI je osobou povinnou platiť poplatok, keďže príjemcovia služieb vysielania komerčnej reklamy nikdy nevstupujú do priameho vzťahu s portugalskými daňovým orgánmi. Z rozsudku vyplýva, že Čl. 11A(1)(a), 11A(2)(a) a 11A(3)(c) Šiestej smernice ako aj čl. 73, 78 prvý odsek písm. a) a 79 prvý odsek písm. c) smernice 2006/112/ES sa majú vykladať v tom zmysle, že poplatok, ako je poplatok za vysielanie stanovený portugalskou právnou úpravou v prospech kinematografie a audiovizuálnych umení, sa má zahrnúť do základu dane pre DPH, splatnú za služby vysielania komerčnej reklamy.

Do základu dane sa nezahŕňajú:

- výdavky zaplatené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka, ktoré dodávateľ požaduje od kupujúceho alebo zákazníka. Výdavky zaplatené v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka sú považované za tzv. „prechodné položky“ a nevchádzajú do základu dane (§ 22 ods. 3 zákona o DPH). Platiteľ dane pri prechodných položkách nemôže odpočítať daň.

Ustanovenie § 22 ods. 3, prvá veta, zákona o DPH, je implementácia prvého odseku čl. 79 písm. c) smernice 2006/112/ES, v zmysle ktorého sumy, ktoré zdaniteľná osoba príjme od svojho odberateľa formou úhrady za výdavky platené v mene a na účet odberateľa a ktoré boli zapísané do jej účtovníctva ako prechodné položky, sa do základu dane nezahŕňajú. Zdaniteľná osoba musí predložiť dôkaz o skutočnej výške výdavkov uvedených v písm. c) prvého odseku čl. 79 cit. smernice a nesmie odpočítať DPH, ktorá mohla byť účtovaná. Súdny dvor EÚ napr. v rozsudku C-98/05 vo veci De Danske Bilimportorer[8] rozhodol, že dánsky poplatok za registráciu vozidla je prechodnou položkou v zmysle čl. 79 písm. c) smernice 2006/112/ES 112 a nespadá pod pojem „dane, clá a poplatky“.

U osôb, platiteľov dane, ktorých činnosť je vykonávaná ako slobodné povolania, ktoré majú odmenu určenú osobitnými predpismi (napr. súdni exekútori, notári, advokáti, znalci, tlmočníci), je základom dane odplata, ktorú tieto osoby dostanú alebo majú dostať, znížená o daň. Do základu dane sa nezahŕňajú prijaté úhrady za výdavky platené v mene a na účet inej osoby, tzv. prechodné položky. Napríklad poplatky, ktoré platí advokát v mene a na účet klienta nie sú nákladovou položkou advokáta a advokát ich pri vyúčtovaní odplaty za poskytnutie právnych služieb nezahŕňa do základu dane.

Príklad:
V zmysle mandátnej zmluvy sa firma A, platiteľ dane, zaviazala, že pre firmu B v jej mene a na jej účet zariadi predaj výrobkov. Firma B sa zaviazala, že firme A za zariadenie uvedenej obchodnej záležitosti zaplatí odmenu vo výške 10 % z hodnoty predaných výrobkov. Firma A predala v mene a na účet firmy B výrobky v celkovej hodnote 30 000 eur. Ak na základe mandátnej zmluvy mandatár pre zdaniteľnú osobu (mandanta) v mene mandanta a na jeho účet zariadi za odmenu (odplatu) určitú obchodnú záležitosť, základom dane u mandatára je len odmena prijatá od mandanta. Základom dane pri požadovaní dohodnutej odplaty od firmy B za zariadenie obchodnej záležitosti je suma 3 000 eur znížená o daň (3 000x20):(100+20), t.j. základ dane je v sume 2 500 eur (3000-500) a DPH v sume 500 eur.
V prípade, ak je mandatár splnomocnený mandantom vybrať platbu od tretej osoby (kupujúceho), prijatá platba za zariadenie obchodnej záležitosti mandatárom od tretej osoby (kupujúceho) nevchádza do základu dane u mandatára z dôvodu, že mandatár pri prijatí platby koná v mene a na účet mandanta.

- pri dodaní tovaru v zálohovaných opakovane použiteľných obaloch, záloha na zálohované obaly, ktoré sú dodávané spolu s tovarom.

Zákon o DPH v § 19 ods. 10 pri zálohovaných obaloch ustanovuje určenie vzniku daňovej povinnosti zo zálohovaných obalov na nápoje osobitným spôsobom u vybranej skupiny dodávateľov, a to u dodávateľov, ktorí ako prví v poradí uvádzajú na trh v tuzemsku zálohované obaly spolu s nápojom a zároveň im umožňuje odpočítanie dane pri kúpe zálohovaných obalov. Zákon o DPH v § 22 ods. 3 ustanovuje všetkým dodávateľom, ktorí dodávajú tovar (nápoje) v zálohovaných obaloch, nezahrnúť sumu záloh za zálohované obaly do základu dane pri predaji tovaru.

[8] Spoločnosť De Danske Bilimportorer kúpila nové vozidlo, ktoré mal používať jeho riaditeľ. Predajca sa pred dodaním vozidla postaral o zaevidovanie tohto vozidla v mene kupujúceho a zaobstaral evidenčné číslo. Vo faktúre za kúpu vozidla bola uvedená celková cena vrátane dane z evidencie vozidiel. Súdny dvor EÚ uvádza, že ak bola daň z evidencie vozidla zaplatená predajcom na základe zmluvného záväzku dodať kupujúcemu vozidlo, ktoré je zaevidované v jeho mene, je potrebné prísť k záveru, že vyúčtovanie tejto dane kupujúcemu zodpovedá náhrade výdavkov vynaložených predajcom v mene a na účet kupujúceho a nie protihodnote dodaného tovaru. Táto daň preto zodpovedá sume, ktorú platiteľ dane získal od kupujúceho ako náhradu výdavkov vynaložených v jeho mene a na jeho účet v zmysle čl. 11(A)(3) šiestej smernice (čl. 79 prvý odsek písm. c) smernice 2006/112/ES).

Osobitná úprava zákona o DPH sa vzťahuje výhradne na dodanie a vrátenie zálohovaných obalov, ktoré je možné podľa zákona č. 79/2015 Z. z. o odpadoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o odpadoch“) definovať ako zálohované obaly opakovane použiteľné, u ktorých je vyhláškou MŽP SR pevne stanovená výška zálohy, ktorej vrátenie sa spotrebiteľovi zaručuje pri vrátení tohto obalu. Opakovane použiteľným obalom je obal učený na vykonanie najmenej dvoch ciest alebo obehov počas svojej životnosti, ktorý sa opakovane plní a použije na ten istý účel, na ktorý bol určený. Zálohovaným obalom je obal tovaru, pri ktorého predaji sa okrem ceny za tovar účtuje osobitná peňažná čiastka viazaná na obal tovaru tzv. záloha, ktorej účelom je zabezpečiť vrátenie obalu. Zálohujú sa opakovane použiteľné obaly na nápoje. Výška zálohu zálohovaných opakovane použiteľných obalov na nápoje v zmysle § 105 ods. 3 písm. m) zákona o odpadoch je určená osobitným predpisom, ktorým je s účinnosťou od 1.1.2016 Vyhláška MŽP SR č. 373/2015 Z. z. o rozšírenej zodpovednosti výrobcov vyhradených výrobkov a o nakladaní s vyhradenými prúdmi odpadov v znení neskorších predpisov (§ 18 už citovanej vyhlášky). Obaly, ktoré nespĺňajú definíciu zálohovaného opakovane použiteľného obalu na nápoje, pre účely zákona o DPH (§ 19 ods. 10 a 22 ods. 3) nie sú zálohovaným obalom a pri ich dodaní a vrátení sa uplatňuje bežný režim dane.

- pri dodaní nápoja v zálohovanom jednorazovom obale na nápoje, záloh na tento obal, ktorý je dodávaný spolu s tovarom (nápojom)

Doplnenie ust. § 22 ods. 3 zákona o DPH súvisí so zavedením povinnosti zálohovania jednorazových obalov na nápoje, konkrétne jednorazových obalov na nápoje z plastu, ktorými sú fľaše a jednorazových obalov na nápoje z kovu, ktorými sú plechovky, pričom cieľom je dosiahnuť efektívnejší zber a následnú recykláciu, tak aby sa mohlo skvalitniť životné prostredie, znížiť environmentálne zaťaženie a zároveň splniť ciele stanovené na európskej úrovni.

Na rozdiel od zdaňovania opakovane použiteľných zálohovaných obalov, ktoré sú uvedené v predchádzajúcom bode, je v celom distribučnom reťazci zo základu dane vyňatý záloh za zálohovaný jednorazový obal, ktorý je spolu s nápojom dodávaný v tuzemsku, t. j. pri dodaní tovaru (nápoja) v jednorazovom obale, sa do základu dane nezahŕňa záloh za tento obal.

Zálohovaným jednorazovým obalom na nápoje sa podľa zákona č. 302/2019 Z. z. rozumie obal tovaru určený na jedno použitie, pri ktorého predaji sa okrem ceny za tovar účtuje záloh, pričom nápoje sú kvapalné požívatiny obsahujúce viac ako 80% vody a schopné uspokojovať fyziologickú potrebu vody; členia sa spravidla na nealkoholické a alkoholické. Medzi nápoje nepatrí mlieko. Konkrétne typy obalov druh materiálu, ich objem, minimálnu výšku zálohu a označovanie zálohovaného jednorazového obalu na nápoje upravuje vykonávacia vyhláška MŽP SR č. 347/2019 Z. z. k zákonu o zálohovaní jednorazových obalov na nápoje.

Dodanie nápoja v zálohovanom jednorazovom obale je jedno plnenie, kde nápoj predstavuje ekonomickú podstatu transakcie a obal nie je samostatným dodaním tovaru, ktoré by predstavovalo samostatný predmet dane a podľa § 22 ods. 3 zákona o DPH sa záloha za takýto obal nezahŕňa do základu dane pri dodaní tovaru.

Základom dane pri dodaní služby a pri dodaní tovaru s miestom dodania v tuzemsku, ktoré dodala zahraničná osoba z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, kedy osobou povinnou platiť daň v zmysle § 69 ods. 2 a 3 zákona o DPH je prijímateľ plnenia, je suma, ktorú fakturuje dodávateľ odberateľovi (príjemcovi plnenia). Tento základ dane neobsahuje DPH z dôvodu, že dodávateľ nie je povinný uplatniť a odviesť daň. Daň do štátneho rozpočtu odvádza príjemca plnenia, odberateľ.
Osoba registrovaná za platiteľa dane v SR pri dodaní tovaru alebo služby s miestom dodania v tuzemsku, pri ktorých sa podľa § 69 ods. 10 - 12 zákona o DPH prenáša daňová povinnosť na príjemcu plnenia, platiteľa dane, taktiež vystavuje faktúry bez DPH. Základom dane u príjemcu plnenia je suma bez dane fakturovaná dodávateľom, platiteľom dane. V tomto prípade dodávateľ, platiteľ dane, nie je povinný uplatniť a odviesť daň. Daň do štátneho rozpočtu má povinnosť odviesť príjemca plnenia, platiteľ dane.
Tak, ako je uvedené v časti 1 tohto pokynu, príjemca plnenia, ktorý je povinný platiť daň v zmysle § 69 zákona o DPH, vypočíta sumu dane podľa vzorca, v ktorého čitateli je základ dane (cena bez DPH) fakturovaný dodávateľom vynásobený príslušnou sadzbou dane a v menovateli číslo 100.

Príklad:
SK platiteľ dane predal nehnuteľnosť vrátane pozemku, na ktorom stavba stojí, inému platiteľovi dane. Nehnuteľnosť bola dodaná po 5 rokoch odo dňa jej kolaudácie (§ 38 ods.1 zákona o DPH). SK platiteľ dane sa rozhodol, že dodanie uvedenej nehnuteľnosti nebude oslobodené od dane (§ 38 ods. 8 zákona o DPH). Povinnosť platiť daň v zmysle § 69 ods. 12 písm. c) zákona o DPH má príjemca plnenia. SK platiteľ dane vyhotoví faktúru bez DPH, na faktúre uvedie slovnú informáciu „prenesenie daňovej povinnosti". Základom dane u prijímateľa plnenia je suma bez DPH fakturovaná SK platiteľom dane.

2. oddiel - Základ dane pri dodaní tovaru alebo služby pri poskytnutí zľavy v čase ich dodania

Podľa § 22 ods. 4 zákona o DPH, ak je v čase dodania tovaru alebo služby poskytnutá zľava z ceny alebo poskytnutá zľava za skoršiu úhradu ceny, základ dane sa zníži o sumu zľavy. Zľava z ceny poskytnutá odberateľovi v momente uskutočnenia zdaniteľného obchodu sa do základu dane nezahŕňa. Zľava z ceny predstavuje zníženie ceny zdaniteľného plnenia v dôsledku kvalitatívnych, dodacích, prípadne iných dohodnutých podmienok v súvislosti s dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

Výrazom „rabat" a „cenová zľava", ak zníženie predstavuje 100% z ceny plnenia, sa Súdny dvor EÚ zaoberal napr.
v prípade C-48/97 Kuwait Petroleum (GB) Ltd. V cit. rozsudku v bodoch 16 a 17 Súdny dvor EÚ uvádza, že pri náležitom výklade článku 11A(3)(b) Šiestej smernice (čl. 79(b) smernice 2006/112/ES) sa výrazy „rabat" a „cenová zľava" nedajú aplikovať na zľavy, ktoré predstavujú celú cenu dodaného zdaniteľného plnenia. Udelenie rabatu alebo cenovej zľavy predpokladá, že tovar sa dodáva za odplatu. Samotné výrazy „cenová zľava" a „rabat" indikujú len čiastočnú redukciu celkovej dohodnutej ceny. Keď na druhej strane zníženie predstavuje 100% ceny, realita v takej situácii je, že tovar ide z jednej ruky do druhej zdarma. Poskytnutie tovaru zdarma spadá pod pôsobnosť článku 5(6) Šiestej smernice (čl. 16 smernice 2006/112/ES, § 8 ods. 3 zákona o DPH).

Príklad:
Platiteľ dane má už dlhšiu dobu na sklade tovar (odevy) v cene 40 eur/ks bez DPH, ktoré sú zastarané, resp. nie je o ne záujem. Pri ich nákupe bola daň odpočítaná v plnej výške. V rámci akcie spojenej s výpredajom tohto tovaru sa platiteľ dane rozhodol znížiť stanovenú cenu bez DPH s tým, že osobám, ktoré ich kúpia poskytne zľavu 50%. Platiteľ dane predal 10 ks predmetného tovaru zdaniteľnej osobe 5.11.2019. Z dôvodu, že v čase dodania tovaru bola poskytnutá zľava z ceny, platiteľ dane základ dane zníži o sumu zľavy, t.j. o 20 eur bez DPH/ks. Platiteľ dane pri dodaní tovaru pre zdaniteľnú osobu má povinnosť vyhotoviť faktúru v zmysle § 72 zákona o DPH. Faktúra musí okrem iných povinných náležitosti obsahovať aj základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene (§ 74 ods.1 písm. g) zákona o DPH). Platiteľovi dane vzniká daňová povinnosť dňom dodania (predaja) tovaru v zdaňovacom období november 2019, resp. IV.Q.2019 zo základu dane zníženého o sumu zľavy (10 ks x 20 eur); t.j. zo základu dane 200 eur je povinný priznať a odviesť daň v sume 40 eur (200x20% sadzba dane).

Príklad:
Platiteľ dane predáva výrobky (tovar) za jednotkovú cenu 10 eur bez DPH a svojím odberateľom poskytuje zľavu z ceny v závislosti od odobratého množstva predmetného tovaru v rámci jednej dodávky. Pri odbere 2 ks výrobkov poskytuje odberateľom jeden výrobok navyše. Platiteľ dane na faktúre uviedol, že predal 3 ks predmetných výrobkov za cenu 20 eur bez DPH, t. j. predal 3 výrobky za cenu dvoch výrobkov. Daň zo základu dane 20 eur je v sume 4 eur. Celková cena zdaniteľného plnenia za 3 ks výrobkov je 24 eur vrátane DPH. Platiteľ dane poskytol zľavu z ceny v čase dodania tovaru a pri jeho predaji je povinný priznať a odviesť DPH po zohľadnení zľavy ceny plnenia.

3. oddiel - Základ dane pri dodaní tovaru alebo služby pri bezodplatných dodaniach podľa § 8 ods. 3 a § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH

Zákon o DPH ukladá platiteľovi dane v určitých prípadoch povinnosť priznať a odviesť daň, ak dodanie tovaru alebo služby uskutoční bezodplatne, a to z dôvodu, aby nedochádzalo k znižovaniu alebo k úplnému vyhýbaniu sa povinnosti priznať a odviesť DPH. Z akého základu dane pri bezodplatne poskytnutých zdaniteľných obchodoch má povinnosť platiteľ dane odviesť daň ustanovuje zákon o DPH v § 22 ods. 5. Ide o implementáciu článku 74 a 75 smernice 2006/112/ES.

Platiteľ dane má povinnosť priznať a odviesť daň pri bezodplatne dodanom tovare alebo služby zo základu dane podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH v nasledovných prípadoch:

a) Základ dane pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH

Podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2019 sa za dodanie tovaru za protihodnotu považuje také dodanie tovaru, ktoré platiteľ dane dodá na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe tohto tovaru alebo jeho súčasti alebo vytvorení tohto tovaru alebo jeho súčasti vlastnou činnosťou bola daň čiastočne alebo úplne odpočítaná. Z uvedeného vyplýva, že platiteľ dane, ak si čiastočne alebo úplne odpočítal daň pri kúpe tovaru alebo jeho súčasti alebo vytvorení tohto tovaru alebo jeho súčasti, má v situáciách uvedených v § 8 ods. 3 povinnosť priznať a odviesť DPH. Bezodplatné dodanie tovaru na obchodné účely, ak jeho hodnota nepresiahne 17 eur bez dane za jeden kus, a bezodplatné dodanie obchodných vzoriek sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu, čo znamená, že v uvedených prípadoch platiteľ dane nie je povinný odviesť DPH.
Ustanovenie § 8 ods. 3 prvá veta zákona o DPH je transpozíciou čl. 16 prvá veta smernice 2006/112/ES.[9]
Úpravou § 8 ods. 3 zákona o DPH s účinnosťou od 1.1.2019 došlo k spresneniu pravidiel pri určení základu dane pri bezodplatnom dodaní tovaru. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že na zdanenie podľa čl. 16 smernice 112 (čl. 5 ods. 6 Šiestej smernice, § 8 ods. 3 zákon o DPH) je potrebné, aby bol skutočne uplatnený odpočet dane pri kúpe tovaru, ktorý platiteľ dane neskôr dodá bezodplatne. Ďalej sa zaviedlo zdanenie bezodplatne dodaného tovaru, pri kúpe alebo vytvorení ktorého nebolo uplatnené odpočítanie dane, ak neskôr, po jeho nadobudnutí bola doň vložená „súčasť tovaru“, pri kúpe alebo vytvorení ktorej bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná. V tomto prípade sa za dodanie tovaru za protihodnotu považuje bezodplatné dodanie tovaru v rozsahu oddanenej „súčasti tovaru“. Ak platiteľ dane dodá bezodplatne tovar, pri kúpe ktorého daň z pridanej hodnoty nebola odpočítaná, ale bola doň vložená súčasť, pri kúpe alebo vytvorení ktorej bola daň odpočítaná čiastočne alebo úplne, podlieha DPH bezodplatné dodanie tohto tovaru len v rozsahu, v akom bola daň pri kúpe súčasti tohto tovaru odpočítaná.

Základom dane pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH je cena, za ktorú bol tovar nadobudnutý vrátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím, a ak bol tovar vytvorený vlastnou činnosťou, základom dane sú náklady na vytvorenie tovaru vlastnou činnosťou. Základom dane pri dodaní tovaru, ktorý je odpisovaným majetkom podľa § 22 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o dani z príjmov“), je zostatková cena majetku zistená podľa § 25 zákona o dani z príjmov.
Zákonom č. 368/2019 Z. z. sa s účinnosťou od 1.1.2020 doplnilo ustanovenie § 22 ods. 5 zákona o DPH v prvej vete na konci o znenie: *„a pri dodaní tovaru nadobudnutého na iný účel ako na ďalší predaj, ktorého obstarávacia cena je nižšia ako 1 700 eur vrátane a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, je základom dane zostatková cena, ktorá sa určí ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov.“* Uvedené znamená, že ak platiteľ dane po 1.1.2020 dodá tovar podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, pričom ide o tovar, ktorý bol nadobudnutý na iný účel ako na ďalší predaj a jeho obstarávacia cena neprevyšuje 1 700 eur a doba použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok, základom dane je zostatková cena, ktorá sa vypočíta ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov.

[9] Použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na osobnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na osobnú spotrebu jej zamestnancov, alebo bezodplatné poskytnutie tohto tovaru, alebo všeobecnejšie jeho využitie na iné ako ekonomické účely, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, ak DPH za príslušný tovar alebo za jeho súčasti bola úplne alebo čiastočne odpočítateľná.

Príklad:
Platiteľ dane bezodplatne dodá v októbri 2020 svojmu zamestnancovi počítač, ktorý využíval v rámci svojho podnikania. Pri jeho kúpe v marci 2018 bola daň odpočítaná v plnej výške. Obstarávacia cena počítača bola 1 200 eur bez DPH. Ide o majetok, ktorého obstarávacia cena je nižšia ako 1 700 eur a jeho doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Počítač nebol kúpený za účelom jeho ďalšieho predaja.
Riešenie:
Pri bezodplatnom dodaní tovaru v októbri 2020 je platiteľ dane povinný priznať a odviesť daň zo základu dane, ktorým je zostatková cena, ktorá sa určí ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný po dobu štyroch rokov. V danom prípade k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH došlo v treťom roku odpisovania. Pri rovnomernom odpisovaní je ročný odpis 300 eur (1 200:4 = 300). Platiteľ dane je povinný v zdaňovacom období október 2020 priznať zo zostatkovej ceny 600 eur (1 200 OC – 600 suma odpisu za 2 roky; v treťom roku sa tovar prestal používať) daň v sume 120 eur (zostatková cena 600 x 20% sadzba dane). Ak by pri kúpe tohto tovaru bola daň odpočítaná v pomernej výške, platiteľ dane pri výpočte dane zohľadní túto skutočnosť.
Ak by sa v danom prípade tovar dodal v októbri 2021, t. j. v 4 roku odpisovania, platiteľ dane by bol povinný priznať a odviesť daň v sume 60 eur zo základu dane 300 eur (300 x 20%).
Ak by sa tento tovar dodal v októbri 2022 (v piatom roku po jeho nadobudnutí) jeho zostatková cena zistená „fikciou" je vo výške nula. Platiteľ dane nie je povinný priznať a odviesť daň z dôvodu, že jeho zostatková cena – základ dane je nula.

Príklad:
Fyzická osoba, platiteľ dane, v mesiaci máj 2018 kúpila stavebný pozemok na účely svojho podnikania od iného platiteľa dane v sume 36 000 eur, v tom základ dane 30 000 eur a DPH 6 000 eur. U kupujúceho bola daň v plnej výške odpočítaná. V mesiaci september 2019 stavebný pozemok dodala svojmu rodinnému príslušníkovi (synovi) bezodplatne. Platiteľ dane, je povinný priznať a odviesť daň v sume 6 000 eur zo základu dane 30 000 eur. Stavebný pozemok nie je v zmysle zákona o dani z príjmov odpisovaným majetkom. Základom dane je cena, za ktorú bol tovar (pozemok) nadobudnutý, znížená o daň, ak žiadne iné náklady súvisiace s predmetným pozemkom pri jeho nadobudnutí platiteľovi dane nevznikli.

Príklad:
Platiteľ dane kúpil počítač v sume 2 100 eur od iného platiteľa dane. Pri jeho kúpe si uplatnil odpočet DPH v plnej výške. Platiteľ dane predmetný počítač po dvoch rokoch odpisovania dodal bezodplatne materskej škole. Základom dane pre výpočet DPH je pri jeho dodaní zostatková cena zistená podľa § 25 zákona o dani z príjmov.

Príklad:
Platiteľ dane daroval 2 počítače základnej škole. Pri kúpe počítačov, pri ktorých vstupná cena bola 1800 eur/ks, platiteľ dane odpočítal daň v plnej výške. V čase darovania majú počítače podľa zákona o dani z príjmov zostatkovú hodnotu nula. Platiteľ dane nie je povinný odviesť a priznať daň z dôvodu, že ich zostatková hodnota - základ dane je nula.

Zákon o DPH a ani smernica 2006/112/ES nedefinuje pojem „súčasti tovaru". Súdny dvor EÚ objasňuje tento pojem v rozsudku C-322/99 a C-323/99 Fischer a Brandenstein[10]. V cit. rozsudku Súdny dvor EÚ

[10] Súdny dvor EÚ v rozsudku uvádza, že je potrebné rozlišovať pojmy „tovar" a „súčasť" (bod 52 cit. rozsudku). Pojem „súčasti tovaru", ktorý čl. 5 ods. 6 Šiestej smernice nedefinuje, musí byť chápaný ako pokrývajúci tak súčasti, ktoré už boli prítomne v čase počiatočného nadobúdania ako aj súčasti, ktoré boli vložené neskôr (bod 55). Cieľom je, aby k súčastiam už prítomným v momente počiatočného nadobúdania a súčastiam vloženým neskôr po nadobudnutí sa nemohlo pristupovať odlišne a aby zdaniteľnej osobe, ak odpočítala DPH prislúchajúcu súčastiam tovaru, a následne aplikovala tovar na súkromné účely, sa zabránilo profitovať z neoprávnenej výhody voči obyčajnému spotrebiteľovi (pozri bližšie bod 56 a 57). Z bodu 59 cit. rozsudku vyplýva, že pojem „súčasti tovaru" odkazuje na predmety hmatateľné a hmotné integrované do tovaru a neuplatňoval by sa na poskytnutia služieb. Keď je dodanie tovaru iba súčasťou plnenia, v centre ktorého dominuje poskytnutie služby, musí byť chápané ako poskytnutie služby (C-231/94 bod 14). Z toho vyplýva, že poskytnutie služieb, vrátane tých, ktoré si vyžadujú dodanie príslušného a nepodstatného tovaru, nemôžu predstavovať „súčasti tovaru" v zmysle čl. 5 (6) Šiestej smernice (čl. 16 ods.1 a 2 smernice 2006/112/ES). Čo sa týka dodaní tovaru, je namieste najskôr, tak ako to vyzdvihol generálny advokát v bode 72 jeho návrhov, rozlíšiť, či tovar vložený do vozidla je alebo nie je odpojiteľný a nezávislý od vozidla. Takisto, keď si takýto tovar zachováva svoje rozlišovacie a ekonomické vlastnosti, nesmie sa považovať za súčasť vozidla. Na účely DPH, prevod do súkromného vlastníctva zdaniteľnej osoby vozidla, do ktorého bol vložený oddeliteľný a nezávislý tovar, sa musí považovať za základný pre dve nezávislé zdaniteľné aplikácie. Následne, jedna aj druhá aplikácia bude podliehať DPH v zmysle čl. 5 (6) Šiestej smernice, iba ak aplikovaný tovar otvoril právo na odpočet dane na vstupe (body 63- 65). Z dôvodov, ktoré vyplývajú zo zásady neutrality obsiahnutej v Šiestej smernice, je vhodné odlišovať medzi dodaniami tovaru, ktoré iba prispievajú k zachovaniu – udržaniu hodnoty tovaru, a ktoré sú vo

posudzoval problematiku zdaňovania tovaru, ak tovar alebo jeho súčasti otvorili právo na úplný alebo čiastočný odpočet dane z pridanej hodnoty v súvislosti s kúpou osobných motorových vozidiel, pri kúpe ktorých nevzniklo právo na odpočet dane (napr. kúpa od nezdaniteľnej osoby), na ktorých boli neskôr, po ich nadobudnutí, vykonané práce. V prípade C-322/99 išlo o práce na karosérii a nátere a v prípade C-323/99 o malé opravy, výmenu pneumatík, namontovanie katalického tlmiča výfuku a výmenu predného ochranného skla, pri ktorých bola daň na vstupe odpočítaná. Následne boli vozidlá preradené do súkromného majetku p. Fischera a p. Brandensteina. V daných prípadoch sa Súdny dvor EÚ zaoberal v súvislosti s uplatňovaním čl. 5 ods. 6 Šiestej smernice (čl. 16 smernice 2006/113/ES, § 8 ods. 3 zákona o DPH) otázkami, či preradenie zhodnotených automobilov predstavuje predmet dane, ak predmetom preradenia boli automobily, pri ktorých nebola daň odpočítaná; či náklady na zhodnotenie automobilov viedli vo všeobecnosti k nadobudnutiu „súčasti tovaru“ a z akého základu dane má byť odvedená DPH.

Z cit. rozsudku vyplýva, že o súčasť tovaru nejde v prípade, ak dodanie tovaru je iba súčasťou plnenia, ktoré je vo výsledku kvalifikované ako poskytnutie služby. Z výrokovej časti cit. rozsudku v podstate vyplýva, že v prípade, keď platiteľ dane dodá tovar na svoju osobnú spotrebu alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo bezodplatne dodá tovar na účely iné ako podnikateľské, pri ktorom nebola odpočítaná daň a na ktorom boli neskôr vykonané práce, v rámci ktorých bola daň odpočítaná, a výsledkom ktorých bolo začlenenie „súčasti tovaru“ do tohto tovaru, predstavuje dodanie tovaru za protihodnotu. Základom dane pri dodaní tohto tovaru sú však len náklady vynaložené „na súčasť tovaru“, pri ktorej bola daň odpočítaná, pričom sa musí prihliadať na náklady v momente preradenia tovaru do súkromného majetku alebo jeho bezodplatného dodania na iný účel ako na podnikanie.

Príklad:

Fyzická osoba, platiteľ dane, kúpila v decembri 2018 počítač v cene 1 000 eur od neplatiteľa dane. V marci 2019 za účelom rozšírenia pamäti počítača kúpila SSD disk od platiteľa dane v sume 600 eur, vrátane DPH 100 eur. Odpočítanie dane bolo uplatnené v plnej výške v sume 100 eur. SSD disk (tovar) si dala namontovať do počítača. V novembri 2019 počítač darovala svojmu synovi čo znamená, že v zmysle § 8 ods. 3 zákona o DPH ide o dodanie tovaru za protihodnotu z dôvodu, že pri kúpe súčasti tovaru bola daň odpočítaná. Základom dane sú len náklady vynaložené na SSD disk. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie november 2019 je platiteľ dane povinný z bezodplatne dodaného tovaru odviesť daň vo výške 100 eur zo základu dane 500 eur, t. j. len z jeho súčasti, z ktorej bolo uplatnené odpočítanie dane. V danom prípade došlo k trvalému zvýšeniu hodnoty tovaru, nie úplne spotrebovanej v momente jeho bezodplatného dodania.

Ak by v danom prípade platiteľ dane počítač vr. SSD disku daroval po 1.1.2020, pri jeho dodaní je základom dane zostatková cena vynaložená na jeho súčasť, t. j. na SSD disk z dôvodu, že len pri jeho kúpe bola daň odpočítaná. V danom prípade, ide o majetok, ktorého obstarávacia cena vr. SSD disku je nižšia ako 1 700 eur, ktorý nie je podľa zákona o dani z príjmov odpisovaným majetkom, a doba jeho použiteľnosti je dlhšia ako 1 rok. Zostatková cena zo súčasti počítača sa určí ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov.

---

všeobecnosti spotrebované v momente aplikácie, a tými, ktoré spôsobujú trvalé zvýšenie hodnoty tovaru a nie sú úplne spotrebované v momente ich aplikácie (bod 66). V prípade aplikácie zdaniteľnou osobou tovaru najskôr nadobudnutého od nezdaniteľnej osoby bez možnosti odpočítania DPH, by bolo v rozpore so spomínaným princípom neutrality zdaňovať túto aplikáciu DPH, keď dodania tovarov neskoršie po nadobudnutí, hoci aj otvorili právo na odpočet, iba prispeli k údržbe tovaru bez toho, aby zvýšili hodnotu, a sú spotrebované v momente aplikácie. Za týchto okolností by zdaniteľná osoba neprofitovala z neoprávnenej výhody voči obyčajnému spotrebiteľovi, aplikovaním tovaru bez zaplatenia DPH. Naopak, je v súlade s cieľom sledovaným čl. 5 ods. 6 Šiestej smernice, že tento typ aplikácie bude podliehať DPH, keď dodania tovaru dodané neskôr po nadobudnutí spôsobili trvalé zvýšenie hodnoty tovaru nie úplne spotrebovanej v momente aplikácie. V prípade, kedy je aplikovaný tovar vozidlom, predstavuje „súčasti tovaru“ tovar, ktorý na jednej strane definitívne stratil dištinktívne fyzické a ekonomické vlastnosti z dôvodu jeho vloženia do vozidla, a na druhej strane, viedol k trvalému zvýšeniu hodnoty tovaru, nie úplne spotrebovanej v momente aplikácie (bod 70). Výklad daný na odpovede na dve položené otázky v predmetnom rozsudku v rámci aplikácie vozidla je platný, ak ide o akýkoľvek hmotný aplikovaný tovar (bod 71).

Z výroku predmetného rozhodnutia vyplýva, že pri preradení zhodnoteného tovaru (v danom prípade vozidla) do súkromného vlastníctva zdaniteľnej osoby, pri kúpe ktorého nebola odpočítaná DPH a na ktorom boli vykonané práce, výsledkom ktorých bolo začlenenie „súčasti tovaru“ do tohto tovaru, a pri ktorom bola odpočítaná DPH, podlieha zdaneniu podľa čl. 5 ods. 6 Šiestej smernice len aplikácia „súčasti tovaru“, ktorá otvorila právo na odpočet dane. Základ dane podľa čl. 11(A)(1)(b) Šiestej smernice (čl. 74 smernice 2006/112/ES) musí byť určený s odvolaním sa na cenu v momente aplikácie tovaru vloženého do vozidla, ktorý predstavuje súčasť aplikovaného tovaru podľa čl. 5 ods. 6 cit. smernice.

S účinnosťou od 1.1.2019 sa spresnilo určenie základu dane v prípade bezodplatne dodaného tovaru alebo jeho časti v prípade, ak platiteľ dane pri ich kúpe odpočítal daň pomerne alebo vykonal úpravu odpočítanej dane. Ak platiteľ dane odpočítal daň pomerne alebo vykonal úpravu odpočítanej dane, zohľadní tieto skutočnosti pri výpočte dane. Uvedené znamená, že v prípade, ak platiteľ dane bezodplatne dodá tovar alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie, ktorý v zmysle § 8 ods. 3 zákona o DPH sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, pri kúpe ktorého si uplatnil pomerné odpočítanie dane podľa § 49 ods. 5, § 49a, § 50 zákona o DPH alebo vykonal úpravu odpočítanej dane podľa § 54, § 54a alebo § 54d zákona o DPH, pri výpočte dane podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH zohľadní tieto skutočnosti.

Príklad:
Platiteľ dane kúpil v januári 2018 osobné motorové vozidlo od iného platiteľa dane v sume 24 000 eur, v tom základ dane 20 000 eur a DPH 4 000 eur. Pri jeho kúpe predpokladal, že vozidlo bude využívané na podnikanie ako aj na iný účel ako na podnikanie v pomere 70:30. Platiteľ dane podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH uplatnil odpočítanie dane vo výške 2 800 eur (4000 eur x 70%), čo predstavuje pomernú výšku dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia vozidla na účely podnikania. V poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka 2019, t.j. v decembri 2019 platiteľ dane vykonal úpravu odpočítanej dane podľa § 54d ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že v roku 2019 využíval vozidlo na účely podnikania v rozsahu 50% a na iný účel ako na podnikanie v rozsahu 50%. V marci 2020 previedol vozidlo do súkromného vlastníctva. Podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH základom dane je zostatková cena vozidla zistená podľa § 25 zákona o dani z príjmov, pričom pri výpočte dane platiteľ dane zohľadní vykonanú úpravu odpočítanej dane v r. 2019.

Príklad:
Platiteľ dane kúpil v januári 2018 nehnuteľnosť (garáž) v sume 60 000 eur od iného platiteľa dane bez DPH z dôvodu, že išlo o dodanie nehnuteľnosti, ktorá bola oslobodená od dane podľa § 38 ods. 1 zákona o DPH (k dodaniu došlo po 5 rokoch od jej kolaudácie). Platiteľ dane nehnuteľnosť zaradil do svojho podnikania a využíval ju na činnosti zdaňované a aj na iný účel ako na podnikanie v pomere 80:20. V roku 2019 platiteľ dane dal inému platiteľovi dane vymeniť obyčajné dvere na garáži za dvere automatické s diaľkovým ovládaním a s fotobunkou. V zmysle zmluvy, dodávateľ dodal dvere vrátane ich montáže a inštalácie v mesiaci marec 2019 v celkovej hodnote 10 000 eur bez DPH a DPH 2 000 eur. Dodanie dverí vrátane ich montáže sa považuje za dodanie tovaru. Z prijatého plnenia platiteľ dane uplatnil odpočítanie dane vo výške 1 600 eur (z 2 000 eur 80%). V marci 2020 platiteľ dane bezodplatne dodal nehnuteľnosť svojmu zamestnancovi. Po nadobudnutí nehnuteľnosti bolo v súvislosti s týmto tovarom prijaté plnenie, pri ktorom bola daň odpočítaná v pomernej výške. Prijaté plnenie - dvere sú začlenené do pôvodne nadobudnutého tovaru, čo spôsobilo trvalé zvýšenie hodnoty tovaru - nehnuteľnosti (garáže). V čase bezodplatného dodania nehnuteľnosti nebola hodnota prijatého tovaru úplne spotrebovaná (odpísaná). Ustanovenie § 8 ods. 3 zákona o DPH sa uplatní len na „súčasť tovaru“, ktorá zvyšuje hodnotu pôvodnej nehnuteľnosti (garáže,) pri nadobudnutí ktorej bolo uplatnené čiastočné odpočítanie dane.
Podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH pri dodaní tovaru alebo jeho súčasti, ktorý je odpisovaným majetkom podľa § 22 zákona o dani z príjmov, je základom dane zostatková cena majetku zistená podľa § 25 zákona o dani z príjmov. V nadväznosti na to, že v danom prípade sa ustanovenie § 8 ods. 3 zákona o DPH uplatní len na „súčasť tovaru“, pri ktorej bola daň čiastočne odpočítaná, základom dane podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH bude časť zostatkovej ceny nehnuteľnosti zodpovedajúca hodnote tovaru (garážové dvere), pri ktorom bola daň odpočítaná, pričom pri výpočte dane sa zohľadní aj skutočnosť, že platiteľ dane pri kúpe tohto tovaru odpočítal DPH v pomernej výške.
Ak by bola nehnuteľnosť dodaná bezodplatne v októbri 2019, platiteľ dane by bol povinný priznať DPH z bezodplatného dodania nehnuteľnosti za zdaňovacie obdobie október 2019 vo výške 1 600 eur (základom dane sú len náklady na dvere).
Inštitút úpravy odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH sa v danom prípade neuplatňuje. Povinnosť priznať odpočítanú DPH má platiteľ dane zo základu dane určeného podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH.

Ak platiteľ dane dodá tovar, ktorý bol odpisovaným majetkom podľa § 22 zákona o dani z príjmov, pričom pri dodaní bol tento tovar odpísaný v plnej výške v zmysle § 25 zákona o dani z príjmov (jeho zostatková hodnota je nula), za cenu vyššiu ako nula, základom dane je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú platiteľ dane prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia za dodanie tovaru, zníženú o daň podľa § 22 ods.1 zákona o DPH.

Ak platiteľ dane dodá tovar, ktorý bol nadobudnutý na iný účel ako na ďalší predaj, a jeho obstarávacia cena pri nadobudnutí je nižšia ako 1 700 eur vrátane a doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok, pričom pri jeho

dodaní bol tento tovar odpísaný v plnej výške v zmysle § 22 ods. 5 zákona o DPH (jeho zostatková hodnota pri rovnomernom odpisovaní je nula), za cenu vyššiu ako nula, základom dane je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú platiteľ dane prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia za dodanie tovaru, zníženú o daň podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH.

Je potrebné striktne rozlišovať medzi bezodplatnými dodaniami, t.j. medzi dodaniami, kde nie je za plnenie poskytnutá dodávateľovi žiadna protihodnota (odplata) a odplatnými plneniami. Situáciu, keď dodávateľ požaduje od príjemcu úhradu DPH, ktorú musí odviesť do ŠR, nakoľko sa domnieva, že uskutočňuje plnenie podľa § 8 ods. 3 alebo § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH, sa nepovažuje za bezodplatné dodanie. V tomto prípade dohodnutá suma, ktorú požaduje dodávateľ od svojho odberateľa, sa považuje za protihodnotu. Základ dane sa určí podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, prípadne podľa § 22 ods. 8 zákona o DPH.

b) Základ dane pri dodaní služby podľa § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH

Zákon o DPH ustanovuje, že v určitých prípadoch, bezodplatné poskytnutie práva užívať hmotný majetok, ktorý je zahrnutý do obchodného majetku platiteľa dane, sa považuje za poskytnutie služby za protihodnotu.
Podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa dane a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, na svoju osobnú spotrebu alebo spotrebu vlastných zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa dane, sa považuje za dodanie služby za protihodnotu. Pod pojmom „odpočitateľná“ sa rozumie daň skutočne odpočítaná v súlade so zákonom o DPH. Užívanie majetku, pri ktorom bola daň odpočítaná podľa § 49 ods. 5 alebo § 49a zákona o DPH len v rozsahu použitia majetku na podnikanie alebo bola vykonaná úprava odpočítanej dane podľa § 54a zákona o DPH sa nepovažuje za poskytnutie služby za protihodnotu.
Za dodanie služby za protihodnotu sa v zmysle § 9 ods. 3 zákona o DPH považuje aj iné bezodplatné dodanie služby ako užívanie hmotného majetku, ak ide o dodanie služby na osobnú spotrebu platiteľa alebo na spotrebu jeho zamestnancov alebo na ďalší iný účel ako na podnikanie okrem služby bezodplatne dodanej vysielajúcej organizácii alebo prijímateľovi dobrovoľníckej činnosti podľa § 4 a 5 zákona č. 406/2011 Z. z. o dobrovoľníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov. O bezodplatnom dodaní služby na iný účel ako na podnikanie by mohlo ísť napr. vtedy, ak prepravca, platiteľ dane, vykoná bezodplatne dopravu osôb, alebo maliar, platiteľ dane, bezodplatne vymaľuje triedu v škole alebo bezodplatne vymaľuje byt svojho zamestnanca, atď..

Základom dane pri dodaní služby podľa § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH sú náklady na službu (§ 22 ods. 5 zákona o DPH). Náklady na službu sú všetky náklady, ktoré platiteľ dane skutočne vynaložil na poskytnutie služby. S účinnosťou od 1.1.2019 bola v ustanovení § 22 ods. 5 zákona o DPH doplnená veta v znení „Ak platiteľ dane odpočítal daň pomerne alebo vykonal úpravu odpočítanej dane, zohľadní tieto skutočnosti pri výpočte dane.“

Uvedené napr. pri poskytnutí služby užívania hmotného majetku (§ 9 ods. 2) znamená, že v prípade, ak platiteľ dane dá do užívania hmotný majetok pri kúpe ktorého si uplatnil pomerné odpočítanie dane podľa § 49 ods.5, § 49a, § 50 zákona o DPH alebo vykonal úpravu odpočítanej dane podľa § 54, § 54a alebo § 54d zákona o DPH, pri výpočte dane podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH zohľadní tieto skutočnosti.

Príklad:
Stavebná firma, platiteľ dane, opraví strechu na rodinnom dome svojho zamestnanca. Na opravu strechy použije materiál – krytinu a dosky, pracovnú silu svojej firmy, dodá lešenie a zabezpečí dopravu materiálu. Základom dane pri dodaní služby, ktorou je oprava strechy pre osobnú spotrebu svojho zamestnanca, sú všetky skutočne vynaložené náklady súvisiace s vykonanou opravou.

Príklad:
Zamestnávateľ, platiteľ dane, poskytne službu stravovania svojim zamestnancom bezodplatne, pričom túto službu obstaral od iného platiteľa dane. Bezodplatné poskytnutie služby stravovania svojim zamestnancom sa podľa § 9 ods. 3 zákona o DPH považuje za dodanie služby za protihodnotu. Základom dane sú náklady na službu (§ 22 ods. 5 zákona o DPH). Náklady na službu v danom prípade predstavujú celkovú sumu bez dane, ktorú musel platiteľ dane zaplatiť inému platiteľovi dane za stravovacie služby.

4. oddiel - Základ dane pri premiestnení tovaru podľa § 8 ods. 4 zákona o DPH

Premiestnenie tovaru, ktorý je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, z tuzemska do iného členského štátu, ak je tento tovar odoslaný alebo prepravený ňou alebo na jej účet do iného členského štátu na účely jej podnikania, sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu. Premiestnenie tovaru, ktorý je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu je v zmysle § 43 ods. 4 zákona o DPH oslobodené od dane, ak osoba, ktorá si premiestňuje tovar na účely svojho podnikania, je registrovaná pre daň v tuzemsku a zároveň je identifikovaná pre daň v členskom štáte, do ktorého tovar premiestňuje. Z uvedeného vyplýva, že podnikateľ môže fyzicky premiestniť svoj tovar do iného členského štátu bez toho, aby ho predal inej osobe, teda bez toho, aby došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník. Z dôvodu zabezpečenia zdanenia pohybu tovaru medzi členskými štátmi sa takéto premiestnenie tovaru považuje za dodanie tovaru za protihodnotu, s výnimkou prípadov ustanovených v § 8 ods. 4 písm. a) až i) zákona o DPH **a s účinnosťou od 1.1.2020 s výnimkou premiestnenia tovaru, ktorý spĺňa podmienky režimu call-off stock podľa § 8a zákona o DPH.** Platiteľ dane, ktorý si premiestňuje tovar z tuzemska do iného členského štátu ako dodanie tovaru za protihodnotu na účely svojho podnikania, musí uviesť premiestnenie tohto tovaru v daňovom priznaní a aj v súhrnnom výkaze. V daňovom priznaní a v súhrnnom výkaze uvádza základ dane.

Základom dane pri premiestnení tovaru, ktorý je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania, je cena, za ktorú bol tovar nadobudnutý vrátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím (§ 22 ods. 6 zákona o DPH). Ak bol tovar vytvorený vlastnou činnosťou, základom dane sú náklady na vytvorenie tovaru vlastnou činnosťou. Pri určení základu dane pri premiestnení tovaru sa primerane uplatní § 22 ods. 2 a 3 zákona DPH, ktoré vymedzujú, čo sa zahŕňa, resp. nezahŕňa do základu dane (viď bližšie bod 1 tohto MP).

Príklad:
Slovenský podnikateľ A, platiteľ dane, vyrába na Slovensku chladničky (tovar) a zároveň podniká aj v Nemecku, kde je identifikovaný pre daň. Dňa 1.9.2018 si premiestnil tovar zo SR do Nemecka na účely svojho podnikania. Tovar bol vytvorený vlastnou činnosťou, preto základom dane sú všetky náklady na výrobu predmetného tovaru. Určenie základu dane je dôležité z dôvodu uvedenia hodnoty premiestneného tovaru z tuzemska do iného ČŠ do daňového priznania a súhrnného výkazu podaného v tuzemsku a na druhej strane, z akého základu dane v Nemecku prizná DPH z nadobudnutia tovaru.

5. oddiel - Základ dane pri predaji podniku alebo jeho časti

Ak platiteľ dane predá podnik alebo časť podniku osobe, ktorá je platiteľom dane alebo ktorá sa stane platiteľom dane zo zákona podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, potom tento predaj sa nepovažuje za dodanie tovaru alebo dodanie služby (§ 10 zákona o DPH).Taktiež za dodanie tovaru alebo dodanie služby sa nepovažuje predaj podniku alebo jeho časti platiteľovi dane v prípade, ak predávajúci a aj nadobúdateľ výlučne alebo prevažne dodávajú tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH. Platiteľom dane podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH sa stáva tá osoba, ktorá v tuzemsku nadobudne hmotný a nehmotný majetok v rámci nadobudnutého podniku alebo časti podniku platiteľa tvoriacej samostatnú organizačnú zložku. Uvedené znamená, že predaj podniku alebo jeho časti bude spravidla predaný bez dane.

Platiteľ dane je povinný priznať a odviesť daň pri predaji podniku alebo jeho časti v prípade, ak predá podnik alebo časť podniku osobe, ktorá vykonáva výlučne alebo prevažne činnosti oslobodené od dane podľa § 28 - 41 zákona o DPH s výnimkou prípadu, ak predávajúci a aj kupujúci (platitelia dane) výlučne alebo prevažne dodávajú tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41 zákona o DPH, alebo ak podnik alebo jeho časť predá osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobu a nestane sa platiteľom podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH. V tomto prípade z pohľadu uplatňovania zákona o DPH ide o predaj jednotlivých zložiek majetku a jednotlivých vecí a práv. V rámci predaja je potrebné posúdiť, aké jednotlivé zložky majetku boli dodané, či ide o také zdaniteľné plnenia, ktoré podliehajú DPH na výstupe alebo sú oslobodené od dane, príp. či sú predmetom dane. Ak sa predaj podniku alebo časti podniku musí zdaniť, základ dane sa určí podľa § 22 ods. 7 zákona o DPH.

Základ dane pri dodaní tovarov a dodaní služieb v rámci predaja podniku alebo časti podniku, ktorá tvorí samostatnú organizačnú zložku, sa určí na základe dohodnutej ceny vzťahujúcej sa na jednotlivý prevádzaný hmotný a nehmotný majetok a jednotlivé iné majetkovo využiteľné hodnoty. Základ dane prevádzaného hmotného alebo nehmotného majetku, nie je možné znížiť o záväzky, ktoré prechádzajú na kupujúceho.

Príklad:
Platiteľ dane, ktorý v rámci svojej činnosti vykonáva len činnosť, pri ktorej mu vzniká daňová povinnosť, predal podnik platiteľovi dane, ktorý v rámci svojej činnosti vykonáva prevažne činnosti oslobodené od dane podľa § 39 zákona o DPH. V danom prípade sa predaj podniku považuje za dodanie tovaru a dodanie služby. Základ dane pri dodaní tovarov a služieb v rámci predaja podniku sa určí na základe dohodnutej ceny vzťahujúcej sa na jednotlivý prevádzaný hmotný a nehmotný majetok a jednotlivé iné majetkovo využiteľné hodnoty. Teda pre účely zákona o DPH musí byť zrejmá dohodnutá cena jednotlivých zložiek majetku. Napr., ak je okrem iného v rámci predaja podniku dodaná nehnuteľnosť - stavba, ktorá nie je určená na bývanie a pri ktorej uplynulo 5 rokov odo dňa jej kolaudácie (§ 38 ods. 1 zákona o DPH), platiteľ dane uplatní postup podľa § 38 ods. 8 zákona o DPH, t.j. môže sa rozhodnúť, či danú stavbu oslobodí od dane alebo ju zdaní, pričom cena nehnuteľnosti musí byť pri dodaní zrejmá. Peňažné pohľadávky nepodliehajú dani. Hodnotu - základ dane prevádzaného majetku nie je možné znížiť o záväzky, ktoré prechádzajú na kupujúceho.

6. oddiel - Základ dane pri dodaní tovaru alebo služby v osobitných prípadoch

Ustanovenie § 22 ods. 8 a 9 zákona o DPH má právny základ v článku 80 smernice 2006/112/ES, ktorého cieľom je možnosť členských štátov zavedenia osobitného určenia základu dane ako trhovej ceny s cieľom zabrániť možným daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, členské, vlastnícke, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom. Slovenská republika využila možnosť uvedenú v čl. 80 cit. smernice. Zákon o DPH s účinnosťou od 1.1.2010 v § 22 ods. 8 samostatne určuje základ dane ako trhovú hodnotu na voľnom trhu v prípade dodania tovarov a poskytnutia služieb osobám v určitých osobitne stanovených prípadoch. Osobitnými prípadmi sa rozumie situácia, kedy osoba, pre ktorú sa plnenie uskutočnilo, je osobou uvedenou v § 22 ods. 9 zákona o DPH, t.j. je osobu majúcou osobitný vzťah k osobe uskutočňujúcej zdaniteľné plnenia.

Podľa § 22 ods. 8 zákona o DPH v prípade, ak pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služby osobám, ktoré majú osobitný vzťah k platiteľovi dane, ktorý dodáva tovar alebo službu, je protihodnota nižšia ako trhová hodnota na voľnom trhu, základom dane je trhová hodnota na voľnom trhu, ak sa tovar alebo služba dodáva príjemcovi plnenia:

- ktorý nie je platiteľom dane alebo
- je platiteľom dane, ktorý pri tomto tovare alebo službe nemá právo na odpočítanie dane v plnom rozsahu.

Trhovou hodnotou na voľnom trhu sa rozumie suma, ktorú by príjemca plnenia musel zaplatiť pri obstaraní príslušného tovaru alebo služby v tuzemsku na rovnakom obchodnom stupni ako na tom, na ktorom sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služby uskutočňuje, nezávislému dodávateľovi tovaru alebo služby v čase tohto dodania za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže.

Ak nie je možné zistiť porovnateľné dodanie tovaru alebo služby v tuzemsku, trhová hodnota na voľnom trhu v súlade s článkom 72 smernice 2006/112/ES je:

a) pri dodaní tovaru suma, ktorá nie je nižšia ako kúpna cena príslušného tovaru alebo podobného tovaru, a ak kúpna cena neexistuje, náklady na vytvorenie tovaru vlastnou činnosťou príslušného tovaru v čase jeho dodania,
b) pri dodaní služby suma, ktorá nie je nižšia ako náklady na túto službu.

Osoby, ktoré majú osobitný vzťah k platiteľovi dane (dodávateľovi) sú taxatívne vymenované v § 22 ods. 9 zákona o DPH. Na účely odseku 8 osobami, ktoré majú osobitný vzťah k platiteľovi, sú:

a) fyzické osoby, ktoré sú štatutárnym orgánom platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, alebo členom štatutárneho orgánu platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, ako aj fyzické osoby, ktoré sú im priamo podriadené,

b) fyzické osoby, ktoré sú členom dozornej rady platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu,
c) osoby, ktoré priamo alebo nepriamo vlastnia alebo kontrolujú 10 % alebo viac akcií alebo podielov platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a fyzické osoby, ktoré sú ich štatutárnym orgánom alebo členom ich štatutárneho orgánu,
d) osoby, v ktorých priamo alebo nepriamo vlastní alebo kontroluje 10 % alebo viac akcií alebo podielov platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a fyzické osoby, ktoré sú ich štatutárnym orgánom alebo členom ich štatutárneho orgánu,
e) osoby, ktoré sú členom platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu,
f) fyzické osoby, ktoré sú v pracovnoprávnom vzťahu voči platiteľovi, ktorý dodáva tovar alebo službu. Ide hlavne o vzťah zamestnanca a zamestnávateľa na základe uzavretej pracovnej zmluvy podľa Zákonníka práce,
g) fyzické osoby, ktoré sú osobou blízkou [6ac)] fyzickej osobe uvedenej v písmene a), b), c), d) alebo f). Osobou blízkou je osoba uvedená v § 116 Občianskeho zákonníka (pozri písm. j).
h) právnické osoby, ktorých štatutárny orgán, spoločník alebo člen je aj štatutárnym orgánom alebo spoločníkom platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu,
i) fyzické osoby, ktoré žijú s platiteľom, ktorý dodáva tovar alebo službu, v domácnosti, [24a)]
Pojem domácnosť upravuje § 115 Občianskeho zákonníka. Domácnosť tvoria fyzické osoby, ktoré spolu trvale žijú a spoločne uhradzujú náklady na svoje potreby,
j) osoby blízke[6ac)] platiteľovi, ktorý je fyzickou osobou a ktorý dodáva tovar alebo službu. Ide o osoby uvedené v § 116 Občianskeho zákonníka, v zmysle ktorého blízkou osobu je príbuzný v priamom rade (napr. rodičia a deti, prarodičia a vnuci), súrodenec, manžel a iné osoby, ak sú splnené ďalšie podmienky uvedené v cit. ustanovení.

Príklad:
Platiteľ dane predáva tovar za 120 eur/ks, pričom len pre svojich zamestnancov poskytuje zľavu z ceny tovaru v čase dodania tovaru vo výške 20 % z predajnej ceny. Pri predajnej cene 120 eur vrátane DPH po zľave platí zamestnanec cenu 96 eur. Zamestnanci platiteľa dane sú v zmysle § 22 ods. 9 písm. f) zákona o DPH osobami majúcimi osobitný vzťah k platiteľovi dane (dodávateľovi). Protihodnota pre zamestnancov platiteľa dane je 96 eur, t. j. nižšia ako pre iných zákazníkov. Platiteľ dane je povinný priznať a odviesť daň z hodnoty 120 eur v sume 20 eur /(120x20):120/.

Ak platiteľ dane poskytne zľavu v čase uskutočnenia (dodania) zdaniteľného plnenia voči osobe, ktorá má osobitný vzťah k platiteľovi dane podľa § 22 ods. 9 zákona o DPH, napr. svojmu zamestnancovi, za tých istých podmienok, aké uplatňuje voči všetkým zákazníkom, v tom prípade sa za hodnotu na voľnom trhu považuje cena po zohľadnení zľavy, ktorá sa uplatňuje voči všetkým zákazníkom. Pri dodaní tohto plnenia platiteľ dane postupuje pri určení základu dane podľa § 22 ods. 4 zákona o DPH; prizná a odvedie daň zo základu dane zníženého o sumu zľavy.

Základ dane podľa 22 ods. 8 zákona o DPH platiteľ dane neurčí napríklad v prípade:
- dodania tovaru na jeho osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu jeho zamestnancov bezodplatne, ktoré sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH alebo ak bezodplatne dodá službu jeho zamestnancovi alebo na jeho osobnú spotrebu podľa § 9 ods. 2 alebo ods. 3 zákona o DPH. V tomto prípade pri určení základu dane platiteľ dane postupuje podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH,
- dodania tovaru alebo služby osobe, ktorá nemá osobitný vzťah k poskytovateľovi zdaniteľných plnení,
- dodania tovaru alebo služby osobe, ktorá je platiteľom dane a má osobitný vzťah k platiteľovi dane (dodávateľovi), ak pri tomto tovare alebo službe má táto osoba (odberateľ) právo na odpočítanie dane v plnom rozsahu v zmysle § 49 zákona o DPH,
- poskytnutia závodného stravovania, či už vo vlastnom závodnom zariadení alebo prostredníctvom inej osoby svojim zamestnancom za protihodnotu. Základ dane sa určí podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH. Zamestnávateľ v zmysle Zákonníka práce je povinný zabezpečovať zamestnancom stravovanie. Cena požadovaná od zamestnancov za stravovanie je nižšia ako trhová hodnota na voľnom trhu z dôvodu, že tak stanovuje zákon. V kontexte už citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ v prípade Hotel Scandic Gasabäck AB, základom dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb stravovania uskutočnených za úhradu je

protihodnota skutočne prijatá za týmto účelom zamestnávateľom. Náklady, ktoré znáša samotný platiteľ dane (zamestnávateľ) v súvislosti s dodávkou jedál pre svojich zamestnancov nemôžu tvoriť súčasť základu dane stravovacích služieb zamestnancov,

- dodania tovaru bezodplatne, ak pri jeho kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná. Základ dane sa určí podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH.

7. oddiel - Základ dane pri dodaní tovaru alebo služby pri použití viacúčelového poukazu

S účinnosťou od 1.10.2019 v súvislosti so zavedením nových pravidiel v § 9a zákona o DPH a v súlade s čl. 73a smernice 2006/1065, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi, pri dodaniach tovarov a služieb, ktoré sa dodávajú za poukazy, sa v § 22 zákona o DPH doplnil ods. 10 bez toho, aby bol dotknutý § 22 ods. 1 zákona o DPH.

Na účely zákona o DPH je viacúčelový poukaz definovaný v § 9a ods. 1 písm. c) zákona o DPH ako poukaz iný ako jednoúčelový definovaný v § 9 ods.1 písm. b) zákona o DPH. O viacúčelový poukaz ide v prípade, ak pri vystavení poukazu nie je známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služby, na ktorú sa poukaz vzťahuje, a/alebo suma splatnej dane. Teda pri viacúčelovom poukaze v čase jeho vystavenia nie sú známe informácie potrebné na zdanenie, preto viacúčelový poukaz sa bude zdaňovať pri jeho uplatnení za konkrétne dodaný tovar alebo službu.

Základom dane pri dodaní tovarov a služieb za viacúčelový poukaz, je protihodnota zaplatená zákazníkom za poukaz znížená o daň; ak dodávateľ tovaru alebo služby nedisponuje takouto informáciou, základom dane je peňažná hodnota, ktorá je uvedená na viacúčelovom poukaze alebo v súvisiacej dokumentácii (nominálna hodnota poukazu), znížená o daň vzťahujúca sa na dodaný tovar alebo službu.

8. oddiel - Prepočet cudzej meny na eurá na účely určenia základu dane

Ak sa požaduje platba pri dodaní tovaru a dodaní služby v cudzej mene, v zmysle § 26 zákona o DPH prepočíta sa na účely určenia základu dane na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou (ECB) alebo Národnou bankou Slovenska (NBS) v deň predchádzajúci dňu vzniku daňovej povinnosti. Kurz NBS sa použije len ak ECB nevyhlasuje výmenný kurz. Podľa § 28 ods. 2 zákona č. 566/1992 Zb. o NBS v z. n. p., NBS môže určovať a vyhlasovať referenčné výmenné kurzy eura k cudzím menám, s ktorými sa v Slovenskej republike aktívne obchoduje alebo sa inak využívajú a pre ktoré ECB neurčuje a nevyhlasuje referenčný výmenný kurz.

Osoba povinná platiť daň môže používať na prepočet cudzej meny na eurá aj kurz platný podľa colných predpisov v deň vzniku daňovej povinnosti. Rozhodnutie používať kurz platný podľa colných predpisov sa musí písomne oznámiť miestne príslušnému daňovému úradu pred jeho prvým použitím a je záväzné počas celého kalendárneho roka.
Osoba povinná platiť daň je teda povinná počas celého kalendárneho roka používať len jeden spôsob prepočtu, t.j. buď bude používať kurz ECB na všetky transakcie fakturované v cudzej mene alebo kurz podľa colných predpisov.

Príklad:
Zahraničná osoba z Veľkej Británie (VB), identifikovaná pre daň vo VB (dodávateľ), dodala strojné zariadenie vrátane jeho montáže pre slovenskú spoločnosť A, platiteľa dane, v sídle spoločnosti. Dodávateľ skončil montáž zariadenia 15.1.2019 a v tento deň aj odovzdal stroj odberateľovi. Vo faktúre samostatne rozpísal cenu dodaného strojného zariadenia, spotrebovaného materiálu pri montáži, dopravu z VB na Slovensko a späť, ostatné služby ako náklady na ubytovanie, cestovné náklady na území SR. Z faktúry vyplýva, že celkom k úhrade je požadovaná suma 6 200 libier bez DPH. Spoločnosť A je osoba, ktorá je povinná platiť daň podľa § 69 ods. 2 zákona o DPH pri dodaní tovaru, ktorý jej dodal dodávateľ z VB. V uvedenom prípade ide o dodanie tovaru s inštaláciou a montážou, pri ktorom je miestom dodania tuzemsko (§13 ods.1 písm. b) zákona o DPH). Spoločnosť A má povinnosť priznať a odviesť daň vo výške 20 %, ktorú vypočíta zo základu dane 6 200 libier. Do základu dane pri dodaní tovaru v danom prípade musí zahrnúť všetky náklady súvisiace s jeho dodaním. Nakoľko sa požaduje pri

dodaní tovaru s miestom dodania v tuzemsku platba v cudzej mene, na účely určenia základu dane sa prepočet kurzu anglickej libry na eurá prepočíta v deň predchádzajúci dňu vzniku daňovej povinnosti, t.j. ku dňu 14.1.2019, ak spoločnosť A vykoná prepočet cudzej meny na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným ECB/NBS. Dňom dodania tovaru a teda aj dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH je deň 15.1.2019. Ak sa spoločnosť A rozhodla v r. 2019 vykonávať prepočet cudzej meny na eurá kurzom platným podľa colných predpisov, prepočet cudzej meny na eurá vykoná podľa colných predpisov kurzom platným v deň vzniku daňovej povinnosti. Rozhodnutie používať kurz platný podľa colných predpisov však musí/musela oznámiť daňovému úradu pred jeho prvým použitím.

Príklad:
Slovenský podnikateľ (SK podnikateľ) registrovaný pre DPH v tuzemsku si objednal právnu službu od českého podnikateľa, identifikovaného pre DPH v Českej republike. Ide o dodanie služby s miestom plnenia v tuzemsku (§ 15 ods. 1 zákona o DPH), pri ktorej sa povinnosť platiť daň prenáša na príjemcu plnenia, SK podnikateľa, v zmysle
§ 69 ods. 3 zákona o DPH. Český podnikateľ požaduje platbu v českých korunách a na faktúre za poskytnutie právnej služby uplatnil aj českú daň. SK podnikateľ má povinnosť priznať a odviesť DPH z prijatej právnej služby, ktorú mu dodala zahraničná osoba, český podnikateľ. SK podnikateľ nezahŕňa pri určení základu dane českú DPH. Do základu dane v prípade plnení, pri ktorých je príjemca plnenia osobou povinnou platiť daň sa nezahŕňa nesprávne uplatnená daň dodávateľom. Pri prepočte cudzej meny na eurá postupuje podľa § 26 zákona o DPH.

Pri oprave základu dane sa použije kurz, ktorý sa použil pri vzniku daňovej povinnosti (§ 25 zákona o DPH). Daň vypočítaná pri dodaní tovaru a dodaní služby sa zaokrúhľuje na najbližší eurocent do 0,005 nadol a od 0,005 eura vrátane nahor (napr. daň v sume 83,025 eur sa zaokrúhli na 83,03 eur).

Príklad:
Platiteľ dane dodal dňa 20.08.2019 odberateľovi v tuzemsku tovar v celkovej cene 520 eur, z toho daň z pridanej hodnoty 86,666 eur /(520x20):(100+20)/. Platiteľ dane zaokrúhli daň na najbližší eurocent nahor, t.j. na sumu 86,67 eur.

Vypracovalo:
Finančné riaditeľstvo SR
Odbor daňovej metodiky
December 2021