



## Finančné riaditeľstvo SR

### 6/DPH/2023/MP

#### **Metodický pokyn k oprave odpočítanej dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby podľa § 53b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov**

Finančné riaditeľstvo SR vydáva metodický pokyn k oprave odpočítanej dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby podľa § 53b zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

Ustanovenie § 53b zákona o DPH je transpozíciou čl. 185 ods. 2 druhý pododsek smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej „smernica 112“). Podľa cit. článku smernice 112 v prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených zdaniteľných plnení členské štáty môžu vyžadovať od odberateľa opravu odpočítanej dane. Zároveň čl. 186 smernice 112 stanovuje, že členské štáty si stanovujú pravidlá pre vykonanie čl. 185 smernice 112. Úprava ustanovenia § 53b zákona o DPH prešla od svojho zavedenia nasledovnými úpravami a precizovaním:

Zákonom č. 344/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, sa s účinnosťou od 01.01.2021 do zákona o DPH zaviedla v § 53b oprava odpočítanej dane nadväzujúca na ustanovenia § 25a zákona o DPH. Odberateľovi, platiteľovi dane, ktorý za dodanie tovaru alebo služby nezaplatil protihodnotu alebo jej časť, avšak uplatnil si právo na odpočítanie dane, sa ustanovením § 53b zákona o DPH uložila povinnosť opraviť odpočítanú daň, ak sa pohľadávka platiteľa dane (dodávateľa) za toto dodanie stala nevyhľaditeľnou a platiteľ dane uplatnil právo na zníženie základu dane. Uložiť odberateľovi, platiteľovi dane, povinnosť opraviť odpočítanú daň je v danom prípade plne v súlade so zásadou neutrality dane, nakoľko odberateľ, platiteľ dane, nie je zaťažovaný daňou z pridanej hodnoty z dôvodu, že ju nezaplatil ako súčasť protihodnoty požadovanej dodávateľom.

Zákonom č. 408/2021 Z. z., ktorým sa menil a dopĺňal zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, bolo s účinnosťou od 1.1.2022 ustanovenie § 53b ods. 2 a 3 precizované a doplnené.

Zákonom č. 516/2022 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sa s účinnosťou od 1.1.2023 upravuje ustanovenie § 53b doplnením najmä o povinnosť vrátiť odpočítanú daň v rozsahu neuhradeného záväzku za dodanie tovaru alebo služby, ak uplynulo 100 dní od jeho splatnosti a z dôvodu právnej istoty a zabráneniu špekulatívnemu konaniu o právnu domnienku, týkajúcu sa najneskoršieho dňa doručenia dokladu o oprave základu dane.

V nadväznosti na úpravu znenia § 53b zákona o DPH účinného od 1.1.2023, vydáva Finančné riaditeľstvo SR tento metodický pokyn.

## 1. diel - Oprava odpočítanej dane

Úprava ustanovenia § 53b zákona o DPH účinného od 1.1.2023 vychádza zo zásady neutrality dane, ktorá sa má uplatňovať voči všetkým zdaniteľným osobám (platiteľom dane) rovnako vo všetkých fázach výrobného a distribučného procesu. Pri uplatnení tejto zásady v spoločnom systéme DPH platí, že platiteľovi dane vzniká právo na odpočítanie dane momentom vzniku daňovej povinnosti bez ohľadu na zaplatenie protihodnoty, ktorej zaplatenie obvykle nasleduje až po dodaní tovaru alebo služby. V rozpore s uvedenou zásadou by však bolo priznanie práva na odpočítanie dane v prípade, že nedôjde k úhrade protihodnoty alebo jej časti v určitom časovom horizonte, resp. vôbec, kedy by platiteľ dane (príjemca plnenia) nebol zaťažený daňou z pridanej hodnoty, ale naopak by z nej profitoval.

Rovnako dochádza k uplatneniu čl. 184 a 185 smernice 112, týkajúcich sa úpravy odpočítanej dane a to:

- ak pôvodné odpočítanie dane je vyššie alebo nižšie ako odpočítanie, na ktoré má platiteľ dane právo,
- ak dôjde k zmene faktorov, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane a tieto faktory sa objavia po podaní daňového priznania.

Výklad čl. 90, 184 a 185 smernice 112 poskytol Súdny dvor v rozsudku C-335/19<sup>1</sup> E. sp. z o.o. sp. k., podľa záverov ktorého môžu členské štáty požadovať vykonanie opravy odpočítanej dane, ak nedôjde k zaplateniu

---

<sup>1</sup> C-335/19 E. sp. z o.o.sp.k.

*Firma E, s.r.o. (ďalej len „E“) so sídlom v Poľsku je zdaniteľnou osobou na účely DPH (platiteľom dane v Poľsku) a vykonáva činnosť daňového poradenstva pre iných platiteľov dane v Poľsku, ktorí nie sú s ňou prepojení. Tieto služby zdaňuje bežnou sadzbou dane. Svojmu zákazníkovi (poľskému platiteľovi dane) poskytla poradenskú službu v čase, keď sa proti nemu nevedlo insolvenčné konanie a ani sa nenachádzal v likvidácii. Tento zákazník vstúpil do likvidácie v období 150 dní od uplynutia lehoty na zaplatenie, pričom zostal registrovaný na účely DPH. Predmetná faktúra nebola uhradená. Finančná správa v záväznom stanovisku pre spoločnosť E uviedla, že nie je možné za týchto podmienok uplatniť zníženie dane v súlade s čl. 90 smernice 2006/112/ES, keďže neboli splnené všetky podmienky stanovené členským štátom (Poľskom). Jednou z týchto podmienok bolo, že dlžník sa nesmie nachádzať v insolvenčnom konaní ani v likvidácii.*

*Súdny dvor boli preto položené otázky, týkajúce sa uplatnenia čl. 90 smernice 2006/112/ES a to, či bráni tento článok vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podriaďuje zníženie základu dane na účely DPH podmienke, že ku dňu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, ako aj ku dňu ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, ktorého cieľom je toto zníženie, je dlžník registrovaný ako platiteľ dane a nenachádza sa v insolvenčnom konaní a ani v likvidácii ako aj to, že ku dňu, ktorý predchádza podaniu opravy daňového priznania, je veriteľ registrovaným platiteľom dane.*

*Čl. 90 ods. 1 je vyjadrením základnej zásady smernice 2006/112/ES, podľa ktorej základom dane je skutočne získaná protihodnota, čiže daňový orgán nemôže vyberať ako DPH vyššiu sumu, ako je tá suma, ktorú získal platiteľ dane (zdaniteľná osoba). Tento článok stanovuje teda prípady zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po uskutočnení transakcie, ktorá viedla k zaplateniu dane, a ukladá členským štátom povinnosť znížiť základ dane, a teda aj výšku DPH, ktorú má zdaniteľná osoba (platiteľ dane) zaplatiť, keď po uzavretí transakcie nezískala celú protihodnotu alebo jej časť. Tento čl. nespresňuje podmienky a ani povinnosti, ktoré môžu stanoviť členské štáty pokiaľ ide o náležitosti, ktoré majú zdaniteľné osoby splniť, aby mohlo dôjsť k zníženiu základu dane. Tieto náležitosti musia byť stanovené tak, aby čo najmenej ovplyvnili ciele a zásady smernice 2006/112/ES a takým spôsobom, ktorý by nenarušoval neutralitu dane.*

*Čl. 90 ods. 2 smernice 2006/112/ES umožňuje urobiť výnimku z čl. 90 ods. 1 tejto smernice v prípade, že v rámci transakcie nebola zaplatená celá cena alebo jej časť. Uplatnenie takejto možnosti výnimky musí byť odôvodnené a nemôže ísť nad rámec neistoty súvisiacej s neuhradením faktúry alebo s definitívnym charakterom tohto neuhradenia.*

*Pokiaľ členský štát v zmysle čl. 90 ods. 1 smernice 2006/112/ES stanoví podmienky na zníženie základu dane po uzavretí transakcie, musí sa na účely zaručenia zásady daňovej neutrality uplatniť čl. 185 ods. 2 druhý pododsek cit. smernice, aby druhá strana tejto transakcie upravila výšku odpočítateľnej DPH. Záruka symetrického zníženia základu dane a sumy odpočítateľnej dane však nezávisí od toho, či sú obe strany platiteľmi dane. Právo veriteľa znížiť základ dane ani povinnosť dlžníka znížiť výšku odpočítateľnej dane nezávisia od zachovania postavenia zdaniteľnej osoby.*

*Keďže však veriteľ bol v čase dodania tovaru alebo služby platiteľom dane, ktorému vznikla daňová povinnosť, je povinný aj zaplatiť DPH, ktorú vybral na účet štátu a to nezávisle od skutočnosti, že medzičasom stratil postavenie platiteľa dane. Tento veriteľ je oprávnený vykonať opravu základu dane, ktorý je tvorený skutočne získanou protihodnotou. Na druhej strane každá*

záväzku zo strany odberateľa, ktorý si z nakúpených tovarov alebo služieb odpočítal daň. Takáto možnosť existuje bez ohľadu na to, či poskytovateľ plnenia už opravil výšku splatnej dane. Prijemca plnenia, ktorý nezaplatí protihodnotu, a teda sa nezaťažuje daňou z pridanej hodnoty, je povinný opraviť odpočítanie dane.

## **1. oddiel Oprava odpočítanej dane pri nezaplatení protihodnoty v zákonom stanovenom období - § 53b ods. 1 písm. a)**

Zákonom o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 sa v ustanovení § 53b ods. 1 písm. a) zaviedla povinnosť pre odberateľa tovaru alebo služby vykonať opravu odpočítanej dane z prijatých tovarov a služieb, ak neuhradil sčasti alebo úplne protihodnotu požadovanú dodávateľom plnenia do 100 dní odo dňa splatnosti záväzku vzniknutého z tohto neuhradeného plnenia.

Technika zdanenia daňou z pridanej hodnoty vychádza z dohodnutého plnenia, keď daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo poskytnutia služby. Týmto momentom vzniká aj právo na odpočítanie dane. Keďže však účelom mechanizmu odpočítania dane je odpočítať iba tie sumy, ktorými bola zdaniteľná osoba zaťažená, a teda ktoré zaplatila dodávateľovi plnenia v podobe DPH, boli do zákona o DPH transponované články smernice 112, ktoré stanovujú odberateľovi povinnosť vrátiť odpočítanú daň z plnenia, za ktoré nezaplatil. Ako už bolo uvedené, cieľom takejto úpravy je, aby odberateľ (prijemca plnenia) neprofitoval z DPH. Následne pri zmene faktorov (zaplatení, resp. čiastočnom zaplatení) má odberateľ pri zachovaní účelu a cieľa odpočtov právo vykonať opravu opravenej odpočítanej dane.

K povinnosti pre platiteľa dane (odberateľa) opraviť odpočítanú daň z prijatých plnení (tovarov a služieb), ak úplne alebo sčasti neuhradí vzniknutý záväzok do 100 dní odo dňa jeho splatnosti, dochádza v rozsahu neuhradeného záväzku a v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 100 dní od jeho splatnosti. Pokiaľ 100 dní odo dňa splatnosti záväzku uplynulo do 31.12.2022, uvedené ustanovenie sa neuplatní z dôvodu uplatnenia zásady zákazu retroaktivity. Avšak v prípade, ak boli plnenia (dodávky tovaru alebo služby) uskutočnené v roku 2022, neboli uhradené sčasti alebo úplne a uplynú 100 dní odo dňa ich splatnosti 1.1.2023 a neskôr, bude sa postupovať podľa zákona o DPH účinného od 1.1.2023.

Opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 100 dní od splatnosti záväzku, vykoná platiteľ dane len ak prijme službu alebo tovar, ktorých miesto dodania je tuzemsko a osobou povinnou platiť daň je dodávateľ/poskytovateľ tohto plnenia v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH. Oprava odpočítanej dane sa nevzťahuje na záväzok, ktorý vznikol pri dodaní tovaru alebo služby:

- s miestom dodania mimo tuzemska alebo
- s miestom dodania v tuzemsku, ak osobou povinnou platiť daň je príjemca plnenia alebo
- ak nebola daň odpočítaná odberateľom z dôvodu použitia prijatých plnení na účely oslobodených plnení bez možnosti odpočítania dane alebo nebola daň odpočítaná z iného zákonného dôvodu.

### *Príklad 1*

*Dňa 15. septembra 2022 dodal v Bratislave platiteľ dane A tovar platiteľovi dane B v cene 120 000 eur, v tom základ dane 100 000 eur a DPH (20%) v sume 20 000 eur, pričom na faktúre uviedol deň splatnosti 1. október 2022. Platiteľ dane B si uplatnil odpočítanie dane z tohto plnenia vo výške 20 000 eur v zdaňovacom období september 2022. Uvedený záväzok neuhradil vôbec. 100-tý deň od splatnosti záväzku je deň 9.1.2023, tzn. sto dní odo dňa jeho splatnosti uplynú dňa 10.1.2023, tzn. v období po 31.12.2022, preto je platiteľ dane B povinný vykonať*

---

*zdaniteľná osoba – platiteľ dane v okamihu nadobudnutia tovaru alebo prijatia služby má právo na odpočítanie dane, ak neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti, pričom sa zohľadnia úpravy podľa čl. 185 cit. smernice. Povinnosť dlžníka znížiť výšku odpočítateľnej dane nezávisí od toho, či si zachová postavenie zdaniteľnej osoby.*

*Vzájomný vzťah existujúci medzi opravou základu dane a opravou odpočítateľnej dane neznamená, že k nim musí dôjsť zároveň, pretože v čl. 185 ods. 2 smernice 2006/112/ES neexistuje časové kritérium. Členský štát môže vyžadovať úpravu odpočítateľnej dane aj pred tým, ako sa dlžník ocitne v platobnej neschopnosti prípadne pred začatím insolvenčného konania alebo likvidácie.*

opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období január 2023 a vrátiť odpočítanú daň vo výške 20 000 eur do ŠR SR.

#### Príklad 2

Platiteľ dane SK nadobudol tovar v hodnote 200 000 eur v tuzemsku z Českej republiky od platiteľa dane CZ. Dňa 16.1.2023 bol tento tovar prepravený na účet platiteľa dane SK z Ostravy do Trenčína, kde bol odovzdaný platiteľovi dane SK. Daňová povinnosť vo výške 40 000 eur z nadobudnutia tovaru vznikla platiteľovi dane SK v zmysle § 20 ods. 1 písm. b) zákona o DPH dňom vyhotovenia faktúry, t. j. dňa 16.1.2023, na ktorej bol uvedený deň splatnosti 22.1.2023. V deň vyhotovenia faktúry vzniklo platiteľovi dane SK aj právo na odpočítanie dane. Platiteľ dane SK si uplatnil odpočítanie dane vo výške 40 000 eur v zdaňovacom období január 2023. Za toto plnenie však svojmu dodávateľovi nezaplatil.

Deň 2.5.2023 je 100-tý deň od lehoty splatnosti. Platiteľ dane SK nie je povinný v zdaňovacom období máj 2023 vykonať opravu odpočítanej dane v zmysle § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH účinného od 1.1.2023, tzn. vrátiť odpočítanú daň vo výške 40 000 eur do štátneho rozpočtu, pretože povinnosť platiť daň z nadobudnutia tovaru nevznikla dodávateľovi tovaru v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH, ale táto povinnosť vznikla nadobúdateľovi tovaru (prijemcovi plnenia) v zmysle § 69 ods. 6 zákona o DPH.

#### Príklad 3

Platiteľ dane P dodal v Žiline v auguste 2022 tovar platiteľovi dane C v celkovej cene 6 000 eur, v tom základ dane 5 000 eur a DPH (20%) v sume 1 000 eur s dňom splatnosti 31.8.2022. Platiteľ dane C si uplatnil odpočítanie dane z tohto plnenia vo výške 1 000 eur v zdaňovacom období august 2022. Za toto plnenie nezaplatil vôbec. 100-tý deň odo dňa splatnosti záväzku je 9.12.2022, tzn. sto dní odo dňa jeho splatnosti uplynie dňa 10.12.2022. Platiteľ dane C nie je povinný vykonať opravu odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH účinného od 1.1.2023, nakoľko obdobie 100 dní od splatnosti záväzku uplynie do 31.12.2022. Rovnako nie je povinný vykonať opravu odpočítanej dane podľa zákona o DPH účinného do 31.12.2022.

#### Príklad 4

Dňa 15. septembra 2022 dodal v Bratislave platiteľ dane A tovar platiteľovi dane B v cene 120 000 eur, v tom základ dane 100 000 eur a DPH (20%) v sume 20 000 eur, pričom na faktúre uviedol deň splatnosti 30. september 2022. Platiteľ dane B si uplatnil odpočítanie dane z tohto plnenia vo výške 20 000 eur v zdaňovacom období september 2022. Uvedený záväzok uhradil dňa

a) 11.12.2022

b) 15.1.2023

sčasti, a to vo výške 60 000 €.

100-tý deň od splatnosti záväzku je 8.1.2023, tzn. sto dní odo dňa jeho splatnosti uplynie dňa 9.1.2023, tzn. v období po 31.12.2022, preto platiteľ dane B je v oboch prípadoch povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období január 2023, a to v rozsahu neuhradenej časti záväzku, tzn. vo výške 60 000 eur. DPH viažuca sa k výške záväzku činí 10 000 eur, ktorú je povinný vrátiť do ŠR SR. Výška odpočítateľnej dane tak činí 10 000 eur.

#### Príklad 5

Dňa 15. októbra 2022 platiteľ dane A dodal tovar v Bratislave platiteľovi dane B v cene 120 000 eur, v tom základ dane 100 000 eur a DPH (20%) v sume 20 000 eur, pričom na faktúre uviedol deň splatnosti 1. november 2022. Platiteľ dane B si uplatnil odpočítanie dane z tohto plnenia vo výške 20 000 eur v zdaňovacom období október 2022. Uvedený záväzok uhradil dňa 11.11.2022 sčasti, a to vo výške 60 000 eur a dňa 5.1.2023 sčasti vo výške 30 000 eur. Zostávajúca časť záväzku z predmetného dodania tovaru činí 30 000 eur.

100-tý deň od splatnosti záväzku je 9.2.2023, tzn. sto dní odo dňa jeho splatnosti uplynie dňa 10.2.2023, tzn. v období po 31.12.2022, preto platiteľ dane B je povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období február 2023, a to v rozsahu neuhradenej časti záväzku, tzn. vo výške 30 000 eur. DPH viažuca sa k výške záväzku činí 5 000 eur, ktorú je povinný vrátiť do ŠR SR. Výška odpočítateľnej dane tak činí 15 000 eur.

#### Príklad 6

Slovenská spoločnosť Z (platiteľ dane) so sídlom v Bratislave prijala od maďarskej spoločnosti C so sídlom v Debrecíne službu, ktorou je vypracovanie obchodných plánov a projektovej dokumentácie na výstavbu závodu v Brezne. Spoločnosť C vyúčtovala toto plnenie bez slovenskej DPH v cene 100 000 eur so splatnosťou 12.1.2023. Uvedená služba je plnením, ktoré sa vzťahuje ku konkrétnej časti zemského povrchu (vymedzenej územím mesta

Brezno), a je teda úzko a priamo spojená s nehnuteľnosťou (zemským povrchom), preto miestom jej dodania je tuzemsko podľa § 16 ods. 1 zákona o DPH a osobou povinnou platiť daň v tuzemsku je spoločnosť Z (platiteľ dane) v zmysle § 69 ods. 2 zákona o DPH. Bez ohľadu na to, v akom rozsahu a v akom časovom horizonte spoločnosť Z zaplatí/nezaplatí za predmetné plnenie, neuplatní sa ustanovenie § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH účinného od 1.1.2023.

V prípade, že sa platiteľ dane v súlade s § 51 ods. 2 zákona o DPH rozhodne uplatniť si právo na odpočítanie dane v neskoršom zdaňovacom období a až po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplynie 100 dní odo dňa splatnosti záväzku, pričom v čase uplatnenia odpočítania dane tento záväzok trvá (platiteľ dane nezaplatil za prijaté plnenie alebo zaplatil len sčasti), je povinný súčasne s odpočítaním dane vykonať aj opravu tejto odpočítanej dane, a to v rozsahu, v akom nezaplatil za prijaté plnenie (§ 53b ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023).

#### Príklad 7

Dňa 11.2.2023 prijal platiteľ dane A reklamnú službu v celkovej cene 12 000 eur, v tom základ dane 10 000 eur a DPH (20%) v sume 2 000 eur od platiteľa dane C. Odpočítanie dane si platiteľ dane A z tohto prijatého plnenia neuplatnil. Platiteľ dane A uhradil toto prijaté plnenie (sčasti) v mesiaci apríl 2023 vo výške 2 400 eur. 100-tý deň od splatnosti záväzku, ktorý vznikol platiteľovi dane A z prijatej reklamnej služby, je dňa 9.6.2023.

Platiteľ dane A sa rozhodol vykonať odpočítanie dane vo výške 2 000 eur (r. 18 a 20 daňového priznania) z prijatej reklamnej služby v zdaňovacom období august 2023. V tomto zdaňovacom období je povinný vykonať aj opravu odpočítanej dane a to v rozsahu neuhradenej časti záväzku, tzn. vo výške 9 600 eur. DPH viažuca sa k uvedenej výške záväzku činí 1 600 eur. Túto sumu odpočítanej dane je povinný uviesť v riadku 29 daňového priznania so znamienkom mínus (tzn. vrátiť do ŠR SR). Výška odpočítateľnej dane tak činí 400 eur.

Ak platiteľ dane, odberateľ, pôvodné odpočítanie dane vykonal v pomernej výške napríklad z dôvodov uvedených v § 49 ods. 4, 5 a/alebo § 49a zákona o DPH, prípadne vykonal opravu alebo úpravu odpočítanej dane podľa § 53a, § 54 až § 54d zákona o DPH, zohľadní pomerné odpočítanie dane a vykonané úpravy odpočítanej dane. V súlade s princípom zachovania daňovej neutrality oprava odpočítanej dane z dôvodu, že pohľadávka dodávateľa sa stala nevyhľaditeľnou, môže byť najviac do výšky odpočítanej dane.

## 2. oddiel Oprava odpočítanej dane pri nevyhľaditeľnej pohľadávke podľa § 25a - § 53b ods. 1 písm. b)

Zákonom o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 sa upravila v § 53b ods. 1 písm. b) povinnosť opraviť odpočítanú daň v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby, ak pohľadávka dodávateľa, platiteľa dane, z tohto dodania sa stala nevyhľaditeľnou, za podmienok ustanovených v § 25a ods. 2 písm. b), c) alebo f). Ak tieto podmienky nastali po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom platiteľ dane uplatnil odpočítanie dane a platiteľ dane dostal doklad o oprave základu dane podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH, opravu odpočítanej dane je platiteľ dane povinný vykonať v zdaňovacom období, v ktorom dostal tento doklad o oprave základu dane.

Zákon o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 v **§ 53b ods. 1 písm. b)** stanovuje: „Platiteľ je povinný opraviť odpočítanú daň, ak nebol povinný opraviť odpočítanú daň podľa písm. a) a po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil odpočítanie dane, nastane skutočnosť podľa § 25a ods. 2 písm. b), c) alebo f) a platiteľ dane dostal opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a), a to v tom zdaňovacom období, v ktorom dostal tento doklad a to v rozsahu, v akom za dodanie tovaru alebo služby nezaplatil.“

Z uvedeného vyplýva, že s účinnosťou od 1.1.2023, ak platiteľ dane, dodávateľ, ktorý bol z dodania tovaru alebo služby povinný platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, znížil základ dane a daň pri dodaní tovaru alebo služby z dôvodu, že jeho odberateľ nezaplatil za dodanie protihodnoty alebo jej časť a táto pohľadávka platiteľa dane sa stala nevyhľaditeľnou podľa § 25a ods. 2 písm. b), c) alebo f) zákona o DPH účinného od 1.1.2023, má odberateľ - platiteľ dane **povinnosť** vykonať opravu odpočítanej dane podľa § 53b ods.1 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023. Povinnosť opraviť odpočítanú daň je viazaná na skutočnosť, že odberateľ, platiteľ dane, dostane opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH s náležitosťami ustanovenými v § 25a ods. 9 zákona o DPH (bližšie pozri aj 3. diel, 3. oddiel tohto metodického pokynu).

Povinnosť opraviť odpočítanú daň má odberateľ, platiteľ dane, ak dostal opravný doklad od svojho dodávateľa podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH z dôvodu vzniku nevymožiteľnej pohľadávky podľa § 25a ods. 2 písm. b), c) alebo f) zákona o DPH.<sup>2</sup> Ak platiteľ dane, dodávateľ, vykoná opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, najviac však vo výške, ktorá zodpovedá neprijatej protihodnote za dodanie tovaru alebo služby, je povinný vyhotoviť opravný doklad pre odberateľa, ktorý bol v čase dodania tovaru alebo služby zdaniťnou osobou s údajmi ustanovenými v § 25a ods. 9 zákona o DPH. Opravu odpočítanej dane vykoná odberateľ v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie, v ktorom dostal doklad o oprave základu dane od dodávateľa, platiteľa dane. Opravu odpočítanej dane vykazuje v daňovom priznaní v r. 29.

Opravu odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 **nie je** platiteľ dane povinný vykonať v prípade, že dodávateľ plnenia vykoná opravu základu dane podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 (uplynulo 150 dní od splatnosti pohľadávky a sú splnené ďalšie podmienky), nakoľko odberateľ už bol povinný vykonať opravu odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 skôr a to uplynutím 100 dní od splatnosti záväzku. Táto skutočnosť vždy nastane skôr ako sa stane pohľadávka nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 (tzn. ako uplynie 150 dní od splatnosti pohľadávky). V situáciách vzniknutých podľa § 25a ods. 2 písm. d) a e) dlžník – odberateľ neexistuje (zanikol bez právneho nástupcu, resp. zomrel), a preto nie je možné vykonať opravu odpočítanej dane.

#### *Príklad 8*

*Platiteľ dane B (odberateľ) kúpil v auguste 2022 od platiteľa dane A (dodávateľa) tovar za účelom jeho ďalšieho predaja v celkovej sume 60 000 eur, v tom základ dane 50 000 eur a daň v sume 10 000 eur. Platiteľ dane B daň odpočítal v plnej výške v zdaňovacom období august 2022. Platiteľ dane B však platiteľovi dane A za tovar nezaplatil protihodnotu.*

*Z dôvodu, že pohľadávka platiteľa dane A vo výške 60 000 eur sa stala dňom 28.10.2023 nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. b) zákona o DPH, uplatnil právo na opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, ktorá zodpovedá neprijatej protihodnote za dodanie tovaru v sume 60 000 eur, v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2023. Podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH vyhotovil opravný doklad s náležitosťami podľa ods. 9 cit. ustanovenia, ktorým znížil pôvodný základ dane o 50 000 eur a daň o 10 000 eur. Opravný doklad zaslal platiteľovi dane B dňa 2.11.2023.*

---

<sup>2</sup> Na účely tohto zákona sa pohľadávka z dodania tovaru alebo služby stáva nevymožiteľnou pohľadávkou, ak

- b) sa odberateľ (dlžník) nachádza v konkurznom konaní <sup>6acb</sup>) a
1. konkurzné konanie bolo zastavené pre nedostatok majetku, a to dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku,
  2. konkurz bol zrušený pre nedostatok majetku, a to dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku, alebo
  3. na majetok odberateľa (dlžníka) bol vyhlásený konkurz, a to dňom a v rozsahu, v akom bola táto pohľadávka zistená v konkurznom konaní; ak platiteľ neprihlásil pohľadávku v konkurznom konaní, dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku v Obchodnom vestníku a 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,
- c) sa odberateľ (dlžník) nachádza v oddĺžení<sup>6acc</sup>) a
1. konkurz bol skončený z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu, a to dňom zverejnenia uznesenia o zrušení konkurzu z uvedeného dôvodu v Obchodnom vestníku,
  2. na majetok odberateľa (dlžníka) bol vyhlásený konkurz, a to dňom a v rozsahu, v akom bola táto pohľadávka zistená v konkurznom konaní; ak platiteľ neprihlásil pohľadávku v konkurznom konaní, dňom zverejnenia uznesenia o zrušení konkurzu po splnení konečného rozvrhu výťažku v Obchodnom vestníku a 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, alebo
  3. súd určil splátkový kalendár, a to dňom určenia splátkového kalendára a v rozsahu, v akom bola táto pohľadávka zahrnutá do splátkového kalendára,
- f) bolo zverejnené uznesenie o skončení reštrukturalizácie a pohľadávka v tomto konaní nebola prihlásená, a to dňom zverejnenia tohto uznesenia v Obchodnom vestníku 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.

Platiteľ dane B (odberateľ) je povinný podľa § 53b ods. 1 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 opraviť odpočítanú daň v zdaňovacom období, v ktorom dostal opravný doklad. Platiteľ dane B dostal opravný doklad dňa 15.11.2023. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie november 2023 je povinný vykonať opravu odpočítanej dane, t. j. je povinný znížiť pôvodne odpočítanú daň v sume 10 000 eur zo základu dane 50 000 eur.

Ak platiteľ dane, odberateľ, pôvodné odpočítanie dane vykonal v pomernej výške napríklad z dôvodov uvedených v § 49 ods. 4, 5 a/alebo § 49a zákona o DPH, prípadne vykonal opravu alebo úpravu odpočítanej dane podľa § 53a, § 54 až § 54d zákona o DPH, zohľadní pomerné odpočítanie dane a vykonané úpravy odpočítanej dane. V súlade s princípom zachovania daňovej neutrality oprava odpočítanej dane z dôvodu, že pohľadávka dodávateľa sa stala nevyhľaditeľnou, môže byť najviac do výšky odpočítanej dane.

V súvislosti s prijatým dokladom o oprave základu dane nevznikajú platiteľovi dane, odberateľovi, žiadne povinnosti vyplývajúce z ustanovenia § 53b zákona o DPH, ak z prijatých tovarov alebo služieb neuplatnil odpočítanie dane z akéhokoľvek dôvodu, napr. že ich použije len na dodanie tovarov alebo služieb oslobodených od dane bez nároku na odpočítanie dane (§ 49 ods. 3 zákona o DPH) alebo ich použije na iný účel ako podnikanie.

#### Príklad 9

Platiteľ dane A (dodávateľ) prenajal platiteľovi dane B (odberateľ) nehnuteľnosť- garáž na dobu od 1.12.2021 - 30.6.2022 v celkovej sume 12 000 eur vrátane DPH, v tom základ dane 10 000 eur a daň v sume 2 000 eur. Podľa § 38 ods. 5 zákona o DPH sa rozhodol, že nájom nebude oslobodený od dane, pričom daňová povinnosť mu podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznikla 30.6.2022. Splatnosť tejto pohľadávky bola 15.7.2022. Platiteľ dane B už pri prijatí služby vie, že nehnuteľnosť bude využívať na účely podnikania a aj na súkromné účely, preto si uplatnil odpočítanie dane zo služby nájmu len v pomere 50 % zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH vo výške 1 000 eur zo základu dane 5 000. Platiteľovi dane A zaplatil za službu z celkovej protihodnoty 12 000 eur len sumu 2 400 eur.

Pohľadávka platiteľa dane A, ktorá sa stala nevyhľaditeľnou podľa § 25a ods. 2 písm. c) zákona o DPH v októbri 2023, je vo výške 9 600 eur (12 000-2 400), v tom základ dane 8 000 eur a daň v sume 1 600 eur. Podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH platiteľ dane A uplatnil právo na vykonanie opravy základu dane a dane, ktorá zodpovedá neprijatej protihodnote za dodanie služby vo výške 9 600 eur. Opravu vykonal v zdaňovacom období október 2023 v sume 9 600 eur. Následne vyhotovil opravný doklad, ktorý zaslal odberateľovi, z ktorého je zrejmé o. i. suma, o ktorú dodávateľ opravil základ dane a daň podľa § 25a zákona o DPH, t. j. znížil základ dane o 8 000 eur a sumu dane o 1 600 eur.

Platiteľ dane B (odberateľ), dostal doklad o oprave základu dane 4.11.2023. Odberateľ je **povinný** podľa § 53b ods.1 písm. b) zákona o DPH účinného od 1.1.2023 opraviť odpočítanú daň v zdaňovacom období, v ktorom dostal doklad o oprave základu dane, t. j. v zdaňovacom období november 2023. Nakoľko odberateľ pôvodné odpočítanie dane vykonal v pomernej výške z dôvodu uvedeného v § 49 ods. 5 zákona o DPH, túto skutočnosť zohľadní pri oprave odpočítanej dane pri nevyhľaditeľnej pohľadávke. Odberateľ je povinný opraviť- znížiť pôvodne odpočítanú daň o sumu 800 eur (50 % zo sumy dane 1600 eur) zo základu dane 4 000 eur ( 50% zo sumy 8 000 eur).

Ak by si platiteľ dane B neuplatnil odpočítanie dane z pôvodne prijatej služby, napr. z dôvodu, že prijatú službu použije len na činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH, z prijatého dokladu o oprave základu dane vyhotoveného dodávateľom podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH, mu nevzniká povinnosť uplatniť postup podľa § 53b ods. 1 písm. b) zákona o DPH účinného od 1.1.2023.

#### Príklad 10

Zdaniteľná osoba, neplatiteľ dane, v mesiaci september 2021 kúpila od platiteľa dane A hnutelny majetok v celkovej sume 12 000 eur, v tom základ dane 10 000 eur a daň v sume 2 000 eur. Zdaniteľná osoba sa stala platiteľom dane 01.12.2021. Podľa § 55 ods. 1 zákona o DPH v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie december 2021 uplatnila právo na odpočítanie dane v sume 2 000 eur z dôvodu, že hnutelny majetok využíva na dodávky tovarov a služieb, pri ktorých vzniká daňová povinnosť. Zdaniteľná osoba, odberateľ, za prijaté plnenie zaplatila dodávateľovi len časť protihodnoty v sume 6 000 eur.

Platiteľovi dane A z dôvodu nezaplatenej celej protihodnoty za dodanie tovaru vznikla pohľadávka v sume 6 000 eur. Nakoľko sa jeho pohľadávka stala podľa § 25a ods. 2 písm. b) zákona o DPH nevyhľaditeľnou v auguste 2023, v zdaňovacom období august 2023 vykonal opravu základu dane, ktorou znižuje pôvodný základ dane a daň podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH. Z dôvodu, že odberateľ bol v čase dodania tovaru zdaniteľnou osobou, platiteľ dane

A vyhotovil opravný doklad a zaslal ho odberateľovi. Z opravného dokladu vyplýva, že dodávateľ opravným dokladom znížil sumu plnenia o 6 000 eur, v tom základ dane 5 000 eur a daň v sume 1 000 eur.

Platiteľ dane, odberateľ, dostal opravný doklad 16.9.2023. Vzhľadom na skutočnosť, že z prijatého plnenia v zdaňovacom období december 2021 podľa § 55 ods. 1 zákona o DPH odpočítal daň v sume 2 000 eur zo základu dane 10 000 eur, **má povinnosť vrátiť do štátneho rozpočtu daň v sume 1 000 eur zo základu dane 5 000 eur** z dôvodu, že dodávateľ vyhotovil doklad o oprave podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH. Platiteľ dane má povinnosť podľa § 53b ods. 1 písm. b) zákona o DPH účinného od 1.1.2023 opraviť odpočítanú daň v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie september 2023, v ktorom dostal doklad o oprave základu dane.

## 2. diel - Oprava opravenej odpočítanej dane - § 53b ods. 4

Podľa § 53b ods. 4 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 má platiteľ dane **právo** vykonať opravu opravenej odpočítanej dane v zdaňovacom období, v ktorom

- a) zaplatil (úplne alebo čiastočne) za dodanie tovaru alebo služby, a to vo výške, ktorá zodpovedá sume platby/protihodnoty, ak platiteľ dane nedostal do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a),
  - b) dostal opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. b), ktorý bol povinný vyhotoviť dodávateľ plnenia podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH z dôvodu zaplatenia, resp. čiastočného zaplatenia nevyožiteľnej pohľadávky
- **Odberateľ zaplatil (čiastočne alebo úplne) za dodanie tovaru alebo služby, pričom nedostal do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za toto zdaňovacie obdobie opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a).**

Ak odberateľ po oprave odpočítanej dane zaplatí protihodnotu plnenia (čiastočne alebo úplne), čím dôjde k zníženiu záväzku resp. k jeho zániku, má právo vykonať opravu opravenej odpočítanej dane, tzn. má právo opätovne odpočítať daň. V zdaňovacom období, v ktorom došlo k zaplateniu, vykoná opravu opravenej odpočítanej dane vtedy, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k zaplateniu nedostane opravný doklad od dodávateľa podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH. K takejto situácii môže dôjsť vtedy, ak bol odberateľ povinný opraviť odpočítanú daň z dôvodov podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023, t. j. ak neuhradil svoj záväzok do 100 dní od jeho splatnosti. Právo na opravu opravenej odpočítanej dane má platiteľ dane v rozsahu základu dane a dane zodpovedajúcej sume, ktorou došlo k čiastočnému zníženiu záväzku, resp. jeho úplnému zániku. Opravu opravenej odpočítanej dane vykoná v tom zdaňovacom období, v ktorom došlo k zaplateniu a to v rozsahu platby. V situácii, ak odberateľ zaplatí svoj záväzok až potom, ako dodávateľ pristúpil k oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, má odberateľ právo na opravu opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 4 písm. b) zákona o DPH.

### Príklad 11

Dňa 15. septembra 2022 dodal v Bratislave platiteľ dane A tovar platiteľovi dane B v cene 120 000 eur, v tom základ dane 100 000 eur a DPH (20%) v sume 20 000 eur, pričom na faktúre uviedol deň splatnosti 1. október 2022. Platiteľ dane B si uplatnil odpočítanie dane z tohto plnenia vo výške 20 000 eur v zdaňovacom období september 2022. Uvedený záväzok neuhradil vôbec. 100-tý deň od splatnosti záväzku je deň 9.1.2023, tzn. v období po 31.12.2022, preto platiteľ dane B je povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období január 2023 a vrátiť odpočítanú daň vo výške 20 000 eur do ŠR SR.

Dňa 15.2.2023 uhradil platiteľ dane B časť protihodnoty tohto plnenia vo výške 90 000 eur, v tom základ dane 75 000 eur a DPH (20%) v sume 15 000 eur.

Od dodávateľa nedostal doklad o oprave základu dane podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie február, tzn. do 25.3.2023, preto vykoná opravu opravenej dane za zdaňovacie obdobie, v ktorom zaplatil.

- **Odberateľ dostal opravný doklad podľa § 25a ods. 7 po tom, ako nastala akákoľvek skutočnosť, na základe ktorej bol dodávateľ povinný vykonať opravu zníženého základu dane a dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023**

Ak odberateľ po úhrade pohľadávky, pri ktorej bol povinný opraviť odpočítanú daň, dostane od dodávateľa opravný doklad, má právo opätovne daň v rozsahu platby odpočítať. Ak dostane opravný doklad, odpočítanie dane



uplatňuje v zdaňovacom období, v ktorom odberateľ dostal opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023.

Postup pri oprave odpočítanej dane u odberateľa závisí od postupu dodávateľa. Ak dodávateľ nepristúpil po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky k oprave základu dane a dane podľa § 25a ods. 3 a následne v súvislosti s touto nevymožiteľnou pohľadávkou prijme platbu, nevznikne mu žiadna povinnosť opravovať daň na výstupe z príslušnej dodávky. Ak dodávateľ vykonal opravu základu dane a dane v rozsahu neprijatej protihodnoty za dodávku, keďže sa pohľadávka pre účely DPH stala nevymožiteľnou a následne prijme akúkoľvek platbu, je podľa § 25a ods. 6 zákona povinný vykonať opravu zníženého základu dane. Zároveň mu podľa § 25a ods. 7 písm. b) zákona vzniká povinnosť vyhotoviť opravný doklad. Náležitosti tohto opravného dokladu sú uvedené v § 25a ods. 10 zákona, z opravného dokladu musí byť zrejماً identifikácia opravného dokladu, ktorým pôvodne znižoval svoju daň na výstupe, suma, ktorú v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou prijal a dátum prijatia tejto sumy. Dodávateľ je povinný vyhotoviť a odoslať opravný doklad najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom od odberateľa alebo tretej osoby prijal platbu.

Odberateľovi vznikne nárok na opravu opravenej odpočítanej dane (na „opätovné“ odpočítanie dane), v zdaňovacom období, v ktorom opravný doklad dostal.

#### *Príklad 12*

*Pohľadávka platiteľa dane A sa stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. a) bod 3. zákona o DPH účinného od 1.1.2023 v januári 2023 v sume 120 000 eur (základ dane 100 000 eur, daň v sume 20 000 eur) z dôvodu, že jeho odberateľ – platiteľ dane B neuhradil celú protihodnotu za dodanie tovaru. Z prijatého plnenia platiteľ dane B odpočítal daň vo výške 20 000 eur v zdaňovacom období august 2022, nakoľko k dodaniu tovaru a vzniku práva na odpočítanie dane došlo dňa 2.8.2022, pričom splatnosť bola stanovená na deň 17.8.2022. Platiteľ dane B (odberateľ) dostal doklad o oprave základu dane, ktorým platiteľ dane A znižoval základ dane a daň v januári 2023. Po obdržaní opravného dokladu podľa § 53b ods.1 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 znížil platiteľ dane B výšku odpočítanej dane o 20 000 eur zo základu dane 100 000 eur v zdaňovacom období január 2023. V mesiaci apríl 2023 platiteľ dane A prijal platbu v sume 30 000 eur, ktorou sa znížila nevymožiteľná pohľadávka zo sumy 120 000 na sumu 90 000 eur. Z tohto dôvodu je platiteľ dane A povinný vykonať opravu zníženého základu dane a dane, vyhotoviť opravný doklad a zaslať ho odberateľovi.*

*Platiteľ dane B dostal 30.4.2023 od platiteľa dane A opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. b) s náležitosťami podľa § 25a ods.10 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou prijal platbu vo výške 30 000 eur, ktorou sa znížila výška nevymožiteľnej pohľadávky. Z prijatej platby bola daň z pridanej hodnoty v sume 5 000 eur a základ dane 25 000 eur. Platiteľ dane B má právo v zdaňovacom období apríl 2023 na opravu opravenej odpočítanej dane v sume 5 000 eur.*

Ak platiteľ dane vykonal pôvodné odpočítanie dane pomerne napr. podľa § 50 alebo podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH, je povinný uplatňovaný nárok na opätovné odpočítanie dane prepočítať koeficientom, ktorý použil pri prvotnom odpočítaní dane, resp. percentom podľa rozsahu použitia na podnikanie a na iný účel ako podnikanie, ktoré uplatnil pri odpočítaní dane. V prípade investičného majetku, ak platiteľ dane vykonal jednu alebo viac úprav odpočítanej dane podľa § 54, § 54a alebo § 54d zákona o DPH, zohľadní vykonané úpravy aj pri oprave opravenej odpočítanej dane. V tejto súvislosti platiteľ dane zoberie do úvahy vykonané úpravy odpočítanej dane podľa § 54, § 54a alebo § 54d zákona o DPH nielen pred opravou odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 zákona o DPH, ale aj po oprave odpočítanej dane (ak platiteľ dane opravoval odpočítanú daň z dôvodu, že čiastočne nezaplatil svojmu dodávateľovi).

Ak nedošlo k zaplateniu (ani čiastočnému) za plnenie, ktoré je v zmysle § 54 ods. 2 zákona o DPH investičným majetkom, a

- a) ubehlo 100 dní odo dňa splatnosti tohto záväzku, pričom osobou povinnou platiť daň pri dodaní investičného majetku bol dodávateľ plnenia (platiteľ dane) podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH **alebo**
- b) dodávateľ po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky pristúpi k oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH,

je platiteľ dane (odberateľ) povinný opraviť odpočítanú daň, pričom ak v období od vykonania opravy odpočítanej dane do vykonania opravy opravenej odpočítanej dane z dôvodu následnej úplnej alebo čiastočnej úhrady protihodnoty došlo k zmene účelu alebo rozsahu použitia investičného majetku takým spôsobom, že ak by nedošlo k vráteniu celej odpočítanej dane, bolo by nevyhnutné vykonať úpravu odpočítanej dane, tak túto úpravu musí platiteľ dane zohľadniť. Platiteľ dane (odberateľ) zohľadní pri vykonaní opravy opravenej odpočítanej

dane z dôvodu následnej úplnej alebo čiastočnej úhrady protihodnoty aj tieto uvedené zmeny účelu a rozsahu použitia majetku.

Platiteľ dane vykoná úpravu odpočítanej dane a opravenej odpočítanej dane podľa § 54 zákona o DPH v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom zmenil účel použitia investičného majetku. Túto úpravu podľa § 54 zákona o DPH zohľadní odberateľ pri oprave odpočítanej dane podľa § 53b zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 len ak vykonáva opravu opravenej odpočítanej dane až v kalendárnom roku, ktorý nasleduje po kalendárnom roku, v ktorom by mu bola vznikla povinnosť úpravy odpočítanej dane z dôvodu zmeny účelu použitia investičného majetku.

Ak po oprave odpočítanej dane podľa § 53b ods.1 alebo ods. 2 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 alebo oprave opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 4 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 pri investičnom majetku podľa § 54, § 54a alebo § 54d zákona o DPH je platiteľ dane povinný vykonať úpravu odpočítanej dane z dôvodu zmeny a/alebo rozsahu použitia tohto investičného majetku, zohľadní tieto opravy pri výpočte dodatočne odpočítateľnej alebo dodatočne neodpočítateľnej dane (§ 53b ods. 6 zákona o DPH účinného od 1.1.2023).

### 3. diel – Administratívne povinnosti

#### 1. oddiel - Uvádzanie údajov o oprave odpočítanej dane a oprave opravenej odpočítanej dane v daňovom priznaní a kontrolnom výkaze

Platiteľ dane, odberateľ, je povinný opravu odpočítanej dane a opravu opravenej odpočítanej dane uviesť v zmysle § 78 ods. 1 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 a podľa Poučenia na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty v daňovom priznaní v riadku 29. Údaj o dani sa označí znamienkom plus, ak sa znižuje odpočítaná daň, a znamienkom mínus, ak sa zvyšuje odpočítaná daň, tzn. opravuje sa opravená odpočítaná daň.

Platiteľ dane, odberateľ je povinný podľa **§ 78a odsek 10 zákona o DPH** uvádzať údaje o oprave odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 a údaje o oprave opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 4 písm. b) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 v kontrolnom výkaze nasledovne:

- a) IČ pre daň dodávateľa,
- b) číselná identifikácia opravného dokladu,
- c) poradové číslo faktúry o dodaní tovaru alebo služby, ktorého sa oprava základu dane týka,
- d) suma, o ktorú sa opravila odpočítaná daň,
- e) sadzba dane.

Platiteľ dane, ktorý dostal opravný doklad vyhotovený podľa § 25a ods. 7 písm. a) s náležitosťami podľa § 25a ods. 9 zákona o DPH, ktorým dodávateľ znížil základ dane a daň, uvedie údaje z prijatého opravného dokladu v časti C.2. za zdaňovacie obdobie, v ktorom tento opravný doklad dostal.

Ak odberateľ, ktorý čiastočne alebo úplne zaplatil dodávateľovi za prijaté plnenie, dostane od dodávateľa doklad o oprave zníženého základu dane vyhotovený podľa:

- § 25a ods. 7 písm. a) s náležitosťami podľa § 25a ods. 9 zákona o DPH alebo
- § 25a ods. 7 písm. b) s náležitosťami podľa § 25a ods. 10 zákona o DPH

na základe čoho mu vznikne

- povinnosť podľa § 53b ods. 1 písm. b) zákona o DPH účinného od 1.1.2023 opraviť odpočítanú daň alebo
- právo podľa § 53b ods. 4 písm. b) zákona o DPH účinného od 1.1.2023 opraviť opravenú odpočítanú daň

uvedie údaje z opravného dokladu v časti C.2. kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie, v ktorom tento opravný doklad dostal.

Platiteľ dane, ktorý má:

- povinnosť vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 100 dní odo dňa splatnosti záväzku, z dôvodu nezaplatenia alebo z dôvodu čiastočného zaplatenia za dodaný tovar alebo službu, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona o DPH dodávateľ plnenia,

- právo vykonať opravu opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 4 písm. a) zákona o DPH účinného od 1.1.2023 v zdaňovacom období, v ktorom došlo k úplnému alebo čiastočnému zaplateniu protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby, ak nedostal opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH účinného od 1.1.2023 uvádza v kontrolnom výkaze v časti C.2. nasledovné údaje: IČ pre daň dodávateľa; sumu, o ktorú sa opravila odpočítaná daň; sadzbu dane a poradové číslo faktúry, ktorej sa týka oprava.

Podľa § 78a ods. 11 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 pri oprave odpočítanej dane v prípade, že odberateľ/platiteľ dane nezaplatil protihodnotu alebo jej časť v období 100 dní od splatnosti tohto záväzku, a následne čiastočne alebo úplne zaplatil dodávateľovi za prijaté plnenie, pri oprave tejto opravenej odpočítanej dane, ak nebol vyhotovený doklad o oprave opravenej odpočítanej dane, sa v kontrolnom výkaze neuvádza údaj týkajúci sa číselnej identifikácie opravného dokladu, nakoľko tento doklad odberateľ – platiteľ dane nemá k dispozícii a opravu odpočítanej dane a opravu opravenej odpočítanej dane vykonal bez dokladu o oprave.

Údaj o oprave opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 4 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 uvádza v kontrolnom výkaze len v prípade, ak bola daň z plnenia prijatého od platiteľa dane úplne alebo čiastočne odpočítaná.

*Vykazovanie údajov v kontrolnom výkaze podľa § 78a zákona o DPH v prípade opráv opravenej odpočítanej dane podľa § 53b zákona o DPH je riešené v metodickom pokyne ku kontrolnému výkazu k dani z pridanej hodnoty.*

## **2. oddiel - Vedenie záznamov**

**Podľa § 53b ods. 7** zákona o DPH účinného od 1.1.2023 je platiteľ povinný uviesť opravu odpočítanej dane podľa ods. 1 alebo ods. 2 a opravu opravenej odpočítanej dane podľa ods. 4 v záznamoch podľa § 70 ods. 2 písm. j) zákona o DPH.

Platiteľ dane, odberateľ, je povinný podľa § 70 ods. 2 písm. j) zákona o DPH účinného od 1.1.2023 viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o oprave odpočítanej dane podľa § 53, § 53a a § 53b ods. 1 a 2 a o oprave opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 4 zákona o DPH.

Platiteľ dane, odberateľ, je v zmysle § 53b ods. 4 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 povinný v záznamoch vedených podľa § 70 ods. 2 písm. j) zákona o DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia uvádzať údaje o oprave odpočítanej dane podľa § 53, § 53a a § 53b ods. 1 a 2 a oprave opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 4 zákona o DPH. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Zo záznamov by malo byť napr. zrejmé, k akému pôvodnému prijatému plneniu je vykoná oprava odpočítanej dane a oprava opravenej odpočítanej dane.

## **3. oddiel - Právna domnienka doručenia**

Zákon o DPH účinný od 1.1.2023 zavádza z dôvodu právnej istoty v § 53b ods. 8 právnu domnienku, týkajúcu sa doručenia opravného dokladu v prípadoch, keď je oprava odpočítanej dane viazaná na doručenie opravného dokladu. Uvedená právna domnienka predpokladá právnu skutočnosť, ktorou je najneskorší deň doručenia dokladu o oprave základu dane vyhotoveného dodávateľom (platiteľom dane) podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH. Za tento deň – deň, kedy odberateľ (platiteľ dane) dostal doklad o oprave základu dane a dane sa považuje najneskôr posledný deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bol tento doklad o oprave odoslaný odberateľovi.

Právna domnienka o doručení dokladu o oprave základu dane a dane sa neuplatní, ak odberateľ doklad o oprave základu dane a dane podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH dostane v období do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom ho dodávateľ tovaru alebo služby odoslal odberateľovi.

## **4. diel - Vrátanie odpočítanej dane pri nevyožiteľnej pohľadávke odberateľom po zrušení registrácie pre daň z pridanej hodnoty**

Právnická alebo fyzická osoba (odberateľ), ktorej bola zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty, má

v určitom prípade povinnosť vrátiť pôvodne odpočítanú daň alebo jej pomernú časť, ak platiteľ dane (dodávateľ) v čase, keď odberateľ už nebol platiteľom dane, vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že odberateľ nezaplatil protihodnotu alebo časť protihodnoty za dodaný tovar alebo službu, a jeho pohľadávka sa stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. a) až c) alebo f) zákona o DPH. Pri oprave základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH má platiteľ dane povinnosť vyhotoviť opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH, ak odberateľ bol v čase dodania tovaru alebo služby zdaniteľnou osobou. Opravný doklad je povinný zaslať odberateľovi najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH.

Ak platiteľ dane (dodávateľ) vo vzťahu k právnickej alebo fyzickej osobe (odberateľovi), ktorá prestala byť platiteľom dane, vykoná opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, ktorou zníži základ dane a výšku dane pri tovare alebo službe dodanej v čase, keď odberateľ bol platiteľom dane, je odberateľ povinný vrátiť daňovému úradu odpočítanú daň alebo jej pomernú časť viažucu sa na vykonanú opravu základu dane podľa § 81 ods. 9 zákona o DPH. Odpočítanú daň alebo jej pomernú časť vráti do 10 dní odo dňa prijatia opravného dokladu podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH.

Zákonom o DPH účinným od 1.1.2023 sa upravuje ustanovenie § 81 ods. 9 o prípady, keď právnická alebo fyzická osoba (odberateľ) neprijala opravný doklad od platiteľa dane (dodávateľa), ktorý ho vyhotovil a zaslal odberateľovi (napr. poštou), pričom odberateľ zásielku neprevzal, a teda neprijal opravný doklad. Preto sa uplatní právna domnienka predpokladajúca najneskorší deň doručenia opravného dokladu vyhotoveného podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH. Pokiaľ odberateľ neprijal uvedený opravný doklad do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom ho dodávateľ odberateľovi odoslal, platí právna domnienka uvedená vyššie v 3. oddiele, a teda sa má za to, že odberateľ prijal opravný doklad posledný deň tohto nasledujúceho kalendárneho mesiaca.

V danom prípade je povinnosť vrátenia odpočítanej dane uložená osobe, ktorá už nie je platiteľom dane a zákon o DPH neukladá povinnosť podať daňové priznanie (§ 78 zákona o DPH), preto odpočítanú daň vráti priamo uhradením sumy dane na účet daňového úradu bez podania daňového priznania.

Povinnosť vrátenia odpočítanej dane sa nevzťahuje na prípad, ak sa oprava týka majetku, z ktorého bola pri zrušení registrácie platiteľa dane (odberateľa) podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH odvodená táto daň v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie.

## 5. diel - Prechodné ustanovenia

V zákone o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 došlo k významným úpravám práv a povinností v súvislosti s nevymožiteľnými pohľadávkami podľa § 25a zákona o DPH a opravami odpočítania dane a opravami opravenej odpočítanej dane podľa § 53b zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2022.

Prechodným ustanovením § 85km ods. 5 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 sa ukladá povinnosť odberateľovi tovaru alebo služby vykonať opravu odpočítanej dane v situácii, keď dodávateľ tovaru alebo služby pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky podľa § 25a ods. 2 písm. a) alebo písm. f) zákona o DPH účinného do 31.12.2022 vyhotoví z dôvodu opravy základu dane opravný doklad do alebo po 31.12.2022 a odberateľ dostane opravný doklad po 31.12.2022. Ide o nevymožiteľné pohľadávky vymáhané v exekučnom konaní a pohľadávky v hodnote 300 eur a menej (vrátane DPH), u ktorých je splnená časová podmienka 12 mesiacov. Odberateľ, ktorý dostane takýto opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) po 31.12.2022, vykoná opravu odpočítanej dane v tom zdaňovacom období, v ktorom tento doklad dostane, pričom postupuje podľa zákona o DPH účinného do 31.12.2022. Odberateľ aj dodávateľ uvedú túto opravu odpočítanej dane v kontrolnom výkaze podľa § 78a zákona o DPH účinného do 31.12.2022. Odberateľ v kontrolnom výkaze uvedie IČ pre daň dodávateľa, číselnú identifikáciu opravného dokladu, poradové číslo faktúry o dodaní tovaru alebo služby, ktorého sa oprava základu dane týka, sumu, o ktorú sa opravila odpočítaná daň a sadzbu dane.

### Príklad 13

*Platiteľ dane A - odberateľ dostal od svojho dodávateľa – platiteľa dane B v mesiaci apríl 2023 opravný doklad vyhotovený dňa 5.4.2023, ktorý dodávateľ B vyhotovil z dôvodu vzniku nevymožiteľnej pohľadávky. Táto pohľadávka bola vymáhaná v exekučnom konaní a v mesiaci apríl uplynulo 12 mesiacov od začatia exekučného*

konania, pričom pohľadávka v hodnote 6 000 eur vrátane DPH vo výške 1 000 eur nebola uspokojená vôbec. Platiteľ dane A (odberateľ) je povinný podľa § 85km ods. 5 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 vykonať opravu odpočítanej dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom dostal opravný doklad, tzn. v apríli 2023. Platiteľ dane A a aj platiteľ dane B sú povinní uvedenú opravu základu dane a dane a opravu odpočítanej dane uviesť v časti C kontrolného výkazu a rovnako im vzniká záznamová povinnosť podľa § 70 ods. 2 písm. i) a j) zákona o DPH účinného do 31.12.2022.

#### Príklad 14

Platiteľ dane C dodal dňa 2.6.2022 platiteľovi dane Z súčiastky v sume 240 eur (základ dane 200 eur, daň 40 eur). Platiteľ dane Z si uplatnil odpočítanie dane z tohto prijatého plnenia, pričom nezaplatil za toto plnenie.

A.

Dňa 28.6.2023 uplynie 12 mesiacov od splatnosti tejto pohľadávky. Dňa 29. júna 2023 sa teda táto pohľadávka stane nevymožiteľnou. Platiteľ dane C vykoná opravu základu dane a dane a vyhotoví pre platiteľa dane Z opravný doklad v zmysle § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH. Platiteľ dane Z dostane tento opravný doklad dňa 14. júla 2023. Platiteľ dane Z je povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období júl 2023.

B.

Ak uplynulo 12 mesiacov od splatnosti pohľadávky dňa 28.12.2022, čím sa stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. f) zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2022, platiteľ dane C vykoná opravu základu dane a vyhotoví

- **dňa 29.12.2022** opravný doklad v zmysle § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH, ktorý platiteľ dane Z dostane:
  - c) 31.12.2022
  - d) 2.1.2023
- **dňa 5.1.2023** opravný doklad v zmysle § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH, ktorý platiteľ dane Z dostane 7.1.2023.

Vo všetkých prípadoch je platiteľ dane Z povinný vykonať opravu odpočítanej dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane opravný doklad, tzn. či už bude postupovať podľa zákona o DPH účinného do 31.12.2022 (v prípade, ak dostane opravný doklad dňa 31.12.2022) alebo podľa zákona o DPH účinného od 1.1.2023 (v ostatných prípadoch).

Platiteľ dane C a platiteľ dane Z sú povinní uviesť túto opravu v časti C kontrolného výkazu.

V ustanovení § 85km ods. 6 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 sa ukladá povinnosť odberateľa (platiteľa dane) opraviť odpočítanú daň v prípade, keď nie je povinný postupovať v roku 2023 podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023, nakoľko 100 dní od lehoty splatnosti záväzku uplynulo v roku 2022, avšak u dodávateľa sa pohľadávka z tohto plnenia stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH účinného od 1.1.2023, tzn. 150 dní odo dňa splatnosti pohľadávky uplynie v roku 2023 a sú splnené ostatné požiadavky na nevymožiteľnú pohľadávku uvedené v cit. ustanovení § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023. Odberateľ je povinný opraviť odpočítanú daň v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane opravný doklad vyhotovený podľa § 25a ods. 7 zákona o DPH, pričom uplatní § 53b zákona o DPH v znení účinnom do 31.12.2022 v spojení s § 53b ods. 8 zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023. To znamená, ak odberateľ nedostane opravný doklad do konca kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom ho dodávateľ vyhotovil a odoslal odberateľovi, uplatní sa právna domnienka, podľa ktorej sa má za to, že odberateľ tento opravný doklad dostal v posledný deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom ho dodávateľ odoslal.

Dodávateľ aj odberateľ sú povinní túto opravu základu dane uviesť v kontrolnom výkaze podľa § 78a zákona o DPH účinného do 31.12.2022, tzn.

- e) dodávateľ uvedie v kontrolnom výkaze tieto údaje: IČ pre daň odberateľa, číselnú identifikáciu opravného dokladu, poradové číslo faktúry o dodaní tovaru alebo služby, ktorého sa oprava základu dane týka, suma, o ktorú sa opravuje základ dane a daň a sadzba dane,
- f) odberateľ uvedie v kontrolnom výkaze tieto údaje: IČ pre daň dodávateľa, číselnú identifikáciu opravného dokladu, poradové číslo faktúry o dodaní tovaru alebo služby, ktorého sa oprava základu dane týka, sumu, o ktorú sa opravila odpočítaná daň a sadzbu dane.

#### Príklad 15

Dňa 15. augusta 2022 dodal v Bratislave platiteľ dane A tovar platiteľovi dane B v cene 960 eur, v tom základ dane 800 eur a DPH (20%) v sume 160 eur, pričom na faktúre uviedol deň splatnosti 1. september 2022. Platiteľ dane B si uplatnil odpočítanie dane z tohto plnenia vo výške 160 eur v zdaňovacom období august 2022. Uvedený záväzok neuhradil vôbec. 100-ý deň od splatnosti záväzku je deň 10.12.2022, tzn. v období do 31.12.2022, preto nie je platiteľ dane B povinný vykonať opravu odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023.

Uvedená pohľadávka sa v zmysle § 25a ods. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH v znení účinnom od 1.1.2023 stane nevyhľaditeľnou uplynutím 150 dní od jej splatnosti, tzn. dňa 30.1.2023. Platiteľ dane A sa rozhodol vykonať opravu základu dane a dane, preto vyhotovil dňa 31.1.2023 o tejto skutočnosti opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH, ktorý aj zaslal platiteľovi dane B v deň vyhotovenia dokladu. V zdaňovacom období január 2023 uvedie platiteľ dane A v daňovom priznaní:

v r. 26 základ dane: -800 (eur) a

v r. 27 daň: -160 (eur).

Platiteľ dane B dostal opravný doklad od platiteľa dane A dňa 2.2.2023, preto vykoná opravu odpočítanej dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2023.

Poznámka: Ak platiteľ dane B neprevezme odoslaný opravný doklad vyhotovený platiteľom dane A, ktorý ho zaslal platiteľovi dane B dňa 31.1.2023, do konca mesiaca február 2023, platí domnienka, že v tento deň ho platiteľ dane B dostal, a preto v zdaňovacom období február 2023 má povinnosť vykonať opravu odpočítanej dane. V riadku 29 daňového priznania uvedie sumu odpočítanej dane so znamienkom mínus, tzn. -160 (eur).

Platiteľ dane A a aj platiteľ dane B uvedú uvedenú opravu v časti C kontrolného výkazu a vo svojich záznamoch.

Prechodným ustanovením § 85km ods. 7 zákona o DPH účinného od 1.1.2023 sa stanovuje odberateľovi (platiteľovi dane) právo opraviť opravenú odpočítanú daň na základe opravného dokladu podľa § 25a ods. 7 písm. b) zákona o DPH, ktorý odberateľ dostane po 31.12.2022. Ide o situáciu, keď dodávateľ opravil základ dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH na základe prijatej akejkoľvek platby v súvislosti s nevyhľaditeľnou pohľadávkou podľa § 25a ods. 2 písm. a) alebo písm. f) zákona o DPH účinného do 31.12.2022, tzn. pohľadávkou vymáhanou v exekučnom konaní alebo pohľadávkou v hodnote 300 eur a menej vrátane DPH, ktoré spĺňajú časovú podmienku 12 mesiacov a ostatné stanovené podmienky.

Opravu opravenej odpočítanej dane vykoná odberateľ podľa § 53b zákona o DPH účinného do 31.12.2022.

Na povinnosť vykázať opravu opravenej odpočítanej dane v kontrolnom výkaze sa uplatní § 78a zákona o DPH účinného do 31.12.2022.

#### Príklad 16

Platiteľ dane A dodal v r. 2021 platiteľovi dane B tovar v sume 240 eur (základ dane 200 eur, daň 40 eur). Platiteľ dane B si uplatnil odpočítanie dane z tohto prijatého plnenia, pričom nezaplatil za plnenie vôbec.

Dňa 12. novembra 2022 sa stala táto pohľadávka nevyhľaditeľnou podľa § 25a ods. 2 písm. f) zákona o DPH platného do 31.12.2022 (tzn. uplynulo 12 mesiacov odo dňa splatnosti pohľadávky). Platiteľ dane A v mesiaci november 2022 vyhotovil a odoslal platiteľovi dane B opravný doklad v zmysle § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH. Platiteľ dane B dostal tento doklad 30.11.2022, preto bol povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období november 2022.

Dňa 12. februára 2023 zaplatil platiteľ dane B časť tohto záväzku vo výške 120 eur, v tom základ dane 100 eur a daň v sume 20 eur. Platiteľ dane A je povinný postupovať podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH a vyhotoví opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. b) zákona o DPH. Platiteľ dane A vyhotovil a odoslal tento doklad platiteľovi dane B dňa 20. februára 2023. Platiteľ dane B dostal opravný doklad v mesiaci február 2023 a v tomto zdaňovacom období má aj právo vykonať opravu opravenej odpočítanej dane a vyžiadať si 20 eur zo štátneho rozpočtu, čo znamená, že v daňovom priznaní uvedie sumu 20 eur v riadku 29 so znamienkom mínus.

Platiteľ dane A a platiteľ dane B sú povinní uviesť túto opravu v časti C kontrolného výkazu.

Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR  
Marec 2023