



## Finančné riaditeľstvo SR

1/DPH/2023/MU

### Metodické usmernenie k odvodu dane z pridanej hodnoty v prípade krádeže podľa § 53 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Zákonom č. 516/2022 Z. z. sa s účinnosťou od 1.1.2023 doplnilo ustanovenie § 53 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na čl. 184 až 186 smernice 2006/112/ES.

Ustanovenie § 53 zákona o DPH je transpozíciou čl. 184 – 186 smernice 2006/112/ES (ďalej len „smernica“). Článok 184 smernice stanovuje, že pôvodný odpočet sa upraví, ak sa vykonal vo väčšom alebo menšom rozsahu, na aký bola zdaniteľná osoba oprávnená. Podľa čl. 185 ods. 1 smernice sa úprava odpočítanej dane vykoná najmä vtedy, keď sa zmeny vo faktoroch, ktoré boli použité pri určení výšky odpočítanej dane, objavia po podaní daňového priznania k DPH, napríklad v prípadoch zrušenia nákupu alebo získania cenovej zľavy. Podľa odseku 2 cit. článku sa odchylné od odseku 1 úprava odpočítanej dane nemôže vykonať pri transakciách, ktoré sú celkovo alebo čiastočne nezaplatené, v prípadoch riadne preukázaného alebo potvrdeného poškodenia, straty alebo krádeže majetku, ani v prípade tovaru určeného ako dary nepatrnej hodnoty a vzoriek. V prípade celkovo alebo čiastočne nezaplatených transakcií a v prípade krádeže členské štáty však môžu úpravu odpočítanej dane vyžadovať. Podľa čl. 186 smernice členské štáty stanovia pravidlá na vykonávanie článkov 184 a 185 smernice.

Úpravou odpočítanej dane pri krádeži tovaru sa zaoberal Súdny dvor v rozsudku C-550/11 PIGI Pavleta Dimova ET, kde uviedol, že z čl. 186 smernice vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako zdaniteľná osoba, použije v čase nadobudnutia tovaru tento tovar na účely svojich zdaniteľných plnení, má právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tento tovar. Určujúcim kritériom na odpočet DPH zaplatenej na vstupe je používanie tovarov a služieb, na plnenie, ktoré sa uskutočnilo alebo ktoré sa zamýšľa uskutočniť. Toto používanie totiž určuje rozsah počiatočného odpočtu, na ktorý je zdaniteľná osoba oprávnená, a rozsah prípadných úprav, ktoré sa musia vykonať za podmienok stanovených v čl. 185 až 187 smernice.

Pravidlá stanovené smernicou v oblasti úprav majú za cieľ zvýšiť presnosť odpočtov spôsobom zaručujúcim neutrálnosť DPH tak, aby plnenia vykonané v predchádzajúcom štádiu naďalej umožňovali uplatniť právo na odpočet len za predpokladu, že slúžia na poskytnutie plnení podliehajúcich takejto dani. Prostredníctvom uvedených pravidiel má smernica za cieľ vytvoriť úzky a priamy vzťah medzi právom na odpočet dane zaplatenej na vstupe a používaním daných tovarov alebo služieb na zdaniteľné plnenia na výstupe.

Pokiaľ ide o povinnosť vykonať úpravu odpočítanej dane platí zásada, že táto úprava sa musí vykonať najmä vtedy, ak zmeny zohľadnených skutočností na účely určenia výšky odpočítanej dane nastali po podaní daňového priznania. Takúto zmenu predstavuje krádež tovaru, nakoľko tovar už neslúži na poskytnutie plnení podliehajúcich dani.

V prípade krádeže tovaru sa v tuzemsku vyžaduje vrátenie odpočítanej dane za podmienok upravených v § 53 ods. 5 zákona o DPH. V prípade krádeže tovaru, pri ktorom platiteľ odpočítal daň, je platiteľ povinný odvieť daň vo výške odpočítanej dane; ak je tovar predmetom odpisovania podľa osobitného predpisu, ktorým je § 22 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zníži platiteľ odvod dane o pomernú časť dane zodpovedajúcu odpisom, a ak ide o tovar nadobudnutý na iný účel ako na ďalší predaj s obstarávacou cenou 1 700 eur a menej a dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok, platiteľ zníži odvod dane o pomernú časť dane zodpovedajúcu výške odpisov, ktoré by sa vypočítali ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov. Tovar je v systéme DPH širokým pojmom, ktorý zahŕňa hmotný majetok. Týmto majetkom sú všetky hnutelné a nehnuteľné veci, ktoré sú predmetom podnikania platiteľa dane ako aj veci, ktoré má platiteľ v používaní, napr. zariadenie, stroje nehnuteľnosti, motorové vozidlo, nábytok....

Ak je predmetom krádeže tovar, pri ktorom platiteľ dane odpočítal daň, je platiteľ povinný odvieť odpočítanú daň, ktorej výška sa vypočíta nasledovne:

- a) ak je tovar predmetom odpisovania podľa § 22 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, zníži platiteľ dane odvod dane o pomernú časť dane zodpovedajúcu odpisom;

*Príklad 1:*

Platiteľ dane zistí v júni 2023 krádež manipulačného a vykladacieho stroja (kód klasifikácie produkcie CPA – KP 28.22), ktorý využíval v rámci svojho podnikania. Pri jeho kúpe v marci 2021 bola daň odpočítaná v plnej výške. Obstarávacia cena manipulačného a vykladacieho stroja bola 2 400 eur bez DPH, DPH 20% vo výške 480 €. Ide o majetok, ktorého obstarávacia cena je vyššia ako 1 700 eur a jeho doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok. Manipulačný a vykladací stroj nebol kúpený za účelom jeho ďalšieho predaja. V mesiaci marec 2021 platiteľ zaradil uvedený prístroj do používania, tzn. v roku 2021 používal platiteľ tento prístroj po dobu 10 mesiacov.

Riešenie: Pri krádeži tovaru v júni 2023 je platiteľ dane povinný priznať a odvieť daň zo základu dane, ktorým je zostatková cena, ktorá sa určí podľa § 25 zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, nakoľko ide o odpisovaný hnutelný hmotný majetok v zmysle § 22 cit. zákona o dani z príjmov. Podľa ustanovení cit. zákona o dani z príjmov patrí uvedený merací prístroj do 2. odpisovej skupiny s dobou odpisovania 6 rokov, pričom platiteľ uplatnil rovnomerný odpis.

Odpis za roky

**2021** je vo výške 333,30 € ( $2\,400 : 6 = 400$  €,  $400 : 12 \times 10 = 333,30$ )

**2022** je vo výške 400 € ( $2\,400 \times 1/6$ ).

Zostatková cena predmetného stroja v čase krádeže je 1 666,70 € bez DPH ( $2\,400$  € – 733,30 €). Pomerná časť dane zodpovedajúca odpisom je vo výške 146,66 € ( $733,30 \times 20\%$ ).

Platiteľ dane je povinný v zdaňovacom období jún 2023 odvieť odpočítanú daň zníženú o daň prislúchajúcu k odpisom za r. 2021 a 2022, tzn. odpočítanú daň výške 333,34 € ( $480$  € - 146,66 €).

- b) ak ide o tovar nadobudnutý na iný účel ako na ďalší predaj s obstarávacou cenou nižšou ako 1 700 eur a s dobou použiteľnosti dlhšou ako jeden rok, platiteľ zníži odvod dane o pomernú časť dane zodpovedajúcu výške odpisov, ktoré by sa vypočítali ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov. Toto ustanovenie sa uplatní s účinnosťou od 1.1.2023. To znamená, že len v tom prípade, ak platiteľ zistil krádež tovaru 1.1.2023 a neskôr.

*Príklad 2:*

Platiteľ dane zistí v októbri 2023 krádež počítača, ktorý využíval v rámci svojho podnikania. Pri jeho kúpe v januári 2021 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: V októbri 2023 je platiteľ dane povinný priznať a odvieť daň zo základu dane, ktorým je zostatková cena, ktorá sa určí ako pri majetku, ktorý by bol odpisovaný rovnomerne po dobu štyroch rokov. V danom prípade došlo ku krádeži tovaru (počítača) v treťom roku odpisovania. Pri rovnomernom odpisovaní je ročný odpis 300 eur ( $1\,200 : 4 = 300$ ). Platiteľ dane je povinný v zdaňovacom období október 2023 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.

Poznámka:

Ak by v danom prípade došlo ku krádeži v roku 2025 (v piatom roku po nadobudnutí predmetného tovaru) jeho zostatková cena zistená „fikciou“ je vo výške nula. Platiteľ dane nie je povinný priznať a odvieť daň z dôvodu, že jeho zostatková cena je nulová.

Platiteľ dane odvedie daň za to zdaňovacie obdobie, v ktorom zistil krádež tovaru. Deň zistenia krádeže závisí od individuálnych okolností. Môže ním byť napr. oznámenie krádeže polícii.

Pokiaľ dôjde k odcudzeniu tovaru krádežou, pričom tovar je predmetom nájmu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, pri kúpe ktorého si platiteľ uplatnil odpočítanie dane, je povinný odvieť odpočítanú daň zníženú o daň, ktorú už z tohto tovaru odviezol v rámci opakovaného plnenia pri dodaní služby nájmu, pričom celková výška

odvedenej dane nesmie prekročiť výšku odpočítanej dane. Povinnosť odvieť odpočítanú daň má teda platiteľ, ktorý je v postavení prenajímateľa a ktorý je vlastníkom tovaru (prenajatej veci).

*Príklad 3:*

*Platiteľ P (ako prenajímateľ) má uzatvorenú zmluvu o kúpe prenajatej veci s právom kúpy s platiteľom Z (ako nájomcom). Predmetom tejto zmluvy je motorové vozidlo, z ktorého si platiteľ P pri jeho kúpe uplatnil odpočítanie dane vo výške 7 000 eur. V zmluve o kúpe prenajatej veci boli stanovené mesačné splátky. V jednotlivých mesačných splátkach je DPH (20%) vo výške 200 eur. Po zaplatení 10. splátky došlo v mesiaci marec 2023 ku krádeži predmetného vozidla. Platiteľovi P vznikne povinnosť odvieť v zdaňovacom období marec 2023 odpočítanú daň vo výške 5 000 eur (7 000 eur – 10 x 200 eur).*

Ustanovenie § 53 ods. 5 zákona o DPH nakladá s pojmami „krádež“ a „odcudzenie“, pričom tieto pojmy bližšie nešpecifikuje a rovnako pojem krádež neupravuje ani smernica 2006/112/ES. Výklad týchto pojmov však poskytuje trestné právo v zák. č. 300/2005 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Trestný zákon“), keď členské štáty sú oprávnené použiť výrazy z trestného práva, ak sú vhodné v rámci daňovej právnej úpravy, ktorej cieľom je právo Únie v oblasti DPH.

Problematika výkladu predmetného ustanovenia ako aj pojmov v ňom upravených bola riešená na 8. zasadnutí Komisie na zabezpečenie jednotného výkladu za oblasť dane z pridanej hodnoty s nasledovným záverom:

Pojem „odcudzenie“ zahŕňa trestné činy na majetku (krádež, sprenevera, podvod, neoprávnené užívanie cudzej veci, neoprávnené užívanie cudzieho motorového vozidla...). Tieto činy sa líšia od seba iba dĺžkou vymeraného trestu, pričom trestný čin krádeže upravuje § 212 Trestného zákona a trestný čin sprenevery upravuje § 213 Trestného zákona. Vychádzajúc zo smernice sa vrátenie dane aplikuje v prípadoch krádeže, tzn. len na taký tovar, ktorý bol odcudzený krádežou, a neaplikuje sa na prípady sprenevery, podvodu, neoprávneného užívania cudzieho motorového vozidla. Rovnako sa postup podľa § 53 ods. 5 zákona o DPH neaplikuje na situácie straty tovaru zapríčinennej „pôsobením vyššej moci“ alebo zničenia tovaru.

*Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR  
Január 2023*