

Metodický pokyn k osobitnej úprave uplatňovania DPH na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby podľa § 68d zákona o DPH

(aktualizácia v nadväznosti na novelu zákona o DPH od 1.1.2019)

Finančné riaditeľstvo SR v roku 2016 vydalo metodický pokyn k osobitnej úprave uplatňovania DPH na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby podľa § 68d zákona o DPH.

Daň z pridanej hodnoty je harmonizovaná daň, ktorej právnym základom je smernica Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“). Smernica stanovuje pre všetky členské štáty povinné základné pravidlá spoločného systému DPH. Nielen predmet dane, zdaniteľné osoby, základ dane, ale aj vznik daňovej povinnosti a právo na odpočítanie dane musia mať všetky členské štáty upravené jednotne a rovnako. Podľa článku 63 smernice zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby. To znamená, že dodávateľovi vzniká daňová povinnosť dňom dodania tovaru alebo poskytnutia služby, pričom daň je splatná v lehote stanovenej jednotlivými členskými štátmi bez ohľadu na to, či odberateľ za tovar alebo službu zaplatil. Podľa článku 167 smernice právo odpočítať daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpočítateľná. Odberateľovi vzniká právo na odpočítanie dane v rovnakom momente, ako vzniká daňová povinnosť dodávateľovi a toto právo si odberateľ uplatňuje bez ohľadu na skutočnosť, či dodávateľovi za tovar alebo službu zaplatil.

Popri týchto tzv. povinných ustanoveniach poskytuje smernica členským štátom možnosť zvoliť si tzv. dobrovoľné ustanovenia, ktoré členské štáty môžu, ale nemusia transponovať do svojich právnych predpisov. Jedno z takýchto dobrovoľných pravidiel poskytuje členským štátom možnosť zaviesť dobrovoľnú osobitnú úpravu uplatňovania dane, v rámci ktorej daňová povinnosť aj právo na odpočítanie dane vznikne na základe platieb – cash accounting scheme. Ide o články 66 písm. b) a 167a smernice, ktoré môžu byť transponované do vnútroštátnych právnych predpisov upravujúcich DPH. Článok 66 písm. b) smernice umožňuje členským štátom v rámci niektorých kategórií zdaniteľných osôb alebo pri niektorých druhoch transakcií odchyliť sa od základných ustanovení upravujúcich vznik daňovej povinnosti (články 63 až 65 smernice) a stanoviť odlišný moment vzniku daňovej povinnosti, a to najneskôr v deň prijatia platby. Na základe tohto ustanovenia môžu členské štáty stanoviť, že daňová povinnosť nevzniká dňom dodania tovaru alebo dňom poskytnutia služby tak, ako to stanovujú základné pravidlá, ale v momente, kedy dodávateľ prijme za dodaný tovar alebo za poskytnutú službu platbu.

Článok 167a smernice ustanovuje právomoc členských štátov stanoviť v rámci voľiteľnej úpravy, že zdaniteľným osobám, ktorým vzniká daňová povinnosť výlučne podľa článku 66 písm. b) smernice, sa právo na odpočítanie dane odkladá do momentu, kedy bude ich dodávateľom zaplatená DPH z nakúpených tovarov a služieb. Smernica tiež ustanovuje, pre ktorú kategóriu platiteľov je možné dobrovoľnú úpravu zaviesť. Táto kategória je vymedzená ročným obratom platiteľov nepresahujúcim 500 000 eur, resp. v prípade záujmu členského štátu a za podmienky absolvovania konzultačného procesu s Výborom pre DPH až do výšky 2 000 000 eur.

Zákonom č. 268/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „novela zákona o DPH“) bola s účinnosťou od 1.1.2016 do zákona o DPH zavedená osobitná úprava uplatňovania dane na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby (ďalej len „osobitná úprava“). Zámerom právnej úpravy uplatňovania dane na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby je zlepšiť podmienky uplatňovania dane z pridanej hodnoty pre malé a stredné podniky a uľahčiť plnenie daňových povinností zavedením možnosti posunúť vznik daňovej povinnosti za dodané tovary a služby až na moment prijatia platby od odberateľa. Osobitná úprava je upravená v novom ustanovení § 68d zákona o DPH. Ide o dobrovoľnú úpravu, pre uplatňovanie ktorej sa môže platiteľ rozhodnúť, ak spĺňa zákonom o DPH stanovené podmienky.

Zákonom č. 369/2018 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sa od 1.1.2019 zavádza nová úprava odpočítanej dane pri odpisovanom hnutelnom hmotnom majetku (hnutelný investičný majetok). K úprave odpočítanej dane pri hnutelnom investičnom majetku

dochádza v prípade zmeny rozsahu použitia hnuiteľného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie. Zámerom novej právnej úpravy je zavedenie pravidiel, ktoré umožnia po prvotnom odpočítaní dane upraviť odpočítanú daň v nasledujúcich kalendárnych rokoch, a to v závislosti od objektívnych okolností, na základe ktorých dôjde k zmene rozsahu používania hnuiteľného investičného majetku na podnikanie a aj na iný účel ako na podnikanie. Úprava odpočítanej dane pri hnuiteľnom investičnom majetku sa do zákona o DPH zavádza novým ustanovením § 54d. V nadväznosti na uvedené Finančné riaditeľstvo SR vydáva aktualizovaný metodický pokyn k osobitnej úprave uplatňovania DPH na základe prijatia platby za dodanie tovaru alebo služby podľa § 68d zákona o DPH.

1. oddiel Uplatňovanie osobitnej úpravy

Účelom osobitnej úpravy je poskytnúť pomoc malým a stredným podnikom, ktoré majú problémy zaplatiť DPH príslušnému orgánu skôr, ako prijmú platbu od svojich odberateľov. Členské štáty majú možnosť povoliť účtovanie DPH prostredníctvom systému uplatňovania dane na základe platieb, ktorý na jednej strane umožní dodávateľovi alebo poskytovateľovi zaplatiť DPH príslušnému orgánu po prijatí platby za dodanie alebo poskytnutie a na druhej strane mu vytvorí právo na odpočítanie dane, keď zaplatí za dodanie alebo poskytnutie.

Pri uplatňovaní bežného režimu DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo dňom dodania služby. Podstata osobitnej úpravy je v tom, že platiteľovi, ktorý sa rozhodol pre uplatňovanie osobitnej úpravy, vzniká daňová povinnosť z dodania tovarov a služieb momentom prijatia platby za tovar alebo službu. Rozdiel medzi bežným režimom DPH a osobitnou úpravou spočíva v rozdielnom momente vzniku daňovej povinnosti, kedy pri osobitnej úprave je daňová povinnosť viazaná na prijatie platby za tovar alebo službu. Na druhej strane pri odpočítaní dane pri uplatňovaní bežného režimu DPH platiteľovi vzniká právo na odpočítanie dane v deň, keď pri tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, t.j. dňom dodania tovaru alebo služby v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH bez ohľadu na skutočnosť, že svojmu dodávateľovi za dodaný tovar alebo službu nezaplatil. Ak sa platiteľ rozhodne uplatňovať osobitnú úpravu, právo na odpočítanie dane vzniká dňom zaplata za tovar alebo službu dodávateľovi. Daňová povinnosť a odpočítanie dane sa uplatní vo výške, ktorá zodpovedá realizovanej platbe za plnenie. Uplatňovaním osobitnej úpravy platiteľ získa čiastočnú výhodu spočívajúcu v modifikovanom systéme uplatňovania dane z pridanej hodnoty, ktorý nebude mať negatívny vplyv na jeho peňažné toky.

Novelou zákona o DPH bolo do zákona o DPH doplnené nové ustanovenie „§ 64a Osobitná úprava uplatňovania dane“. Účelom § 64a zákona o DPH je vyjadriť aplikačnú prednosť pravidiel uplatňovania DPH v jednotlivých ustanoveniach § 65 až 68d zákona o DPH pred všeobecnými ustanoveniami. Na miesto dodania služby, vznik daňovej povinnosti, základ dane, opravu základu dane, prepočet cudzej meny na eurá, odpočítanie dane, pomerné odpočítanie dane, opravu odpočítanej dane, obsah faktúry, zdaňovacie obdobie, splatnosť dane a postup pri úprave odpočítanej dane, sa vzťahujú § 15, § 19, § 22, § 25, § 26, § 49, § 50, § 53, § 55, § 74, § 77, § 78 a príloha č. 1 zákona o DPH, ak ustanovenia § 65 až § 68d zákona o DPH o uplatňovaní osobitných úprav neustanovujú inak. To znamená, že miesto dodania služby, vznik daňovej povinnosti, základ dane, oprava základu dane, prepočet cudzej meny na eurá, odpočítanie dane, pomerné odpočítanie dane, oprava odpočítanej dane, obsah faktúry, zdaňovacie obdobie, splatnosť dane a postup pri úprave odpočítanej dane pri investičnom majetku upravený v prílohe č. 1 zákona o DPH sa uplatnia výlučne podľa toho, ako ustanovuje osobitná úprava podľa § 68d zákona o DPH, inak platia bežné pravidlá uplatňovania dane z pridanej hodnoty. Ustanovenia zákona o DPH, ktoré nie sú odlišne upravené v § 65 až § 68d zákona o DPH sa použijú rovnako pri osobitných úpravách, ako aj pri uplatňovaní bežného režimu DPH.

Osobitná úprava sa podľa § 68d ods. 3 zákona o DPH vzťahuje na **odplatné** dodania tovarov a služieb v tuzemsku, pri ktorých je platiteľ povinný platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH okrem dodania tovarov a služieb podľa § 43 a 47 zákona o DPH. Platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH povinný platiť daň, ak zákon o DPH neustanovuje inak. Uplatňovanie osobitnej úpravy je možné len pri dodaní tovarov a služieb s miestom dodania v tuzemsku, ktoré sú uskutočnené za protihodnotu a pri ktorých je osobou povinnou platiť daň dodávateľ tovaru alebo služby okrem dodania tovarov a služieb podľa § 43 a 47 zákona o DPH.

Osobitná úprava sa neuplatní:

- pri dodaní tovaru, ktoré je upravené v § 8 ods. 3 zákona o DPH,

- pri dodaní služby, ktoré je upravené v § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH,
- pri dodaní tovarov a služieb s miestom dodania v tuzemsku, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 43 a § 47 zákona o DPH,
- v prípadoch, ak je zdaniteľná osoba povinná platiť daň pri tovare alebo službách podľa § 69 ods. 2, 3, 7 a 9 zákona o DPH dodaných zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, ak miesto dodania tovaru alebo služby je v tuzemsku,
- pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, kedy je podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH povinná platiť daň osoba, ktorá tovar nadobudne,
- v prípadoch tuzemského samozdanenia, kedy osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 10, 11 a 12 zákona o DPH odberateľ – platiť, ktorému je tovar alebo služba dodaná.

2. oddiel Vymedzenie platiteľov DPH, ktorí môžu uplatňovať osobitnú úpravu

Pre uplatňovanie osobitnej úpravy sa podľa § 68d ods. 1 zákona o DPH môže rozhodnúť len platiť registrovaný podľa § 4 zákona o DPH, t.j. zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, pričom uplatňovanie osobitnej úpravy je dobrovoľné. Keďže osobitná úprava je určená na podporu malých a stredných podnikateľov, pre jej uplatňovanie sa môžu rozhodnúť len tí platielia, ktorých obrat za predchádzajúci kalendárny rok nedosiahol 100 000 eur a odôvodnene predpokladajú, že tento obrat nedosiahnu ani v prebiehajúcom kalendárnom roku. Pre uplatňovanie osobitnej úpravy sa môže rozhodnúť len platiť registrovaný podľa § 4 zákona o DPH, na ktorého nebol vyhlásený konkurz alebo ktorý nevstúpil do likvidácie. Pre uplatňovanie osobitnej úpravy sa môže rozhodnúť aj novoregistrovaný platiť, ktorý v predchádzajúcom kalendárnom roku nedosiahol žiadny obrat a odôvodnene predpokladá, že v prebiehajúcom kalendárnom roku nedosiahne obrat 100 000 eur.

Obratom sa podľa § 4 ods. 7 zákona o DPH rozumejú výnosy (príjmy) bez dane z dodávaných tovarov a služieb v tuzemsku okrem výnosov (príjmov) z tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 36 zákona o DPH a podľa § 40 až 42 zákona o DPH. Výnosy (príjmy) z poisťovacích a finančných služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37 a § 39 zákona o DPH sa nezahŕňajú do obratu, ak sú tieto služby poskytované pri dodaní tovaru alebo služby ako doplnkové služby. Do obratu sa nezahŕňajú výnosy (príjmy) z príležitostne predaného hmotného majetku okrem zásob a výnosy (príjmy) z príležitostne predaného nehmotného majetku. Zdaniteľná osoba, ktorá je účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva, zahŕňa do obratu definovaného v § 4 ods. 7 zákona o DPH výnosy bez dane z dodávaných tovarov a služieb. Zdaniteľná osoba, ktorá je účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave jednoduchého účtovníctva, zahŕňa do obratu definovaného v § 4 ods. 7 zákona o DPH príjmy z dodávaných tovarov a služieb. Zdaniteľná osoba, ktorá nie je účtovnou jednotkou, zahŕňa do obratu príjmy bez dane z dodávaných tovarov a služieb. Kým pre účely určenia obratu pre povinnú registráciu, pre účely zrušenia registrácie pre DPH, pre účely určenia zdaňovacieho obdobia sledujú zdaniteľné osoby obrat za 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, pre účely osobitnej úpravy sa sleduje obrat za kalendárny rok.

Ako vyplýva z § 68d ods. 1 zákona o DPH, pre uplatňovanie osobitnej úpravy sa môže rozhodnúť len platiť registrovaný podľa § 4 zákona o DPH, t.j. osobitnú úpravu nemôžu uplatňovať platielia registrovaní podľa § 4b, § 5 a § 6 zákona o DPH.

2.1. Začatie uplatňovania osobitnej úpravy

Ak platiť registrovaný podľa § 4 zákona o DPH spĺňa podmienky pre uplatňovanie osobitnej úpravy a rozhodne sa pre jej uplatňovanie, podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH uplatňuje túto úpravu od prvého dňa zdaňovacieho obdobia, t.j. od prvého dňa kalendárneho mesiaca alebo od prvého dňa kalendárneho štvrtroka v závislosti od zdaňovacieho obdobia. Dátum začatia uplatňovania osobitnej úpravy platiť písomne oznámi daňovému úradu najneskôr do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom začal uplatňovať osobitnú úpravu. Lehota na oznámenie do konca kalendárneho mesiaca sa vzťahuje aj na platiťov, ktorí majú zdaňovacie obdobie kalendárny štvrtrok. Keďže zákon o DPH stanovil jednoznačnú povinnosť podať oznámenie písomne, nie je možné využiť § 19 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a oznámiť túto skutočnosť ústne do zápisnice u správcu dane. Od 1.1.2014 sú platielia dane z pridanej hodnoty povinní doručovať finančnej správe všetky podania elektronickými prostriedkami. Povinnosť doručovania podaní elektronickými prostriedkami sa podľa § 14 daňového poriadku

vzťahuje aj na daňového poradcu alebo advokáta za daňový subjekt, ktorého zastupuje pri správe daní alebo zástupcu, ktorý zastupuje daňový subjekt, ktorý je platiteľom DPH. Skutočnosť, že si platiteľ nesplnil oznamovaciu povinnosť o začatí uplatňovania osobitnej úpravy nie je prekážkou pre jej uplatňovanie. Za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy správca dane uloží pokutu podľa daňového poriadku.

Príklad č. 1

Platiteľ registrovaný podľa § 4 zákona o DPH so štvrtročným zdaňovacím obdobím dosiahol za kalendárny rok 2015 obrat 88 000 eur a za kalendárny rok 2016 nepredpokladá dosiahnutie vyššieho obratu ako za kalendárny rok 2015. Od 1.4.2016 sa platiteľ rozhodol uplatňovať osobitnú úpravu. Do 30.4.2016 je platiteľ povinný písomne oznámiť daňovému úradu dátum začatia uplatňovania osobitnej úpravy, pričom na platiteľa sa vzťahuje povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 14 daňového poriadku.

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 68d ods. 16 zákona o DPH zverejní na portáli Finančnej správy Slovenskej republiky zoznam platiteľov, ktorí písomne oznámili začatie uplatňovania osobitnej úpravy, platiteľov, ktorí písomne oznámili skončenie uplatňovania osobitnej úpravy a platiteľov, ktorí uplatňovali osobitnú úpravu a ich registrácia pre daň bola zrušená. V súvislosti so zavedením osobitnej úpravy do zákona o DPH sa do daňového poriadku dopĺňa § 52 ods. 11. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky na svojom webovom sídle zverejňuje aktualizovaný zoznam platiteľov, ktorí oznámili začatie a skončenie uplatňovania osobitnej úpravy. V zozname sa uvedie meno a priezvisko fyzickej osoby, jej trvalý pobyt alebo miesto podnikania, ak je odlišné od trvalého pobytu alebo obchodné meno alebo názov právnickej osoby a jej sídlo, identifikačné číslo organizácie, identifikačné číslo pre daň platiteľa dane z pridanej hodnoty, dátum začatia a dátum skončenia uplatňovania osobitnej úpravy a zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňovanie osobitnej úpravy skončilo. Zverejnenie týchto údajov bude mať informatívny charakter. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 68d ods. 17 zákona o DPH zverejní na svojom portáli vzor oznámenia podľa § 68d ods. 2, 10 a 12 zákona o DPH.

3. oddiel Vznik daňovej povinnosti

Daňová povinnosť pri uplatňovaní osobitnej úpravy podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH vzniká dňom prijatia platby za tovar alebo službu, ktoré sú alebo majú byť dodané, a to z prijatej platby. Platiteľovi, ktorý sa rozhodol uplatňovať osobitnú úpravu vzniká daňová povinnosť momentom prijatia platby, pričom rovnaký postup pri vzniku daňovej povinnosti sa uplatní v prípade, či ide o platbu za dodaný tovar alebo službu alebo ide o prijatý preddavok na dodanie tovaru alebo služby. Daňová povinnosť vzniká vo výške, ktorá zodpovedá prijatej platbe za plnenie. Prijatá platba sa považuje za platbu, ktorá obsahuje daň.

Daň sa vypočíta nasledovne:
$$\frac{\text{suma prijatej platby} \times 20 \text{ (alebo 10)}}{120 \text{ (alebo 110 podľa sadzby dane)}}$$

Ak platiteľ uplatňuje osobitnú úpravu, daňová povinnosť aj pri čiastkovom alebo opakovanom dodaní tovaru alebo služby vzniká podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH dňom prijatia platby za tovar alebo službu, ktoré sú alebo majú byť dodané, vo výške, ktorá zodpovedá prijatej platbe za plnenie. Platiteľ je povinný priznať daň na výstupe z prijatej platby v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom prijal platbu v riadkoch daňového priznania 01 až 04 „dodanie tovaru a služby podľa § 8 a 9 zákona“ v členení podľa sadzieb dane s uvedením výšky základu dane a dane. Ak platba za dodanie tovaru alebo služby pozostáva z viacerých čiastkových platieb, daňová povinnosť sa uplatní vo výške, ktorá zodpovedá prijatej platbe za plnenie. Pri uplatňovaní osobitnej úpravy sa určí deň vzniku daňovej povinnosti, t.j. deň prijatia platby. Za deň prijatia platby sa pri peňažných úhradách považuje deň, keď dodávateľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, prijal peňažné prostriedky. V ostatných prípadoch sa za deň prijatia platby považuje deň uspokojenia pohľadávky dodávateľa odberateľom alebo inou osobou.

Príklad č. 2

Platiteľ A uplatňujúci osobitnú úpravu dodal dňa 16.3.2016 tovar platiteľovi B v cene 7 200 eur, z toho základ dane 6 000 eur, DPH 20% 1 200 eur. Platiteľ uviedol na faktúre informáciu „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru do 15 dní odo dňa dodania tovaru, t.j. do 31.3.2016. Platiteľ B poukázal čiastočnú platbu vo výške 3 000 eur bezhotovostným prevodom dňa 29.4.2016, platba bola na bankový účet platiteľa A pripísaná dňa 2.5.2016. Daňová povinnosť z prijatej platby vznikla dodávateľovi A prijatím platby

na bankový účet dňa 2.5.2016 vo výške 500 eur (3000 x 20/120). Platiteľ A uvedie daňovú povinnosť v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2016, resp. II. štvrtrok 2016.

Od 1.1.2018 sa dopĺňa v § 68d ods. 4 zákona o DPH vznik daňovej povinnosti pri postúpení pohľadávky. Ak platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, postúpi pohľadávku, daňová povinnosť vzniká dňom postúpenia pohľadávky a základom dane je cena bez dane požadovaná za dodaný tovar alebo službu od odberateľa. Postúpenie pohľadávky spočíva v tom, že do existujúceho záväzkového vzťahu medzi pôvodným veriteľom (postupca) a dlžníkom vstúpi nový veriteľ (postupník), ktorý preberie pohľadávku pôvodného veriteľa. Samotné postúpenie pohľadávky sa podľa § 10 ods. 2 písm. b) zákona o DPH nepovažuje za dodanie služby. Ak platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, postúpi pohľadávku novému veriteľovi, pôvodnému veriteľovi vzniká daňová povinnosť dňom postúpenia pohľadávky napriek skutočnosti, že odberateľ pôvodnému veriteľovi nezaplatil za dodaný tovar alebo službu. Pri postúpení pohľadávky novému veriteľovi základom dane je cena bez dane, ktorú pôvodný veriteľ požadoval za dodaný tovar alebo službu od odberateľa, a nie cena, za ktorú bola pohľadávka novým veriteľom odkúpená.

Platiteľ, ktorý spĺňa podmienky pre uplatňovanie osobitnej úpravy a rozhodol sa pre jej uplatňovanie ju uplatňuje od prvého dňa zdaňovacieho obdobia. Aby sa predišlo dvojitému zdaneniu/nezdaneniu dodaných tovarov a služieb pri začatí uplatňovania osobitnej úpravy je potrebné, aby si platiteľ vyčlenil v záznamoch dodané tovary a služby, pri ktorých vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH v zdaňovacích obdobiach pred začatím uplatňovania osobitnej úpravy. Z dodaní tovarov a služieb, pri ktorých vznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH v zdaňovacích obdobiach pred začatím uplatňovania osobitnej úpravy, nevznikne daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH prijatím platby v čase uplatňovania osobitnej úpravy.

Ak platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, uskutoční dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH alebo vývoz tovaru oslobodený od dane podľa § 47 zákona o DPH, daňová povinnosť mu nevznikne podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH. Pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu daňová povinnosť platiteľovi, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vzniká podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH 15. deň kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, keď bol tovar dodaný alebo dňom vyhotovenia faktúry, ak bola faktúra vyhotovená pred 15. dňom. Ak platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vyvezie tovar do tretieho štátu oslobodený od dane podľa § 47 zákona o DPH, za deň dodania tovaru sa podľa § 19 ods. 9 zákona o DPH považuje deň výstupu tovaru z územia EÚ, ktorý je potvrdený colným orgánom v colnom vyhlásení alebo v zjednodušenom colnom vyhlásení. Pri odpočítaní dane z tovarov a služieb dodaných iným platiteľom v tuzemsku, ktoré platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu použije v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu alebo s vývozom tovaru, postupuje podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH (viď 4. oddiel tohto metodického pokynu).

Príklad č. 3

Platiteľ A uplatňujúci osobitnú úpravu na základe dohodnutého kontraktu dodal tovar osobe identifikovanej pre daň v Poľskej republike. Preprava bola vykonaná na účet predávajúceho prepravnou spoločnosťou, tovar bol do Poľskej republiky prepravený a odovzdaný kupujúcemu dňa 12.4.2016. Platiteľ A vyhotovil faktúru na dodanie tovaru dňa 21.4.2016. Platba za dodanie tovaru bola na bankový účet platiteľa A pripísaná dňa 4.5.2016. Daňová povinnosť platiteľovi A vzniká podľa § 19 ods. 8 zákona o DPH dňom vyhotovenia faktúry, t.j. dňa 21.4.2016. Právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb kúpených od iného platiteľa v tuzemsku a použitých v súvislosti s dodaním tovaru do iného členského štátu oslobodeného od dane podľa § 43 zákona o DPH vzniká dňom zaplatenia za tovar alebo službu dodávateľovi.

Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu dodá tovar alebo službu v tuzemsku podľa § 8 ods. 3 alebo § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH, daňová povinnosť pri dodaní tovaru alebo služby vzniká podľa § 19 ods. 1 alebo 2 zákona o DPH. Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu je osobou povinnou platiť daň pri tovare alebo službách podľa § 69 ods. 2, 3, 7 a 9 zákona o DPH dodaných zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, ak miesto dodania tovaru alebo služby je v tuzemsku, daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 alebo 2 zákona o DPH. Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu nadobudne tovar v tuzemsku z iného členského štátu a je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru vzniká podľa

§ 20 ods. 1 zákona o DPH. Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu dodá tovar alebo službu, pri ktorej dochádza k tuzemskému prenosu daňovej povinnosti, osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 10, 11 a 12 zákona o DPH odberateľ – platiteľ, ktorému je tovar alebo služba dodaná a daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 alebo 2 zákona o DPH. Pri vyššie uvedených transakciách sa neuplatňuje osobitná úprava.

Ak je platiteľ v pozícii dodávateľa, ktorému vzniká daňová povinnosť až na základe prijatej platby, táto skutočnosť ovplyvní vznik práva na odpočítanie dane u jeho odberateľov. Ak odberateľ uplatňuje osobitnú úpravu, právo odpočítať daň podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH vzniká dňom zaplatenia za tovar alebo službu dodávateľovi. Ak odberateľ neuplatňuje osobitnú úpravu, právo odpočítať daň z prijatých tovarov a služieb vzniká podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Ak dodávateľ neuplatňuje osobitnú úpravu a daňová povinnosť z dodaných tovarov a služieb vzniká podľa § 19 ods. 1 alebo 2 zákona o DPH dňom dodania tovaru alebo služby, odberateľovi, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu, vzniká právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH dňom vzniku daňovej povinnosti dodávateľovi, t.j. dňom dodania tovaru alebo služby. Ak dodávateľ uplatňuje osobitnú úpravu, daňová povinnosť vzniká podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH dňom prijatia platby za tovar alebo službu. Keďže dodávateľovi vzniká daňová povinnosť dňom prijatia platby za tovar alebo službu, odberateľovi, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu, vzniká právo na odpočítanie dane dňom zaplatenia za tovar alebo službu.

Príklad č. 4

Platiteľ B dodal tovar platiteľovi A v cene 12 000 eur, z toho základ dane 10 000 eur, DPH 20% 2 000 eur. Platiteľ A ani platiteľ B neuplatňujú osobitnú úpravu. Tovar bol dodaný 10.3.2016. Platiteľovi A vzniká právo na odpočítanie dane 10.3.2016. Platiteľ A môže odpočítať daň v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH. Ak by platiteľ A pred dodaním tovaru zaplatil zálohu vo výške 3 000 eur, daňová povinnosť z prijatej platby vo výške 500 eur by vznikla dodávateľovi podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH prijatím platby. Platiteľovi A by vzniklo právo na odpočítanie dane vo výške 500 eur momentom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa B.

Príklad č. 5

Platiteľ C, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, dodal tovar platiteľovi A v cene 3 000 eur, z toho základ dane 2 500 eur, DPH 20% 500 eur. Platiteľ A neuplatňuje osobitnú úpravu. Tovar bol dodaný 15.3.2016. Platiteľ A uskutočnil čiastočnú platbu za tovar bezhotovostným prevodom vo výške 1 800 eur. Platba bola na bankový účet dodávateľa C pripísaná 4.4.2016. Platiteľovi A vzniká právo na odpočítanie dane vo výške 300 eur (1800 x 20/120) momentom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, t.j. dňa 4.4.2016. V súlade s § 51 ods. 2 zákona o DPH si platiteľ A môže uplatniť právo na odpočítanie dane najskôr v zdaňovacom období apríl 2016 (II. štvrťrok 2016) a najneskôr v zdaňovacom období december 2016 (IV. štvrťrok 2016), ak do lehoty na podanie daňového priznania má faktúru od dodávateľa.

Príklad č. 6

Platiteľ C, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, dodal tovar platiteľovi A dňa 15.3.2016. Platiteľ A neuplatňuje osobitnú úpravu. Platiteľ C na faktúre vyhotovenej pre platiteľa A neuviedol slovnú informáciu „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Platiteľovi C vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru, t.j. dňa 15.3.2016. Platiteľovi A podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH vzniká právo na odpočítanie dane momentom vzniku daňovej povinnosti dodávateľovi C, t.j. dňa 15.3.2016. V súlade s § 51 ods. 2 zákona o DPH si platiteľ A môže uplatniť právo na odpočítanie dane najskôr v zdaňovacom období marec 2016 (I. štvrťrok 2016) a najneskôr v zdaňovacom období december 2016 (IV. štvrťrok 2016), ak do lehoty na podanie daňového priznania má faktúru od dodávateľa.

3.1. Vyhотовovanie faktúr

Faktúra vyhotovená platiteľom podľa § 68d odseku 2 zákona o DPH okrem zjednodušenej faktúry podľa § 74 ods. 3 písm. a) a b) zákona o DPH, ktorá je vyhotovená oproti prijatiu platby, musí obsahovať aj zreteľnú a čitateľnú slovnú informáciu „**daň sa uplatňuje na základe prijatia platby**“. Táto informácia upozorňuje odberateľa, že obchoduje s platiteľom uplatňujúcim osobitnú úpravu, čo má vplyv na vznik práva na odpočítanie dane aj u platiteľa, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu. Slovná informácia „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“ nemusí byť uvedená na zjednodušených faktúrach podľa § 74 ods. 3 písm. a) a b) zákona o DPH, ktoré sú vyhotovené oproti prijatiu platby a ktorými sú:

- doklad za tovar alebo službu, ak cena vrátane dane nie je viac ako 100 eur;
- doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou, ak cena tovaru alebo služby vrátane dane uhradená v hotovosti nie je viac ako 1 000 eur alebo uhradená inými platobnými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť nie je viac ako 1 600 eur;
- doklad vyhotovený tankovacím automatom pre bezobslužné čerpanie pohonných látok, ak cena tovaru vrátane dane uhradená elektronickým platobným prostriedkom nie je viac ako 1 600 eur.

Ak platiteľ slovnú informáciu „daň na uplatňuje na základe prijatia platby“ na faktúre okrem vyššie uvedených zjednodušených faktúr neuvedie, daňová povinnosť nevznikne podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH, ale podľa § 19 zákona o DPH, t.j. dňom dodania tovaru alebo služby. V záujme ochrany odberateľa dodávateľ nesmie opraviť pôvodnú faktúru doplnením slovnej informácie „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Uvádzaním tejto informácie sa má zabrániť, aby platiteľ, ktorý sa rozhodol pre uplatňovanie osobitnej úpravy, účelovo nepoužíval bežný režim DPH popri osobitnej úprave.

Faktúra vyhotovená platiteľom okrem iných náležitostí musí podľa § 74 ods. 1 písm. d) zákona o DPH obsahovať dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná alebo dátum, keď bola platba prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry. Lehota na vyhotovenie faktúry je podľa § 73 písm. a) zákona o DPH 15 dní odo dňa dodania tovaru alebo služby. Platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu a dodal tovar alebo službu, je povinný do 15 dní odo dňa dodania tovaru alebo služby vyhotoviť faktúru bez ohľadu na skutočnosť, že z predmetného dodania tovaru alebo služby mu nevznikla daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH, pretože za dodaný tovar alebo službu odberateľ ešte nezaplatil. V prípade prijatia platby pred dodaním tovaru alebo služby sa podľa § 73 písm. b) zákona o DPH uplatnia dve lehoty na vyhotovenie faktúry k prijatej platbe, a to 15 dní odo dňa prijatia platby pred dodaním tovaru alebo služby alebo do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola platba prijatá. Ak bude platba prijatá v prvej polovici kalendárneho mesiaca, platiteľ môže vyhotoviť faktúru neskôr ako do 15 dní od prijatia platby, najneskôr však do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom prijal platbu.

3.2. Oprava základu dane

Oprava základu dane u platiteľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, je upravená v § 68d ods. 8 zákona o DPH. Ak po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť, nastane skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH, ktorá má za následok zníženie vzniknutej daňovej povinnosti, platiteľ podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH uvedie opravu základu dane a dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom vrátil platbu, a to v rozsahu vrátenej platby. Ak sa opravou základu dane zvýši základ dane, platiteľ podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH uvedie opravu základu dane a dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom prijal platbu, a to v rozsahu prijatej platby.

Keďže pri uplatňovaní osobitnej úpravy daňová povinnosť vzniká zaplatením za tovar a službu, táto skutočnosť ovplyvňuje aj postup pri vykazovaní opravy základu dane a dane v daňovom priznaní. Skutočnosti, na základe ktorých dochádza k oprave základu dane sú upravené v § 25 ods. 1 zákona o DPH:

- dôjde k úplnému alebo čiastočnému zrušeniu dodávky tovaru alebo služby,
- dodaný tovar je v celom rozsahu vrátený dodávateľovi alebo je vrátená jeho časť,
- dôjde k zníženiu pôvodne vyfakturovanej ceny po vzniku daňovej povinnosti,
- dôjde k zvýšeniu ceny dodaného tovaru alebo služby.

Ak nastanú uvedené skutočnosti, dodávateľ je povinný opraviť pôvodný základ dane a pôvodne odvedenú daň s výnimkou podľa § 25 ods. 6 zákona o DPH. Ak po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť dôjde k úplnému alebo čiastočnému zrušeniu dodávky tovaru alebo služby, dodaný tovar je v celom rozsahu vrátený dodávateľovi alebo je vrátená jeho časť alebo dôjde k zníženiu pôvodne vyfakturovanej ceny, t.j. dôjde k zníženiu vzniknutej daňovej povinnosti, platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu uvedie opravu základu dane a dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo na základe vykonanej opravy základu dane a dane k vráteniu platby. Opravu základu dane a dane platiteľ vykoná v rozsahu vrátenej platby, t.j. ak dodávateľ nevrátil odberateľovi celú sumu opraveného základu dane a dane, základ dane a daň opraví v daňovom priznaní pomerne podľa výšky sumy, ktorú vrátil. Opravu základu dane a dane platiteľ vykáže v riadkoch daňového priznania 26 a 27 „rozdiel v základe dane a v dani po oprave podľa § 25 ods. 1 až 3 zákona“ v členení na základ

dane a daň. Tento postup sa uplatní na prípady, ak k dodaniu tovaru alebo služby a k oprave základu dane došlo v čase uplatňovania osobitnej úpravy dodávateľom.

Príklad č. 7

Platiteľ A uplatňuje osobitnú úpravu od 1.2.2016. V marci 2016 dodal platiteľovi B tovar v cene 4 800 eur, z toho základ dane 4 000 eur, DPH 20% 800 eur. V júni 2016 platiteľ B uplatnil reklamáciu dodaného tovaru z dôvodu nevyhovujúcej kvality časti dodaného tovaru. Dodávateľom bola reklamácia časti dodaného tovaru v cene 2 040 eur uznaná dňa 26.6.2016. Dodávateľ k pôvodne vyhotovenej faktúre vyhotovil faktúru podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, v ktorej uviedol poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré boli na základe uznanej reklamácie časti dodaného tovaru oproti pôvodne vyhotovenej faktúre zmenené. Takáto zjednodušená faktúra vyhotovená v súlade s § 74 ods. 3 písm. d) zákona o DPH musí okrem iných údajov obsahovať slovnú informáciu „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Dodávateľ poukázal čiastočnú platbu vo výške 1 020 eur platiteľovi B bankovým prevodom, platba bola z bankového účtu platiteľa A odpísaná 7.7.2016. Platiteľ A uvedie opravu základu dane vo výške 850 eur a dane vo výške 170 eur ($1\,020 \times 20/120$) v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2016 v riadkoch daňového priznania 26 a 27 „rozdiel v základe dane a v dani po oprave podľa § 25 ods. 1 až 3 zákona“.

Ak dôjde k zvýšeniu ceny tovaru alebo služby, platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu, uvedie opravu základu dane a dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom prijal platbu, a to v rozsahu prijatej platby.

Príklad č. 8

Platiteľ A uplatňuje osobitnú úpravu od 1.3.2016. V marci 2016 dodal platiteľovi B 5 ks výrobkov v cene 3 000 eur, z toho základ dane 2 500 eur, DPH 20% 500 eur. Jednotková cena bez DPH predstavovala 500 eur. Po prehodnotení splnenia dohodnutých zmluvných podmienok za rok 2015 dodávateľ zistil, že odberateľ neodobral zmluvne dohodnutý počet výrobkov. Dôsledkom nedodržania odobratého množstva tovaru bolo podľa dohodnutých zmluvných podmienok zvýšenie jednotkovej ceny odobratého tovaru z 500 eur na 600 eur. U dodávateľa došlo k zvýšeniu celkovej fakturovanej ceny tovaru z 3 000 eur na 3 600 eur. Dodávateľ k pôvodne vyhotovenej faktúre vyhotovil dňa 5.4.2016 faktúru podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, v ktorej uviedol poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré boli na základe zvýšenia jednotkovej ceny oproti pôvodne vyhotovenej faktúre zmenené. Takáto zjednodušená faktúra vyhotovená v súlade s § 74 ods. 3 písm. d) zákona o DPH musí okrem iných údajov obsahovať slovnú informáciu „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Odberateľ poukázal bankovým prevodom dodávateľovi dve platby, ktoré boli na bankový účet dodávateľa pripísané nasledovne:

- 1. Platba vo výške 1 500 eur bola na bankový účet dodávateľa pripísaná 21.4.2016. Platba predstavuje čiastočnú úhradu faktúry za dodávku tovaru. Dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH z dodania tovaru vo výške 250 eur ($1500 \times 20/120$), ktorú platiteľ vykáže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2016.*
- 2. Platba vo výške 2 100 eur bola na bankový účet dodávateľa pripísaná 10.5.2016. Platba predstavuje doplatok fakturovanej ceny za dodávku tovaru a úhradu doplatku, ktorým bola zvýšená fakturovaná cena. Dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH vo výške 250 eur ($1500 \times 20/120$), ktorú platiteľ vykáže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2016. Úhrada vo výške 600 eur predstavuje úhradu zvýšenej fakturovanej ceny. Rozdiel v základe dane vo výške 500 eur a v dani po oprave vo výške 100 eur platiteľ vykáže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2016 v riadkoch daňového priznania 26 a 27 „rozdiel v základe dane a v dani po oprave podľa § 25 ods. 1 až 3 zákona“.*

Ak platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, dodá tovar alebo službu, vyhotoví faktúru, ale daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH nevznikla z dôvodu, že odberateľ za tovar alebo službu nezaplatil a dôjde napr. k vráteniu časti dodaného tovaru, neuplatní sa postup podľa § 68d ods. 8 zákona o DPH, pretože pri pôvodnom dodaní tovaru alebo služby nevznikla daňová povinnosť. Dodávateľ k pôvodne vyhotovenej faktúre vyhotoví faktúru podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, v ktorej uvedie poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré boli na základe vrátenia časti dodaného tovaru oproti pôvodne vyhotovenej faktúre zmenené. Ak platiteľ vyhotovuje zjednodušenú faktúru podľa § 74 ods. 3 písm. d) zákona o DPH, takáto zjednodušená faktúra musí okrem iných údajov obsahovať slovnú informáciu „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Na základe vrátenia časti dodaného tovaru dôjde k zníženiu fakturovanej ceny, daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona

o DPH vznikne zaplatením za tovar alebo službu odberateľom vo výške prijatej platby, pričom požadovaná úhrada bude zodpovedať zníženej fakturovanej cene uvedenej na zjednodušenej faktúre.

4. oddiel Odpočítanie dane

Odpočítanie dane platiteľom, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, je upravené v § 68d ods. 5 zákona o DPH. Právo odpočítať daň z tovarov a služieb, ktorú voči platiteľovi podľa § 68d odseku 2 zákona o DPH uplatnil iný platiteľ, vzniká dňom zaplatenia za tovar alebo službu platiteľom podľa § 68d odseku 2 zákona o DPH dodávateľovi. Ak platiteľ podľa § 68d odseku 2 zákona o DPH zaplatí len časť protihodnoty za tovar alebo službu, právo odpočítať daň vzniká pomerne podľa výšky sumy, ktorú zaplatil. Od 1.1.2018 sa dopĺňa v § 68d ods. 5 zákona o DPH právo odpočítať daň v prípade zaplatenia za dodaný tovar alebo službu inej osobe ako dodávateľovi z dôvodu postúpenia pohľadávky. Ak platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, zaplatí za tovar alebo službu inej osobe ako dodávateľovi z dôvodu postúpenia pohľadávky pôvodným veriteľom, právo odpočítať daň vznikne dňom zaplatenia tejto inej osobe (postupníkovi), a to pomerne podľa výšky sumy, ktorú platiteľ zaplatil.

Platiteľovi, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vzniká právo na odpočítanie dane dňom zaplatenia za tovar alebo službu dodávateľovi bez ohľadu na skutočnosť, či dodávateľ uplatňuje alebo neuplatňuje osobitnú úpravu. Keď platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu nakúpi tovary alebo služby tak od platiteľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, ako aj od platiteľa, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu, právo na odpočítanie dane mu v každom prípade vzniká až dňom zaplatenia dodávateľovi. Pri platbe v hotovosti je dňom zaplatenia deň prijatia hotovosti. Podľa zákona č. 394/2012 Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti zakazuje sa platba v hotovosti, ktorej hodnota prevyšuje 5 000 eur. Pri bezhotovostnej platbe (jednorazový prevod, trvalý príkaz, inkaso a pod.) je dňom zaplatenia deň, kedy bola platba pripísaná na účet dodávateľa. Ak je platba uskutočnená platobnou kartou, za deň zaplatenia sa považuje deň použitia karty, ale len v prípade, ak je tržba evidovaná prostredníctvom elektronickej registračnej pokladnice.

Príklad č. 9

Platiteľ B, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu, dodal poradenské služby platiteľovi A dňa 14.3.2016. Platiteľ A uplatňuje osobitnú úpravu. Platiteľ A platbu za poradenské služby poukázal bezhotovostným prevodom dňa 23.5.2016. Platba bola na bankový účet platiteľa B pripísaná dňa 25.5.2016. Bez ohľadu na skutočnosť, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňa 14.3.2016, odberateľovi vzniká právo na odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH dňom zaplatenia za službu, t.j. dňa 25.5.2016. Odpočítanie dane si platiteľ podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH môže uplatniť najskôr v zdaňovacom období máj 2016 (II. štvrťrok 2016) a najneskôr v zdaňovacom období december 2016 (IV. štvrťrok 2016), ak do lehoty na podanie daňového priznania má faktúru od dodávateľa.

Príklad č. 10

Platiteľ C dodal platiteľovi A prepravnú službu. Platiteľ C aj platiteľ A uplatňujú osobitnú úpravu. Služba bola dodaná dňa 30.3.2016. Platiteľ C na vyhotovenej faktúre pre platiteľa A neuviedol slovnú informáciu „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Platiteľovi C vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňa 30.3.2016. Platiteľ A platbu za prepravnú službu poukázal bezhotovostným prevodom dňa 18.4.2016, platba bola na bankový účet platiteľa C pripísaná dňa 20.4.2016. Bez ohľadu na skutočnosť, že dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH dňa 30.3.2016, odberateľovi vzniká právo na odpočítanie dane dňom zaplatenia za službu, t.j. dňa 20.4.2016. Odpočítanie dane si platiteľ podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH môže uplatniť najskôr v zdaňovacom období apríl 2016 (II. štvrťrok 2016) a najneskôr v zdaňovacom období december 2016 (IV. štvrťrok 2016), ak do lehoty na podanie daňového priznania má faktúru od dodávateľa.

Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu zaplatí len časť protihodnoty, právo odpočítať daň sa uplatní vo výške, ktorá zodpovedá realizovanej platbe za plnenie. Rovnaký princíp sa uplatňuje aj pri vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu a daňová povinnosť mu vzniká dňom prijatia platby za tovar alebo službu v rozsahu prijatej platby. Zaplatená platba sa považuje za platbu, ktorá obsahuje daň. V § 68d ods. 5 zákona o DPH je upravený vznik práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb dodaných iným platiteľom s miestom dodania v tuzemsku. Ako vyplýva z § 64a zákona o DPH, na odpočítanie dane, pomerné odpočítanie dane, opravu odpočítanej dane sa vzťahujú § 49, 50, 53, 55, ak ustanovenie o uplatňovaní osobitnej úpravy podľa § 68d zákona o DPH neustanovuje inak.

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

1. výlučne na zdaniteľné obchody, pri ktorých vzniká daňová povinnosť alebo na zdaniteľné obchody oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane, kedy je daň plne odpočítateľná,
2. výlučne na zdaniteľné obchody, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH, kedy daň nie je odpočítateľná,
3. na zdaniteľné obchody, pri ktorých vzniká daňová povinnosť, resp. zdaniteľné obchody oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane a súčasne na zdaniteľné obchody, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH, kedy je daň odpočítateľná v pomernej výške.

Ak platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vykonáva činnosti s nárokom na odpočítanie dane, ako aj činnosti oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane a prijaté plnenia použije na zdaniteľné obchody zdaňované, resp. oslobodené od dane s nárokom na odpočítanie dane a súčasne na zdaniteľné obchody oslobodené od dane podľa § 28 až 42 zákona o DPH, odpočítanie dane uplatňuje v pomernej výške podľa § 50 zákona o DPH. V jednotlivých zdaňovacích obdobiach v priebehu kalendárneho roka platiteľ použije koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka. Ak nemožno použiť koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka, určí platiteľ koeficient na príslušný kalendárny rok odhadom podľa charakteru svojej činnosti so súhlasom správcu dane. Po skončení kalendárneho roka vypočíta platiteľ koeficient z údajov skončeného kalendárneho roka a vypočíta odpočítateľnú daň za príslušný kalendárny rok. Rozdiel medzi odpočítanou daňou v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a daňou vypočítanou za kalendárny rok vysporiada platiteľ v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka na ťarchu alebo v prospech štátneho rozpočtu. Ak je účtovným obdobím platiteľa hospodársky rok, vysporiadanie dane vykoná platiteľ v poslednom zdaňovacom období hospodárskeho roka.

Príklad č. 11

Platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vykonáva zdaniteľné obchody zdaňované, ako aj zdaniteľné obchody oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane. V apríli 2016 prijal reklamnú službu v cene 4 800 eur, z toho základ dane 4 000 eur, DPH 20% 800 eur. Služba bola dodaná dňa 20.4.2016 platiteľom, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu. Reklamnú službu platiteľ použije na zdaniteľné obchody zdaňované, ako aj zdaniteľné obchody oslobodené od dane bez nároku na odpočítanie dane. Platiteľ čiastočnú platbu za reklamnú službu poukázal bezhotovostným prevodom vo výške 2 400 eur, platba bola na bankový účet dodávateľa pripísaná dňa 12.5.2016. Výška zaplatenej dane je 400 eur (2 400 x 20/120). Odpočítanie dane platiteľ uplatní v pomernej výške podľa § 50 zákona o DPH a použije koeficient z predchádzajúceho kalendárneho roka vo výške 0,80. Platiteľovi vzniká právo na odpočítanie dane dňom zaplatenia, t.j. 12.5.2016 vo výške 320 eur. Odpočítanie dane si platiteľ podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH môže uplatniť najskôr v zdaňovacom období máj 2016 (II. štvrtrok 2016) a najneskôr v zdaňovacom období december 2016 (IV. štvrtrok 2016), ak do lehoty na podanie daňového priznania má faktúru od dodávateľa. Po skončení kalendárneho roka platiteľ vysporiada daň podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH za celý kalendárny rok v zdaňovacom období december 2016 (IV. štvrtrok 2016).

Právo na odpočítanie dane zaplatenej dodávateľovi môže platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu uplatniť, ak má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má faktúru. Ak platiteľ nemá faktúru do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane faktúru. Ak je účtovným obdobím platiteľa hospodársky rok, uplatňuje si odpočítanie dane v rámci hospodárskeho roka.

Ak platiteľovi vzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v zdaňovacích obdobiach predchádzajúcich zdaňovaciemu obdobiu, v ktorom platiteľ začal uplatňovať osobitnú úpravu a toto právo si do začatia uplatňovania osobitnej úpravy neuplatnil, v súlade s § 51 ods. 2 zákona o DPH si právo na odpočítanie dane môže uplatniť najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie,

v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má faktúru. Ak platiteľ nemá faktúru do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane faktúru. Tento postup nie je ovplyvnený skutočnosťou, že platiteľ začal uplatňovať osobitnú úpravu.

Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu je osobou povinnou platiť daň pri tovare alebo službách podľa § 69 ods. 2, 3, 7 a 9 zákona o DPH dodaných zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu, ak miesto dodania tovaru alebo služby je v tuzemsku, daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 alebo 2 zákona o DPH a právo na odpočítanie dane vzniká podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu nadobudne tovar v tuzemsku z iného členského štátu a je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH, daňová povinnosť pri nadobudnutí tovaru vzniká podľa § 20 ods. 1 zákona o DPH a právo na odpočítanie dane vzniká podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu prijíma tovar alebo službu, pri ktorej dochádza k tuzemskému prenosu daňovej povinnosti, osobou povinnou platiť daň je podľa § 69 ods. 10, 11 a 12 zákona o DPH odberateľ – platiteľ, ktorému je tovar alebo služba dodaná, daňová povinnosť vzniká podľa § 19 ods. 1 alebo 2 zákona o DPH a právo na odpočítanie dane vzniká podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Pri vyššie uvedených transakciách sa neuplatňuje osobitná úprava.

4.1. Odpočítanie dane pri registrácii platiteľa

Zo znenia § 68d ods. 7 zákona o DPH vyplýva, že odpočítanie dane pri registrácii platiteľa podľa § 55 zákona o DPH môže platiteľ podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH uplatniť len pri tovaroch a službách, za ktoré zaplatil dodávateľovi. Ak platiteľ zaplatil len časť protihodnoty, odpočítanie dane môže uplatniť len pomerne podľa výšky sumy, ktorú zaplatil. Zdaniteľná osoba, ktorá sa stala platiteľom, môže podľa § 55 ods. 1 zákona o DPH odpočítať daň viažucu sa k tovarom a službám, ktoré nadobudla alebo prijala ako zdaniteľná osoba pred dňom, keď sa stala platiteľom, ak tieto prijaté plnenia okrem zásob neboli zahrnuté do daňových výdavkov podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v kalendárnych rokoch predchádzajúcich kalendárnemu roku, v ktorom sa stala platiteľom. Daň pri odpisovanom majetku platiteľ zníži o pomernú časť dane zodpovedajúcu odpisom. Novoregistrovaný platiteľ si môže odpočítať daň z tovarov a služieb kúpených pred registráciou za platiteľa pod podmienkou, že tovary a služby použije na uskutočňovanie svojich zdaniteľných obchodov ako platiteľ.

Ak novoregistrovaný platiteľ spĺňa podmienky pre uplatňovanie osobitnej úpravy a rozhodol sa pre jej uplatňovanie od prvého zdaňovacieho obdobia, odpočítanie dane pri registrácii môže platiteľ uplatniť len v prípade, ak za tovary alebo služby kúpené pred dňom registrácie zaplatil svojmu dodávateľovi. Ak zaplatil nižšiu čiastku ako je celková fakturovaná suma, odpočítanie dane môže uplatniť len v pomernej výške v závislosti od zaplatenej sumy. Zaplatená platba sa považuje za platbu, ktorá obsahuje daň.

Príklad č. 12

Zdaniteľná osoba sa stala platiteľom od 1.3.2016. Od dátumu registrácie sa platiteľ rozhodol uplatňovať osobitnú úpravu, pričom túto skutočnosť písomne oznámil daňovému úradu do 31.3.2016. V januári 2016 platiteľ kúpil kancelársky nábytok v cene 4 800 eur, z toho základ dane 4 000 eur, DPH 20% 800 eur od platiteľa, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu. V apríli 2016 uskutočnil čiastočnú platbu za tovar bezhotovostným prevodom vo výške 2 400 eur. Platba bola na bankový účet dodávateľa pripísaná dňa 14.4.2016. Platiteľovi vzniká právo na odpočítanie dane vo výške 400 eur (2 400 x 20/120) dňom zaplattenia za tovar, t.j. 14.4.2016 a odpočítanie dane si môže uplatniť najskôr v zdaňovacom období apríl 2016 a najneskôr v zdaňovacom období december 2016, ak do lehoty na podanie daňového priznania má faktúru od dodávateľa.

Príklad č. 13

Zdaniteľná osoba sa stala platiteľom od 1.3.2016. Platiteľ sa rozhodol uplatňovať osobitnú úpravu od 1.5.2016, pričom túto skutočnosť písomne oznámil daňovému úradu do 31.5.2016. V januári 2016 platiteľ kúpil kancelársky nábytok v cene 4 800 eur, z toho základ dane 4 000 eur, DPH 20% 800 eur od platiteľa, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu. Platiteľ si uplatnil odpočítanie dane z kúpeného kancelárskeho nábytku vo výške 800 eur v zdaňovacom období marec 2016 v rozsahu a za podmienok § 49 až 51 zákona o DPH.

4.2. Oprava odpočítanej dane

Zákon o DPH v § 25 upravuje skutočnosti, na základe ktorých dochádza k oprave základu dane a dane u platiteľa, ktorý dodal tovar alebo službu, napr. v prípade úplného alebo čiastočného vrátenia dodávky tovaru, pri znížení alebo zvýšení ceny tovaru alebo služby. V nadväznosti na opravu základu dane a dane u dodávateľa tovaru alebo služby vykoná opravu odpočítanej dane aj platiteľ, ktorý prijal tovar alebo službu. Zákon o DPH rozlišuje prípady, pri ktorých je platiteľ povinný opraviť odpočítanú daň a prípady, pri ktorých má platiteľ dane právo opraviť odpočítanú daň. K oprave odpočítanej dane u odberateľa môže dôjsť len v prípade, ak dodávateľovi vznikla daňová povinnosť pri pôvodnom dodaní tovaru alebo služby, odberateľ daň odpočítal a po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom vznikla daňová povinnosť, nastane skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH.

Oprava odpočítanej dane u platiteľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu je upravená v § 53 zákona o DPH a v § 68d ods. 9 zákona o DPH. Ak u dodávateľa dôjde k oprave základu dane, pričom dôjde k zníženiu základu dane, postup pri oprave odpočítanej dane u odberateľa je upravený v § 53 ods. 1 zákona o DPH. Tento postup sa vzťahuje aj na platiteľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu. Ak po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom platiteľ uplatnil odpočítanie dane, nastane skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH, ktorá má za následok zníženie základu dane, je platiteľ, ktorý odpočítal daň, povinný opraviť odpočítanú daň. Oprava odpočítanej dane sa vykoná v tom zdaňovacom období, v ktorom platiteľ dostal doklad o oprave základu dane. Ak platiteľ doklad o oprave základu dane nedostane do 30 dní odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH, ktorá má za následok zníženie základu dane, opraví odpočítanú daň v zdaňovacom období, v ktorom uplynulo 30 dní odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH.

Uvedený postup pri oprave odpočítanej dane u odberateľa v prípade, ak u dodávateľa, ktorý uplatňuje/neuplatňuje osobitnú úpravu dôjde k zníženiu základu dane je rovnaký bez ohľadu na skutočnosť, či platiteľ - odberateľ uplatňuje alebo neuplatňuje osobitnú úpravu.

Príklad č. 14

Dodávateľ, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu, dodal dňa 18.5.2016 tovar v cene 7 200 eur, z toho cena bez dane 6 000 eur, DPH 20% 1 200 eur. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla dňom dodania tovaru. Na základe reklamácie odberateľa dodávateľ dňa 7.6.2016 akceptoval vrátenie časti dodávky tovaru v hodnote 2 400 eur. Dodávateľ k pôvodne vyhotovenej faktúre vyhotovil dňa 16.6.2016 faktúru podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, v ktorej uviedol poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré boli na základe vrátenia časti dodávky tovaru oproti pôvodne vyhotovenej faktúre zmenené. Odberateľ je povinný opraviť odpočítanú daň v zdaňovacom období, v ktorom dostal doklad o oprave základu dane, t.j. v zdaňovacom období jún 2016 (II. štvrtrok 2016), pričom odpočítanú daň zníži o 400 eur (2400 x 20/120). Opravu odpočítanej dane uvedie v riadku 28 daňového priznania „oprava odpočítanej dane podľa § 53 zákona“.

Ak by odberateľ nedostal doklad o oprave základu dane do 7.7.2016, kedy uplynie 30-dňová lehota odo dňa, keď nastala skutočnosť podľa § 25 ods. 1 zákona o DPH, opraví odpočítanú daň v zdaňovacom období júl 2016 (III. štvrtrok 2016).

Ak u dodávateľa dôjde k oprave základu dane, pričom dôjde k zvýšeniu základu dane, postup pri oprave odpočítanej dane u odberateľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu je upravený v § 68d ods. 9 zákona o DPH. Podľa znenia § 68d ods. 9 zákona o DPH platiteľ podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH má právo opraviť odpočítanú daň pri zvýšení základu dane, a to v tom zdaňovacom období, v ktorom zaplatil dodávateľovi a vo výške zodpovedajúcej sume, ktorú zaplatil. Tak, ako vyplýva z princípov uplatňovania osobitnej úpravy, opravu odpočítanej dane v prípade zvýšenia základu dane u dodávateľa môže platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu vykonať len v prípade, ak dodávateľovi zaplatil rozdiel ceny predstavujúci zvýšenie základu dane a dane. Opravu odpočítanej dane platiteľ vykoná v daňovom priznaní za to zdaňovacie obdobie, v ktorom zaplatil dodávateľovi vo výške zodpovedajúcej sume, ktorú zaplatil.

Príklad č. 15

Platiteľ A v marci 2016 dodal platiteľovi B tovar v cene 4 800 eur, z toho základ dane 4 000 eur, DPH 20% 800 eur. Platiteľ A neuplatňuje osobitnú úpravu, platiteľ B uplatňuje osobitnú úpravu. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla dňom dodania tovaru. Za tovar odberateľ zaplatil v marci 2016 a uplatnil si právo na odpočítanie dane vo výške 800 eur v zdaňovacom období marec 2016. V júni 2016 došlo k zvýšeniu ceny

dodaného tovaru z dôvodu nedodržania zmluvných podmienok o 360 eur. Dodávateľ k pôvodne vyhotovenej faktúre vyhotovil faktúru podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, v ktorej uviedol poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré boli na základe zvýšenia ceny dodaného tovaru oproti pôvodne vyhotovenej faktúre zmenené. Platiteľ B poukázal platbu vo výške 360 eur dodávateľovi bankovým prevodom, platba bola na bankový účet dodávateľa pripísaná 7.7.2016. Platiteľ B uvedie opravu odpočítanej dane vo výške 60 eur (360 x 20/120) v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2016 v riadku 28 daňového priznania „oprava odpočítanej dane podľa § 53 zákona“.

Ak u dodávateľa dôjde k oprave základu dane, pričom dôjde k zvýšeniu základu dane a dodávateľ uplatňuje osobitnú úpravu, postup pri oprave odpočítanej dane u odberateľa, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu je upravený v novelizovanom znení § 53 ods. 2 zákona o DPH. Podľa znenia § 53 ods. 2 upraveného novelou zákona o DPH, ak bola vykonaná oprava základu dane podľa § 25 alebo § 68d ods. 8 zákona o DPH, ktorá má za následok zvýšenie základu dane, má platiteľ, ktorý odpočítal daň, právo opraviť odpočítanú daň. Oprava odpočítanej dane sa vykoná v tom zdaňovacom období, v ktorom platiteľ dostal doklad o oprave základu dane a ak sa oprava základu dane vykoná podľa § 68d ods. 8 zákona o DPH, oprava odpočítanej dane sa vykoná v tom zdaňovacom období, v ktorom platiteľ zaplatil, a to vo výške zodpovedajúcej sume, ktorú zaplatil. Odberateľ má právo odpočítať daň na základe zvýšenia základu dane a dane u dodávateľa, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu až v tom zdaňovacom období, v ktorom zaplatil rozdiel ceny predstavujúci zvýšenie základu dane a dane dodávateľovi vo výške zodpovedajúcej sume, ktorú zaplatil.

Príklad č. 16

Platiteľ A v marci 2016 dodal platiteľovi B tovar v cene 4 800 eur, z toho základ dane 4 000 eur, DPH 20% 800 eur. Platiteľ A uplatňuje osobitnú úpravu. Daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH vznikla dňom zaplataenia za tovar dňa 4.4.2016. V júni 2016 došlo k zvýšeniu ceny dodaného tovaru z dôvodu nedodržania zmluvných podmienok o 360 eur. Platiteľ B neuplatňuje osobitnú úpravu. Dodávateľ k pôvodne vyhotovenej faktúre vyhotovil faktúru podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, v ktorej uviedol poradové číslo pôvodnej faktúry a údaje, ktoré boli na základe zvýšenia ceny dodaného tovaru oproti pôvodne vyhotovenej faktúre zmenené. Takáto zjednodušená faktúra vyhotovená v súlade s § 74 ods. 3 písm. d) zákona o DPH musí okrem iných údajov obsahovať slovnú informáciu „daň sa uplatňuje na základe prijatia platby“. Platiteľ B poukázal platbu vo výške 360 eur dodávateľovi bankovým prevodom, platba bola na bankový účet dodávateľa pripísaná 7.7.2016. Platiteľ B uvedie opravu odpočítanej dane vo výške 60 eur (360 x 20/120) v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2016 (III. štvrtrok 2016) v riadku 28 daňového priznania „oprava odpočítanej dane podľa § 53 zákona“.

4.3. Odpočítanie dane pri investičnom majetku a úprava dane odpočítanej pri investičnom majetku

Ak platiteľ podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH uplatňuje odpočítanie dane pri investičnom majetku uvedenom v § 54 ods. 2 zákona o DPH až po skončení kalendárneho roka, v ktorom začalo plynúť obdobie na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH, je podľa § 68d ods. 6 zákona o DPH povinný pri odpočítaní dane a prípadnom vysporiadaní pomerného odpočítania dane zohľadniť zmenu alebo zmeny účelu použitia investičného majetku a zmenu alebo zmeny rozsahu použitia investičného majetku, ak k týmto zmenám došlo v období od začiatku plynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane do konca kalendárneho roka, v ktorom uplatňuje odpočítanie dane.

Investičným majetkom podľa § 54 ods. 2 zákona o DPH sú:

- a) hnutelné veci, ktorých obstarávacia cena bez dane alebo vlastné náklady sú 3 319,39 eura a viac a ktorých doba použiteľnosti je dlhšia ako jeden rok,
- b) budovy, stavebné pozemky, byty a nebytové priestory,
- c) nadstavby budov, prístavby budov a stavebné úpravy budov, bytov a nebytových priestorov, ktoré si nevyžadovali stavebné povolenie podľa § 76 zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov.

S účinnosťou od 1.1.2019 sa do zákona o DPH zavádza nové ustanovenie § 54d, ktoré stanovuje povinnosť pre platiteľa dane, ktorý odpočítal časť dane podľa § 49 ods. 5 prvej vety zákona o DPH pri hnutelnom investičnom majetku, opraviť odpočítanú daň, ak v období nasledujúcom po zdaňovacom období, v ktorom tento majetok nadobudol, zmení rozsah jeho použitia na účely podnikania a na iný účel ako na podnikanie. Úprava odpočítanej dane podľa § 54d zákona o DPH je predmetom samostatného metodického pokynu.

V súvislosti s novou právnou úpravou v § 54d sa od 1.1.2019 do § 54c a § 68d ods. 6 zákona o DPH dopĺňa ustanovenie § 54d a slová „§ 54 alebo § 54a“ sa nahrádzajú slovami „§ 54, § 54a alebo § 54d“. Dôvodom uvedenej zmeny je zavedenie nového ustanovenia § 54d, ktorým sa sleduje úprava odpočítanej dane v prípade zmeny rozsahu použitia hnutelného hmotného majetku, ktorý je investičným majetkom uvedeným v § 54 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, na účely podnikania a na iný účel ako podnikanie.

Ustanovenie § 68d ods. 6 zákona o DPH rieši situácie, kedy platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu, ktorý obstará investičný majetok, vykoná odpočítanie dane v roku nasledujúcim/nasledujúcich po roku, kedy začalo plynúť obdobie na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 ods. 4, resp. § 54a ods. 2 zákona o DPH a v období od začatia plynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane až do obdobia odpočítania dane z dôvodu vzniku práva na odpočítanie dane zaplacením došlo k jednej alebo viacerým zmenám účelu použitia investičného majetku. Zákon o DPH v § 68d ods. 6 upravuje prvotné odpočítanie dane z nadobudnutého investičného majetku, nejde o postup pri úprave odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH. V citovanom ustanovení je však uvedené, že platiteľ je pri odpočítaní dane a pri prípadnom vysporiadaní pomerného odpočítania dane (§ 50 ods. 4 zákona o DPH) povinný zohľadniť zmenu alebo zmeny účelu použitia investičného majetku, ako aj zmenu alebo zmeny rozsahu použitia investičného majetku na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie, ak k týmto zmenám došlo v období od začiatku plynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane (§ 54 ods. 4 a § 54a ods. 2 zákona o DPH) do konca kalendárneho roka, v ktorom platiteľ uplatňuje odpočítanie dane. Pri aplikácii § 68d ods. 6 zákona o DPH zmena výšky ročného koeficientu o hodnotu väčšiu ako 0,10 nezakladá skutočnosť, že platiteľ je pri vysporiadaní pomerného odpočítania dane v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka povinný postupovať podľa § 54 zákona o DPH.

Obdobie na úpravu odpočítanej dane pri nehnuteľnom investičnom majetku podľa § 54 ods. 4 zákona o DPH začína plynúť v roku, v ktorom bol investičný majetok uvedený do užívania a pri hnutelnom investičnom majetku začína plynúť v roku, v ktorom investičný majetok platiteľ nadobudol alebo na vlastné náklady vytvoril. V závislosti od použitia prijatých tovarov a služieb na uskutočnené zdaniiteľné obchody si platiteľ uplatní plný nárok na odpočítanie dane, pomerné odpočítanie dane alebo si odpočítanie dane vôbec neuplatní. Keďže platiteľovi, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, vzniká právo na odpočítanie dane dňom zaplatenia svojmu dodávateľovi, môže nastať situácia, že právo na odpočítanie dane vznikne v nasledujúcich rokoch po roku, v ktorom začalo plynúť obdobie na úpravu odpočítanej dane. Účelom § 68d ods. 6 zákona o DPH je, aby bol pri uplatnení práva na odpočítanie dane do úvahy zobrať účel a rozsah použitia investičného majetku v rokoch, za ktoré síce už plynie platiteľovi obdobie na úpravu odpočítanej dane, ale v nich ešte nevzniklo právo na odpočítanie dane. Pokiaľ sa v priebehu obdobia, kedy začalo plynúť obdobie na úpravu odpočítanej dane a zdaňovacieho obdobia, v ktorom si platiteľ mohol prvýkrát uplatniť odpočítanie dane, zmenil účel použitia investičného majetku, je povinný platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu postupovať tak, že pri odpočítaní dane a prípadnom vysporiadaní pomerného odpočítania dane zohľadní účel použitia investičného majetku počas celého obdobia, t.j. od začatia plynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane až do uplatnenia odpočítania dane.

Rovnako platiteľ, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu a ktorý nadobudol investičný majetok uvedený v § 54 ods. 2 zákona o DPH od platiteľa uplatňujúceho osobitnú úpravu a uplatňuje odpočítanie dane až po skončení kalendárneho roka, v ktorom začalo plynúť obdobie na úpravu odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH, je podľa § 54c ods. 1 zákona o DPH povinný pri odpočítaní dane a prípadnom vysporiadaní pomerného odpočítania dane zohľadniť zmenu alebo zmeny účelu použitia investičného majetku a zmenu alebo zmeny rozsahu použitia investičného majetku, ak k týmto zmenám došlo v období od začiatku plynutia obdobia na úpravu odpočítanej dane do konca kalendárneho roka, v ktorom uplatňuje odpočítanie dane. Zákon o DPH v § 54c od. 1 upravuje prvotné odpočítanie dane z nadobudnutého investičného majetku, nejde o postup pri úprave odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH.

Príklad č. 17

Platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, kúpil v 5/2016 nehnuteľnosť v cene 120 000 eur, z toho základ dane 100 000 eur, DPH 20% 20 000 eur. Platiteľ zaradil nehnuteľnosť do užívania v 5/2016. Pri zaradení nehnuteľnosti do užívania platiteľ predpokladá, že nehnuteľnosť bude používať na činnosti zdaňované aj oslobodené od dane podľa § 28 až 42 zákona o DPH bez nároku na odpočítanie dane. V roku 2016 platiteľ používa predbežný koeficient vo výške 0,5. V 9/2016 platiteľ zaplatil dodávateľovi časť protihodnoty vo výške 60 000 eur, z toho 20% DPH 10 000 eur. Právo na odpočítanie dane vzniká platiteľovi dňom zaplatenia časti

protihodnoty, podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH má nárok na pomerné odpočítanie dane vo výške 5 000 eur, ktoré môže uplatniť podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH najskôr v zdaňovacom období 9/2016 (III. štvrťrok 2016) a najneskôr v zdaňovacom období 12/2016 (IV. štvrťrok 2016), ak do lehoty na podanie daňového priznania má faktúru. V roku 2016 platiteľ nezaplatil zostávajúcu časť protihodnoty. V poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka platiteľ podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH vysporiada rozdiel medzi odpočítanou daňou v jednotlivých zdaňovacích obdobiach a daňou vypočítanou za kalendárny rok na ťarchu alebo v prospech štátneho rozpočtu, t.j. postup podľa § 68d ods. 6 zákona o DPH sa na platiteľa nevzťahuje v rozsahu už vzniknutého práva na odpočítanie dane. V rozsahu nezaplatenej protihodnoty sa postup podľa § 68d ods. 6 zákona o DPH na platiteľa bude vzťahovať.

Príklad č. 18

Platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, kúpil v 5/2016 nehnuteľnosť v cene 120 000 eur, z toho základ dane 100 000 eur, DPH 20% 20 000 eur. Platiteľ zaradil nehnuteľnosť do užívania v 5/2016. Pri zaradení nehnuteľnosti do užívania platiteľ predpokladá, že nehnuteľnosť bude používať na činnosti zdaňované aj oslobodené od dane podľa § 28 až 42 zákona o DPH bez nároku na odpočítanie dane. V roku 2016 platiteľ nezaplatil dodávateľovi za dodanú nehnuteľnosť. Ročný koeficient pre rok 2016 je vo výške 0,5. V 3/2017 platiteľ zaplatí dodávateľovi časť protihodnoty vo výške 60 000 eur, z toho 20% DPH 10 000 eur. Právo na odpočítanie dane vzniká platiteľovi dňom zaplatenia časti protihodnoty. Pri odpočítaní vstupnej dane je platiteľ povinný podľa § 68d ods. 6 zákona o DPH v spojení s § 49 ods. 4 zákona o DPH zohľadniť účel použitia nehnuteľnosti aj v roku 2016. Pri odpočítaní dane platiteľ musí použiť „predbežný“ priemerný koeficient, ktorý vypočíta ako priemer ročného koeficientu za rok 2016 a predbežného koeficientu za rok 2017. Pri výpočte postupuje nasledovne:

$$10\,000 \times (0,5 + 0,5)/2 = 5\,000$$

Ročný koeficient pre rok 2017 je 0,3. Keďže ide o vysporiadanie pomerného odpočítania dane, platiteľ postupuje podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH, t.j. platiteľ si vypočíta konečnú odpočítateľnú daň, pričom v „konečnom“ priemernom koeficiente použije ročný koeficient z roku 2016 a 2017. Pri výpočte postupuje nasledovne:

$$10\,000 \times (0,5 + 0,3)/2 = 4\,000$$

Platiteľ je povinný podľa § 50 ods. 4 zákona o DPH vysporiadať v poslednom zdaňovacom období roku 2017 rozdiel medzi odpočítanou daňou a konečnou odpočítateľnou daňou vo výške 1 000 eur v prospech štátneho rozpočtu. Platiteľ postupuje týmto spôsobom aj v tom roku, v ktorom si uplatní právo na odpočítanie dane zo zostávajúcej sumy, ktorú dodávateľovi ešte nezaplatil. Ak sa v nasledujúcich rokoch zmení účel použitia investičného majetku, uplatní sa postup podľa § 54 zákona o DPH, pričom je potrebné vziať do úvahy ustanovenie § 54c ods. 2 zákona o DPH.

V súvislosti so zavedením osobitnej úpravy došlo k zmene popisu dane na vstupe „DV“ podľa vzorca uvedeného v prílohe č. 1 k zákonu o DPH tak, aby v prípade úpravy odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH vykonávanej platiteľom, ktorý nadobudol investičný majetok od platiteľa uplatňujúceho osobitnú úpravu a vykonávanej platiteľom uplatňujúcim osobitnú úpravu, údaj „DV“ vyjadroval len výšku zaplatenej dane na vstupe. Táto zmena je uvedená v § 54c ods. 2 zákona o DPH. Na účely úpravy odpočítanej dane podľa § 54 alebo § 54a zákona o DPH vykonávanej platiteľom, ktorý nadobudol investičný majetok uvedený v § 54 ods. 2 zákona o DPH od platiteľa podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH a vykonávanej platiteľom podľa § 68d ods. 2 zákona o DPH sa skratkou DV vo vzorci uvedenom v prílohe č. 1 rozumie daň vzťahujúca sa na obstarávaciu cenu investičného majetku alebo vlastné náklady investičného majetku vo výške zodpovedajúcej sume, ktorú tento platiteľ zaplatil.

Príklad č. 19

Platiteľ, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu, kúpil v 5/2016 nehnuteľnosť v cene 120 000 eur, z toho základ dane 100 000 eur, DPH 20% 20 000 eur. Platiteľ zaradil nehnuteľnosť do užívania v 5/2016. V 7/2016 zaplatil dodávateľovi časť protihodnoty vo výške 60 000 eur, z toho 20% DPH 10 000 eur. Platiteľ odpočítal daň za zdaňovacie obdobie júl 2016 v plnej výške, pretože predpokladal použitie nehnuteľného investičného majetku na podnikateľské účely podliehajúce zdaneniu. Od marca 2017 začal platiteľ prenajímať časť nehnuteľného majetku s oslobodením od dane. Výšku predbežného koeficientu určil platiteľ so súhlasom daňového úradu vo výške 0,80. V roku 2017 platiteľ nezaplatil dodávateľovi zostávajúcu časť protihodnoty. Platiteľ zmenil účel použitia investičného majetku podľa § 54 ods. 3 písm. a) zákona o DPH, pretože investičný majetok, pri ktorom odpočítal daň, používa na dodávky tovarov a služieb s možnosťou pomerného odpočítania dane. Pri zmene účelu použitia nehnuteľného investičného majetku z plného odpočítania dane na pomerné odpočítanie dane platiteľ použije.

ročný koeficient pre rok 2017, ktorý bol vypočítaný vo výške 0,70. Pri úprave odpočítanej dane platiteľ dane postupuje nasledovne:

$$DD = \frac{DV \times (A-B)}{20} \times R = \frac{10\,000 \times (1 - 0,70)}{20} \times 19 = + 2\,850 \text{ eur}$$

Platiteľ je povinný v daňovom priznaní za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka 2017 priznať dodatočne neodpočítateľnú daň vo výške 2 850 eur, t. j. vrátiť časť odpočítanej dane do štátneho rozpočtu.

5. oddiel Skončenie uplatňovania osobitnej úpravy

V priebehu uplatňovania osobitnej úpravy sa platiteľ podľa § 68d ods. 10 zákona o DPH môže rozhodnúť pre skončenie jej uplatňovania aj napriek skutočnosti, že naďalej spĺňa podmienky pre jej uplatňovanie. Ak sa platiteľ rozhodne skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy, svoje rozhodnutie písomne oznámi daňovému úradu v priebehu kalendárneho roka, uplynutím ktorého chce skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy. Zákon o DPH v § 68d ods. 10 stanovuje, že platiteľ je povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy posledným dňom kalendárneho roka, v ktorom svoje rozhodnutie písomne oznámi daňovému úradu. Ak platiteľ bude spĺňať podmienky stanovené zákonom o DPH pre uplatňovanie osobitnej úpravy, ale rozhodne sa pre jej skončenie, deň skončenia je posledný deň, t.j. 31.12. kalendárneho roka, v ktorom svoje rozhodnutie písomne oznámi daňovému úradu. Ak platiteľ svoje rozhodnutie skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy písomne neoznámi daňovému úradu, je povinný osobitnú úpravu uplatňovať naďalej a jej dobrovoľné ukončenie je možné vždy len k 31.12. príslušného kalendárneho roka, v priebehu ktorého platiteľ oznámi daňovému úradu dobrovoľné skončenie uplatňovania osobitnej úpravy.

Zákon o DPH v § 68d ods. 11 upravuje, v ktorých prípadoch je platiteľ povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy. Ide o prípady, ak:

- a) V prebiehajúcom kalendárnom roku platiteľ dosiahne obrat 100 000 eur. Uplatňovanie osobitnej úpravy je povinný skončiť posledným dňom zdaňovacieho obdobia, v ktorom dosiahol obrat. Ak napr. platiteľ za obdobie január 2016 až október 2016 dosiahne obrat 100 000 eur, je povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy 31.10.2016, ak je jeho zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac a 31.12.2016, ak je jeho zdaňovacím obdobím kalendárny štvrťrok. Za účelom plnenia si povinností vyplývajúcich z osobitnej úpravy je potrebné, aby si platiteľ v priebehu zdaňovacieho obdobia sledoval dosiahnutú výšku obratu.
- b) Platiteľ sa stane členom skupiny. Uplatňovanie osobitnej úpravy je povinný skončiť dňom, ktorý predchádza dňu, keď sa stal členom skupiny. Keďže platitelia registrovaní podľa § 4b zákona o DPH nemôžu uplatňovať osobitnú úpravu, platiteľ, ktorý sa stal členom skupiny je povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy dňom, ktorý predchádza dňu, keď sa stal členom skupiny.
- c) Na platiteľa je vyhlásený konkurz alebo vstúpil do likvidácie. Uplatňovanie osobitnej úpravy je povinný skončiť dňom, ktorý predchádza vyhláseniu konkurzu alebo vstupu do likvidácie. Vzhľadom na skutočnosť, že platitelia, na ktorých bol vyhlásený konkurz alebo ktorí vstúpili do likvidácie nemôžu uplatňovať osobitnú úpravu, dňom, ktorý predchádza vyhláseniu konkurzu alebo vstupu do likvidácie sú povinní skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy.
- d) Platiteľ sa zrušuje bez likvidácie. Uplatňovanie osobitnej úpravy je povinný skončiť dňom, ktorý predchádza jeho zániku. Z dôvodu zániku platiteľa je uložená povinnosť skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy.
- e) Platiteľ je fyzickou osobou pokračujúcou v živnosti po úmrtí platiteľa podľa § 83 zákona o DPH. Uplatňovanie osobitnej úpravy je povinný skončiť posledným dňom posledného zdaňovacieho obdobia, v ktorom sa skončí konanie o dedičstve. Posledným zdaňovacím obdobím osoby pokračujúcej v živnosti je podľa § 83 ods. 2 zákona o DPH zdaňovacie obdobie, v ktorom skončí konanie o dedičstve.
- f) Nastane skutočnosť na zmenu registrácie pre daň podľa § 6a ods. 2 zákona o DPH. Ak zdaniteľná osoba spĺňa podmienky na registráciu podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH a je registrovaná podľa § 4

zákona o DPH, považuje sa za platiteľa registrovaného podľa § 5 alebo § 6 zákona o DPH odo dňa, keď prestala mať v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Uplatňovanie osobitnej úpravy je platiteľ povinný skončiť dňom, ktorý predchádza dňu, keď táto skutočnosť nastala. Ak u platiteľa nastane skutočnosť na zmenu registrácie z § 4 zákona o DPH na § 5 alebo § 6 zákona o DPH z dôvodu, že už nemá v tuzemsku sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň alebo iné stále miesto podnikania, ale naďalej zostáva registrovaný ako platiteľ, je povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy dňom, ktorý predchádza dňu, keď táto skutočnosť nastala.

Ak je platiteľ povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy z dôvodov uvedených v § 68d ods. 11 zákona o DPH, platiteľ alebo jeho právny nástupca podľa § 68d ods. 12 zákona o DPH písomne oznámi daňovému úradu dátum skončenia uplatňovania osobitnej úpravy najneskôr do 5 dní od skončenia zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatňovanie osobitnej úpravy skončil. Ak platiteľ je povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy v priebehu kalendárneho mesiaca, napr. 15.4. z dôvodu, že sa zrušuje bez likvidácie a uplatňovanie osobitnej úpravy je povinný skončiť dňom, ktorý predchádza jeho zániku, lehota na oznámenie tejto skutočnosti daňovému úradu je do 5 dní od konca kalendárneho mesiaca alebo kalendárneho štvrťroka, v ktorom skončil uplatňovanie osobitnej úpravy v závislosti od zdaňovacieho obdobia platiteľa, t.j. do 5.5. alebo 5.7.

Posledným dňom zdaňovacieho obdobia, v ktorom platiteľ skončil uplatňovanie osobitnej úpravy, a dňom, uplynutím ktorého prestala byť právnická osoba alebo fyzická osoba platiteľom podľa § 81 ods. 5 zákona o DPH, vzniká podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH daňová povinnosť z dodania tovarov a služieb za obdobie uplatňovania osobitnej úpravy, ktorá by bola vznikla, ak by nebol uplatňoval osobitnú úpravu, okrem daňovej povinnosti, ktorá vznikla za zdaňovacie obdobia, v ktorých uplatňoval osobitnú úpravu. V tomto zdaňovacom období platiteľ môže odpočítať daň z tovarov a služieb, pri ktorých by bolo vzniklo právo odpočítať daň v období uplatňovania osobitnej úpravy, ak by nebol uplatňoval osobitnú úpravu, okrem dane, ktorú už odpočítal.

Platiteľovi, ktorý skončil uplatňovanie osobitnej úpravy či už dobrovoľne alebo povinne z dôvodu, že prestal spĺňať podmienky na jej uplatňovanie, vznikne daňová povinnosť z dodania tovarov a služieb za obdobie uplatňovania osobitnej úpravy, ktoré počas jej uplatňovania neboli odberateľmi uhradené, t.j. platiteľovi nevznikla daňová povinnosť prijatím platby za tovar alebo službu podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH. Ak platiteľovi počas uplatňovania osobitnej úpravy bola uhradená len časť protihodnoty za tovar alebo službu, daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH mu vznikla z prijatej platby pomerne podľa výšky sumy, ktorú prijal. Podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH v takýchto prípadoch vzniká platiteľovi daňová povinnosť pomerne zo sumy, ktorá nebola odberateľmi uhradená. Túto daňovú povinnosť je platiteľ povinný odvieť v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie, v ktorom skončil uplatňovanie osobitnej úpravy.

Zároveň má platiteľ právo odpočítať daň z prijatých tovarov a služieb, za ktoré dodávateľom počas uplatňovania osobitnej úpravy nezaplatil, nevzniklo mu preto právo na odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH a právo odpočítať daň by bolo vzniklo podľa štandardných pravidiel § 49 až 51 zákona o DPH v období uplatňovania osobitnej úpravy, ak by nebol uplatňoval osobitnú úpravu. Ak platiteľ počas uplatňovania osobitnej úpravy zaplatil len časť protihodnoty za tovar alebo službu, právo odpočítať daň mu podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH vzniklo v pomernej výške podľa výšky sumy, ktorú zaplatil. Podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH si platiteľ môže odpočítať daň za tovary a služby, za ktoré dodávateľom, ktorí neuplatňujú osobitnú úpravu, nezaplatil alebo nezaplatil plnú výšku protihodnoty a odpočítanie dane si uplatnil len v pomernej výške v závislosti od protihodnoty, ktorú zaplatil. Odpočítanie dane si môže uplatniť v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie, v ktorom skončil uplatňovanie osobitnej úpravy vo výške zodpovedajúcej nezaplatenej protihodnote pri splnení ostatných podmienok odpočítania dane. Ak platiteľ, ktorý skončil uplatňovanie osobitnej úpravy nezaplatil za dodané tovary alebo služby dodávateľom, ktorí uplatňujú osobitnú úpravu, nemôže si pri skončení uplatňovania osobitnej úpravy odpočítať daň podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH, pretože ak by platiteľ neuplatňoval osobitnú úpravu, nevzniklo by mu právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH nevznikla daňová povinnosť.

Ak platiteľ uplatňujúci osobitnú úpravu skončil s jej uplatňovaním a vysporiadal daň podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH, odberateľovi, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu vzniká právo na odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH dňom zaplatenia za tovar alebo službu. Odberateľovi, ktorý neuplatňuje osobitnú úpravu a do skončenia zdaňovacieho obdobia, v ktorom dodávateľ skončil uplatňovanie osobitnej úpravy dodávateľovi

nezaplatil fakturovanú protihodnotu, resp. časť protihodnoty, vzniká právo na odpočítanie dane dňom vzniku daňovej povinnosti podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH dodávateľovi tovaru alebo služby.

Príklad č. 20

Spoločnosť A sa dňa 20.9.2016 zlúčila so spoločnosťou B, pričom spoločnosť A k tomuto dátumu zanikla a spoločnosť B sa stala právnym nástupcom. Spoločnosť A aj B boli platiteľmi DPH registrovanými podľa § 4 zákona o DPH s mesačným zdaňovacím obdobím. Spoločnosť A uplatňovala osobitnú úpravu od 1.2.2016. Spoločnosť A je povinná skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy, a to dňom, ktorý predchádza jej zániku, t.j. 19.9.2016. Zdaniteľné obchody prijaté a uskutočnené zaniknutou spoločnosťou v mesiaci september 2016 uvádza vo svojom daňovom priznaní právny nástupca – spoločnosť B, keďže mal v tomto období postavenie platiteľa. Spoločnosť B neuplatňuje osobitnú úpravu. Právny nástupca podáva za september 2016 jedno daňové priznanie, v ktorom uvedie svoje zdaniteľné obchody a zdaniteľné obchody zaniknutej spoločnosti za toto zdaňovacie obdobie.

Za obdobie od 1.2.2016 do 19.9.2016 právnemu nástupcovi vzniká daňová povinnosť z dodania tovarov a služieb, ktoré neboli spoločnosti A uhradené jej odberateľmi a nevznikla jej daňová povinnosť prijatím platby, ktorú vysporiada v daňovom priznaní za september 2016. Právny nástupca si môže odpočítať daň z tovarov a služieb, za ktoré spoločnosť A nezaplatila svojim dodávateľom, ktorí neuplatňujú osobitnú úpravu a počas uplatňovania osobitnej úpravy jej nevzniklo právo na odpočítanie dane. Právny nástupca v podanom daňovom priznaní vykáže okrem iných údajov aj svoju daňovú povinnosť vzniknutú podľa § 19, 20 zákona o DPH a uplatní si odpočítanie dane v súlade s podmienkami zákona o DPH. Zo záznamov musí byť zrejmá výška daňovej povinnosti, ktorá vznikla podľa § 68d ods. 4 a 13, § 19 a 20 zákona o DPH a výška odpočítateľnej dane podľa § 68d ods. 5 a 13, § 49 až 51 zákona o DPH.

Do 5.10.2016 právny nástupca písomne oznámi daňovému úradu dátum skončenia uplatňovania osobitnej úpravy spoločnosťou A, ktorým bol 19.9.2016.

Príklad č. 21

Platiteľ registrovaný podľa § 4 zákona o DPH s mesačným zdaňovacím obdobím uplatňoval osobitnú úpravu od 1.3.2016. V priebehu mesiaca december 2016 písomne oznámil daňovému úradu, že sa rozhodol skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy. Uplatňovanie osobitnej úpravy je platiteľ povinný skončiť 31.12.2016. V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2016 platiteľ vykáže okrem daňovej povinnosti podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH aj daňovú povinnosť podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH. Za obdobie uplatňovania osobitnej úpravy platiteľ dodal tovary a služby v hodnote 78 000 eur, z toho základ dane 65 000 eur, 20% DPH 13 000 eur. Pohľadávky boli odberateľmi uhradené vo výške 54 000 eur. Za obdobie uplatňovania osobitnej úpravy platiteľovi vznikla daňová povinnosť z prijatých platieb podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH vo výške 9 000 eur (54 000 x 20/120). V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2016 platiteľ vykáže daňovú povinnosť podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH vo výške 4 000 eur.

V daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2016 si platiteľ uplatní odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH a súčasne si môže uplatniť odpočítanie dane v súlade s § 68d ods. 13 zákona o DPH z tovarov a služieb dodaných platiteľmi, ktorí neuplatňujú osobitnú úpravu a počas uplatňovania osobitnej úpravy platiteľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH.

Ak dôjde k zrušeniu registrácie platiteľa, ktorý uplatňoval osobitnú úpravu, rovnako mu vznikne daňová povinnosť z dodania tovarov a služieb za obdobie uplatňovania osobitnej úpravy, ktoré počas jej uplatňovania neboli odberateľmi uhradené, t.j. platiteľovi nevznikla daňová povinnosť prijatím platby za tovar alebo službu podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH. Ak platiteľovi počas uplatňovania osobitnej úpravy bola uhradená len časť protihodnoty za tovar alebo službu, daňová povinnosť podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH mu vznikla z prijatej platby pomerne podľa výšky sumy, ktorú prijal. Podľa § 68d ods. 13 zákona o DPH vzniká platiteľovi daňová povinnosť pomerne zo sumy, ktorá nebola odberateľmi uhradená. Túto daňovú povinnosť je platiteľ povinný odviesť v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie. Zároveň má platiteľ právo odpočítať daň z prijatých tovarov a služieb od dodávateľov, ktorí neuplatňujú osobitnú úpravu a ktorým počas uplatňovania osobitnej úpravy nezaplatil a nevzniklo mu právo na odpočítanie dane podľa § 68d ods. 5 zákona o DPH alebo zaplatil len časť protihodnoty a právo odpočítať daň mu vzniklo v pomernej výške podľa výšky sumy, ktorú zaplatil. Odpočítanie dane si môže uplatniť v daňovom priznaní podanom za posledné zdaňovacie obdobie vo výške zodpovedajúcej nezaplatenej protihodnote pri splnení ostatných podmienok odpočítania dane.

6. oddiel Pokuty

Zákon o DPH v § 68d ods. 14 upravuje ukladanie pokút za porušenie povinností platiteľa v súvislosti s uplatňovaním osobitnej úpravy. Daňový úrad uloží platiteľovi pokutu do výšky 10 000 eur v prípade, ak:

- a) platiteľ uplatňuje osobitnú úpravu a nesplnil podmienky podľa § 68d ods. 1 zákona o DPH,
- b) platiteľ pokračuje v uplatňovaní osobitnej úpravy po dni, ktorým bol povinný skončiť uplatňovanie osobitnej úpravy podľa § 68d ods. 10 alebo 11 zákona o DPH,
- c) platiteľ na faktúre neuvedie slovnú informáciu podľa § 68d ods. 4 zákona o DPH.

Cieľom zákona o DPH pri ukladaní sankcie je postihnúť platiteľa za protiprávne konanie, keďže spätná rekonštrukcia jeho nezákonného postupu nie je z hľadiska zabezpečenia právnej istoty pri uplatňovaní DPH u jeho odberateľov vhodná.

Daňový úrad uloží platiteľovi pokutu, ak platiteľ začal uplatňovať osobitnú úpravu napriek tomu, že nespĺňal podmienky pre jej uplatňovanie. Pokuta sa uloží aj v prípade, ak platiteľ neskončil uplatňovanie osobitnej úpravy, pričom sa dobrovoľne rozhodol pre skončenie jej uplatňovania alebo prestal plniť podmienky na jej uplatňovanie. Ak platiteľ uplatňuje osobitnú úpravu a na faktúre o dodaní tovaru alebo služby neuvedie informáciu o uplatňovaní osobitnej úpravy, resp. ju neuvedie dostatočne zreteľne a čitateľne, táto skutočnosť je dôvodom pre uloženie pokuty. Týmto sa má zabrániť, aby platiteľ, ktorý sa rozhodol pre uplatňovanie osobitnej úpravy, účelovo nepoužíval bežný systém popri osobitnej úprave. Ustanovenie § 68d ods. 15 zákona o DPH daňovému úradu ukladá pri určení výšky pokuty prihliadnuť na závažnosť a dĺžku trvania protiprávneho stavu.

*Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR, Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
Január 2019*