

DPH v praxi

Odborný mesačník; ročník IX.

Vydáva: Wolters Kluwer SR s. r. o.,
Mlynské nivy 48, 821 09 Bratislava,
tel.: (02) 58 10 20 10,
IČO: 31348262

Šéfredaktorka:

Ing. Klára Rábel Glosíková

Odborná redaktorka:

Ing. Dana Žňavová

Redakčná rada:

Ing. Alica Orda – Oravcová

Ing. Milan Vargan

Časopis vychádza v spolupráci
so Slovenskou komorou
daňových poradcov.

Predplatné a distribúcia:

Katarína Dragulová,

tel.: (02) 58 10 20 31

e-mail: faktury@wolterskluwer.sk,

Internet: www.wolterskluwer.sk

Adresa redakcie:

Mlynské nivy 48,

821 09 Bratislava,

tel.: (02) 58 10 20 28,

e-mail: Dana.Znavova@wolterskluwer.com

Oznámenie o vlastníckej štruktúre vydavateľa

Vydavateľom mesačníka DPH v praxi
je Wolters Kluwer SR s. r. o.
Vlastníkom vydavateľa je spoločnosť
Wolters Kluwer LR Central Europe
GmbH, Wipplingerstraße 24/1.OG,
1010 Viedeň.

Nevyžiadané rukopisy nevraciam.
Pre tlač a akékoľvek šírenie je povolené
len so súhlasom redakcie.

Za správnosť údajov uvedených
v článkoch zodpovedajú ich autori.
Články obsahujú názory ich autorov,
pričom tieto môžu byť odlišné
od názorov redakcie a redakčnej rady.

Objednávky predplatného automaticky
predlžujeme na ďalší rok.
Prípadné zrušenie odberu
uskutočnite písomne vždy
dva mesiace pred ukončením
obdobia predplatného.
Ročné predplatné (12 čísel)
je cena 96 € vrátane DPH,
poštovného, balného
a online verzie časopisu DPH v praxi
na www.daneauctovnictvo.sk.

Sadzba: Forma, s. r. o., Bratislava

Návrh a grafická úprava obálky:
www.sueweb.sk

Tlač: Stredná odborná škola
polygrafická, Bratislava,
www.polygraficka.sk.

Zadané do tlače: 15. 1. 2021

© Wolters Kluwer SR s. r. o., 2021

EV 4589/12

ISSN 1338-7006 (tlačené vydanie)

ISSN 1339-1658 (online)



Časopis je dostupný
aj v systéme ASPI.

Editoriál

Vážení čitatelia,

prichádzame k vám s prvým tohtoročným číslom nášho časopisu, v ktorom opäť nájdete zaujímavé články z oblasti dane z pridanej hodnoty.

V rubrike „Aktuálne“ uverejňujeme 1. časť komentára k novele zákona o DPH. Článok sa venuje zmenám, ktoré súvisia s opravou základu dane a opravou odpočítanej dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky. Je doplnený aj praktickými príkladmi.

V súvislosti s novelou zákona o DPH dochádza aj k zmenám vzorov daňového priznania a kontrolného výkazu. Príspevok na túto tému prinášame v rubrike „Z praxe“.

V rubrike „Z Európskej únie“ uverejňujeme komentár k rozsudku Súdneho dvora Európskej únie, ktorý sa zaoberá otázkou oslobodenia od DPH služieb úzko súvisiacich so športom. V tejto rubrike nájdete aj prehľad rozsudkov v oblasti DPH, ktoré vydal Súdny dvor EÚ vo 4. štvrťroku 2020.

V „Poradni“ si môžete prečítať odpoveď na otázku čitateľa.

Redakcia

OBSAH

1/2021

AKTUÁLNE

- 2 Mgr. Mojmír Beňo
Komentár k novele zákona o DPH

Z PRAXE

- 14 Ing. Anna Danková
Novela zákona o DPH a s ňou súvisiace zmeny vzorov daňového priznania a kontrolného výkazu

Z EURÓPSKEJ ÚNIE

- 20 Ing. Zuzana Šidlová
Oslobodenie od DPH služieb úzko súvisiacich so športom – pojem „neziskové organizácie“
- 23 Ing. Zuzana Šidlová
Rozsudky Súdneho dvora EÚ v oblasti DPH

PORADŇA

- 24 **Odpovede na otázky**
Účtovanie reklamácie z hľadiska DPH (Ing. Marián Drozd)

KOMENTÁR K NOVELE ZÁKONA O DPH

Mgr. Mojmir Beňo

Dňa 2. decembra 2020 bol v Zbierke zákonov SR vyhlásený zákon č. 344/2020 Z. z. z 5. novembra 2020, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. (ďalej len „novela“ a „zákon o DPH“).

Ide o pomerne rozsiahlu novelizáciu zákona o DPH, pričom zmenené a doplnené pravidlá nadobúdajú účinnosť v dvoch krokoch:

- **K 1. januáru 2021** nadobudli účinnosť nové pravidlá umožňujúce platiteľovi, ktorý bol povinný zaplatiť daň z dodania tovaru alebo služby v tuzemsku napriek tomu, že za túto zdaňovateľnú dodávku nedostal zaplatené, vypýtať si za určitých podmienok DPH z predmetného dodania naspäť vo forme opravy základu dane (**tzv. bad debt relief**). Na druhej strane odberateľ, ktorý odpočítal daň z týchto tovarov alebo služieb, za ktoré nezaplatil, bude zrkadlovo povinný túto odpočítanú daň vrátiť. Okrem toho nadobudli účinnosť aj iné zmeny a doplnenia zákona o DPH, zväčša technického charakteru.
- **K 1. júlu 2021** nadobudnú účinnosť zmeny a doplnenia, ktoré boli do zákona o DPH transponované z práva EÚ [Články 2 a 3 smernice Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku; smernica Rady (EÚ) 2019/1995 z 21. novembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o ustanovenia týkajúce sa predaja tovaru na diaľku a určitých domácich dodaní tovaru; rozhodnutie Rady (EÚ) 2020/1109 z 20. júla 2020,

ktorým sa v reakcii na pandémii COVID-19 menia smernice (EÚ) 2017/2455 a (EÚ) 2019/1995, pokiaľ ide o dátumy transpozície a uplatňovania] s cieľom upraviť existujúce pravidlá **B2C** (*Z angl. „Business to Consumer“ čo v preklade znamená dodanie podnikateľ – spotrebiteľ.*) **dodaní tovaru predávaného na diaľku v rámci EÚ a zaviesť nové pravidlá zdaňovania B2C dodania tovaru predávaného na diaľku, ktorý je dovážaný z tretích štátov.** Tieto nové pravidlá súvisia s **vypuštením oslobodenia** od dane pri **dovoze zásielok s vlastnou hodnotou nepresahujúcou 22 eur**, ku ktorému dochádza taktiež **k 1. júlu 2021**. V neposlednom rade k tomuto dátumu dochádza k úpravám existujúcich ustanovení (súčasné § 68a a § 68b zákona o DPH) **a k zavedeniu novej osobitnej úpravy uplatňovania dane**, ktoré sú založené na využití systému jedného kontaktného miesta (tzv. **one-stop shop**), ako aj k iným zmenám a doplneniam.

Komentár k novele je z dôvodu rozsiahlosti rozdelený na niekoľko častí. Prvá z nich sa týka výlučne zmien súvisiacich s opravou základu dane a opravou odpočítanej dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky.

V ďalších častiach prinesieme výklad ustanovení týkajúcich sa predaja tovaru na diaľku a osobitných úprav uplatňovania dane, ako aj iných zmien a doplnení.

1. Oprava základu dane pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby

Podľa § 19 zákona o DPH vzniká daňová povinnosť pri dodaní tovaru alebo dodaní služby v zásade dňom ich dodania a platiteľovi, ktorý ich dodal, s výnimkou dodaní, na ktoré sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti, vzniká povinnosť zaplatiť daň vypočítanú zo základu dane podľa § 22 zákona o DPH v posledný deň lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť. Uvedené platí bez ohľadu na skutočnosť, či mu jeho odberateľ zaplatil dohodnutú protihodnotu alebo nie. Technika zdanenia konečnej spotreby tovarov alebo služieb daňou z pridanej hodnoty je tak založená na domnienke, že zaplatenie dohodnutej protihodnoty nasleduje bezodkladne po dodaní alebo poskytnutí plnenia. (*Pozri návrh generálnej advokátky zo dňa 4. júna 2020, E. Sp. Z. o. o. Sp. K., C-335/19, EU:C:2020:424, b. 28.*) Ak si však odberateľ, prípadne iná povinná strana nespĺní záväzok poskytnúť dodávateľovi za dodaný tovar alebo službu protihodnotu, dochádza k situácii, že dodávateľ je v rámci výkonu podnikania nechtiac zaťažený DPH, ktorú musí z dodania zaplatiť. Uvedeným stavom tak dochádza k porušeniu základnej zásady tejto dane, konkrétne daňovej neutrality výrobného a distribučného stupňa tovarov a služieb.

V tomto kontexte článok 90 smernice o DPH ustanovuje v odseku 1 povinnosť zaviesť do vnútroštátneho práva mechanizmus opravy základu dane v prípadoch zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo zníženia ceny po dodaní tovaru alebo služby za podmienok, ktoré si tieto členské štáty ustanovia. Podľa odseku 2 tohto článku sa však členské štáty môžu v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia odchyliť od odseku 1. Odo dňa nadobudnutia účinnosti zákona o DPH (t. j. od 1. 5. 2004) do 31. 12. 2020 nebolo umožnené platiteľom dane, ktorí sa ocitli v situácii, že museli z dodania tovaru alebo služby zaplatiť DPH aj napriek tomu, že im ich odberateľ, príp. tretia osoba nezaplatili protihodnotu, opraviť základ dane a daň.

Až na konci roka 2017 Súdny dvor v rozsudku C-245/16 Di Maura, ako aj svojou následnou judikatúrou spresnil, že na základe výnimky z možnosti opravy základu dane dodávateľa, ktorému nebolo za dodanie tovaru alebo služby zaplatené, je členským štátom článkom 90 ods. 2 smernice o DPH priznané iba právo dočasnej povahy a trvá v zásade len do momentu, kedy je isté, že protihodnota nebude s konečnou platnosťou zaplatená, alebo kedy túto skutočnosť možno predvídať s vysokou mierou pravdepodobnosti. (*Pozri rozsudok Súdneho dvora z 23. novembra 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, b. 20 a nasl.*)

S účinnosťou od 1. januára 2021 bolo do zákona o DPH vložené ustanovenie § 25a, ktoré toto právo dodávateľa pri splnení určitých, presne ustanovených podmienok umožňuje, a platiteľ, ktorý z dodania tovaru alebo služby zaplatil daň, napriek tomu, že za toto dodanie nedostal úplne alebo

sčasti zaplatené, si bude môcť od štátu „vypýtať“ naspäť sumu dane zodpovedajúcu nezískanej protihodnote z tohto dodania.

1.1 Vznik práva na opravu základu dane pri nevyožiteľnej pohľadávke a súvisiace podmienky

V ustanovení § 25a ods. 1 je zavedená možnosť opravy základu dane pri dodaní tovaru alebo služby, ak platiteľ dane, ktorý uskutočňuje tieto dodania, nedostal celkom alebo sčasti za toto dodanie zaplatené. Tento inštitút sa v zmysle stanovených pravidiel bude môcť uplatniť len pri dodaniach tovaru a služby v tuzemsku, v cene ktorých bola platiteľom dane uplatnená daň, ktorú musel napriek nezískanej protihodnote aj zaplatiť, pričom okrem tohto vecného obmedzenia je jeho výkon viazaný aj na:

- podmienku, že opravu môže vykonať iba zdaniteľná osoba, ktorá má v čase dodania a aj v čase vykonania opravy základu dane postavenie platiteľa dane, a
- nastanie minimálne jednej zo skutočností uvedených v odseku 2, na základe ktorého bude nezaplatená pohľadávka platiteľa za dodanie tovaru alebo služby kvalifikovaná ako nevyožiteľná.

Z takejto konštrukcie je zrejmé, že platiteľ dane nebude môcť pristúpiť k oprave základu dane automaticky potom, ako uplynie lehota splatnosti faktúry, ale k tomuto kroku bude môcť pristúpiť neraz až po uplynutí značného časového odstupu. Totiž skutočnosť, na základe ktorej sa pohľadávka stáva na účely zákona o DPH nevyožiteľnou, vyjadruje právo Slovenskej republiky potláčať toto právo platiteľa až do momentu, kedy je úplne zrejmé alebo je s vysokou mierou pravdepodob-

nosti možné predpokladať, že jeho pohľadávka nebude úplne alebo sčasti zaplatená (pozri najmä v kontexte judikatúry Súdneho dvora citovanej vyššie).

1.2 Kedy vzniká nevyožiteľná pohľadávka?

V § 25a ods. 2 sú definované skutočnosti, nastaním ktorých sa pohľadávka z dodania tovaru alebo služby v tuzemsku považuje na účely zákona o DPH za nevyožiteľnú pohľadávku. V zmysle vyššie uvedenej judikatúry, predovšetkým však rozsudku vo veci C-246/16 Di Maura, článok 90 ods. 2 smernice o DPH ustanovuje zákonodarcovi právo na obmedzenie možnosti vykonať právo opravy základu dane z dôvodu nezaplatenia protihodnoty do momentu, dokedy je nezaplatenie isté alebo vysoko pravdepodobné. Z uvedeného dôvodu sú skutočnosti, nastaním ktorých sa na účely zákona o DPH pohľadávka z dodania tovaru alebo služby považuje za nevyožiteľnú, vo veľkej miere naviazané na inštitúty, cieľom ktorých je uspokojenie pohľadávky veriteľa voči dlžníkovi, ktorého platobná schopnosť je minimálna alebo značne skomplikovaná, resp. nastaním ktorých je zrejmé, že dlžník už protihodnotu nezaplatí. Tým, že v odseku 2 sú ustanovené rôzne skutočnosti, nastaním ktorých dochádza ku vzniku nevyožiteľnej pohľadávky, táto sa stane nevyožiteľnou, akonáhle nastane ktorákoľvek z nich bez ohľadu na fakt, že je za účelom získania pohľadávky vedené akékoľvek konanie, na základe ktorého sa pohľadávka môže stať taktiež nevyožiteľnou. [*Napríklad dlžník, fyzická osoba, ktorého dlh je vymáhaný v exekučnom konaní, zomrie. Ak súd uznesením zastaví dedičské konanie pre nedostatok majetku, stáva sa pohľadávka nevyožiteľná dňom nadobudnutia právoplat-*

nosti uznesenia o zastavení konania o dedičstve bez ohľadu na skutočnosť, že ešte neuplynula 12-mesačná doba ustanovená v § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH.]

1.2.1 Neefektívna exekúcia

Prvá zo skutočností, nastaním ktorej sa pohľadávka stáva nevyhľaditeľnou, je uplynutie 12 mesiacov od začatia exekučného konania, v rámci ktorého je vymáhaná. Na základe tohto ustanovenia sa pohľadávka stáva nevyhľaditeľnou nasledujúcim dňom po uplynutí 12 mesiacov odo dňa začatia exekučného konania [Podľa § 50 ods. 1 zákona č. 233/1995 Z. z. o súdnych exekútoroch a exekučnej činnosti (Exekučný poriadok) a o zmene a doplnení ďalších zákonov v z. n. p. sa exekučné konanie začína dňom doručenia návrhu na vykonanie exekúcie súdu.], a to v rozsahu, v akom nebola uspokojená.

V tomto kontexte je potrebné uviesť, že na účely vzniku a rozsahu nevyhľaditeľnej pohľadávky je dôležitou skutočnosťou, v akej výške je vymáhaná pohľadávka neuspokojená v deň nasledujúci po uplynutí 12 mesiacov odo dňa doručenia návrhu na vykonanie exekúcie na súd.

Príklad č. 1:

Platiteľ A doručil na súd 1. 2. 2022 návrh na začatie exekúcie spolu s vykonateľným rozhodnutím súdu, ktorým súd uložil jeho obchodnému partnerovi, platiteľovi B, povinnosť uhradiť sumu 1 200 eur za tovar, ktorý mu platiteľ A dodal v roku 2021, z toho DPH 200 eur. Exekúcia sa začala 1. 3. 2022 a súdny exekútor poverený jej vykonaním k 1. 2. 2023 vymohol 600 eur. Dňa 2. 2. 2023 platiteľovi vzniká právo na opravu základu dane a dane v rozsahu, v akom jeho pohľadávka ku tomuto dňu nebola uspokojená, t. j. vo výške

600 eur, z toho základ dane 500 eur a DPH 100 eur.

1.2.2 Konkurzné konanie

Ustanovenie § 25a ods. 2 písm. b) zákona o DPH upravuje niekoľko skutočností, nastaním ktorých sa pohľadávka stáva na účely zákona o DPH nevyhľaditeľnou pohľadávkou, pričom vo všetkých prípadoch tu uvedených je nevyhľaditeľnosť spojená s konkurzným konaním, v ktorom sa nachádza odberateľ. Zo systematiky ustanovenia § 25a ods. 2 zákona o DPH pritom vyplýva, že ide o konkurzné konanie podľa druhej časti zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v z. n. p. (ďalej len „ZKR“).

1.2.2.1 Zastavenie konkurzného konania pre nedostatok majetku

V prvom prípade ide o skutočnosť, že na základe podaného návrhu bez ohľadu na skutočnosť, či ho podal niektorý z veriteľov dlžníka, sám dlžník, likvidátor alebo iná osoba ustanovená na začatie konkurzu, súd rozhodol o začatí konkurzného konania, pričom toto konanie bolo zastavené z dôvodu nedostatku majetku dlžníka. Dôvod, kedy tak súd rozhodne, je uvedený v § 20 ZKR a je ním zistenie, že majetok dlžníka nepostačuje ani na úhradu nákladov konkurzu. Ide teda o moment, ku ktorému dochádza pred tým, než je vyhlásený samotný konkurz. Pohľadávka platiteľa, ktorý nedostal úplne alebo sčasti zaplatené za dodanie tovaru alebo služby, sa stáva nevyhľaditeľnou dňom, kedy súd zverejnením oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku.

1.2.2.2 Zrušenie konkurzu pre nedostatok majetku

V druhom prípade sa pohľadávka stáva nevyhľaditeľnou z dôvodu, že došlo k zrušeniu konkurzu pre nedostatok majetku, a to dňom zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku. Týmto dôvodom je podľa § 102 ods. 1 ZKR zistenie súdu, že majetok úpadcu nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate. Rozdiel oproti skutočnosti uvedenej v prvom bode spočíva predovšetkým v tom, že v tomto prípade sa zrušuje konkurz, ktorý musel byť vyhlásený v súlade s § 23 ods. 1 ZKR, kým v situácii podľa prvého bodu § 25a ods. 2 písm. b) zákona o DPH došlo k zastaveniu konkurzného konania ešte pred vyhlásením konkurzu.

Príklad č. 2:

Platiteľ A eviduje voči platiteľovi B pohľadávku z dodania tovaru v hodnote 12 000 eur uskutočneného 1. 7. 2020. Na majetok platiteľa B bol 1. 12. 2020 vyhlásený konkurz, ktorý však bol z dôvodu zistenia, že majetok úpadcu (platiteľa B) nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate, zrušený, pričom súd 1. 7. 2021 v Obchodnom vestníku zverejnil oznámenie o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu. Platiteľovi A, ktorý si svoju pohľadávku v konkurze neuplatnil, vzniká týmto dňom nevyhľaditeľná pohľadávka na účely zákona o DPH, a teda aj právo opraviť základ dane a daň podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH.

1.2.2.3 Zistenie pohľadávky v konkurze a zrušenie konkurzu po skončení konečného rozvrhu výťažku

V treťom bode § 25a ods. 2 písm. b) zákona o DPH sú upravené dve skutočnosti, na základe

ktorých sa pohľadávka stane nevy-
možiteľnou na účely tohto záko-
na.

Prvou z nich je zistenie pohľadáv-
ky platiteľa po vyhlásení konkur-
zu na majetok odberateľa, pričom
pohľadávka sa stane nevyožiteľ-
nou v rozsahu, v akom je zistená,
a dňom jej zistenia. Podľa ZKR
možno pohľadávku zistiť nasle-
dovnými spôsobmi;

- a) uplynutím lehoty na popretie
pohľadávky, pričom pohľadáv-
ka sa stáva zistenou v rozsahu,
v akom nebola popretá (§ 32
ods. 16 ZKR); z uvedeného
ustanovenia ZKR teda vyplýva,
že ak správca alebo iný veriteľ
popreli prihlásenú pohľadáv-
ku platiteľa len sčasti, uplynu-
tím lehoty sa popretie pohľadá-
vok sa považuje za zistenú v ne-
popretej časti a v popretej časti
sa môže zistiť nastaním niekto-
rej zo skutočností uvedených
v písm. b) alebo c) nižšie,
- b) právoplatným rozhodnutím sú-
du o určení popretej pohľadá-
vky, ak došlo k popretiu po-
hľadávky správcom alebo iným
veriteľom, ktorý si taktiež
v konkurze uplatnil voči dlžní-
kovi svoju pohľadávku a veriteľ
sa domáhal určenia pohľadáv-
ky podaním žaloby (pozri § 32
ZKR), alebo
- c) písomným uznaním popretej
pohľadávky správcom, ak o jej
určení ešte nerozhodol súd,
pričom ak bola pohľadávka po-
pretá iným veriteľom, správca
ju môže písomne uznať len so
súhlasom tohto veriteľa. Podľa
§ 32 ods. 17 ZKR sa uznaním
popretá pohľadávka považuje
za zistenú.

Druhou skutočnosťou, na zákla-
de ktorej sa pohľadávka platiteľa
po vyhlásení konkurzu, ktorý ne-
bol zrušený pre nedostatok majet-
ku, stáva nevyožiteľnou, je zru-
šenie konkurzu po splnení koneč-

ného rozvrhu výťažku, a to dňom
zverejnenia oznámenia o nado-
budnutí právoplatnosti uznese-
nia o zrušení konkurzu po spl-
není konečného rozvrhu výťažku
v Obchodnom vestníku. V tomto
prípade zákonodarca reagoval na
rozsudok Súdneho dvora vo veci
C-146/19 SCT, d. d. (*Pozri Rozsu-
dok Súdneho dvora z 11. júna 2020,
SCT, C-146/19, EU:C:2020:464.*),
ktorým bolo rozhodnuté, že:

*„1. Článok 90 ods. 1 a článok 273
smernice Rady 2006/112/ES z 28. no-
vembra 2006 o spoločnom systéme da-
ne z pridanej hodnoty sa majú vykla-
dať v tom zmysle, že bránia právnej
úprave členského štátu, podľa ktorej
sa právo na zníženie zaplatenej dane
z pridanej hodnoty súvisiacej s nevy-
ožiteľnou pohľadávkou zdaniteľnej
osobe odmieta, ak táto zdaniteľná
osoba opomenula prihlásiť túto po-
hľadávku do konkurzného konania
začatého voči jej dlžníkovi, hoci táto
zdaniteľná osoba preukáže, že ak by
uvedenú pohľadávku prihlásila, ne-
bola by uhradená.“*

Tento prípad sa tak vzťahuje iba
na situácie, kedy platiteľ svoju po-
hľadávku do konkurzu neprihlásil,
pričom pohľadávka sa stane nevy-
ožiteľnou len v rozsahu, v akom
platiteľ preukáže, že by jeho po-
hľadávka nebola uspokojená, ani
ak by bola do konkurzu prihlá-
sená; čo v zásade platiteľ preuká-
že mierou uspokojenia pohľadá-
vok iných veriteľov, ktorá vyplýva
z rozvrhu výťažku. Zákon o DPH
však v tomto prípade podmieňu-
je vznik nevyožiteľnosti ďalšou
podmienkou, ktorou je, že ne-
smie ísť o premlčanú pohľadávku
(v súvislosti s premlčaním pozri
v závislosti od právneho vzťahu,
na základe ktorého vznikla pohľá-
dávka, buď § 100 a nasl. zákona
č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník
v z. n. p. alebo § 387 a nasl. zá-
kona č. 513/1991 Zb. Obchodný
zákoník v z. n. p.).

1.2.3 Oddĺženie

Podľa § 25a ods. 2 písm. c) záko-
na o DPH sa pohľadávka platiteľa
stáva nevyožiteľnou, ak dlžník,
ktorý je fyzickou osobou (môže
ísť aj fyzickú osobu – podnikateľa
alebo inú SZČO), túto úplne ale-
bo sčasti neuhradil, došlo k jeho
oddĺženiu podľa štvrtej časti ZKR
a boli splnené ostatné podmienky
ustanovené pre niektorý z dvoch
spôsobov oddĺženia, t. j. oddĺže-
nie konkurzom alebo splátkovým
kalendárom

1.2.3.1 Oddĺženie konkurzom

V prvých dvoch bodoch § 25a
ods. 2 písm. c) zákon o DPH
upravuje vznik nevyožiteľnej po-
hľadávky v prípade, ak je odbera-
teľ oddĺžený konkurzom podľa
štvrtej časti ZKR. Čo do obsahu
a podmienok je moment vzniku a
rozsah nevyožiteľnej pohľadáv-
ky podľa tohto ustanovenia *muta-
dis mutandis* ustanovený zhodne
z dôvodmi uvedenými v odseku 2
písm. b) druhého a tretieho bodu.

1.2.3.2 Oddĺženie splátkovým kalendárom

Podľa tretieho bodu ustanove-
nia § 25a ods. 2 písm. c) záko-
na o DPH, ktorý ustanovuje pod-
mienky vzniku nevyožiteľnej
pohľadávky z dodania voči dlžní-
kovi – fyzickej osobe, sa stáva po-
hľadávka nevyožiteľnou dňom
určenia splátkového kalendára a
v rozsahu, v akom bola do tohto
splátkového kalendára zahrnutá;
pohľadávka sa pritom považuje za
nevyožiteľnú v celej výške, ktorá
zodpovedá rozsahu jej zahrnutia
do splátkového kalendára, a nie-
len v rozsahu, v akom z určeného
splátkového kalendára vyplýva, že
nebude uspokojená.

Príklad č. 3:

*Pohľadávka platiteľa A voči FO za
poskytnutie služby z 1. 10. 2019 bo-*

la zahrnutá do splátkového kalendára vo výške 300 eur, z toho 250 eur základ dane, 50 eur DPH. Z určitého splátkového kalendára (1. 5. 2021) vyplýva, že bude uspokojená vo výške 50 %. Platiteľ má za zdaňovacie obdobie 5/2021 právo opraviť základ dane a daň z celej nezískanej protihodnoty, t. j. pri uplatnení práva si môže v daňovom priznaní za máj 2021 nárokovať vrátenie DPH vo výške 50 eur.

1.2.4 Zánik odberateľa bez právneho nástupcu

Ak bol odberateľ právnickou osobou a zanikol bez právneho nástupcu, podľa § 25a ods. 2 písm. d) zákona o DPH sa pohľadávka dodávateľa stáva nevyhľaditeľnou dňom jeho zániku. Ako vyplýva z ustanovenia § 20a Občianskeho zákonníka, právnická osoba zapísaná v obchodnom registri alebo v inom zákonom určenom registri zaniká dňom výmazu z tohto registra, pokiaľ osobitné zákony neustanovujú inak.

1.2.5 Smrť odberateľa

V prípade smrti dlžníka môže z hľadiska vymožiteľnosti pohľadávky dôjsť k niekoľkým situáciám. Buď dlžník zanechal majetok, hodnota ktorého prevyšuje hodnotu jeho dlhov, a v takomto prípade môže byť platiteľ, ktorý má voči dlžníkovi pohľadávku, uspokojený vo výške celej pohľadávky vzhľadom na znenie § 470 Občianskeho zákonníka.

Ak však majetok zomrelého dlžníka nepresahuje výšku jeho dlhov, respektíve zomrelý nezanechal žiadny alebo zanechal nepatrný majetok, z pohľadu veriteľa dochádza k menej optimistickým scenárom. Niektoré z nich predstavujú dôvody vzniku nevyhľaditeľnej pohľadávky podľa § 25a ods. 2 písm. e) zákona o DPH.

Ak dlžník, voči ktorému má platiteľ pohľadávku z dodania tovaru alebo služby v tuzemsku, zomrel a nezanechal žiadny majetok alebo zanechal majetok nepatrnej hodnoty [pozri § 188 zákona č. 161/2018 Z. z. Civilný mimosporový poriadok v z. n. p. (ďalej len „Civilný mimosporový poriadok)] a súd zastavil konanie o dedičstve, platiteľovi vznikne nevyhľaditeľná pohľadávka dňom nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o zastavení konania o dedičstve.

Môže však nastať tiež situácia, že dlžník zanechal majetok, avšak jeho hodnota je nižšia ako hodnota dlhov. V takomto prípade je pre vznik nevyhľaditeľnej pohľadávky rozhodujúce, či sa dedičia, na ktorých v zmysle zásad sukcesie prechádzajú dlhy poručiteľa, dohodnú s veriteľmi na prenechaní dedičstva na úhradu dlhov. Ak dôjde k takejto dohode, *de facto* dochádza k dohode o znížení ceny tovaru alebo služby po vzniku daňovej povinnosti a tým aj možnosti dodávateľa opraviť základ dane podľa § 25 ods. 1 písm. b) zákona o DPH.

Ak tomu tak nie je, Občiansky zákonník v § 471 ods. 2 ustanovuje, že povinnosť dedičov plniť sa spravuje ustanoveniami Civilného mimosporového poriadku o likvidácii dedičstva (§ 205 a nasl. Civilného mimosporového poriadku.) V takomto prípade, keď súd uznesením nariadil likvidáciu dedičstva podľa § 205 a nasl. Civilného mimosporového poriadku, a vyzval veriteľov, aby si prihlásili svoje pohľadávky v stanovenej lehote, prihlásená pohľadávka platiteľa dane sa podľa § 25a ods. 2 písm. e) druhého bodu zákona o DPH stáva nevyhľaditeľnou dňom, ktorý nasleduje po uplynutí lehoty na prihlasovanie pohľadávok v tomto konaní, a to v roz-

sahu, v akom bola prihlásená. Podobne ako pri konkurze právnickej alebo fyzickej osoby podľa ZKR, aj pri likvidácii dedičstva má dodávateľ, ktorý z rôznych dôvodov neprihlásil pohľadávku v konaní o likvidácii dedičstva, možnosť uskutočniť opravu základu dane podľa § 25a zákona o DPH. Neprihlásená, avšak v tomto prípade aj nepremĺčaná pohľadávka, sa stáva nevyhľaditeľnou na účely zákona o DPH dňom právoplatného skončenia konania o likvidácii dedičstva, a to v rozsahu, v akom platiteľ preukáže, že by nebola uspokojená, aj keby bola v tomto konaní prihlásená.

1.2.6 Uplynutie času pri pohľadávkach nízkej hodnoty

V prípade, že pohľadávka platiteľa nepresahuje 300 eur vrátane DPH, nevyhľaditeľnou sa stáva po uplynutí 12 mesiacov odo dňa jej splatnosti za podmienky, že platiteľ vykonal akýkoľvek úkon smerujúci k jej vymoženiu. V tomto prípade zákonodarca vzal do úvahy, že v prípade pohľadávok nízkej hodnoty nie je častokrát z pohľadu veriteľa časovo a ani finančne efektívne domáhať sa jej uspokojenia niektorým z konaní, na ktoré zákon o DPH taktiež viaže vznik nevyhľaditeľnej pohľadávky (ako napríklad exekučné konanie, ktoré pred jeho začatím predpokladá súdne konanie). Ak má platiteľ voči odberateľovi viac takýchto nízkyh pohľadávok zo samostatných dodaní, nevyhľaditeľnosť sa po splnení podmienok posudzuje ku každej z nich samostatne.

Príklad č. 4:

Platiteľ A eviduje neuhradené pohľadávky voči občanovi X za poskytnutie telekomunikačných služieb v období január 2020 vo výške 250 eur vrátane DPH, február 2020 vo výške

280 eur vrátane DPH a marec 2020 vo výške 240 vrátane DPH. V rámci bežných úkonov platiteľ A opakovane, avšak bezvýsledne, vyzýval občana X na uhradenie dlžnej sumy, o čom má k dispozícii potvrdené doručky o prevzatí výzvy. Platiteľ A môže za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynulo 12 mesiacov od splatnosti pohľadávky za poskytnutú službu, v období január 2020 uplatniť opravu základu dane a dane. Následne bude takto pokračovať aj v súvislosti s pohľadávkami za služby dodané vo februári a marci 2020.

1.2.7 Skončenie reštrukturalizácie

V prípade, ak sa podľa ZKR začne reštrukturalizačné konanie a dodávateľ prihlási svoju pohľadávku do tohto konania, opraví základ dane podľa § 25 ods. 1 písm. b) zákona o DPH z dôvodu zníženia ceny za dodanie tovaru alebo služby na základe reštrukturalizačného plánu potvrdeného súdom, a to dňom zverejnenia uznesenia o potvrdení plánu v Obchodnom vestníku (pozri § 151 a nasl. ZKR).

Dodávateľ však nie je celkom zbavený možnosti opravy základu dane ani v prípade, ak svoju pohľadávku voči odberateľovi v reštrukturalizácii neprihlásil. Podľa § 25a ods. 2 písm. g) zákona o DPH sa pohľadávka, ktorá nie je premlčaná, stáva nevymožiteľnou v deň zverejnenia uznesenia o skončení reštrukturalizácie podľa § 156 ZKR v rozsahu, v akom platiteľ preukáže, že by nebola uspokojená, aj keby ju dodávateľ do reštrukturalizácie prihlásil. Pri určení rozsahu opravy základu dane pri tomto type nevymožiteľnej pohľadávky je tak potrebné prihladiť na schválený plán.

1.3 Kedy a v akom rozsahu môže platiteľ vykonať opravu základu dane, ak sa jeho pohľadávka z tuzemského dodania stala nevymožiteľnou?

Ustanovenie § 25a ods. 3 upravuje v súvislosti s pohľadávkou uvedenou v odseku 1 niekoľko pravidiel.

V prvom rade ustanovuje rozsah opravy základu dane, keď stanovuje, že platiteľ môže vykonať opravu základu dane podľa odseku najviac vo výške zodpovedajúcej neprijatej protihodnote za dodanie tovaru alebo služby. Uvedené upresnenie reaguje na skutočnosť, že pohľadávky bývajú častokrát navýšené o príslušenstvo (napríklad o úroky na základe nariadenia vlády Slovenskej republiky č. 21/2012 Z. z., ktorým sa vykonávajú niektoré ustanovenia Obchodného zákonníka) a v tejto navýšenej výške budú napríklad vymáhané v exekúcii alebo prihlásené do konkurzu. Nakoľko je však dodávateľ v prípade vzniku nevymožiteľnej pohľadávky čo do výšky zaplatenej DPH zafixovaný len daňou vypočítanou z ním požadovanej protihodnoty, pričom príslušenstvo pohľadávky vzniknuté z dôvodu nesplnenia právnej povinnosti odberateľa nepredstavuje protihodnotu za dodanie tovaru alebo služby, a teda DPH z neho ani nie je počítaná, nemôže si platiteľ logicky zvyšovať nárok na výšku dane, ktorej vrátenie požaduje od štátu.

Následne je v odseku 3 ustanovené, že ak na základe niektorej zo skutočností uvedených v odseku 2 vznikne nevymožiteľná pohľadávka, platiteľ má právo uviesť rozdiel medzi pôvodným základom dane a opraveným základom dane a rozdiel medzi pôvodnou daňou a opravenou daňou najskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie

obdobie, v ktorom sa pohľadávka stala nevymožiteľnou. Z uvedeného znenia teda nie je vylúčené, aby si platiteľ toto právo uplatnil aj v neskoršom zdaňovacom období, avšak dávame do pozornosti ustanovenie § 25a ods. 5 zákona o DPH, v ktorom je v súvislosti s právom na opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke ustanovená prekluzívna doba, uplynutím ktorej toto právo zaniká.

V neposlednom rade je v § 25a ods. 3 zákona o DPH ustanovený zákaz zníženia pôvodného základu dane o sumu, ktorú platiteľ prijal v súvislosti s dodaním tovaru alebo služby po tom, ako sa jeho pohľadávka z toho dodania stala nevymožiteľnou podľa odseku 2. Ide len o faktické upresnenie toho, že platiteľ má právo na opravu základu dane v rozsahu, v akom mu jeho odberateľ alebo tretia strana nezaplatili za dodanie tovaru alebo služby. Ak sa teda pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa odseku 2 v určitej výške, pričom do momentu, kedy platiteľ vykonal opravu základu dane prijal v súvislosti s predmetným zdaniteľným plnením požadovanú protihodnotu alebo jej časť, má právo opraviť základ dane a požadovať vrátenie dane vo výške zodpovedajúcej nezaplatenej protihodnote v momente uplatnenia tohto práva.

Příklad č. 5:

Platiteľ A dodal tovar platiteľovi B 2. 5. 2020 v cene 1 200 eur s DPH. Nakoľko platiteľ B neuhradil dlžnú sumu ani na výzvu, podal platiteľ návrh na vydanie platobného rozkazu, na základe ktorého platiteľ B neplnil a taktiež nepodal voči nemu odpor. Platobný rozkaz nadobudol právoplatnosť a vykonateľnosť 2. 9. 2020. Platiteľ A doručil návrh na začatie exekúcie voči platiteľovi B na príslušný súd 10. 9. 2020, a týmto dňom sa

začalo exekučné konanie, ktoré bolo k 10. 9. 2021 neúspešné. Dňa 11. 9. 2021 platiteľovi vznikla nevymožiteľná pohľadávka v celej pôvodnej výške. Do momentu jej uplatnenia v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2021 (25. 10. 2021) však bolo platiteľovi A vymožených 600 eur. Platiteľ A tak môže v podanom daňovom priznaní opraviť základ dane a daň už len v rozsahu 500 (ZD) a 100 (DPH).

1.4 Obmedzenie vykonania opravy základu dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky

Jedným zo základných predpokladov uplatňovania práv v spoločnom systéme DPH, kam sa bezpochyby radí aj právo na opravu základu dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, je konanie v dobrej viere. Súdny dvor vo svojej početnej judikatúre potvrdil, že požiadavka, aby platiteľ konal v dobrej viere a prijal všetky potrebné opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutočňuje, nepovedie k jeho účasti na daňovom podvode, je v súlade s právom Únie. (Pozri napr. rozsudok Súdneho dvora z 14. júna 2017, *Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis*, C-26/16, EU:C:2017:453, b. 71.) Na tento účel je smernicou o DPH, konkrétne jej článkom 273, priznaná možnosť členským štátom, aby si vo svojich vnútroštátnych úpravách stanovili podmienky a opatrenia s cieľom bojovať proti podvodom. Tieto požiadavky musia rešpektovať princíp proporcionality, t. j. opatrenia sa môžu od základného rámca pravidiel odchyľovať len v striktné nevyhnutnom rozsahu na dosiahnutie sledovaného cieľa a nemôžu samé osebe narušovať neutralitu DPH. (Pozri napr. rozsudok Súdneho dvora z 11. júna 2020, *SCT*, C-146/19, EU:C:2020:464,

b. 36.) Je však legitímne požadovať od platiteľa, aby pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov konal tak, aby bol v čo najväčšej miere spoľahlivý na to, že od svojich odberateľov dostane zaplatené. Uvedená skutočnosť totiž predstavuje nielen materiálny predpoklad existencie DPH, ktorou sa v zásade zdaňujú náklady vynaložené kupujúcim a základný predpoklad pojmu ekonomická činnosť na účely DPH, ale aj podnikania ako takého.

Zákon o DPH pritom obsahuje tri dôvody, nastaním ktorých právo platiteľa opraviť základ dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky nie je možné uplatniť, hoci všetky podmienky ustanovené pre túto opravu v § 25a ods. 1 a ods. 2 sú splnené.

1.4.1 Odberateľ je alebo bol v deň dodania tovaru alebo služby vo vzťahu k platiteľovi osobou uvedenou v § 22 ods. 9

V uvedenom prípade zákon obmedzuje možnosť vykonania opravy základu dane v prípade, že dodanie tovaru alebo služby, za ktoré platiteľ nedostal zaplatené a z ktorého sa pohľadávka stala na účely zákona o DPH nevymožiteľnou, bolo uskutočnené medzi osobami s úzkymi finančnými, organizačnými, riadiacimi, pracovnými alebo rodinnými väzbami. V uvedenom prípade možno predpokladať, že dodávateľ o skutočnosti, že nedostane zaplatené, vedel alebo s prihliadnutím na okolnosti vedieť mal alebo mohol.

1.4.2 Platiteľ dodal tovar alebo službu odberateľovi po vyhlásení konkurzu na jeho majetok

V uvedenom prípade, keďže vyhlásením konkurzu podľa ZKR sa dlžník stáva úpadcom (§ 23 ods. 1 ZKR), je uplatnenie práva na opravu

základu dane podľa § 25a vylúčené z dôvodu, že dodávateľ minimálne mohol predvídať, že nedostane úplne alebo sčasti zaplatené.

1.4.3 Platiteľ dane najneskôr ku dňu dodania tovaru alebo služby vedel, vedieť mal alebo vedieť mohol, že odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatí za dodanie tovaru alebo služby, a to s prihliadnutím na okolnosti konkrétneho obchodného vzťahu

V tomto prípade, ktorý zahŕňa okolnosti iné ako uvedené v bodoch 1.4.1. a 1.4.2., je vyslovene premietnutá požiadavka na platiteľa, aby pri realizácii zdaniteľného plnenia, z ktorého mu vzniká nárok na protihodnotu, konal v dobrej viere. Posúdenie, či konanie dodávateľa spĺňa dobromyseľnosť v otázke, že mu odberateľ zaplatí neuhradené faktúry, je individuálne a skutočne môže dôjsť k situáciám, ktoré napriek vykazovaným podobnostiam bude potrebné riešiť odlišne. Z toho dôvodu treba vždy prihliadnuť na okolnosti konkrétneho obchodného vzťahu.

Príklad č. 6:

Spoločnosť A, platiteľ dane (dodávateľ), uzavrel zmluvu s občanom B (odberateľ), z ktorej vyplýva povinnosť dodávateľa poskytovať opakované služby pre odberateľa a tento sa zaväzuje za služby platiť mesačne paušálnu sumu 30 eur vrátane DPH (mesačný poplatok). Zo zmluvných podmienok dohodnutých medzi stranami vyplýva, že v prípade, ak odberateľ nebude riadne uhrádzať platby, dodávateľ môže vypovedať zmluvu až v prípade neuhradenia troch mesačných poplatkov. Odberateľ si pôvodne riadne plnil svoju povinnosť, avšak počnúc mesiacom júl 2023 neuhradil mesačný poplatok za služby poskytova-

né v mesiaci jún 2023, v mesiaci august 2023 neuhradil mesačný poplatok za služby poskytované v mesiaci júl 2023 a v mesiaci september 2023 neuhradil mesačný poplatok za služby poskytované v mesiaci august 2023. Na základe uvedených skutočností dodávateľ vypovedal zmluvu o poskytovaní služieb. Dodávateľ, ktorý nepostúpil pohľadávky tretej strane, opakovane vyzýval odberateľa na úhradu týchto platieb, avšak bezvýsledne, pričom usúdil, že z hľadiska ich výšky sa mu neoplatí domáhať sa ich vymoženia na súde a potom následne prostredníctvom exekučného konania. V momente, keď uplynie 12 mesiacov od splatnosti pohľadávky za služby poskytované v júni 2023, dochádza k vzniku nevymožiteľnej pohľadávky a dodávateľ má právo opraviť základ dane. Tak isto bude postupovať pri pohľadávkach za služby poskytované v júli a v auguste 2023. Skutočnosť, že dodával služby odberateľovi aj potom, čo mu prvý a druhý raz nezaplatil, nemôže byť v tomto prípade prekážkou uplatnenia práva podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH.

1.5 Zánik práva opraviť základ dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky

V § 25a ods. 5 je ustanovená doba, uplynutím ktorej nevykonané právo na opravu základu dane, ak dodávateľ nedostal za zdaniteľnú dodávku úplne alebo čiastočne zaplatené, zaniká. Zákonodarca totiž ustanovil, že uplynutím troch rokov od posledného dňa lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar alebo služba dodaná, zanikne právo platiteľa opraviť základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke podľa odseku 2. [Na počítanie sa vzťahuje § 27 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.] Pre plynutie tejto

prekluzívnej doby je pritom irelevantné, či sa počas ustanovených troch rokov pohľadávka skutočne stane nevymožiteľnou alebo nie, t. j. právo zanikne aj v prípade, ak dodávateľ má voči odberateľovi pohľadávku z dodania, avšak sa svojho práva žiadnym spôsobom nedomáha a nedôjde ani k nastaniu iných skutočností uvedených v § 25a ods. 2 zákona o DPH. Nakoľko zákon o DPH v § 25a ods. 2 vo viacerých prípadoch viaže moment vzniku nevymožiteľnosti pohľadávky na predchádzajúce časovo náročné konania, z dôvodu, aby oprava základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke bola pre platiteľa, ktorý sa domáha protihodnoty, možná a aby trojročná prekluzívna doba neuplynula ešte predtým, ako sa pohľadávka platiteľa dane stane nevymožiteľnou podľa odseku 2, v § 25a odseku 5 zákona o DPH písm. a) až i) sa ustanovujú prípady jej prerušenia (spočívania).

Trojročná prekluzívna doba neplynie:

- a) počas súdneho konania alebo rozhodcovského konania, ak platiteľ dane na základe výsledkov týchto konaní uplatnil pohľadávku voči odberateľovi (dlžníkovi) v exekučnom konaní alebo uplatnil pohľadávku alebo mohol uplatniť pohľadávku v začatí konkurznom konaní,
- b) odo dňa začatia exekučného konania vedeného za účelom vymoženía pohľadávky platiteľa dane do uplynutia 12 mesiacov odo dňa začatia exekučného konania,
- c) odo dňa začatia konkurzného konania do dňa zastavenia konkurzného konania pre nedostatok majetku alebo zrušenia konkurzu pre nedostatok majetku,
- d) odo dňa začatia konkurzného konania do dňa zistenia pohľa-

- dávky platiteľa dane v konkurznom konaní,
- e) odo dňa vyhlásenia rozhodnutia o oddlžení konkurzom do dňa zrušenia konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu,
- f) odo dňa vyhlásenia rozhodnutia o oddlžení konkurzom do dňa zistenia pohľadávky platiteľa dane v konkurznom konaní,
- g) odo dňa zverejnenia uznesenia o poskytnutí ochrany dlžníkovi pred veriteľmi v Obchodnom vestníku do dňa skončenia konania o určení splátkového kalendára, v ktorom je zahrnutá pohľadávka platiteľa dane,
- h) odo dňa úmrtia dlžníka do dňa nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o zastavení konania o dedičstve alebo do prihlásenia pohľadávky v konaní o likvidácii dedičstva,
- i) od začatia reštrukturalizačného konania do jeho skončenia, ak platiteľ v tomto konaní pohľadávku neprihlásil.

Ešte pre upresnenie dodávame, že k zániku práva dochádza uplynutím prekluzívnej doby. Ak sa teda napríklad trojročná doba začína počítať dňom 28. 12. 2020 za dodania uskutočnené v priebehu zdaňovacieho obdobia november 2020, táto doba (ak nenastanú niektoré zo skutočností spôsobujúce prerušenie jej plynutia) uplynie 28. 12. 2023 a tento deň bude posledným, kedy si platiteľ bude môcť uplatniť právo na opravu základu dane, ak sa pohľadávka z niektorého zo zdaniteľných dodaní uskutočnených v zdaňovacom období november 2020 stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH.

Príklad č. 7:

Platiteľ dane A dodal tovar platiteľovi D 1. 10. 2017, pričom daň priznal v daňovom priznaní, ktoré podal

27. 11. 2017 (išlo zároveň o posledný deň lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2017). Platiteľ dane D za tovar nezaplatil, pričom na jeho majetok bol v roku 2019 vyhlásený konkurz (konkurzné konanie sa začalo 1. 10. 2019). Pohľadávka platiteľa dane A z tohto dodania sa stala nevymožiteľnou dňom jej zistenia 3. 2. 2020. Platiteľ dane v roku A môže uplatniť opravu základu dane najneskôr do 6. 5. 2021 (t. j. najneskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2021), nakoľko z dôvodu uvedeného v § 25a ods. 5 písm. d) zákona o DPH trojročná prekluzívna doba neplynula od 1. 10. 2019 do 3. 2. 2020 (126 dní).

1.6 Oprava zníženého základu dane z dôvodu prijatia protihodnoty potom, ako platiteľ opravil základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke

Právo platiteľa opraviť základ dane pri nevymožiteľnej pohľadávke je úzko previazané so zásadou neutrality DPH, ktorej bráni skutočnosť, aby bol platiteľ dodávajúci tovar alebo službu zaťažený daňovým bremenom (pozri všeobecný komentár k § 25a). Ak však potom, ako platiteľ pristúpi k oprave základu dane z dôvodu, že nastala niektorá zo skutočností uvedená v odseku 2, na základe ktorej je možné predpokladať, že platiteľ za dodanie tovaru alebo služby nedostane zaplatené (nevymožiteľná pohľadávka), pričom neskôr získa celú alebo časť požadovanej protihodnoty za toto dodanie, opäť fakticky dochádza k uplatneniu štandardného mechanizmu DPH. Ak teda dodávateľ po vykonaní opravy základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH prijme akúkoľvek platbu v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou (pôjde napríklad o platbu vymo-

ženú v exekučnom konaní, prijatú pri plnení podľa splátkového kalendára, ale aj platbu prijatú od tretej osoby), je platiteľ dane povinný vykonať podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH opravu zníženého základu dane a vrátiť do štátneho rozpočtu daň, ktorú si na základe uplatneného mechanizmu opravy predtým vypýtal. Oprava zníženého základu dane sa vykoná vo výške, ktorá zodpovedá dani vypočítanej z prijatej platby v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola platba prijatá.

Příklad č. 8:

Platiteľ A doručil na súd 1. 2. 2021 návrh na vykonanie exekúcie a vykonateľné rozhodnutie súdu, ktorým súd uložil jeho obchodnému partnerovi, platiteľovi B, povinnosť uhradiť mu sumu 1 200 eur za tovar, ktorý mu platiteľ A dodal v roku 2019. Exekúcia sa začala 1. 3. 2021 a súdny exekútor poverený jej vykonaním k 1. 2. 2022 nevymohol žiadnu sumu. Dňa 2. 2. 2022 platiteľovi vzniká právo na opravu základu dane a dane, nakoľko týmto dňom sa pohľadávka stala nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ktoré si platiteľ uplatnil v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2022. Ak exekútor vymôže napr. 7. 5. 2022 sumu 600 eur, bude platiteľ v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie máj 2022 povinný opraviť znížený základ dane a daň o sumu 500 eur (ZD) a 100 eur (daň).

Z dôvodu zamedzenia špekulatívnym mechanizmom sa v odseku 6 ustanovila nevyvrátiteľná domnienka, že ak platiteľ vykoná opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke a následne po vykonaní opravy pohľadávku postúpi tretej osobe, platí, že prijal protihodnotu v celej pôvodne fakturovanej výške, t. j. bude povinný

vrátiť celú opravenú daň bez ohľadu na skutočnosť, koľko za postúpenú pohľadávku získal od postupníka.

1.7 Administratívne povinnosti súvisiace s vykonaním opravy základu dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky

Ak platiteľ dane opravil základ dane podľa § 25a odseku 3 alebo vykonal opravu zníženého základu dane podľa odseku 6 zákona o DPH, je v určitých prípadoch povinný vyhotoviť o tejto oprave opravný doklad (pozn. opravný doklad sa podľa doplneného § 71 ods. 2 zákona o DPH na nepovažuje za opravnú faktúru). K tomuto bude podľa § 25a ods. 7 zákona o DPH povinný, ak odberateľ mal v čase dodania, z ktorého vznikla nevymožiteľná pohľadávka, štátú zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, ak odberateľ v čase vykonania práva opravy základu dane už neexistuje, t. j. zanikol bez právneho nástupcu alebo zomrel (pozri § 25a ods. 8 zákona o DPH). Je totiž potrebné si uvedomiť, že na jednej strane právu na opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke zodpovedá povinnosť odberateľa, ktorý za dodanie nezaplatil a uplatnil si odpočítanie dane, opraviť odpočítanú daň (§ 53b ods. 1 zákona o DPH). Na druhej strane povinnosti platiteľa opraviť znížený základ dane zodpovedá právo tohto odberateľa opraviť opravenú odpočítanú daň (§ 53b ods. 2 zákona o DPH).

Preto v prípade, ak ide o opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, bude dodávateľ, ktorý si nárokuje od štátu vrátenie DPH, povinný vyhotoviť opravný doklad s náležitosťami uvedenými v § 25a ods. 9 zákona o DPH. Lehota na vyhotovenie opravného dokladu je ustanovená v § 25a

ods. 11 písm. a) a je identická s lehotou na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré si platiteľ žiada vrátiť DPH z nezaplatenej protihodnoty, pričom v tejto lehote je ho platiteľ povinný odberateľovi aj odoslať. Nesplnenie tejto povinnosti je spojené s automatickým neuznaním vykonanej opravy zo strany správcu dane (odsek 13). Platiteľ, ktorý vykonal opravu základu dane, musí byť pritom schopný preukázať **odoslanie** vyhotoveného opravného dokladu.

Príklad č. 9:

Pohľadávka z dodania tovaru voči občanovi AB v hodnote 240 eur vrátane DPH sa stala nevymožiteľnou 2. 5. 2021. Platiteľ X vykonal opravu základu dane a dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2021. Platiteľ X nemá povinnosť vyhotoviť opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH.

Ak by odberateľ bol zdaniteľnou osobou, platiteľ X by bol povinný vyhotoviť opravný doklad do 25. 7. 2021 a v tej istej lehote ho odberateľovi aj odoslať. Ak by tak neurobil, správca dane by mu opravu základu dane a dane za zdaňovacie obdobie jún 2021 neuznal a platiteľ X by mohol opravu základu dane a dane vykonať za neskoršie zdaňovacie obdobie (samozrejme, pri rešpektovaní podmienky, že do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za predmetné zdaňovacie obdobie si tieto povinnosti splnil), najneskôr však do uplynutia troch rokov od posledného dňa lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar dodaný.

Naopak, ak dôjde ku skutočnosti uvedenej v odseku 6, teda že po vykonaní opravy základu dane platiteľ prijme v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou protihodnotu alebo jej časť, je podľa § 25a

ods. 11 písm. b) zákona o DPH povinný vyhotoviť a odoslať odberateľovi v lehote na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré opravu zníženého základu dane vykonal, opravný doklad, náležitosti ktorého sú ustanovené v odseku 10. V tomto prípade bude totiž odberateľovi, ktorý zrkadlovo vykonal opravu odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 zákona o DPH, vzniká právo na opravu opravenej odpočítanej dane (t. j. bude si môcť znovu odpočítať daň vo výške dane zodpovedajúcej platbe, ktorú dodávateľ prijal).

Oprava základu dane a oprava zníženého základu dane sa podľa § 25a ods. 12 zákona o DPH bez ohľadu na povinnosť vyhotovenia opraveného dokladu uvádza v záznamoch podľa § 70 ods. 2 písm. i) zákona o DPH.

Opravu základu dane, ako aj opravu zníženého základu dane podľa § 25a zákona o DPH je platiteľ povinný uviesť aj v kontrolnom výkaze. Podľa § 78a ods. 2 písm. e) zákona o DPH kontrolný výkaz musí obsahovať údaje o oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH a údaje o oprave odpočítanej dane podľa § 53b zákona o DPH. Pri oprave základu dane podľa § 25a zákona o DPH, pri ktorej je platiteľ dane povinný vyhotoviť opravný doklad, sa podľa § 78a ods. 9 písm. a) zákona o DPH v kontrolnom výkaze v časti C.1. uvádzajú tieto údaje:

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

Pri oprave základu dane a oprave zníženého základu dane podľa § 25a zákona o DPH, pri ktorej platiteľ dane nie je povinný vyhotoviť opravný doklad, sa v kontrolnom výkaze podľa § 78a ods. 9 písm. b) zákona o DPH uvádza suma, o ktorú sa opravil základ dane a daň. Tieto sumy sa zahŕňajú do časti D.2. kontrolného výkazu sumárne.

Údaje o oprave základu dane, resp. o oprave zníženého základu dane sa v kontrolnom výkaze uvádzajú za kalendárny mesiac alebo kalendárny štvrtrok, za ktorý sa oprava vykonala.

Príklad č. 10:

Platiteľ dane A dodal v roku 2019 tovar platiteľovi dane B v hodnote 12 000 eur, z tohto DPH vo výške 2 000 eur, za ktorý platiteľ dane B nezaplatil protihodnotu. Na majetok platiteľa dane B bol v roku 2021 vyhlásený konkurz a platiteľ dane B prihlásil pohľadávku do konkurzu. Pohľadávka bola zistená v konkurze 10. 5. 2021 (vznik nevymožiteľnej pohľadávky), pričom platiteľ dane A vykonal opravu základu dane a dane v daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie máj 2021. Platiteľ dane A vyhotovil opravný doklad, ktorý odoslal platiteľovi dane B 2. júna 2021. Opravu uviedol v záznamoch [§ 70 ods. 2 písm. i)] a v KV DPH podanom za máj 2021 [§ 78a ods. 1, ods. 2 písm. e) a ods. 9].

Platiteľ dane B je povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období jún 2021, uviesť ju v záznamoch [§ 70 ods. 2 písm. j)] a v podanom KV DPH [§ 78a ods. 1, ods. 2 písm. e) a ods. 10].

Ak bude pohľadávka platiteľa A v konkurze čo i len čiastočne uspokojená, je platiteľ povinný v zdaňovacom období, v ktorom prijme platbu, opraviť vo výške zodpovedajúcej pri-

jatej platbe znížený základ dane, vyhotovil a odoslal do lehoty na podanie daňového priznania platiteľovi dane B opravný doklad. Platiteľovi dane B vzniká v zdaňovacom období, v ktorom tento doklad prijme, právo opraviť opravenú odpočítanú daň.

Táto skutočnosť zakladá rovnako povinnosti uviesť opravu zníženého základu dane a opravu opravenej odpočítanej dane platiteľmi A a B v zázname a v KV DPH.

1.8 Oprava základu dane pri plneniach, na ktoré sa uplatňuje osobitná úprava zdanenia marže

Na opravu základu dane pri dodaní tovarov a služieb, na ktoré sa vzťahuje uplatňovanie osobitných úprav podľa § 65 (cestovné kancelárie) a § 66 (použitý tovar, starozitnosti, zberateľské predmety a umelecké diela) zákona o DPH z dôvodu, že zákazník úplne alebo čiastočne nezaplatil za tieto tovary alebo služby a pohľadávka sa stala nevymožiteľnou pohľadávkou podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH, sa použijú ustanovenia § 25a ods. 3 až 6 tohto zákona.

2. Oprava odpočítanej dane pri nevymožiteľnej pohľadávke

2.1 Povinnosť opravy odpočítanej dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky a súvisiace povinnosti

Podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH právo na opravu základu dane u dodávateľa, ktorý za svoju zdaniiteľnú dodávku nezískal protihodnotu alebo jej časť, nie je priznané až do momentu, do ktorého nie je isté alebo vysoko pravdepodobné, že odberateľ nezaplatí. V nadväznosti na vykonanie tohto práva dodávateľom je v kontexte mechanizmu odpočítania dane na vstupe v novom § 53b ods. 1

zákona o DPH zrkadlovo ustanovená povinnosť odberateľa, ktorý je platiteľom a uplatnil si odpočítanie dane uplatnenej voči nemu v cene tovaru alebo služby, za ktoré úplne alebo čiastočne nezaplatil, vrátiť túto odpočítanú daň do štátneho rozpočtu. Tak, ako je mechanizmus zdanenia zdaniteľnej dodávky založený na predpoklade skorého zaplatenia (pozri všeobecný komentár k § 25a zákona o DPH), takisto je mechanizmus odpočítania dane založený na myšlienke, že príjemca plnenia v podobe dodania tovaru alebo poskytnutia služby za toto plnenie v blízkej budúcnosti zaplatí; predpokladá sa teda časovo blízke zaťaženie daňou z pridanej hodnoty. (Pozri návrh generálneho advokáta zo 4. júna 2020, E, C-335/2019, U:C:2020:424, b. 55.) Ak k platbe nedôjde a dodávateľ si uplatní svoje právo na vrátenie dane zaplatenej z nevymožiteľnej pohľadávky, je štát oprávnený od odberateľa požadovať vrátenie odpočítanej dane, keďže v konečnom dôsledku tento nie je zaťaženie bremenom DPH.

Z uvedeného dôvodu bol do zákona o DPH doplnený § 53b, ktorý túto povinnosť pre odberateľa ustanovuje pri splnení nasledujúcich podmienok vo svojom odseku 1:

- platiteľ, ktorý dodal tovar alebo službu, opravil základ dane podľa § 25a ods. 3 z dôvodu, že sa pohľadávka z tohto dodania stala na účely zákona o DPH nevymožiteľnou podľa § 25a ods. 2 písm. a) až c), f) alebo g) zákona o DPH,
- platiteľ podľa prvého bodu vyhotovil o oprave základu dane doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH a tento odoslal odberateľovi a

- odberateľ, ktorý si z dodania uplatnil odpočítanie dane, dostal tento doklad.

Pri splnení uvedených podmienok tak bude odberateľ, ktorý za dodanie tovaru alebo služby úplne alebo čiastočne nezaplatil, povinný opraviť odpočítanú daň za to zdaňovacie obdobie, v ktorom dostal tento doklad. Pri určení výšky opravy odpočítanej dane bude odberateľ determinovaný výškou, v akej sa pohľadávka stala nevymožiteľnou na účely zákona o DPH, pričom v prípade, že si odberateľ uplatnil právo na odpočítanie dane len v pomernej výške alebo neskôr pristúpil k úprave odpočítanej dane, tieto skutočnosti pri oprave zohľadní.

Príklad č. 11:

Platiteľ dane B (odberateľ) kúpil v decembri 2020 od platiteľa dane A (dodávateľa) tovar za účelom jeho ďalšieho predaja v celkovej sume 30 000 eur, z toho DPH 5 000 eur. Odberateľ, ktorý tovar plánoval použiť tak na dodania podliehajúce DPH, ako aj na dodania oslobodené od dane, daň odpočítal v pomernej výške 2 500 eur v zdaňovacom období december 2020 (predbežný a ročný koeficient bol vypočítaný vo výške 0,50). Odberateľ však dodávateľovi za tovar nezaplatil protihodnotu.

Z dôvodu, že pohľadávka dodávateľa vo výške 30 000 eur sa stala dňom 28. 11. 2022 nevymožiteľnou v zmysle § 25a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, dodávateľ uplatnil právo na opravu základu dane v sume 30 000 eur, ktorá zodpovedá neprijatej protihodnote za zdaňovacie obdobie november 2022. Podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH vyhotovil opravný doklad a tento zaslal odberateľovi 2. 12. 2022.

Odberateľ je podľa § 53b ods. 1 zákona o DPH povinný opraviť odpočítanú daň v zdaňovacom období, v kto-

rom dostal doklad o oprave základu dane. V daňovom priznaní podanom za zdaňovacie obdobie december 2022 je povinný vykonať opravu odpočítanej dane, t. j. je povinný znížiť pôvodne odpočítanú daň, pričom zohľadní skutočnosť, že si daň odpočítal iba v pomernej výške. Je teda povinný vrátiť daň vo výške 2 500 eur.

Odberateľ je povinný podľa § 78a odsek 2 písm. e) zákona o DPH uvádzať údaje o oprave odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 zákona o DPH v kontrolnom výkaze. Údaje z prijatého opravného dokladu sa uvádzajú v časti C.2 kontrolného za zdaňovacie obdobie, v ktorom tento opravný doklad dostal. Rozsah údajov je upravený v § 78a ods. 9 zákona o DPH. (K vykazovaniu údajov v kontrolnom výkaze pozri Poučenie na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty ustanoveného opatrením MF SR č. MF/015393/2020-731.)

2.2 Právo na opravu opravenej odpočítanej dane a súvisiace povinnosti

Ak potom, ako dodávateľ podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH vykoná opravu základu dane pri nevymožiteľnej pohľadávke a následne v súvislosti s touto pohľadávkou prijme akúkoľvek platbu (či už od odberateľa alebo od tretej osoby), je povinný podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH vykonať opravu zníženého základu dane. Ak bol jeho odberateľ v čase dodania zdaniteľnou osobou, je dodávateľ povinný vyhotoviť o oprave zníženého základu dane opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. b), náležitosti ktorého sú ustanovené v odseku 10 § 25a zákona o DPH. Tento doklad je dodávateľ povinný odoslať odberateľovi v lehote na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykonal opravu zníženého základu dane.

Ak bol odberateľ povinný vykonať opravu odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 zákona o DPH, pretože z prijatého plnenia, z ktorého vznikla dodávateľovi nevymožiteľná pohľadávka, si uplatnil odpočítanie dane podľa odseku § 53b ods. 2 mu prijatím opravného dokladu podľa § 25a ods. 7 písm. b) vzniká právo na opravu opravenej odpočítanej dane (za podmienky, že je stále platiteľom dane), ktoré môže vykonať za to zdaňovacie obdobie, v ktorom tento doklad prijal. Ide *de facto* o opätovný vznik práva na odpočítanie dane.

Príklad č. 12:

Pohľadávka platiteľa dane A (dodávateľ) sa stala nevymožiteľnou v októbri 2021 v sume 12 000 eur (z toho DPH 2 000 eur) z dôvodu, že platiteľ dane B (odberateľ) neuhradil celú protihodnotu za dodanie tovaru. Z prijatého plnenia odberateľ odpočítal daň vo výške 2 000 eur. Odberateľ dostal doklad o oprave základu dane, ktorým dodávateľ znižoval základ dane a daň, v novembri 2021. Po prijatí opravného dokladu podľa § 53b ods. 1 zákona o DPH znížil výšku odpočítanej dane o 2 000 eur zo základu dane 10 000 eur za zdaňovacie obdobie november 2021. V mesiaci december 2021 dodávateľ prijal platbu v sume 3 000 eur, ktorou sa znížila nevymožiteľná pohľadávka. Z tohto dôvodu je dodávateľ povinný vykonať opravu zníženého základu dane a dane a doklad o oprave zaslať odberateľovi.

Odberateľ dostal 3. 1. 2022 od dodávateľa opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. b) zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou prijal platbu vo výške 3 000 eur, ktorou sa znížila výška nevymožiteľnej pohľadávky. Z prijatej platby bola DPH v sume 500 eur a základ dane v sume 2 500 eur.

Platiteľ dane B má právo za zdaňovacie obdobie január 2022 opraviť opravenú odpočítanú daň vo výške 500 eur.

Aj údaje o oprave opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 2 zákona o DPH sa uvádzajú v kontrolnom výkaze. Odberateľ uvedie údaje z opravného dokladu v časti C.2 kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobie, v ktorom tento opravný doklad dostal. Rozsah vykazovaných údajov je ustanovený v § 78a ods. 10 zákona o DPH. (K vykazovaniu údajov v kontrolnom výkaze pozri Poučenie na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty ustanoveného opatrením MF SR č. MF/015393/2020-731.)

2.3 Záznamové povinnosti v súvislosti s vykonaním opravy odpočítanej dane pri nevymožiteľnej pohľadávke

Ak je odberateľ platiteľom dane, je na základe § 53b ods. 3 povinný uviesť opravu odpočítanej dane (§ 53b ods. 1), ako aj opravu opravenej odpočítanej dane (§ 53b ods. 2) v záznamoch podľa § 70 ods. 2 písm. j) zákona o DPH. Na základe posledného citovaného ustanovenia zákona o DPH je tak povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane.

3. Vykazovanie opravy základu dane podľa § 25a a opravy odpočítanej dane podľa § 53b v daňovom priznaní

V súvislosti so zavedením mechanizmu opravy základu dane a opravy odpočítanej dane pri nevymožiteľnej pohľadávke došlo oznámením MF SR

č. MF/017342/2020-731 k určeni nového vzoru tlačiva daňového priznania k dani z pridanej hodnoty (Finančný spravodajca, príspevok č. 19. Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/financie/financny-spravodajca/2020/>). V novom vzore daňového priznania, ktorý sa použije po prvýkrát za zdaňovacie obdobie január 2021, sa tieto zmeny vykazujú v riadkoch 26 (základ dane) a 27 (daň), pokiaľ ide o opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 a opravu zníženého základu dane podľa § 25a ods. 6 zákona o DPH. Oprava odpočítanej dane podľa § 53b ods. 1 a oprava opravenej odpočítanej dane podľa § 53b ods. 2 zákona o DPH sa vykazujú v r. 29 daňového priznania [Pre spôsob vyplnenia daňového priznania k dani z pridanej hodnoty pozri Finančný spravodajca, príspevok č. 20 – Poučenie na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za obdobia od 1. januára 2021 (vzor č. MF/017342/2020-731). Dostupné na internete: <https://www.mfsr.sk/sk/financie/financny-spravodajca/2020/>].

4. **Vrátenie odpočítanej dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky potom, ako odberateľ prestal byť platiteľom**

4. Vrátenie odpočítanej dane pri vzniku nevymožiteľnej pohľadávky potom, ako odberateľ prestal byť platiteľom

Odberateľ, ktorému bola zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty podľa § 81 zákona o DPH, bude v prípade, že dodávateľ vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3, po tomto dni povinný vrátiť daň, ktorú si z dodania tovaru alebo služby od-

počítal. Keďže pri oprave základu dane je aj v tomto prípade dodávateľ povinný podľa § 25a ods. 7 písm. a) zákona o DPH vyhotoviť opravný doklad a tento odoslať odberateľovi najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, za ktoré vykonal opravu základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH, podľa doplneného § 81 ods. 9 zákona o DPH vzniká odberateľovi povinnosť odpočítanú daň alebo jej pomernú časť vrátiť do desiatich dní odo dňa prijatia tohto opravného dokladu. Výnimku z tejto povinnosti predstavuje prípad, ak sa oprava týka majetku, z ktorého bola pri zrušení registrácie platiteľa dane (odberateľa) podľa § 81 ods. 6 zákona o DPH (od 1. 7. 2021 § 81 ods. 5 zákona o DPH) daň odvedená za posledné zdaňovacie obdobie. ■

NOVELA ZÁKONA O DPH A S ŇOU SÚVISIACE ZMENY VZOROV DAŇOVÉHO PRIZNANIA A KONTROLNÉHO VÝKAZU

Ing. Anna Danková

Národná rada Slovenskej republiky schválila 5. novembra 2020 zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. (ďalej len „zákon o DPH“) a ktorý bol zverejnený v zbierke zákonov 2. decembra 2020 pod číslom 344/2020.

Ustanovenia zákona č. 344/2020 Z. z. (ďalej len „novela zákona o DPH“), ktorým sa mení a dopĺňa zákon o DPH, nadobúdajú účinnosť 1. januára 2021 s výnimkou bodov 1 až 17, 19, 20, 22 až 24, 26, 27, 29 až 37, 39, 40, 42, 46 až 49, § 85kj ods. 6 v bode 52 a prílohy č. 6 bodov 23 a 24 v bode 54 novely zákona o DPH, ktoré nadobúdajú účinnosť 1. júla 2021.

Zmeny, ktoré novela zákona o DPH prináša, si vyžiadali zmeny

daňového priznania k DPH aj zmeny kontrolného výkazu. Nový vzor daňového priznania a kontrolného výkazu na rok 2021 zohľadňuje zavedenie nových ustanovení:

- § 25a, ktorý umožňuje opravu základu dane pri dodaní tovaru alebo služby, ak platiteľ dane, dodávateľ, nedostal zaplatené za dodanie tovaru alebo služby a jeho pohľadávka sa stala nevymožiteľnou,
- § 53b, ktorý definuje povinnosť platiteľa vykonal opravu odpo-

čítanej dane pri nevymožiteľnej pohľadávke, aj právo platiteľa opraviť opravenú odpočítanú daň, ak po oprave odpočítanej dane nastane akákoľvek skutočnosť, na základe ktorej je dodávateľ povinný vykonal opravu zníženého základu dane, ak dostal doklad o oprave základu dane.

Nový vzor daňového priznania k DPH bol s účinnosťou od 1. ja-

nuára 2021 určený oznámením MF SR č. MF/017342/2020-731 a uverejnený vo Finančnom spravodajcovi pod poradovým číslom 19/2020, ktorý je prístupný v elektronickej podobe na webovom sídle Ministerstva financií Slovenskej republiky.

Na zabezpečenie jednotného postupu pri vyplňaní daňového priznania k dani z pridanej hodnoty vydalo MF SR poučenie na jeho vyplnenie, ktoré je prílohou oznámenia č. MF/019667/2020-731 a ktoré sa mení a dopĺňa v nadväznosti na novelu zákona o DPH.

Nový vzor tlačiva daňového priznania k dani z pridanej hodnoty sa použije pri podávaní daňových priznaní za obdobia, ktoré začínajú najskôr od 1. januára 2021. Prvýkrát sa na novom tlačive bude podávať daňové priznanie k DPH:

- za január 2021, ktoré je platiteľ s mesačným zdaňovacím obdobím povinný podať do 25. februára 2021,
- alebo za prvý štvrtrok 2021, v prípade štvrtročných platiteľov DPH, v lehote do 26. apríla 2021.

Pôvodný vzor daňového priznania platný na rok 2020 podľa opatrenia č. MF/014640/2019-731, ktoré bolo zrušené ustanovením § 87a zákona č. 344/2020, sa použije pri podávaní daňových priznaní za obdobia, ktoré končia najneskôr 31. decembra 2020 a pri podávaní daňových priznaní podľa § 78 ods. 4 zákona o DPH (osoba, ktorá nie je registrovaná pre daň pri nadobudnutí nového dopravného prostriedku z iného členského štátu), ak daňová povinnosť vznikla najneskôr 31. decembra 2020.

Nový vzor kontrolného výkazu od 1. januára 2021 bol v súlade s § 78a ods. 12 zákona o DPH ustanovený opatrením Minis-

terstva financií Slovenskej republiky z 3. decembra 2020 č. MF/015393/2020-731, ktorým sa zároveň zrušuje opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 14. októbra 2016 č. MF/017524/2016-731, ktorým sa ustanovuje vzor kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty (oznámenie č. 319/2016 Z. z.). Oznámenie o vydaní opatrenia bolo publikované v Zbierke zákonov Slovenskej republiky pod číslom 362/2020 Z. z.

Kontrolný výkaz, ktorý v časti C zohľadňuje zmeny zákona o DPH od 1. januára 2021, je zverejnený vo Finančnom spravodajcovi pod poradovým číslom 18/2020. Na zabezpečenie jednotného postupu pri vyplňaní kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty vydalo Ministerstvo financií Slovenskej republiky v prílohe oznámenia č. MF/020426/2020-731 Poučenie na vyplnenie kontrolného výkazu k dani z pridanej hodnoty.

Pri podávaní kontrolného výkazu za zdaňovacie obdobia, ktoré sa končia najneskôr 31. 12. 2020, použije platiteľ dane vzor kontrolného výkazu k DPH podľa predpisu účinného do 31. 12. 2020. Nový vzor kontrolného výkazu k DPH účinný od 1. 1. 2021 sa prvýkrát použije za zdaňovacie obdobie január 2021, príp. prvý štvrtrok 2021.

Zmeny zákona o DPH, ktoré od 1. 1. 2021 vyvolali zmenu daňového priznania a kontrolného výkazu

Od 1. januára 2021 nadobúda účinnosť ustanovenie § 25a zákona o DPH, ktoré je transpozíciou článku 90 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a ktorým dochádza k zavedeniu mechanizmu

opravy základu dane v prípade úplného alebo čiastočného nezaplatenia ceny po dodaní tovaru alebo služby, ak sa pohľadávka platiteľa stala nevyplátnou.

Nadväzne na takto vykonanú opravu základu dane je odberateľ povinný podľa novozavedeného ustanovenia § 53b, ktorý je transpozíciou článkov 185 ods. 2 a 186 smernice 2006/112/ES, opraviť odpočítanú daň, ak za dodanie tovaru alebo služby nezaplatil a uplatnil si právo na odpočítanie dane.

Podľa § 25a ods. 1 právo na opravu základu dane a dane vzniká platiteľovi:

- len pri tuzemskom dodaní, z ktorého bol osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH,
- len v prípade, že mu odberateľ úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodaný tovar alebo službu,
- ak nastala skutočnosť uvedená v § 25a odsek 2, na základe ktorej sa pohľadávka platiteľa z tohto dodania stala nevyplátnou na účely zákona o DPH.

Podľa § 25a ods. 2 zákona o DPH sa pohľadávka na účely zákona o DPH stáva nevyplátnou dňom:

- nasledujúcim po uplynutí 12 mesiacov od začatia exekučného konania u pohľadávky vymáhanej v exekučnom konaní, a to v rozsahu, v akom nebola uspokojená,

Príklad č. 1:

Návrh na začatie exekúcie spolu s vykonateľným rozhodnutím, ktorým súd uložil platiteľovi B povinnosť uhradiť sumu 3 000 eur za tovar, ktorý mu platiteľ A dodal v roku 2019, bol doručený súdu 10. 5. 2020. Súdny exekútor poverený vykonaním exekúcie v lehote 12 mesiacov od začatia exekučného konania k 10. 5. 2021 nevyplátnol žiadnu sumu. Dňa 11. 5. 2021 sa pohľadávka platiteľa A stala nevy-

možiteľnou a platiteľovi vzniká právo na opravu základu dane a dane.

- zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania odberateľa v konkurze pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku,

Príklad č. 2:

Platiteľ A eviduje voči platiteľovi B pohľadávku z dodania tovaru v hodnote 2 400 eur uskutočneného 1. 3. 2020. Na majetok platiteľa B bol 1. 12. 2020 vyhlásený konkurz. Konkurzné konanie bolo zastavené pre nedostatok majetku. Oznámenie o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania bolo v Obchodnom vestníku zverejnené 1. 6. 2021.

Platiteľovi A vzniká týmto dňom nevyhľaditeľná pohľadávka na účely zákona o DPH a za predpokladu splnenia ostatných podmienok ustanovených zákonom o DPH (najmä § 25a ods. 4) má právo opraviť základ dane a daň podľa § 25a ods. 1 zákona o DPH.

- zistenia pohľadávky v konkurznom konaní a v rozsahu, v akom bola zistená pohľadávka v konkurznom konaní odberateľa nachádzajúceho sa v konkurze alebo u odberateľa nachádzajúceho sa v oddlžení,
- zverejnenia oznámenia o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu odberateľa v konkurze, resp. dňom zverejnenia uznesenia o zrušení konkurzu u odberateľa v oddlžení po splnení konečného rozvrhu výťažku v Obchodnom vestníku; ak dodávateľ neprihlásil pohľadávku do konkurzu – nevyhľaditeľná pohľadávka bude len v rozsahu, v akom dodávateľ preukáže, že by jeho pohľadávka nebola uspokojená, ani ak by bola prihlásená, za podmienky, že

táto pohľadávka k tomuto dňu nebola premlčaná,

- zverejnenia uznesenia o zrušení konkurzu z dôvodu, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu u odberateľa v oddlžení v Obchodnom vestníku,
- určenia splátkového kalendára a v rozsahu, v akom bola táto pohľadávka zahrnutá do splátkového kalendára u odberateľa v oddlžení,
- zániku odberateľa – právnickej osoby, ktorý zanikol bez právneho nástupcu,
- nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o zastavení konania o dedičstve, ak odberateľ zomrel a súd zastavil konanie o dedičstve, pretože odberateľ nezanechal žiaden majetok alebo zanechal len majetok nepatrnej hodnoty,
- nasledujúcim po uplynutí lehoty na prihlásenie pohľadávok a v rozsahu, v akom bola pohľadávka prihlásená v konaní o likvidácii dedičstva zomrelého odberateľa, alebo dňom
- právoplatného skončenia likvidácie dedičstva zomrelého odberateľa v prípade, ak dodávateľ neprihlásil pohľadávku do konania o likvidácii dedičstva a v rozsahu, v akom dodávateľ preukáže, že by jeho pohľadávka nebola uspokojená, ani ak by bola prihlásená, za podmienky, že táto pohľadávka k tomuto dňu nebola premlčaná,
- zverejnenia uznesenia o skončení reštrukturalizácie v Obchodnom vestníku v prípade, ak pohľadávka nebola prihlásená v konaní o reštrukturalizácii v rozsahu, v akom dodávateľ preukáže, že by jeho pohľadávka nebola uspokojená, ani ak by bola prihlásená, za podmienky, že pohľadávka k tomuto dňu nebola premlčaná.

Nevyhľaditeľnou pohľadávkou na účely zákona o DPH je aj pohľa-

dávka za dodanie tovaru alebo služby po uplynutí 12 mesiacov od jej splatnosti, ak jej hodnota nie je viac ako 300 eur vrátane dane. Platiteľ dane – dodávateľ však musí preukázať, že vykonal akýkoľvek úkon, ktorý smeruje k získaniu úhrady pohľadávky.

Príklad č. 3:

Platiteľ eviduje neuhradenú pohľadávku voči občanovi za poskytnutie telekomunikačných služieb v období máj 2019. Celková suma neuhradenej pohľadávky je 240 eur vrátane DPH. Platiteľ dane opakovane vyzýval občana na uhradenie dlžnej sumy, o čom má k dispozícii potvrdené doručky o prevzatí výzvy. Občan na výzvy nereagoval.

Platiteľ dane môže v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2021 uplatniť opravu základu dane a dane v súlade s § 25a zákona o DPH.

Poznámka:

Aplikáciu ustanovenia § 25a novely zákona o DPH, týkajúceho sa opravy základu dane pri nevyhľaditeľných pohľadávkach, ktoré vznikli pred účinnosťou novely zákona o DPH, právna úprava časovo neobmedzuje za predpokladu dodržania trojročnej lehoty na zánik práva vykonať opravu základu. Platiteľ dane môže opraviť základ dane a daň aj pri nevyhľaditeľných pohľadávkach, ktoré vznikli pred účinnosťou zákona, pri splnení podmienok uvedených v § 25a novely zákona o DPH.

Platiteľ môže vykonať opravu základu dane podľa § 25a ods. 1

- len do výšky neprijatej protihodnoty za dodaný tovar alebo službu,
- najskôr v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom

sa pohľadávka stala na účely zákona o DPH nevymožiteľnou.

Opravu základu dane nemôže vykonať platiteľ v rozsahu, v akom po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky do momentu vykonania opravy základu dane a dane prijal platbu v súvislosti s dodaním tovaru alebo služby.

Prekážkou uplatnenia práva na opravu základu dane a dane aj v prípade, že sa pohľadávka stala nevymožiteľnou, je:

- dodanie tovarov a služieb osobám, ktoré boli v čase dodania osobami uvedenými v § 22 ods. 9 zákona o DPH (osoby, ktoré majú osobitný vzťah k platiteľovi),
- dodanie tovarov a služieb odberateľovi po vyhlásení konkurzu na jeho majetok,
- ak dodávateľ najneskôr ku dňu dodania tovarov alebo služieb vedel, vedieť mal alebo vedieť mohol, že odberateľ (dlžník) úplne alebo čiastočne nezaplatí za dodanie – možnosť opravy základu dane a dane je vylúčená vtedy, ak daňový subjekt nepreukáže existenciu dobrej viery pri dodaní.

Zákon limituje právo opraviť základ dane a daň pri nevymožiteľnej pohľadávke a stanovuje 3-ročnú prekluzívnu lehotu, ktorá začína plynúť posledným dňom lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom bol tovar alebo služba dodaná.

Do plynutia trojročnej lehoty na zánik práva vykonať opravu základu dane sa neráta doba, ktorá plynie v rámci konaní, a okolností taxatívne vymenovaných v odseku 5 písm. a) až i) § 25a novely zákona o DPH, t. j. v konaní súdnom alebo rozhodcovskom, exekučnom konaní, konkurznom konaní, oddĺžení konkurzom, konaní o určení splátkového kalendára, konaní o dedič-

stve a v reštrukturalizačnom konaní.

Ak platiteľ opravil základ dane a daň a následne prijal akúkoľvek platbu v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou, je povinný vykonať opravu zníženého základu dane, a to vo výške základu dane a dane zodpovedajúcej prijatej platbe.

Príklad č. 4:

Platiteľ A doručil súdu 2. 3. 2021 návrh na vykonanie exekúcie a vykonateľné rozhodnutie súdu, ktorým súd uložil odberateľovi, platiteľovi B, povinnosť uhradiť mu sumu 2 400 eur za tovar, ktorý mu platiteľ A dodal v roku 2020. Súdny exekútor k 2. 3. 2022, t. j. v lehote 12 mesiacov od začatia exekučného konania, nevymohol žiadnu sumu.

Dňa 3. 3. 2022 sa pohľadávka platiteľa A stáva nevymožiteľnou a platiteľovi vzniká právo na opravu základu dane a dane, ktoré si platiteľ uplatnil v riadku 26 a 27 daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2022 (základ dane a daň sa označí znamienkom mínus).

Ak exekútor vymôže napr. 6. 7. 2022 sumu 1 200 eur, bude platiteľ povinný v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie júl 2022 opraviť znížený základ dane o sumu 1 000 eur a daň o sumu 200 eur. Údaje v riadkoch 26 a 27 daňového priznania uvedie platiteľ so znamienkom plus.

Ak platiteľ postúpi pohľadávku inej osobe, platba prijatá za postúpenú nevymožiteľnú pohľadávku sa v súlade so zákonom považuje za platbu prijatú vo výške nevymožiteľnej pohľadávky. Platiteľ vykoná opravu zníženého základu dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom túto platbu prijal.

Platiteľ má povinnosť vyhotoviť opravný doklad, ak odberateľ bol

v čase dodania tovaru alebo služby platiteľom dane alebo zdaniteľnou osobou:

- a platiteľ využil možnosť opraviť základ dane podľa § 25a odseku 3 [opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. a)], jeho náležitosti definuje § 25a ods. 9, alebo
- mal platiteľ povinnosť vykonať opravu zníženého základu dane podľa § 25a odseku 6 v prípade prijatia platby v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou [opravný doklad podľa § 25a ods. 7 písm. b)], jeho náležitosti definuje § 25a ods. 10 zákona o DPH.

Podľa doplneného ustanovenia § 71 ods. 2 zákona o DPH opravný doklad nie je opravnou faktúrou.

Opravný doklad je platiteľ povinný vyhotoviť a odoslať najneskôr do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal opravu základu dane podľa § 25a odseku 3 alebo v ktorom prijal platbu v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou podľa § 25a odseku 6. V prípade nedodržania tejto podmienky sa oprava základu dane uvedená v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola vykonaná, neuzná, t. j. oprava základu dane je možná iba v tom zdaňovacom období, v ktorom bol opravný doklad aj odoslaný, najneskôr však do uplynutia trojročnej lehoty na zánik práva vykonať opravu základu dane.

Povinnosť vyhotoviť opravný doklad sa nevzťahuje na prípady, ak sa pohľadávka stala nevymožiteľnou u odberateľa – právnickej osoby, ktorá zanikla bez právneho nástupcu a u odberateľa – fyzickej osoby, ktorá zomrela.

Odberateľ, ktorý si uplatnil odpočítanie dane, má na základe oprávneného dokladu:

- podľa § 25a ods. 7 písm. a) (k § 25a ods. 3) vystaveného dodávateľom povinnosť vykonať opravu odpočítanej dane podľa ustanovenia § 53b ods. 1 novely zákona o DPH,
- podľa § 25a ods. 7 písm. b) (k § 25a ods. 6) právo opraviť opravenú odpočítanú daň podľa § 53b ods. 2 novely zákona o DPH (odberateľ má právo vyžiadať si zo štátneho rozpočtu prostredníctvom daňového priznania čiastku dane, ktorú bol povinný vrátiť ako odpočítanú daň na základe prijatého oprávneného dokladu).

Príklad č. 5:

Platiteľ dane A dodal v roku 2019 tovar platiteľovi dane B v hodnote 24 000 eur, z tohto DPH 4 000 eur, za ktorý platiteľ dane B nezaplatil protihodnotu.

Na majetok platiteľa dane B bol v roku 2021 vyhlásený konkurz a platiteľ dane A prihlásil pohľadávku do konkurzu. Pohľadávka bola zistená v konkurze 7. 6. 2021 (vznik nevymožiteľnej pohľadávky), pričom platiteľ dane A uplatnil opravu základu dane a dane v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2021.

Platiteľ dane A vyhotovil opravný doklad, ktorý odoslal platiteľovi dane B 17. 6. 2021. Údaje z oprávneného dokladu uviedol so znamienkom mínus v riadkoch 26 a 27 daňového priznania, v záznamoch [§ 70 ods. 2 písm. i)] a v časti C.1. KV DPH (§ 78a ods. 9) zákona o DPH.

Odberateľ B je povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období jún 2021 v riadku 29 daňového priznania (uviedie so znamienkom mínus), uviesť ju v záznamoch [§ 70 ods. 2 písm. j)] a v časti C.2. KV DPH (§ 78a ods. 10).

Ak by bola pohľadávka platiteľa A v konkurze čo i len čiastočne uspokojená, bude platiteľ A povinný v zdaňovacom období, v ktorom prijal platbu, opraviť znížený základ dane vo výške zodpovedajúcej prijatej platbe (v riadkoch 26 a 27 daňového priznania uviesť so znamienkom plus), vyhotoviť a odoslať do lehoty na podanie DP za zdaňovacie obdobie, v ktorom prijal platbu platiteľovi dane B opravný doklad.

Platiteľovi dane B vznikne v zdaňovacom období, v ktorom prijme doklad, právo opraviť opravenú odpočítanú daň v riadku 29 daňového priznania so znamienkom plus. Opravu zníženého základu dane a opravu opravenej odpočítanej dane budú platitelia A a B povinní uviesť v daňovom priznaní, v záznamoch a v KV DPH.

Možnosť vykonať opravu základu dane a povinnosť vykonať opravu zníženého základu dane sa vzťahuje aj na osobitné úpravy uplatňovania dane pri predaji tovarov a služieb podľa § 65 (predaj služieb cestovného ruchu) a § 66 zákona o DPH (dodanie umeleckých diel, zberateľských predmetov, starožitností a použitého tovaru), ak zákazník úplne alebo čiastočne nezaplatil za tieto tovary a služby, a táto pohľadávka sa stala nevymožiteľnou.

Opravu základu dane, ako aj opravu zníženého základu dane podľa § 25a je platiteľ dane – dodávateľ – povinný uvádzať v záznamoch vedených pre správne určenie dane podľa § 70 odsek 2 písm. i) zákona o DPH. Odberateľ je povinný podľa § 70 ods. 2 písm. j) uvádzať v záznamoch údaje o oprave odpočítanej dane a o oprave opravenej odpočítanej dane.

V kontrolnom výkaze sa uvádzajú údaje podľa § 78a ods. 2 písm. e) o oprave základu dane podľa § 25a a údaje o oprave odpočítanej dane podľa § 53b zákona o DPH. Nadväzne na vykazovanie údajov o oprave základu dane a opra-

ve odpočítanej dane sa § 78a dopĺňa o odseky 9 a 10, ktoré taxatívne uvádzajú členenie údajov, ktoré sa v kontrolnom výkaze uvádzajú.

Zmeny vo vzore daňového priznania

V tlačive daňového priznania sa od 1. 1. 2021 mení obsahová náplň:

- riadkov 09 a 10, v ktorých sa uvádza základ dane za všetky tovary a služby, pri ktorých daň platí príjemca plnenia podľa § 69 ods. 2, 3 a 9 až 12 zákona, t. j. uvádza sa tu aj základ dane a tomu prislúchajúca daň zo služieb podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH dodaných zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo tretieho štátu, pri ktorých je podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH osobou povinnou platiť daň zdaňiteľná osoba a právnická osoba registrovaná pre daň podľa § 7 zákona; do 31. 12. 2020 sa základ dane a tomu prislúchajúca daň z týchto služieb uvádzali v samostatných riadkoch 11 a 12, súčasne došlo k posunu vykazovaných údajov o tieto dva riadky,
- riadku 26, kde sa uvádza rozdiel pôvodného a opraveného základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona, pričom rozdiel predstavuje sumu, o ktorú sa znižuje základ dane z dôvodu vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, základ dane sa označí znamienkom mínus; ak po znížení základu dane podľa § 25a ods. 3 zákona o DPH platiteľ dane prijme v súvislosti s nevymožiteľnou pohľadávkou akúkoľvek platbu (§ 25a ods. 6 zákona), uvedie sa rozdiel medzi opraveným základom dane a sumou, ktorú platiteľ dane prijal po vzniku nevymožiteľnej pohľadávky, zníženou o daň, základ dane sa označí znamienkom plus,
- riadku 27, kde sa uvádza daň zodpovedajúca riadku 26, ktorá vyplýva z opravy základu dane podľa § 25a ods. 3 a podľa

§ 25a ods. 6 zákona; údaj o dani v daňovom priznaní sa označí znamienkom mínus, ak sa znížila suma dane podľa § 25a ods. 3 zákona, a znamienkom plus, ak sa zvýšila suma dane podľa § 25a ods. 6 zákona,

- riadku 29, v ktorom sa uvádza suma dane, o ktorú sa opravuje odpočítaná daň podľa § 53b zákona nadväzne na opravu základu dane vykonanú dodávateľom z dôvodu nevyhľaditeľnej pohľadávky; ak po oprave odpočítanej dane dodávateľ vykoná opravu zníženého základu dane podľa § 25a ods. 6 zákona (príjemca po vzniku nevyhľaditeľnej pohľadávky zaplatil za dodanie tovaru alebo služby celú alebo časť protihodnoty) a platiteľ dane dostal doklad o oprave základu dane podľa § 25a ods. 7 písm. b) zákona, uvedie v riadku 29 opravu opravenej odpočítanej dane; údaj o dani v daňovom priznaní sa označí znamienkom plus, ak sa znižuje odpočítaná daň, a znamienkom mínus, ak sa zvyšuje odpočítaná daň (oprava opravenej odpočítanej dane).

V daňovom priznaní od 1. 1. 2021 neuvádza prvý odberateľ pri trojstrannom obchode nadobudnutie a dodanie tovaru v rámci trojstranného obchodu (do 31. 12. 2020 sa údaje o nadobudnutí a dodaní tovaru prvým odberateľom uvádzali v riadkoch 35 a 36 daňového priznania).

Zmeny vo vzore kontrolného výkazu

Dôvod zmeny kontrolného výkazu súvisí s prijatím nového ustanovenia § 25a, ktorý umožňuje opraviť základ dane a daň pri úplnom alebo čiastočnom nezaplatení protihodnoty za dodanie tovaru alebo služby, a ustanovenia § 53b, ktoré upravuje postup odberateľa pri oprave odpočítanej dane pri nevyhľaditeľnej pohľadávke.

Členenie údajov o oprave základu dane a oprave odpočítanej dane, ktoré sa uvádzajú v kontrolnom výkaze, je taxatívne vymedzené v § 78a ods. 9 a 10 zákona o DPH. Povinnosťou platiteľa, ktorý opravuje základ dane a daň podľa § 25a zákona o DPH, je vyhotovenie opravného dokladu, ktorého údaje sa dopĺňajú do kontrolného výkazu. Doplnenie zákona v § 53b upravuje postup odberateľa, voči ktorému má dodávateľ nevyhľaditeľnú pohľadávku. Ak si platiteľ dane (dodávateľ) uplatnil právo na zníženie základu dane, má odberateľ, ktorý nezaplatil, príp. zaplatil čiastočne za dodanie tovaru alebo služby, povinnosť opraviť odpočítanú daň.

Zmena sa týka názvov niektorých častí kontrolného výkazu:

- časti C – ktorej nový názov je „Údaje z faktúry podľa § 71 ods. 2 zákona, ktorá mení pôvodnú faktúru (ďalej len „opravná faktúra“) a údaje z opravného dokladu podľa § 25a zákona (ďalej len „opravný doklad“),
- časti C.1 – ktorej nový názov je „Údaje z vyhotovenej opravenej faktúry a opravného dokladu“,
- časti C.2 – ktorej nový názov je „Údaje z prijatej opravenej faktúry a prijatej opravného dokladu“.

V časti C.1. KV sa mení:

- obsahový popis stĺpca 2,
- stĺpec 11 sa mení na „Oprava základu dane podľa § 25a zákona“,
- dopĺňa sa stĺpec 12 „Kód opravy“, ktorý nahrádza pôvodný stĺpec 11.

Dodávateľ, ktorý uplatňuje opravu základu dane z dôvodu, že mu príjemca plnenia úplne alebo čiastočne nezaplatil za dodanie tovaru alebo služby a pohľadávka sa stala nevyhľaditeľnou, uvedie v časti C.1. údaje z vyhotoveného opravného dokladu, ktorý odoslal príjemcovi plnenia. Údaje z opravného dokladu uvedie najskôr za zdaňovacie

obdobie, v ktorom sa pohľadávka stala nevyhľaditeľnou.

Ak platiteľ dane prijme po vykonaní opravy základu dane platbu, ktorou sa celkom alebo čiastočne zníži jeho pohľadávka voči odberateľovi, uvedie v C.1. údaje z vyhotoveného „dodatčného“ opravného dokladu vzťahujúceho sa k tejto prijatej platbe. Údaje z tohto dokladu uvedie za zdaňovacie obdobie, v ktorom platbu prijal.

V časti C.2. KV sa mení:

- obsahový popis stĺpca 2,
- stĺpec 8 sa mení na „Oprava odpočítanej dane podľa § 53b zákona“,
- pribudol nový stĺpec 9 s názvom „Kód opravy“, ktorý nahrádza pôvodný stĺpec 8.

Príjemca plnenia, ktorý dostal opravný doklad vyhotovený podľa § 25a zákona o DPH, ktorým dodávateľ znížil základ dane, uvedie v C.2. údaje z prijatej opravného dokladu za zdaňovacie obdobie, v ktorom tento opravný doklad dostal. Príjemca plnenia uvádza opravu odpočítanej dane (§ 53b zákona o DPH) v prípade, ak si odpočítal daň z prijatej plnenia.

Príjemca plnenia, ktorý dostane „dodatčný“ opravný doklad, na základe ktorého má odberateľ právo opraviť opravenú odpočítanú daň (ak po znížení základu dane platiteľ prijme v súvislosti s nevyhľaditeľnou pohľadávkou akúkoľvek platbu) potom, ako čiastočne alebo úplne zaplatil dodávateľovi za prijaté plnenie, uvedie v C.2. údaje z dodatčného opravného dokladu za zdaňovacie obdobie, v ktorom tento opravný doklad dostal.

Z dôvodu zmeny elektronických registračných pokladníc na pokladnice e-kasa klient sa zmenil aj obsahový popis jednotlivých nadpisov a stĺpcov v časti D kontrolného výkazu. ■

OSLOBODENIE OD DPH SLUŽIEB ÚZKO SÚVISIACICH SO ŠPORTOM – POJEM „NEZISKOVÉ ORGANIZÁCIE“

Ing. Zuzana Šidlová,
daňová poradkyňa,
KPMG Slovensko Advisory, k.s.

V tomto vydaní časopisu prinášame komentár k rozsudku Súdneho dvora EÚ k predbežnej otázke týkajúcej sa oslobodenia od DPH služieb úzko súvisiacich so športom – C-488/18 Finanzamt Kaufbeuren mit Außenstelle Füssen proti Golfclub Schloss Igling eV.

Predmet sporu

Predmetom činnosti nemeckého súkromnoprávneho združenia Golfclub Schloss Igling eV (ďalej len „Golfclub“) je prevádzka a rozvoj golfu. Na tento účel prevádzkuje golfové ihrisko a s ním súvisiace zariadenia, ktoré prenajíma spoločnosti Golfplatz-Y-Betriebs-GmbH (ďalej len „Golfplatz“). Finančné prostriedky združenia Golfclub sa môžu použiť len na účely, ktoré sú v súlade s jeho stanovami, podľa ktorých sa majetok združenia v prípade jeho dobrovoľného alebo núteného zrušenia prevedie na osobu alebo inštitúciu určenú valným zhromaždením.

Dňa 25. januára 2011 združenie Golfclub nadobudlo všetky obchodné podiely v spoločnosti Golfplatz za sumu 380 000 eur. Na financovanie tejto transakcie si od svojich členov zobralo pôžičky s ročnou úrokovou sadzbou 4 %, ktoré sú splácané vo výške 5 % ročne.

V tom istom roku dosiahlo príjmy v celkovej výške 78 615,02 eura za používanie golfového ihriska, prenájom golfových loptičiek a vozíkov, predaj golfových palíc a organizovanie a usporadúvanie golfových turnajov a podujatí, za ktoré združenie Golfclub vyberalo štartovné.

Nemecký správca dane odmietol oslobodiť tieto činnosti od DPH, keďže sa domnieval, že od DPH

môžu byť oslobodené len štartovné poplatky na golfových podujatiach, ak je žiadateľ verejnoprospešným subjektom. To však podľa správcu dane nie je prípad združenia Golfclub, ktorého stanovky neobsahujú dostatočne presné pravidlá týkajúce sa účelového viazania majetku v prípade jeho zrušenia. Správca dane sa tiež domnieval, že skutočnosť, že združenie Golfclub nadobudlo podiely v spoločnosti Golfplatz, preukazuje, že nesleduje výlučne neziskové ciele.

Predmetom sporu boli teda otázky, či:

1. má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH smernica“) priamy účinok, t. j. ak právna úprava členského štátu preberajúca toto ustanovenie oslobodzuje od DPH len obmedzený počet služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, či sa môže nezisková organizácia priamo odvolávať na toto ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi s cieľom dosiahnuť oslobodenie od DPH iných plnení úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, ktoré táto organizácia poskytuje osobám zúčastňujúcim sa na športe alebo telesnej výchove a ktoré táto právna úprava od DPH neoslobodzuje,

2. pojem „nezisková organizácia“ predstavuje autonómny pojem práva EÚ, ktorý vyžaduje, aby takáto organizácia v prípade svojho zrušenia nemohla rozdeliť svojim členom dosiahnutý zisk, ktorý prevyšuje nimi splatené vklady do základného imania, ako aj trhovú hodnotu ich nepenažných vkladov.

Argumenty uvedené v rozsudku Súdneho dvora EÚ

Priamy účinok článku 132 ods. 1 písm. m) DPH smernice

- Súdny dvor EÚ na úvod pripomenul, že:
 - keď sa ustanovenia DPH smernice z hľadiska ich obsahu javia ako jednoznačné a dostatočne presné, môžu sa na ne jednotlivci odvolávať proti štátu, ak tento štát neprebral smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku v stanovenej lehote, alebo ju neprebral správne,
 - ustanovenie práva EÚ je:
 - jednoznačné, ak vyjadruje povinnosť, ktorá nie je viazaná na nijakú podmienku, alebo jeho prevzatie a účinky si nevyžadujú prijatie žiadneho opatrenia, či už inštitúciami EÚ, alebo orgánmi členských štátov,
 - dostatočne presné, ak povinnosť, ktorú stanovuje, vyjadruje prostredníctvom jednoznačných výrazov.

• V súvislosti **so znením** tohto článku Súdny dvor EÚ uviedol, že:

– z neho vyplýva, že členské štáty musia ako činnosti vo verejnom záujme oslobodiť od DPH „určité služby“ pod podmienkou, že sú:

- „úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou“ a
- sú poskytované „neziskovými organizáciami“ „osobám, ktoré sa zúčastňujú na športe alebo telesnej výchove“,

– výraz „určité služby“ naznačuje, že toto ustanovenie **neukladá členským štátom povinnosť oslobodiť od DPH všetky služby, ktoré úzko súvisia so športom alebo telesnou výchovou**,

– keďže toto ustanovenie neuvádza taxatívny zoznam poskytovaných služieb, ktoré úzko súvisia so športom alebo telesnou výchovou a ktoré sú členské štáty povinné oslobodiť od DPH, ani povinnosť členských štátov oslobodiť všetky služby s takouto vlastnosťou, treba ho vykladať v tom zmysle, že **priznáva na tento účel členským štátom určitú mieru voľnej úvahy**,

– výklad, že pojem „určité“ uvedený v tomto ustanovení znamená, že sa toto oslobodenie od DPH uplatňuje len na poskytovanie tých služieb, ktoré spĺňajú obe vyššie uvedené podmienky, ako aj podmienku uvedenú v článku 134 písm. a) DPH smernice, podľa ktorej musia byť tieto služby nevyhnutné na uskutočnenie transakcií oslobodených od DPH, zo znenia tohto ustanovenia nevyplýva:

- toto ustanovenie sa jasne týka „určitých“ poskytovaných služieb, a nie „všetkých“ poskytovaných slu-

žieb, ktoré spĺňajú obe vyššie uvedené podmienky,

- skutočnosť, že článok 134 písm. a) DPH smernice vylučuje z tohto oslobodenia od DPH poskytovanie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, „ak nie sú nevyhnutné na uskutočnenie transakcií oslobodených od dane“, nemá na tento výklad vplyv – neodstraňuje, ale len obmedzuje mieru voľnej úvahy, ktorú článok 132 ods. 1 písm. m) DPH smernice priznáva členským štátom na určenie služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou poskytovaných neziskovou organizáciou, ktoré musia byť oslobodené od DPH,

- **výklad v tom zmysle, že bez ohľadu na výraz „určité“**, použitý na opis služieb tvoriacich plnenia, ktoré sa majú oslobodiť od DPH, **sú členské štáty povinné oslobodiť od DPH „všetky“ plnenia úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou, by mohol rozšíriť vecný rozsah tohto oslobodenia nad rámec tohto pojmu, čo by bolo v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej sa výrazy použité na opis oslobodení od DPH majú vykladať reštriktívne:**

– tento doslovný výklad je potrebný o to viac, že zo 17 plnení oslobodených od DPH podľa písmen a) až q) článku 132 ods. 1 DPH iba tie, ktoré sú uvedené v písmenách m) a n), sa týkajú „určitých“ plnení, na ktoré odkazujú, pričom tento alebo podobný výraz sa v ostatných bodoch tohto odseku nepoužíva,

– ak teda nemá byť porušené samotné znenie týchto ostatných bodov, nemožno tento pojem vykladať v tom zmysle, že len odkazuje na podmienky uplatnenia oslobodenia od DPH, ktoré vyplývajú zo znenia článku 132 ods. 1 písm. m) a n) DPH smernice.

• Ďalej Súdny dvor EÚ poukázal na **predchádzajúcu judikatúru**, keď pripomenul:

1. rozsudok vo veci C-592/15 **British Film Institute**

- ktorý sa týkal oslobodenia určitých kultúrnych služieb od DPH a podľa ktorého článok 132 ods. 1 písm. n) DPH smernice priznáva členským štátom širokú mieru voľnej úvahy pri určení kultúrnych služieb oslobodených od DPH, pričom **nesplňa podmienky na to, aby sa na naň dalo priamo odvolávať pred vnútroštátnymi súdmi**,

- vzhľadom na podobnosť v zneniach formulovaných v týchto ustanoveniach treba tie isté dôvody použiť pri výklade oslobodenia od DPH týkajúceho sa určitých služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou,

- spoločný výklad týchto dvoch ustanovení je o to dôvodnejší, keďže obe plnenia súvisiace so športom alebo telesnou výchovou, resp. s kultúrnymi službami predstavujú činnosti vo verejnom záujme v oblasti zábavy a voľnočasových aktivít, čo ich odlišuje od činností vo verejnom záujme, na ktoré sa vzťahuje ďalších pätnásť oslobodení od DPH stanovených v článku 132 ods. 1 DPH smernice,

- takýto výklad článku 132 ods. 1 písm. m) DPH smernice je tiež v súlade s prí-

pravnými prácami na tomto ustanovení – normotvorca EÚ zavedením výrazu „určité služby úzko súvisiace so športom a telesnou výchovou“ priznal členským štátom mieru voľnej úvahy na spresnenie vecného obsahu tohto oslobodenia,

2. rozsudky vo veciach C-253/07 Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-18/12 Žamberk a C-495/12 Bridport and West Dorset Golf Club

o ktoré sa síce netýkali otázky, či má článok 132 ods. 1 písm. m) smernice o DPH priamy účinok, ale hoci v nich Súdny dvor EÚ stanovil obmedzenia voľnej úvahy členských štátov pri určení najmä postavenia príjemcov a spôsobu poskytovania služieb oslobodených od DPH podľa tohto ustanovenia, nezaoberal sa otázkou miery voľnej úvahy, ktorú majú členské štáty pri určovaní plnení, ktoré môžu byť na základe tohto ustanovenia oslobodené od DPH,

o na tieto rozsudky sa teda nemožno odvolávať na podporu argumentácie, podľa ktorej má predmetné ustanovenie priamy účinok.

- Článok 132 ods. 1 písm. m) DPH smernice nemá priamy účinok, takže ak právna úprava členského štátu preberajúca toto ustanovenie oslobodzuje od DPH len obmedzený počet služieb úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou, nemôže sa nezisková organizácia priamo odvolávať na toto ustanovenie pred vnútroštátnymi súdmi s cieľom dosiahnuť oslobodenie od DPH iných plnení úzko súvisiacich so športom alebo telesnou výchovou,

ktoré táto organizácia poskytuje osobám zúčastňujúcim na športe alebo telesnej výchove a ktoré táto právna úprava od DPH neoslobodzuje.

Pojem „nezisková organizácia“

- Súdny dvor EÚ na úvod pripomenul, že keďže oslobodenia od DPH predstavujú autonómne pojmy práva EÚ, ktorých účelom je zabrániť rozdielom pri uplatňovaní DPH režimu v jednotlivých členských štátoch, **predstavuje pojem „nezisková organizácia“ autonómny pojem práva EÚ.**
- **K otázke vnútroštátneho súdu, či aby bolo možné kvalifikovať organizácie ako neziskovú organizáciu a uplatniť oslobodenie od DPH, musí takáto organizácia v prípade svojho zrušenia previesť svoj majetok na inú neziskovú organizáciu podporujúcu šport alebo telesnú výchovu,** Súdny dvor EÚ konštatoval, že:
 - kvalifikácia organizácie ako „neziskovej“ organizácie sa musí vykonať s ohľadom na cieľ, ktorý toto oslobodenie od DPH sleduje, t. j. že **cieľom tejto organizácie nesmie byť dosahovanie zisku pre svojich členov, na rozdiel od cieľa, aký sleduje obchodná spoločnosť,**
 - ak príslušné vnútroštátne orgány konštatovali, že **organizácia spĺňa túto požiadavku** vzhľadom na svoj účel určený stanovami, **skutočnosť, že táto organizácia neskôr zisk dosahuje – aj vtedy, keď sa na jeho dosahovanie zameriava alebo ho vytvára systematicky – nemôže spochybníť pôvodnú kvalifikáciu tejto organizácie, pokiaľ nedôjde k rozdeleniu tohto zisku jej členom,**
 - členské štáty môžu v jednotlivých prípadoch oslobodenie od DPH služieb úzko súvisiacich so športom u subjektov,

ktoré sa nespravujú verejným právom, podmieňovať tým, že tieto subjekty nesmú byť „systematicky zamerané na vytváranie zisku, pričom prípadný vytvorený zisk sa nesmie rozdeliť, ale musí sa použiť na pokračovanie alebo zlepšenie poskytovaných služieb“ – táto podmienka zodpovedá prvkom tvoriacim pojem „nezisková organizácia“,

- skutočnosť, že cieľom týchto organizácií nie je dosahovanie zisku, predpokladá, že **tieto organizácie nesmú počas celej doby svojej existencie, a to aj pri svojom zrušení, dosahovať zisk pre svojich členov** – v opačnom prípade by takáto organizácia totiž mohla obchádzať túto požiadavku tak, že by svojim členom po svojom zrušení rozdelila zisk, ktorý dosiahla zo všetkých svojich činností, pričom by využívala najmä daňové výhody súvisiace s touto kvalifikáciou ako „nezisková organizácia“,
- ako „neziskovú organizáciu“ **možno kvalifikovať len organizáciu, ktorej majetok je nepretržite účelovo viazaný na plnenie jej predmetu činnosti a nemôže byť po jej zrušení prevedený na jej členov v rozsahu, v akom tento majetok prevyšuje splatené vklady týchto členov do základného imania, ako aj trhovú hodnotu ich nepeňažných vkladov.**
- Pojem „nezisková organizácia“ predstavuje autonómny pojem práva EÚ, ktorý vyžaduje, aby takáto organizácia v prípade svojho zrušenia nemohla rozdeliť svojim členom dosiahnutý zisk, ktorý prevyšuje nimi splatené vklady do základného imania, ako aj trhovú hodnotu ich nepeňažných vkladov.

Niektorým ďalším rozsudkom Súdneho dvora EÚ sa budeme venovať v nasledujúcich číslach. ■

ROZSUDKY SÚDNEHO DVORA EÚ V OBLASTI DPH

Ing. Zuzana Šidlová, daňová poradkyňa, KPMG Slovensko Advisory, k.s.

Súdny dvor EÚ vydal vo 4. štvrtroku 2020 nasledujúce rozsudky k predbežným otázkam týkajúcim sa problematiky DPH:

Dátum vydania rozsudku	Číslo prípadu	Názov účastníka sporu	Téma
1. 10. 2020	C-331/19	Staatssecretaris van Financiën	Sadzba DPH – znížená sadzba DPH – potraviny určené na ľudskú spotrebu a výrobky obvykle určené ako doplnok alebo náhrada potravín – afrodiziakálne výrobky
1. 10. 2020	C-405/19	Vos Aannemingen	Odpočítanie DPH – priama a bezprostredná súvislosť s ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby a s plneniami na výstupe – služby, z ktorých mali výhodu aj tretie osoby
8. 10. 2020	C-235/19	United Biscuits (Pensions Trustees) a United Biscuits Pension Investments	Oslobodenie od DPH – poisťovacie služby – pojem „poisťovacie transakcie“ – služby správy zamestnaneckých dôchodkových fondov – vylúčenie akejkoľvek náhrady škody za riziko
8. 10. 2020	C-621/19 (uznesenie)	Weindel Logistik Service	Odpočítanie DPH – dovoz tovaru – podmienka existencie priamej súvislosti medzi dovážaným tovarom a zdaniteľným plnením na výstupe
8. 10. 2020	C-657/19	Finanzamt D	Oslobodenie od DPH – služby úzko spojené so sociálnou pomocou a sociálnym zabezpečením – vypracovanie správ o posúdení stavu odkázanosti na starostlivosť – subjekty uznané za subjekty sociálnej povahy
15. 10. 2020	C-335/19	E.	Zníženie základu dane – úplné alebo čiastočné nezaplatenie kúpnej ceny – podmienka, aby sa dlžník nenachádzal v insolvenčnom konaní ani v likvidácii – podmienka, aby veriteľ aj dlžník boli zdaniteľnými osobami na účely DPH
12. 11. 2020	C-42/19	Sonaecom	Odpočítanie DPH – výdavky vynaložené holdingom na poradenské služby týkajúce sa prieskumu trhu s cieľom nadobudnúť obchodné podiely v iných spoločnostiach, ak k ich nadobudnutiu nakoniec nedošlo – náklady na bankovú províziu za dlhopisovú pôžičku určenú na investovanie do určitého odvetvia, ak sa táto investícia napokon neuskutočnila a získaný kapitál bol použitý na poskytnutie pôžičky materskej spoločnosti skupiny
12. 11. 2020	C-734/19	ITH Comercial Timișoara	Odpočítanie DPH – upustenie od pôvodne plánovanej činnosti – činnosť v oblasti nehnuteľností Komisionárska štruktúra – neuzavretie mandátnej zmluvy – zhotovenie stavby v súlade s potrebami a požiadavkami inej osoby, o ktorej sa predpokladá, že si uvedenú stavbu prenajme
18. 11. 2020	C-77/19	Kaplan International colleges UK	Oslobodenie od DPH – služby poskytované nezávislými skupinami osôb svojim členom – uplatniteľnosť na služby poskytované DPH skupine – uplatniteľnosť v prípade, ak zastupujúci člen DPH skupiny nie je členom nezávislej skupiny osôb – možnosť vylúčiť túto podmienku vnútroštátnym právom
18. 11. 2020	C-371/19	Európska komisia proti Spolkovej republike Nemecko	Vrátenie DPH – chýbajúce kópie dokladov v žiadosti o vrátenie DPH – zamietnutie žiadosti bez výzvy na jej doplnenie

Dátum vydania rozsudku	Číslo prípadu	Názov účastníka sporu	Téma
26. 11. 2020	C-787/18	Sögård Fastigheter	Odpočítanie DPH – úprava odpočítanej dane inou osobou než je osoba, ktorá si odpočítanie DPH uplatnila
10. 12. 2020	C-488/18	Golfclub Schloss Igling	Oslobodenie od DPH – služby úzko súvisiace so športom – priamy účinok – pojem „určité služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou“ – pojem „neziskové organizácie“
17. 12. 2020	C-346/19	Bundeszentralamt für Steuern	Vrátenie DPH – uvedenie čísla faktúry v žiadosti o vrátenie dane
17. 12. 2020	C-449/19	WEG Tevesstraße	Oslobodenie od DPH – nájom nehnuteľností – vnútroštátna právna úprava, ktorá oslobodzuje od DPH dodanie tepla spoločenstvom vlastníkov bytov vlastníkom, ktorí sú členmi tohto spoločenstva
17. 12. 2020	C-656/19	BAKATI PLUS	Oslobodenie od DPH – vývoz tovaru – tovar odoslaný alebo prepravený mimo EÚ nadobúdateľom, ktorý nie je usadený na území EÚ – pojem „tovar, ktorý sa má prevážať v osobnej batožine cestujúcich“ – tovar, ktorý skutočne opustil územie EÚ – dôkaz – účasť na podvode
17. 12. 2020	C-801/19	Franck	Oslobodenie od DPH – finančné služby – pojmy „poskytovanie úverov“ a „iné obchodovateľné nástroje“ – zložené plnenie – poskytnutie finančných prostriedkov za poplatok – prevod zmenky na faktoringovú spoločnosť a získaných peňazí na vystaviteľa zmenky

O D P O V E D E N A O T Á Z K Y

Účtovanie reklamácie z hľadiska DPH

Slovenský e-shop, platiteľ DPH, dodal tovar odberateľovi, ktorým je občan. Pri dodávaní tovaru prepravná spoločnosť, platiteľ DPH, poškodila tovar. Občan (odberateľ) vrátil poškodený tovar dodávateľovi (e-shopu), ktorý následne vyfakturoval reklamáciu poškodeného tovaru prepravnej spoločnosti bez DPH.

Je fakturácia reklamácie bez DPH vystavená správne a predstavuje reklamácia pre e-shop zdaniteľný príjem?

Na účely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. (ďalej len „zákon o DPH“) predmetom dane je:

- dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

- dodanie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie,
- dovoz tovaru do tuzemska.

Pokiaľ zdaniteľná osoba požaduje akúkoľvek platbu, ktorej obsahom je sankcia za porušenie povinností vyplývajúcich zo zmluvy, alebo požaduje náhradu škody v peniazoch, tieto platby nie sú protihodnotou za dodanie služby, resp. za dodanie tovaru, a preto nie sú predmetom dane.

To znamená, že reklamácia sa vystaví bez DPH, pričom výnos z reklamácie je zdaniteľným príjmom na účely zákona o dani z príjmov.

Na otázku odpovedal: Ing. Marián Drozd ■