

ZÁKON

č. 222/2004 Z. z.

zo 6. apríla 2004

O DANI Z PRIDANEJ HODNOTY

Zmenený a doplnený:

zákonmi č. 350/2004 Z. z., č. 651/2004 Z. z., č. 340/2005 Z. z., č. 523/2005 Z. z., č. 656/2006 Z. z., č. 215/2007 Z. z., č. 593/2007 Z. z., č. 378/2008 Z. z., č. 465/2008 Z. z., č. 83/2009 Z. z., č. 258/2009 Z. z., č. 471/2009 Z. z., č. 563/2009 Z. z., č. 83/2010 Z. z., č. 490/2010 Z. z., č. 331/2011 Z. z., č. 406/2011 Z. z., č. 246/2012 Z. z., č. 440/2012 Z. z., č. 360/2013 Z. z., č. 218/2014 Z. z., č. 268/2015 Z. z., č. 360/2015 Z. z., č. 297/2016 Z. z., č. 298/2016 Z. z., č. 334/2017 Z. z., č. 112/2018 Z. z., č. 323/2018 Z. z., č. 368/2018 Z. z., č. 369/2018 Z. z., č. 317/2019 Z. z., č. 318/2019 Z. z., č. 368/2019 Z. z., č. 344/2020 Z. z., č. 186/2021 Z. z., č. 346/2021 Z. z., č. 408/2021 Z. z., č. 222/2022 Z. z., č. 516/2022 Z. z., č. 9/2023 Z. z., č. 309/2023 Z. z., č. 530/2023 Z. z. a č. 102/2024 Z. z.

Základné ustanovenia

§ 1

Predmet úpravy

Tento zákon upravuje daň z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“).

K § 1

Ustanovenie § 1 vymedzuje vecnú pôsobnosť zákona o DPH, ktorý upravuje daň z pridanej hodnoty. DPH je v EÚ harmonizovanou daňou, pričom právny základ tejto harmonizácie predstavuje článok 113 ZF EÚ¹. Podstatným dôvodom harmonizácie je zjednotenie základných pravidiel dane, na ktorých je mechanizmus DPH postavený tak, aby bolo zabezpečené fungovanie vnútorného trhu a nenarušanie hospodárskej súťaže v EÚ. Vnútorný trh, ako priestor bez vnútorných hraníc, v ktorom sa osoby, tovary, služby a kapitál môžu voľne pohybovať v súlade s ustanoveniami zmlúv, totiž predstavuje základný pilier, na ktorom je založená existencia EÚ a prostredníctvom ktorého sa má dosahovať jeden z ekonomických cieľov EÚ, ktorým je prosperita, rast a zamestnanosť

¹ Pred poslednou, t. j. Lisabonskou revíziou zmlúv išlo o článok 93 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva, avšak jeho znenie: „*Rada jednomyselne v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom po porade s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom prijme pravidlá na zosúladovanie právnych predpisov týkajúcich sa dane z obratu, spotrebných daní a iných foriem nepriameho zdaňovania, aby sa tým zabezpečilo vytvorenie a fungovanie vnútorného trhu a zabránilo narušovaniu hospodárskej súťaže.*“ ostalo po revízii zakladajúcich zmlúv nezmenené.

Keďže nadobudnutie tovaru za protihodnotu z iného členského štátu spolu s jeho dodaním, ktoré sa uskutočňuje na území členského štátu začatia odoslania alebo prepravy dodávaného tovaru, spolu predstavujú jednu a tú istú obchodnú transakciu [pozri komentár k § 2 ods. 1 písm. c) a k § 11], pričom cieľom, ktorý sleduje zdaňovanie nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, je dosiahnuť prenesenie nároku na zdaniteľný príjem do členského štátu, v ktorom k spotrebe tovaru dochádza, bolo v kontexte nových dopravných prostriedkov potrebné pokryť aj situácie, keď si akákoľvek osoba kúpi takýto dopravný prostriedok aj od nezdaniteľnej osoby. Vylúčením takýchto transakcií so systému zdanenia by totiž nebolo možné celkom dosiahnuť sledovaný cieľ v zdanení nových dopravných prostriedkov v členskom štáte ich spotreby. Z uvedeného dôvodu sa v § 3 ods. 5 ustanovilo, že každá osoba, ktorá príležitostne dodá z tuzemska do iného členského štátu nový dopravný prostriedok, ktorý bude buď ňou alebo jej kupujúcim alebo na účet ktorejkoľvek z týchto osôb prepravený z tuzemska do iného členského štátu, sa na tento účel považuje za zdaniteľnú osobu, pričom na samotné dodanie sa vzťahuje oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 4 zákona o DPH. Zahnutie nezdaniteľných osôb do tohto mechanizmu je zdôraznené použitými pojmami „každá osoba“ a „príležitostne“, keďže, ak by nešlo o príležitostný predaj, bolo by potrebné predávajúcu osobu považovať za zdaniteľnú osobu. Na druhej strane zahnutie každej osoby do tohto mechanizmu zabezpečuje dosiahnutie zdanenia nadobudnutia nového dopravného prostriedku v členskom štáte, do ktorého bol odoslaný alebo prepravený aj v prípade, ak predávajúcim je síce zdaniteľná osoba, ale táto nie je platiteľom dane, čo by pri dodaní iného tovaru, ktorý by bol prepravený do iného členského štátu automaticky znamenalo, že jeho nadobudnutie v členskom štáte skončenia odoslania alebo prepravy by nebolo predmetom dane [pozri analogicky § 11 ods. 2 písm. b)]. Je potrebné zdôrazniť, že zahnutie takýchto osôb do systému DPH v súvislosti s dodaním nových dopravných prostriedkov do iného členského štátu so sebou nesie na jednej strane povinnosti vyplývajúce zo zákona o DPH (predovšetkým, pokiaľ ide o fakturačné povinnosti podľa § 71 až § 76), no na druhej strane bude mať takáto osoba aj právo na odpočítanie dane, ktorú zaplatila pri kúpe, dovoze alebo v súvislosti s nadobudnutím nového dopravného prostriedku v tuzemsku z iného členského štátu v rozsahu stanovenom v § 52 zákona o DPH.

Registračná povinnosť

§ 4

(1) Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku, a ak nemá takéto miesto, ale má bydlisko v tuzemsku alebo sa v tuzemsku obvykle zdržiava, a ktorá dosiahla za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov obrat 49 790 eur, je povinná podať daňovému úradu žiadosť o registráciu pre daň; to neplatí, ak zdaniteľná osoba dosiahla obrat výlučne z dodaní tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 37 až 39. Zdaniteľná osoba je povinná podať žiadosť o registráciu pre daň do 20. dňa kalendárneho mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom dosiahla obrat podľa prvej vety.

(2) Žiadosť o registráciu pre daň môže podať aj zdaniteľná osoba, ktorá nedosiahla obrat podľa odseku 1.

K ods. 4

Uvedený odsek ustanovuje, že za skupinu koná jej zástupca určený v žiadosti podľa ods. 1. Tento zástupca tak zodpovedá za plnenie všetkých povinností voči daňovému úradu vyplývajúcich zo zákona ale je aj za skupinu oprávnený uplatňovať subjektívne práva vyplývajúce zo zákona. Najmä teda zástupca za skupinu podáva daňové priznania, súhrnné výkazy a kontrolné výkazy a vedie záznamy podľa § 70. Mal by to byť tak primárne aj zástupca, ktorý by poskytoval súčinnosť daňovému úradu v prípade daňovej kontroly.

Zákon o DPH neobsahuje konkrétnu úpravu vo vzťahu k plateniu dane, kde s odkazom na § 55 ods. 11 daňového poriadku by malo platiť, že správca dane je povinný prijať každú platbu bez ohľadu na to, ktorý subjekt ju uskutočnil. Relevantnou podmienkou by tak malo byť skôr riadne označenie príslušnej platby dane. Súčasne platí s ohľadom na § 55 ods. 15 daňového poriadku, že akékoľvek dohody medzi členmi skupiny o tom, kto bude platiť daň, budú voči správcovi dane bez právneho účinku.

V uvedenom kontexte tak zákon o DPH výslovne ustanovuje, že za platobné povinnosti zodpovedajú spoločne a nerozdielne všetci členovia skupiny, vrátane úhrady prípadných sankcií. Spoločná a nerozdielna zodpovednosť každého člena skupiny trvá aj po zániku jeho členstva vo vzťahu k obdobiu, v ktorom ich členstvo trvalo.

Ak teda platba dane nebude uskutočnená dobrovoľne, zákon umožňuje daňovému úradu ju vymáhať od ktoréhokoľvek člena skupiny (prípadne aj od viacerých členov skupiny súčasne).

Príklady:

Spoločnosti X, Y a Z vytvorili skupinu a určili si ako zástupcu spoločnosť X. Spoločnosť X jediná bude podávať daňové priznania za celú skupinu.

Spoločnosti X, Y a Z vytvorili skupinu, určili si ako zástupcu spoločnosť X a interne si dohodli, že platby DPH bude daňovému úradu zasielať spoločnosť Z. Táto si však svoje povinnosti plní nedôsledne a po čase spoločnosť Y zo skupiny vystúpi. Za obdobie členstva v skupine však daňový úrad naďalej môže vymáhať od spoločnosti Y dlžnú daň. Interná dohoda medzi X, Y a Z o platení dane je voči správcovi dane bez právneho významu.

K ods. 5

Ustanovenie upravuje procesné aspekty pristúpenia ďalšieho člena do skupiny. Vo vzťahu k hmotnoprávnym podmienkam ustanovenie odkazuje na § 4a, pričom z dikcie ustanovenia (v súlade s celkovým kontextom skupinového režimu v zákone o DPH) vyplýva, že pristúpenie ďalšieho člena do skupiny je jeho možnosť a nie povinnosť. Zo skutočnosti, že žiadosť o pristúpenie nového člena pridáva zástupca skupiny tiež vyplýva, že pristúpenie nového člena do skupiny nie je možné bez koordinácie (a teda bez súhlasu) ostatných členov skupiny, osobitne jej zástupcu.¹⁴⁶

Účinnosť zmeny registrácie skupiny pri pristúpení nového člena je stanovená zákonom na začiatok (prvý deň) tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola žiadosť o zmenu registrácie skupiny podaná. Dátum účinnosti je tak stanovený nezávisle od toho, kedy správca dane o registrácii rozhodne. Uvedené súčasne

¹⁴⁶ V praxi je navyše ťažko predstaviteľné, že by členovia jednej skupiny pôsobili úplne autonómne (do istej miery by tým aj bolo vylúčené splnenie podmienky organizačného spojenia).

K ods. 2

Podľa zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.²²⁶

Náhrada škody na základe rozhodnutia súdu (napr. za poškodenie hmotného majetku) v princípe nemôže splniť definičné podmienky dodania tovaru za protihodnotu, pretože podľa tzv. „Tolsma testu“²²⁷ náhrada škody nie je protihodnotou za dodanie tovaru na základe zmluvného vzťahu medzi poškodeným a povinným.

Poskytovanie elektrickej energie zo strany prevádzkovateľa distribučnej sústavy, hoci je aj neúmyselné a je dôsledkom protiprávneho úkonu tretej osoby, predstavuje dodanie tovaru za protihodnotu, v rámci ktorého dochádza k prevodu práva nakladať s hmotným majetkom.²²⁸

Za dodanie tovaru sa posudzuje prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku na základe rozhodnutia štátneho orgánu alebo zákona za protihodnotu (napr. na základe vyvlastnenia dotknutá osoba uskutoční dodanie stavebného pozemku alebo budovy za protihodnotu, v rámci konkurzného alebo exekučného konania dôjde k predaju obchodného majetku atď.).

V nadväznosti na skôr uvedené, prevod vlastníckych práv z majiteľa tovaru na inú osobu bude podliehať DPH za predpokladu, že dotknutý majiteľ tovaru koná v postavení zdaniteľnej osoby a je platiteľom DPH alebo sa stane platiteľom DPH zo zákona.²²⁹

V aplikačnej praxi môže byť problematické zisťovať, či tzv. „zmiešané osoby“ na účely DPH pri vyvlastňovaní boli v pozícii zdaniteľných osôb alebo nie. Příkladom „zmiešanej osoby“ je právnická osoba, ktorá nebola zriadená na podnikanie (napr. cirkev), ktorá okrem plnení svojich základných nepodnikateľských funkcií vykonáva čiastočne podnikateľskú činnosť (napr. prenájom nehnuteľností) a v rozsahu tejto podnikateľskej činnosti je platiteľom DPH. Ak takáto „zmiešaná osoba“ predáva svoj majetok, podľa toho, či takýto majetok používala na podnikanie alebo nie, predaj majetku bude podliehať DPH alebo nie. Analogicky napr. vyvlastnenie stavebných pozemkov, ktoré boli predtým „tzv. zmiešanou osobou“ – platiteľom DPH použité na podnikanie, bude podliehať DPH, ale vyvlastnenie stavebných pozemkov, ktoré neboli použité na podnikanie, nebude podliehať DPH.

Okrem toho, aby osoba vlastníaca hmotný majetok, konala v postavení zdaniteľnej osoby, musia byť kumulatívne splnené nasledujúce predpoklady:

- prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníak na inú osobu,
- prevod sa uskutoční na základe rozhodnutia štátneho orgánu alebo na základe zákona,
- platba kompenzácie za prevod práv.

Prevod vlastníctva k nehnuteľnosti, ktorá je majetkom zdaniteľnej osoby na účely DPH, v prospech štátnej pokladnice členského štátu, uskutočnený na základe zákona a za náhradu, v takej v situácii, o akú ide vo veci samej, keď tá istá osoba zastupuje vyvlastňovací orgán a zároveň vyvlastnenú obec a táto obec bude v praxi naďalej spravovať dotknutý

²²⁶ Ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

²²⁷ Pozri v kontexte rozsudku Súdneho dvora z 3. marca 1994, R. J. Tolsma v Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden, C-16/93, EU:C:1994:80.

²²⁸ Pozri v kontexte rozsudku Súdneho dvora z 27. apríla 2023, Fluvius Antwerpen proti MX, C-677/21, EU:C:2023:348.

²²⁹ Ustanovenie § 4 ods. 4 zákona o DPH.

Okrem toho, kritérium týkajúce sa existencie právneho vzťahu, v rámci ktorého dochádza k dodaniu tovaru a protihodnote zaň, sa má vykladať s ohľadom na judikatúru pripomenutú v bode 28 tohto rozsudku, pričom treba zohľadniť všetky okolnosti každého jednotlivého prípadu tak, aby nebola porušená zásada daňovej neutrality. V tomto kontexte treba toto kritérium chápať široko.²⁵⁰ Napriek tomu, že uvedený rozsudok sa týka dodania tovaru a nie poskytnutia služby, existenciu právneho vzťahu ako podmienku pre posúdenie dodania služby za protihodnotu treba interpretovať širšie, ako to bolo chápané doteraz.

Treba pripomenúť, že pojem „protihodnota“ je súčasťou ustanovení práva EÚ, ktoré pri určení jeho zmyslu a rozsahu neodkazuje na právo členských štátov. Z toho vyplýva, že výklad tohto pojmu v jeho všeobecnosti nemožno ponechať na úvahu každého členského štátu. Táto protihodnota je teda subjektívnou hodnotou, keďže základ dane za poskytnutie služieb tvorí skutočne prijaté protiplnenie, a nie hodnota stanovená na základe objektívnych kritérií (rozsudok z 5. februára 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Zb. s. 445, body 9 a 13).²⁵¹

V § 9 ods. 2 a ods. 3 zákona o DPH sú uvedené situácie, kedy dochádza k fikcii dodania služby za protihodnotu napriek tomu, že neboli splnené podmienky tzv. Tolsma testu.

Ustanovenie § 9 zákona o DPH je výsledkom transpozície článkov 24 až 29 smernice o DPH.

K ods. 1

Poskytnutím služby je každé zdaniteľné plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, ktoré, okrem iného, obsahuje nasledujúce špecificky uvedené plnenia:

- prevod práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu (napr. k softvéru, ochranným známkam, licenciám atď.),
- poskytnutie práva užívať hmotný majetok (napr. prenájom hnutelných a nehnuteľných vecí),
- prijatie záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav (V odbornej terminológii sa používa aj výraz „pasívna“ služba. Zdržanie sa určitého konania predstavuje záväzok neuskutočňovať nejakú činnosť, strpieť určité konanie alebo situáciu je akceptáciou cudzieho konania – napríklad nepodnikať v určitom segmente na určitom území, strpieť vecné bremeno atď.),
- služba dodaná na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že plnenie je zdaniteľné len vtedy, ak existuje medzi poskytovateľom a príjemcom služby právny vzťah, počas ktorého si recipročne vymieňajú služby (*pozri rozsudky z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, Zb. s. I-743, bod 14, a z 21. marca 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 39*). Pri preukazovaní toho, že existuje takýto právny vzťah medzi spoločnosťou nerezidentom a jednou z jej pobočiek kvôli zdaneniu poskytnutých služieb DPH, treba skúmať, či FCE

²⁵⁰ Pozri v kontexte rozsudku Súdneho dvora z 27. apríla 2023, *Fluvius Antwerpen proti MX*, C-677/21, EU:C:2023:348.

²⁵¹ Pozri v kontexte rozsudku Súdneho dvora z 19. decembra 2012, *Grattan plc proti The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-310/11, EU:C:2012:822.

K § 14

Predpokladom uplatnenia § 14 zákona o DPH je splnenie definičnej podmienky dodania tovaru v súlade s § 8 zákona o DPH, čiže musí ísť o tovar, ktorý je dodávaný zdanieľnou osobou za protihodnotu. Osobitným spôsobom sa určuje miesto dodania tovaru, ktorý je predávaný na diaľku. Nevzťahuje sa na dodanie nových dopravných prostriedkov a na dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou. Pri správnom posúdení miesta dodania tovaru predávaného na diaľku sa určí členský štát, ktorý je oprávnený vybrať daň z takto zadefinovanej transakcie. Okrem iného sa pri dodaní tovaru uplatní sadzba dane platná v členskom štáte, v ktorom sa nachádza miesto dodania.

Novelizovaná úprava § 14 zákona o DPH je účinná od 1. júla 2020. Predchádzajúci pojem „zásielkový predaj“ sa nahradil novým pojmom „predaj tovaru na diaľku“.

Ustanovenie § 14 zákona o DPH, popri iných relevantných ustanoveniach tohto zákona, bolo upravené pre povinnosť SR ako členského štátu EÚ transponovať smernice o DPH do legislatívy SR.³³³

Popri európskych smerniciach týkajúcich sa DPH, ktoré boli transponované do zákona o DPH, treba postupovať aj podľa nariadení EÚ, ktoré majú aj v SR priamy účinok bez potreby ich implementácie do slovenského právneho systému.³³⁴

Ustanovenie § 14 zákona o DPH obsahuje dve definície predaja tovaru na diaľku, v prvom prípade dochádza k fyzickému pohybu tovaru medzi členskými štátmi, v druhom prípade dochádza k fyzickému pohybu tovaru z územia tretích štátov na územie EÚ. Uplatnenie definícií je podmienené aj štatútom kupujúceho. Miesto dodania pri dodaní tovaru na diaľku je principiálne v tom členskom štáte, v ktorom končí preprava tovaru (t. j. kde dochádza ku konečnej spotrebe).

Pri predaji tovaru na diaľku dovážaného z územia tretích štátov sa zavádza nová úprava tzv. „iOSS – import one stop shop“ alebo jednotné kontaktné miesto spojené s dovozom tovaru.

Predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ

Aby došlo k uplatneniu úpravy pre predaj tovaru na diaľku v rámci EÚ, definícia predaja tovaru na diaľku v rámci EÚ obsahuje nasledujúce podmienky:

- dodanie tovaru (prechod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom),
- fyzický pohyb tovaru (odoslanie alebo preprava tovaru),
- zapojenie dvoch rôznych členských štátov (začiatok a koniec pohybu tovaru),

³³³ Smernica 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.

³³⁴ Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2017/2459 z 5. decembra 2017, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) 2019/2026, nariadenie Rady (EÚ) 2017/2454 z 5. decembra 2017, ktorým sa mení nariadenie (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) 2020/194 z 12. februára 2020, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá uplatňovania nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010, pokiaľ ide o osobitné úpravy pre zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby nezdaniteľným osobám, uskutočňujú predaj tovaru na diaľku a určité domáce dodania tovaru.

civilnými zamestnancami, ktorí ich sprevádzajú, alebo na zásobenie ich stravovacích zariadení, ak sa tieto ozbrojené sily podieľajú na obrannom úsilí vynakladanom na účely vykonávania činnosti Európskej únie v rámci spoločnej bezpečnostnej a obrannej politiky.

(3) Ozbrojené sily iného štátu žiadajú o vrátenie dane Daňový úrad Bratislava I prostredníctvom Ministerstva obrany Slovenskej republiky. K žiadosti o vrátenie dane musia byť doložené doklady o kúpe tovaru a služieb, v ktorých je uvedená suma dane v eurách.

(4) Ak sú tovary a služby podľa odseku 1 alebo odseku 2 dodané ozbrojeným silám iného štátu Ministerstvom obrany Slovenskej republiky, má Ministerstvo obrany Slovenskej republiky nárok na vrátenie dane z dodaných tovarov a služieb. Nárok na vrátenie dane sa uplatňuje podaním žiadosti o vrátenie dane Daňovému úradu Bratislava. K žiadosti o vrátenie dane sa musia doložiť doklady o kúpe tovarov a služieb a doklady o dodaní tovarov a služieb ozbrojeným silám iného štátu; ak je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 z kúpených tovarov a služieb Ministerstvo obrany Slovenskej republiky, k žiadosti sa musia doložiť aj doklady preukazujúce uvedenie základu dane a dane z týchto tovarov a služieb v daňovom priznaní.

K § 63

Právny základ § 63 zákona o DPH *Vrátenie dane ozbrojeným silám* vychádza z článku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, a po nadobudnutí účinnosti smernice Rady (EÚ) 2019/2235 zo 16. decembra 2019, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a smernica 2008/118/ES o všeobecnom systéme spotrebných daní, pokiaľ ide o obranné úsilie v rámci Únie, aj z článku 151 ods. 1 písm. ba) smernice o DPH. Ustanovenie § 63 vo vzťahu k predmetným článkom smernice reflektuje tak potrebu umožniť dodržať niektoré záväzky prijaté v rámci NATO v záujme spoločnej obrany, ako aj potrebu zlepšiť európske spôsobilosti v oblasti obrany a krízového riadenia a posilniť bezpečnosť a obranu EÚ v súlade s ustanoveniami smernice o DPH. V tejto súvislosti § 63 zákona o DPH upravuje nárok ozbrojených sil na vrátenie dane, ak sa podieľajú na spoločnom obrannom úsilí. Na prvý pohľad je však zřejmé, že nejde o klasické priame oslobodenie od dane, ale toto oslobodenie má formu nároku na vrátenie dane. Právny základ, umožňujúci zakotviť do zákona o DPH práve takýto nepriamy spôsob oslobodenia od dane, vychádza z článku 151 ods. 2 smernice o DPH, podľa ktorého: „*V prípadoch, keď sa tovar nezasiela alebo neprepravuje z členského štátu, na územie ktorého sa tento tovar dodáva, ako aj v prípade poskytovania služieb sa oslobodenie od dane môže uskutočniť formou vrátenia DPH.*“

K ods. 1

V súlade s článkom 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH bola do zákona o DPH transponovaná právna úprava, na základe ktorej sa *de lege lata* stanovuje, že za určitých podmienok je dodanie tovarov a poskytnutie služieb ozbrojeným silám iného štátu, ktorý je stranou Severoatlantickej zmluvy alebo zúčastneným štátom v Partnerstve za mier, oslobodené od dane. Cieľom zavedenia takéhoto ustanovenia na úrovni EÚ predovšetkým bolo, aby sa umožnilo členským štátom dodržať niektoré záväzky prijaté v rámci NATO. Pri prijímaní článku 151 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa normotvorca EÚ inšpiroval článkom 8 protokolu o štatúte medzinárodného vojenského veliteľstva zriadeného podľa

fungovanie spoločného systému DPH.¹³⁹² Daňové priznanie sa podľa § 15 ods. 4 daňového poriadku podáva na tlačive platnom pre príslušné zdaňovacie obdobie, pričom ak sa daňové priznanie podáva elektronickými prostriedkami, podáva sa v predpisanej forme. V tejto súvislosti treba upozorniť, že daňový poriadok v § 14 ods. 1 vymedzuje kategórie subjektov, ktorým sa ukladá povinnosť doručovať finančnej správe podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku. Vzory tlačív daňových priznaní určuje a zverejňuje na svojom webovom sídle spolu s vyznačením dátumu uverejnenia Ministerstvo financií SR podľa § 15 ods. 5 daňového poriadku. Aktuálny vzor tlačiva daňového priznania k DPH je určený v oznámení Ministerstva financií SR č. MF/017342/2020-731 o určení vzoru tlačiva daňového priznania k dani z pridanej hodnoty, ktorý sa používa pri podávaní daňových priznaní za zdaňovacie obdobia od 1. januára 2021.¹³⁹³ Elektronický formulár aktuálneho vzoru daňového priznania k DPH možno nájsť na webovej stránke finančnej správy.¹³⁹⁴ Ak by daňové priznanie nebolo podané na tlačive platnom pre príslušné zdaňovacie obdobie, bolo by právne neúčinné.¹³⁹⁵ Postup, ako aj ďalšie pomocné informácie ohľadom vyplnenia daňového priznania k DPH sú obsiahnuté v poučení Ministerstva financií SR na vyplnenie daňového priznania k dani z pridanej hodnoty.

K ods. 1

Úvodné ustanovenie § 78 zákona o DPH, teda jeho prvý ods., sa z hľadiska osobnej pôsobnosti zameriava výlučne na platiteľov dane, teda na zdaniteľné osoby registrované pre daň podľa § 4, 4b a § 5 tohto zákona, pričom zároveň bližšie vymedzuje lehotu splatnosti dane pre platiteľov dane, ktorým zákon o DPH v nadväznosti na konkrétne zdaniteľné plnenia priznal postavenie osôb povinných platiť daň z týchto plnení. Zákon o DPH diferencuje medzi splatnosťou dane vyrubenej colným orgánom pri dovoze tovaru a splatnosťou dane vzniknutej z iného zdaniteľného obchodu. Keďže pojem „zdaniteľný obchod“ je kategoricky pojmom širším, než je pojem „dovoz tovaru do tuzemska“, teda každý dovoz tovaru do tuzemska je zároveň zdaniteľným obchodom s ohľadom na § 2 ods. 1 písm. d) zákona o DPH, dovolíme si na tomto mieste poukázať na zvyšné druhy zdaniteľných obchodov, ktoré mal zákonodarca na mysli, pričom možno vychádzať priamo z ich taxatívneho výpočtu uvedeného v § 2 zákona o DPH. Zdaniteľným obchodom, odlišným od dovozu tovaru do tuzemska, sa na účely § 78 ods. 1 zákona o DPH, teda na určenie všeobecnej lehoty splatnosti dane, rozumie:

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby a
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu.

¹³⁹² Rozsudok Súdneho dvora z 28. júla 2016 vo veci Astone, C-332/15, ECLI:EU:C:2016:614, bod 56.

¹³⁹³ Pozri *oznámenie Ministerstva financií SR č. MF/017342/2020-731 o určení vzoru tlačiva daňového priznania k dani z pridanej hodnoty*. [online]. [cit. 2022-03-15]. Dostupné na internete: <<https://www.mfsr.sk/files/archiv/68/OznamenieMFSRourcenivzorutlacivaDPDPH-merged.pdf>>.

¹³⁹⁴ *Katalóg elektronických formulárov*. [online]. [cit. 2022-03-15]. Dostupné na internete: <<https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-služby/verejne-služby/katalog-danovych-a-colnych/katalog-formularov>>.

¹³⁹⁵ BABČÁK, V. 2019. *Daňové právo na Slovensku a v EÚ*. Bratislava : Epos, 2019, s. 491.

(9) Daňový úrad vráti nadmerný odpočet alebo jeho časť na bankový účet podľa § 6 ods. 1 až 3 alebo podľa § 85kk oznámený spôsobom podľa § 6 ods. 5.

(10) Ak platiteľ nesplnil povinnosť podľa § 6 ods. 1 až 3 alebo podľa § 85kk, daňový úrad vráti nadmerný odpočet alebo jeho časť do desiatich dní odo dňa, keď platiteľ túto povinnosť dodatočne splnil; lehota na vrátenie nadmerného odpočtu podľa odseku 1, 2, 4, 5, 6 alebo podľa odseku 7 sa považuje za dodržanú.

(11) Ustanovenie osobitného predpisu^{27bd)} nie je odsekmi 9 a 10 dotknuté.

^{29b)} Zákon č. 461/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov.

Zákon č. 580/2004 Z. z. o zdravotnom poistení a o zmene a doplnení zákona č. 95/2002 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

^{29ba)} § 68a zákona č. 563/2009 Z. z. v znení zákona č. 298/2016 Z. z.

^{29c)} § 47a zákona č. 563/2009 Z. z. v znení zákona č. 218/2014 Z. z.

^{27bd)} § 79 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov.

K § 79

Všeobecne k nadmernému odpočtu

Nadmerný odpočet vzniká ako dôsledok uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH¹⁴¹⁹. Uplatnenie práva na odpočítanie dane umožňuje platiteľovi dane, ponechať si časť dane, ktorú sám vybral. Suma dane, ktorú platiteľ dane fakturoval svojim odberateľom z realizovaných zdaniteľných obchodov sa zvykne označovať ako „*daň na výstupe*“. Ponechanie si časti dane na výstupe kompenzuje platiteľovi dane daňové bremeno na dani, ktorú platiteľ dane sám zaplatil (resp., na ktorú mu vznikla daňová povinnosť v rámci samozdanenia¹⁴²⁰). Táto suma dane býva označovaná aj ako „*daň na vstupe*“. Počas zdaňovacieho obdobia môže nastať situácia, že daň na výstupe je nižšia ako daň na vstupe, a teda suma dane, ktorú by si bol oprávnený platiteľ dane ponechať je vyššia ako daň, ohľadom ktorej mu vznikla daňová povinnosť. V takom prípade celková suma dane, ktorú vybral platiteľ dane nepostačuje na to, aby ňou bola nahradená daň, ktorú sám zaplatil v cene tovarov a služieb. Rozdiel dane na výstupe a dane na vstupe má v takom prípade negatívnu hodnotu. Túto hodnotu označuje zákon o DPH ako nadmerný odpočet.

Uvedená situácia môže vzniknúť vo viacerých prípadoch. Napríklad platiteľ dane sice nakúpi za príslušné zdaňovacie obdobie tovar v hodnote 5 000 eur a zaplatí DPH 1 000 eur, avšak za rovnaké zdaňovacie obdobie dodá tovar iba za 1 000 eur a sám v súvislosti s týmto dodaním vyfakturuje DPH vo výške 200 eur. Po uplatnení práva na odpočítanie dane vznikne takémuto platiteľovi dane za príslušné zdaňovacie obdobie rozdiel na DPH mínus 800 eur. Obdobná situácia môže nastať pri platiteľovi dane, ktorý realizuje intrakomunitárne dodanie tovaru (t. j. dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu, pri ktorom preprava tovaru končí v inom členskom štáte). Aj keď sú takéto dodania tovaru oslobodené od dane (§ 43 zákona o DPH), platiteľ dane má aj v takom prípade možnosť uplatniť si právo na odpočítanie dane.¹⁴²¹ Ale platiteľ dane v súvislosti s týmto dodaním nevyberie žiadnu daň.

Nadmerný odpočet je teda prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane za príslušné zdaňovacie obdobie nad celkovou výškou dane za príslušné zdaňovacie obdobie (§ 79

¹⁴¹⁹ K tomu pozri komentár k § 49 zákona o DPH.

¹⁴²⁰ K tomu pozri komentár k § 20 zákona o DPH.

¹⁴²¹ Keďže negatívne vymedzenie § 49 ods. 3 zákona o DPH sa na takto oslobodené dodania nevzťahuje.

K § 83

K ods. 1

Ust. § 83 ods. 1 zákona o DPH obsahuje osobitý režim označený ako „pokračovanie v podnikaní po úmrtí platiteľa“. Ide o situáciu, keď pôvodný platiteľ dane zomrie, pričom fyzická osoba sa rozhodne pokračovať v jeho podnikaní. Uvedené predstavuje dočasný režim, ktorý umožňuje, aby do prejednávania dedičstva mohla byť zachovaná činnosť podniku, ktorý bol pôvodne vo vlastníctve poručiteľa. Tento režim napomáha k zachovaniu daňovej neutrality pre prípad úmrtia platiteľa dane.

Vo vzťahu k pojmu „pokračovanie v podnikaní“ odkazuje zákon o DPH na § 13 živnostenského zákona, ktorý upravuje pokračovanie v živnosti pri úmrtí fyzickej osoby (živnostníka). Pojem „pokračovanie v podnikaní“ je však potrebné vykladať autonómne na účely zákona o DPH, pričom sa vzťahuje aj na iné prípady podnikania vrátane podnikania na základe iného, než živnostenského oprávnenia podľa osobitných predpisov, [§ 2 ods. 2 písm. c) Obchodného zákonníka] a taktiež na podnikanie fyzickej osoby, ktorá vykonáva poľnohospodársku výrobu a je zapísaná do evidencie podľa osobitného predpisu [§ 2 ods. 2 písm. d) Obchodného zákonníka]. Znakom pokračovania v podnikaní je v tomto prípade vykonávanie podnikateľskej činnosti na základe hlavných zložiek podniku (§ 5 Obchodného zákonníka), ktorý pôvodne patril platiteľovi dane, ku ktorého úmrtiu došlo.

Oprávnenou na takýto postup je len fyzická osoba, ktorá patrí do okruhu dedičov po platiteľovi dane. K uvedenému záveru vedie skutočnosť, že zákon o DPH používa vo vzťahu k platiteľovi dane, ku ktorého úmrtiu došlo, pojem poručiteľ. Zároveň iba takáto osoba môže očakávať, že ziska na základe dedenia vlastnícke právo k relevantným zložkám podniku, ktoré pri pokračovaní v podnikaní začala využívať.

Zákon o DPH ustanovuje pravidlá vzťahujúce sa na pokračovanie v podnikaní po úmrtí fyzickej osoby v § 83 ods. 1 zákona o DPH, tak aj v § 83 ods. 2 prvá časť zákona o DPH. Tieto je nutné vykladať vo vzájomnej systematickej nadväznosti.

Zákon o DPH ustanovuje pre fyzickú osobu, ktorá pokračuje v podnikaní po úmrtí platiteľa, nepeňažnú povinnosť oznámiť túto skutočnosť správcovi dane v lehote 30 dní odo dňa úmrtia platiteľa dane. Táto lehota je lehotou procesnou, a teda je zachovaná, ak je v posledný deň lehoty vykonaný úkon u správcu dane alebo podanie odovzdané na poštovú prepravu alebo podané elektronickými prostriedkami.¹⁴⁹⁸ V prípade, ak by k oznámeniu nedošlo alebo by bolo vykonané oneskorene, tak by sa na fyzickú osobu, ktorá chcela pokračovať v podnikaní po úmrtí platiteľa, tento režim nevzťahoval. Oznámenie sa podáva u správcu dane, ktorý bol príslušný poručiteľovi. Pravidlá pre určenie príslušnosti správcu dane ustanovuje § 6 a § 7 daňového poriadku.¹⁴⁹⁹

Fyzická osoba, ktorá realizuje pokračovanie v podnikaní po úmrtí platiteľa, sa považuje za platiteľa dane už od úmrtia poručiteľa, a to až do skončenia konania o dedičstve. Je tomu tak z dôvodu, aby status platiteľa dane bol zachovaný u tejto fyzickej osoby po celý čas, a teda aj pred vykonaním zmeny v registrácii správcu dane. Týmto sa predchádza

¹⁴⁹⁸ Pozri § 27 ods. 5 daňového poriadku.

¹⁴⁹⁹ V prípade, ak by došlo k oznámeniu o pokračovaní v podnikaní po úmrtí platiteľa nepríslušnému správcovi dane, tento musí vo veci postupovať v súlade s pravidlami pre postúpenie podania upravenými v § 18 daňového poriadku.