

IČO: 47 632 470, IČDPH: SK2024011484, Zápis: Okresný súd Trenčín, oddiel Sro, číslo 29998/R

www.pragmasys.sk ,  education@pragmasys.sk ,  **0905 652 031**

1. Zásoby z pohľadu dane z príjmov a DPH

1.1. Zásoby z pohľadu DPH – tuzemský nárok na odpočítanie dane

1. Právo na odpočítanie u platiteľa zo zásob v tuzemsku

Zásoba pre účely DPH je tovarom. Zákon o DPH pozná len službu alebo tovar. Pri posúdení či máme nárok na odpočítanie dane vzniká otázka, či sú splnené

- Hmotnoprávne podmienky
- Formálne podmienky

Hmotno-právne podmienky odpočítania dane

Nárok na odpočítanie dane má svoje pravidlá zadefinované v § 49 zákona o DPH. Základné princípy na uplatňovanie nároku na odpočítanie dane:

- a) Pri dodaní tovaru a služby musí vzniknúť daňová povinnosť. V praxi často krát problém, že si príjemca plnenia nepreverí skutočnosť, či predmetná dodávka zakladala vznik daňovej povinnosti a následne dôjde k neoprávnenému odpočítaniu dane
- b) Nárok si môže uplatniť len zdaniteľná osoba, ktorá je platiteľom dane z pridanej hodnoty (§ 4, §4a, § 5 a § 6)
- c) Platí inštitút vecného priradovania prijatých plnení k dodávkam platiteľa a na základe tejto skutočnosti musí platiteľ vyhodnotiť či mu vznikol nárok na odpočítanie dane alebo nie, prípadne v akom rozsahu.

Práve pri vecnom priradovaní vstupov k výstupu (ekonomickej činnosti v praxi môžu nastať tri situácie:

- a) Vzniká nárok na odpočítanie dane
- b) Nevzniká nárok na opočítanie dane
- c) Vzniká nárok na odpočítanie dane pomerným spôsobom (koeficient)

1.1.1. Zásoby s nárokom na odpočítanie dane (§ 49 ods. 2 zákona o DPH)

V tomto prípade sa skúma, akú činnosť na výstupe vykonáva platiteľ, ktorý si ide uplatniť právo na odpočítanie dane. Vo svojej podstate v tuzemsku má nárok ak nevykonáva činnosti uvedené v § 28 až 42 ZoDPH. Veľmi podstatnou skutočnosťou je, že hmotno-právnou podmienkou je fakt, že platiteľ musí preukázať, že vstup používa na výstup svojej ekonomickej činnosti, teda pri zásobe musíme preukázať, že bola spotrebovaná v prospech ekonomickej činnosti.

Ďalej zákon v rámci tuzemska vyžaduje skutočnosť aby:

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Je nutné však podotknúť aj väzbu na

- a) § 49 ods. 5 zákona o DPH - krátenie dane ak sa využíva majetok a služba aj na iný účel ako podnikanie
- b) § 49 ods. 7 zákona o DPH – plnenia bez nároku na odpočítanie dane a to tovary a služby spojené s pohostením a prechodné položky
- c) § 49 ods. 8 zákona o DPH – obmedzenie práva na odpočítanie dane v konkurze spojené s prevádzkou podniku
- d) § 49 ods. 10 – systém OSS

Príklad:

Platiteľ kúpil v roku 2023 motorové vozidlo, ktoré sa rozhodol používať aj na iný účel ako na podnikanie v pomere 70 % podnikanie a 30 % iný účel. Na základe tejto skutočnosti krátil daň podľa § 49 ods. 5 zákona o DPH. Je to správne?

Riešenie:

Áno je to v súlade so zákonom, pričom tento postup následne zabraňuje tomu, aby sa uplatnil postup podľa § 9 ods. 2 a 3 zákona o DPH, t.j. že ide o bezodplatné dodanie služby na účely zákona o DPH, ktorá sa chápe ako dodanie za protihodnotu. Ak by daňovník v danom čase nevedel stanoviť svoj pomer a daň na vstupe by nekrátil, pričom by následne došlo k poskytnutiu motorového vozidla aj na iný účel ako na podnikanie, musel by postupovať v súlade s § 9 zákona o DPH a odviesť daň z hodnoty bezplatne dodanej služby. Treba si dávať pozor následne na ustanovenie zákona č. 54d ZoDPH, kde musí platiteľ sledovať stanovený pomer po dobu piatich rokov či sa nezmenil.

Od 1.1.2016 bol doplnený § 49 ods. 5 zákona o DPH o spôsob akým je možné určiť pomerné odpočítanie dane na účely zákona. Je možné uplatniť pravidlo krátenia v rozsahu príjmov z podnikania a príjmov z inej činnosti ako podnikania (problém je, že zákon nedefinuje časový úsek. Uplatnenie napr. pre obce, príspevkové a rozpočtové organizácie).

1.1.2. Zásoby prijaté na činnosť definovanú v § 28 až § 42 ZoDPH

Ak platiteľ DPH vykonáva činnosť, ktorá v tuzemsku je oslobodená od dane, potom ak sa spotrebuje zásoba na túto činnosť, nezakladá právo na odpočítanie dane. Primárne sa to týka neziskového segmentu ale nie len jeho, patria sem poštové služby, zdravotná starostlivosť, sociálne služby, vzdelávanie, služby členom, služby v oblasti športu, kultúra, hazard, poisťné služby, finančné služby, nájom.

Príklad:

Spoločnosť, platiteľ DPH, nakúpila zásobu na rekonštrukciu budovy, ktorú prenajíma s oslobodením od dane. Môže si uplatniť odpočítanie dane, ak hodnota nájmu tvorí len 0,2% z celkovej činnosti spoločnosti, pričom ekonomická činnosť zakladá nárok na odpočítanie dane?

Riešenie:

Nie, keďže zásoba bola spotrebovaná v prospech činnosti s oslobodením od dane podľa § 38 ZoDPH, nárok na odpočítanie dane nevzniká

1.1.3. Zásoby s pomerným odpočítaním dane – koeficient (§ 49 ods. 4)

Ak platiteľ používa prijaté tovary a služby súčasne na oba druhy plnení uvedené v § 49 ods. 2 a 3 potom je povinný používať na výpočet nároku na odpočítanie dane tzv. koeficient, ktorý je definovaný v § 50 zákona o DPH. Je nutné podotknúť, že samotná skutočnosť, že platiteľ uskutočňuje oba druhy plnení ešte sama o sebe nezakladá skutočnosť, že je povinný používať koeficient na účely zákona. Musí tam byť naplnená podmienka súčasného používania na oba druhy plnení, t.j. kedy platiteľ nevie vecne priradiť plnenie k jednotlivým druhom, napr. používanie kancelárskych potrieb, používanie motorového vozidla, používanie kancelárie. Nie je však možné nadradiť jeden režim druhému. To znamená, že ak by bol rozsah činností s nárokom na odpočítanie dane významný, nie je možné pristúpiť k tomu, že sa používajú plnenia výlučne na tieto plnenia ak sa to nevie reálne preukázať.

Príklad:

Spoločnosť kúpila starú nehnuteľnosť, ktorú sa rozhodla zrekonštruovať a následne predať. Okrem toho uskutočňuje obchodnú činnosť, ktorá nie je od dane oslobodená. Ide o budovu staršiu ako 5 rokov od prvej kolaudácie a rozhodla sa uplatniť postup podľa § 38 ods. 1 a oslobodiť dodanie stavby od DPH. Na základe tejto skutočnosti by spoločnosť mala postupovať tak, že pri rekonštrukcii predmetnej budovy bude postupovať podľa § 49 ods. 3 a teda na vstupe si daň neodpočíta. Následne predaj prebehne s oslobodením od dane. Ak by v čase obstarania nehnuteľnosti nevedela stanoviť režim, teda či bude predávať s daňou (pozor na § 69 ods. 12 písm. c) alebo s oslobodením a pristúpi k odpočítaniu dane podľa § 49

ods. 2, potom ak predá s oslobodením od dane, musí pristúpiť k § 54 zákona a teda upraviť odpočítanú daň, pretože na účely zákona ide o zmenu účelu pri investičnom majetku.

Príklad:

Spoločnosť kúpila starú administratívnu budovu z roku 1974. V roku 2019 sa rozhodla z rekonštruovať budovu tak, že z budovy urobila apartmány (bytové jednotky), ktoré chce postupne predáť. Jednotlivé apartmány boli skolaudované v roku 2020. Môže spoločnosť pri predaji uplatniť oslobodenie od dane z pridanej hodnoty a na vstupe si neodpočítavať daň?

Riešenie:

Zákon od 1.1.2019 zdefinoval pravidlá, ktoré môžu meniť podstatu časového testu vo väzbe na stavebné práce a kolaudáciu stavby. V tomto prípade keďže ide o vznik nových druhov časti stavieb (apartmány) ich jednotlivý predaj bude podliehať DPH, lebo od prvej kolaudácie apartmánu neuplynulo viac ako 5 rokov. Ak by sa predával celý apartmnový dom, skúmalo by sa či hodnota rekonštrukčných prác dosiahla hodnotu 40 % na hodnote stavby pred jej začatím a od toho by sa odvíjalo právo na oslobodenie od dane a následne posúdenie práva na odpočítanie dane.

Koeficient

Koeficient sa podľa § 50 ods. 2 zákona o DPH určí podielom z údajov za kalendárny rok, kde v čitateli sú hodnota bez dane za tovary a služby s odpočítateľnou daňou a v menovateli hodnota bez dane zo všetkých tovarov a služieb. Vypočítaný koeficient sa zaokrúhľuje na dve desatinné miesta nahor.

Pri výpočte koeficientu do čitateľa a do menovateľa platiteľ dane podľa § 50 ods. 2 zákona o DPH neuvádza:

- a) predaj podniku alebo jeho časti tvoriacej samostatnú organizačnú zložku,
- b) predaj obchodného podielu,
- c) predaj hmotného a nehmotného majetku, ktorý platiteľ dane používal na účely svojho podnikania, okrem zásob,
- d) príležitostné finančné služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 39,
- e) príležitostný prevod a príležitostný nájom nehnuteľností,
- f) hodnotu nadobudnutých tovarov z iného členského štátu,
- g) hodnotu služieb prijatých od zahraničnej osoby z iného členského štátu alebo tretieho štátu.

V prípade, ak sa koeficient uplatňuje po prvýkrát, predbežný koeficient sa musí schváliť správcom dane, pričom návrh na schválenie koeficientu podáva v žiadosti platiteľ na základe predpokladaných dodávok, ktoré platiteľ očakáva uskutočniť. V ďalších kalendárnych rokoch sa používa ako predbežný koeficient, koeficient minulého roku. Ak má platiteľ dane z

pridanej hodnoty hospodársky rok, potom tento rok sa považuje za kalendárny rok na účely tohto ustanovenia.

1.2. Formálne právo na odpočítanie dane (§51)

V praxi je nutné rozlišovať nárok na odpočítanie dane a uplatnenie práva na jej odpočítanie. Samotná skutočnosť, že vznikne nárok na odpočítanie dane ešte neznamená, že vznikne právo na uplatnenie dane v podanom daňovom priznaní. Právo na odpočítanie dane je už samotný úkon odpočítania dane od daňovej povinnosti platiteľa.

Právo odpočítania dane môže platiteľ dane podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH uplatniť v prípade:

- a) ak má faktúru pri kúpe tovaru alebo služby v tuzemsku od platiteľa dane (faktúra vyhotovená platiteľom dane - dodávateľom),
- b) pri dodaní tovaru s montážou alebo inštaláciou od zahraničného dodávateľa a služieb poskytnutých zahraničným dodávateľom, faktúra sa nevyžaduje, daň má byť zaevidovaná v záznamoch podľa § 70 zákona o DPH), rovnako sa faktúra nevyžaduje v prípade tuzemského samozdanenia podľa § 69 ods. 12, pri trojstrannom obchode u druhého odberateľa a pri dodaní investičného zlatá
- c) pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri dovoze tovaru má dovozný doklad potvrdený colným orgánom.

Kedy sa uplatňuje právo na odpočítanie dane?

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane má faktúru, resp. JCD. Ak platiteľ nemá doklad ktorý potrebuje na odpočítanie dane do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Od 1.1.2014 platí v prípade oneskoreného doručenia faktúry pri nadobudnutí tovaru z EU fakt, že sa uplatní odpočítanie dane v období, v ktorom sa podáva dodatočné daňové priznanie. Je to však naviazané len na inštitút vzniku daňovej povinnosti podľa § 20 ods. 1 písm. b) zákona, t.j. ak je deň vzniku daňovej povinnosti viazaný na deň vyhotovenia faktúry. V praxi to môže opäť robiť problémy, pretože nárok na odpočítanie dane je stále viazaný pri nadobudnutí tovaru k obdržanej faktúre. Ak vznik daňovej povinnosti nastane podľa § 20 ods. 1 písm. a), môže to viesť opäť k nesúladu vzniku daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane.

Príklad:

Platiteľ, SK1, nakúpil tovar v hodnote 5000 eur z ČR od platiteľa dane z pridanej hodnoty a to 15.5.2023. Faktúru obdržal až v auguste 2022, pričom dátum vyhotovenia faktúry je 31.5.2023. Na základe tejto skutočnosti je povinná podať DDP k zdaňovaciemu obdobiu máj 2023, kde odvedie daň a zároveň si uplatní aj nárok na odpočítanie dane, čo bude mať nulový dopad na štátny rozpočet

Príklad

Platiteľ, SK1, nakúpil tovar v hodnote 5000 eur z ČR od platiteľa dane z pridanej hodnoty a to 15.5.2023. Faktúru obdržal až v 15.8.2023, pričom dátum vyhotovenia faktúry je 16.6.2023. Na základe tejto skutočnosti je povinná podať DDP k zdaňovaciemu obdobiu jún 2023, kde odvedie daň. V tomto prípade si však nárok na odpočítanie dane uplatní až v zdaňovacom období, za ktoré má faktúru do lehoty na jeho podanie. V tomto prípade teda najskôr za júl 2023.

Nesprávny obsah faktúry a právo na odpočítanie dane

Povinnosť vyhotovenia faktúry je v § 72 ZoDPH pričom obsah faktúry ovplyvňuje formálnu stránku práva na odpočítanie dane. Čo v prípade ak faktúra nemá správne údaje? Dá sa plne odpočítať daň na základe nesprávnej faktúry?

Judikátúra ESD jasne určila smer. Základný princíp je postavený na hmotno-právnych podmienkach odpočítania dane podporené formálnou stránkou. Neúplnosť faktúry nenarúša nárok na odpočítanie dane pričom si ale treba uvedomiť, že ak správca dane bude vyžadovať doplnenie údajov a údaje (povinné) nebudú doplnené do dňa vydania rozhodnutia správcu dane potom áno má právo neuznáť nárok na odpočítanie dane. Ale nemôže táto podmienka automaticky viesť k neuznaniu práva na odpočítanie dane.

2. Nákup zásob z EU a právo na odpočítanie dane (vložiť pptx)

Pri nákupe zásob z EU si treba uvedomiť, že aby sme hovorili o intrakomunitárnom nadobúdaní, musia byť splnené podmienky:

- a) Dodávateľ musí mať pridelené IČDPH **ako platiteľ** v členskom štáte
- b) Odberateľ musí mať pridelené IČDPH v inom členskom štáte, pričom nemusí byť platiteľom DPH
- c) Tovar musí byť fyzicky prepravený do iného členského štátu

- d) Dodanie musí byť za odplatu
- e) Dodanie uskutočnené v tuzemsku (väzba na § 17)

Následne si treba dať pozor na určité špecifiká pri nadobúdaní tovaru z EU, ktoré sa považujú za nadobúdanie aj keď nie sú splnené úplne všetky pravidlá ale ide o fyzicky presun do tuzemska. Sú to:

- 1. Nadobudnutie nového dopravného prostriedku každou osobou (nový dopravný prostriedok § 11 ods. 12) – vo väzbe na nariadenie EU č. 282/2011
- f) Nadobudnutím tovaru v tuzemsku osobou registrovanou pre daň podľa § 7 (je potrebné skúmať hodnotu nadobudnutého tovaru – hranica 14 000 eur v kalendárnom roku), kde porušenie registrácie neruší skutočnosť, že nadobúdateľ má povinnosť odviesť daň do ŠR
- g) Nadobudnutie tovaru v tuzemsku osobou registrovanou pre daň podľa § 7a – Nariadenie EU 282/2011 – ak ide o hodnotu nižšiu ako 14 000 eur za kalendárny rok osoba registrovaná podľa § 7a sa môže rozhodnúť či sa chce identifikovať alebo nie. Pri prekročení tejto hodnoty sa osoba registrovaná podľa § 7a považuje za osobu registrovanú podľa § 7 zákona o DPH.
- h) Leasing sa považuje za nadobudnutie tovaru z iného členského štátu v prípade, že sa finančný prenájom považuje za dodanie tovaru (prechod práv zaplatením poslednej splátky nájmu)
- i) Systém „call of stock“ (§ 11a) – tovar dodáva zahraničná osoba, ktorá nie je v tuzemsku registrovaná, vyberá ho zo skladu jediný zákazník, ktorý je platiteľom, ktorý je vopred známy.

Príklad:

Spoločnosť chce odoberať tovar z Českej republiky od zahraničného dodávateľa, pričom potrebuje stále skladové zásoby. Ako najjednoduchšie je možné riešiť otázku nadobudnutia tovaru z EU, aby zahraničný subjekt sa tu nemusel registrovať?

Riešenie:

V tomto prípade je najjednoduchší spôsob zriadiť konsignačný sklad u odberateľa v tuzemsku v súlade s § 11a ZoDPH. Odberateľ má len povinnosť viesť záznam o konsignačnom sklade.

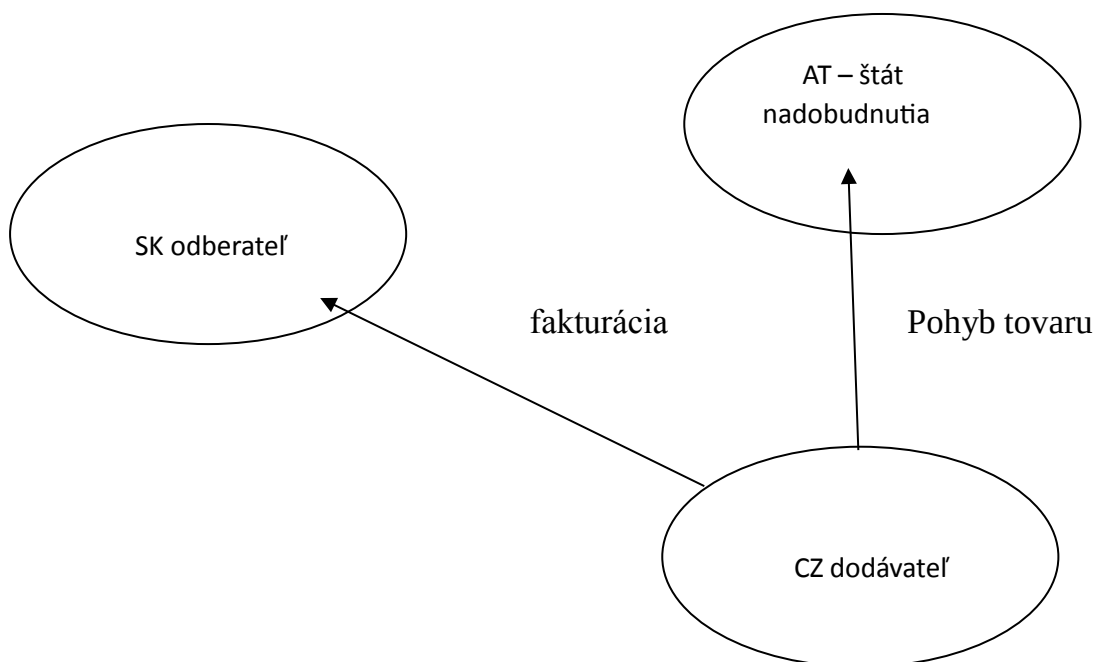
Miesto nadobudnutia tovaru z EU (§ 17)

Vo všeobecnosti platí, že je miesto dodania tam, kde sa končí preprava k nadobúdateľovi

Ak je miesto skončenia prepravy iné ako miesto pridelenia IČDPH platí, že miesto dodania je v štáte, ktoré prideliť IČDPH – ESD C 536/08 (riziko nemožnosti si uplatniť odpočítanie dane)

(oprava základu dane sa vykoná v prípade, že sa preukáže, že bola dodávka predmetom dane v štáte dodania – uplatňuje sa postup podľa § 25)

Ak sú splnené podmienky trojstranného obchodu, platí všeobecné pravidlo, miesto nadobudnutia je v krajine skončenia prepravy u druhého odberateľa.

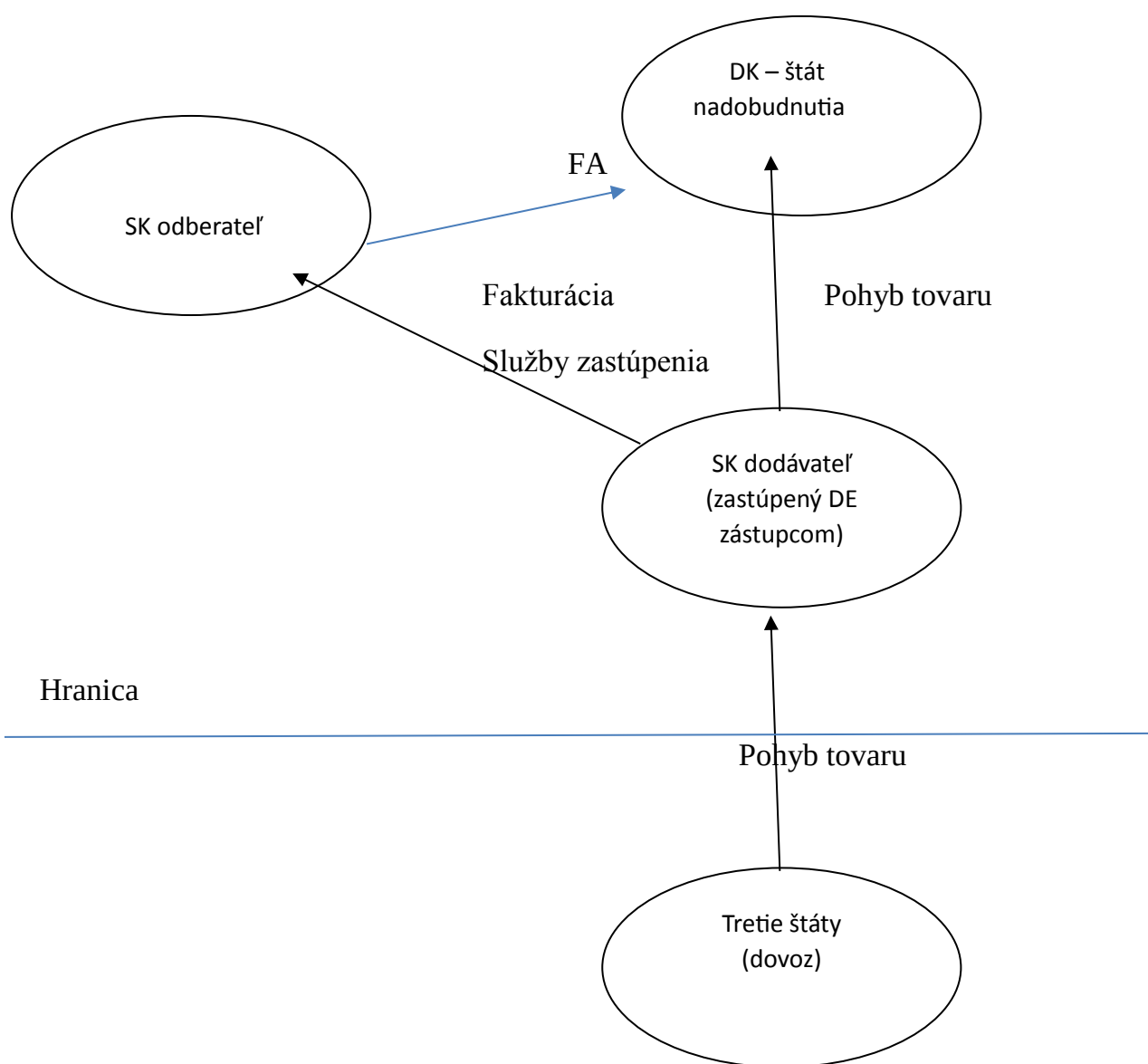


Čo vyplýva z takejto situácie:

- SK firma by sa mala registrovať v štáte nadobudnutia (Rakúsko) a objednať si tovar pod IČDPH rakúskym
- Ak sa neregistruje, presúva sa nadobudnutie do štátu registrácie (Slovensko), kde však vznikne len daňová povinnosť bez nároku na odpočítanie dane.

Príklad:

Spoločnosť doviezla tovar z tretích štátov, pričom bol prečlený v Nemecku v prístave v Hamburgu, kde sa nechala slovenská spoločnosť zastupovať nemeckým daňovým zástupcom (obdobne to u nás rieši § 69a). Následne tovar poslala do Dánska svojmu obchodnému partnerovi ktorému tovar predala.



Popis

Zahraničná firma z tretích štátov faktúruje slovenskej firme dodanie tovaru, prepravná spoločnosť faktúruje prepravu do miesta vykládky v Nemecku a z Nemecka do Dánska. DE zástupca faktúruje služby daňového zastúpenia v Nemecku.

Slovenská firma nadobúda pri dovoze tovaru samotný tovar v Nemecku. Z nemecka sa prepravuje do iného členského štátu. Z pohľadu princípov daňového zastúpenia to znamená, že SK firma nadobúda tovar v inom členskom štáte, ktorým je v tomto prípade Dánsku. Riziká spojené s neregistračiou sú obdobné ako v prípade prvého príkladu, teda ak si SK firma nesplní registračnú povinnosť v DK, potom na SK je povinná platiť daň bez nároku na odpočet DPH. Na toto treba myslieť pri takomto obchodnom modeli.

1.3. Dodanie tovaru v tuzemsku zahraničnou osobou a prenos daňovej povinnosti

V praxi sme naučený najmä tak ako je vyššie popísané na prenos daňovej povinnosti v prípadoch keď ide o nadobúdanie tovaru v rámci EU. Ale treba si dávať pozor aj na model dodania tovaru v tuzemsku zahraničnou osobou. V praxi nás môže pomýliť pridelené SK IČDPH čo ale nemení pravidlá definované v § 69 ods. 2 ZoDPH.

Ide o dodávku na území SR, kde ak je dodávateľom zahraničná osoba, potom platí pravidlo prenosu daňovej povinnosti na príjemcu ak je ním tuzemská zdaniteľná osoba.

Do kontrolného výkazu sa uvádza nadobudnutie tovaru do B1 a do daňového priznania ide dodávka na r. 9 a 10 DP a r. 19 ak vzniká právo na odpočet DPH.

Príklad:

Slovenská zdaniteľná osoba (nemusí mať IČDPH) kúpila cez internet tovar od zahraničnej osoby (napr. Alza CZ), pričom zabudla uviesť pri objednávke, že je zdaniteľnou osobou. Na základe tejto skutočnosti zahraničná osoba faktúrovala tovar so slovenskou daňou, lebo ho dodávala zo skladu v SR. Táto skutočnosť znamená:

- a) Zdaniteľná osoba na SK má tak či tak povinnosť samozdaňovať
- b) Daň na faktúre je nenárokovateľná ak by išlo o platiteľa DPH
- c) Z pohľadu dane z príjmov je daň na faktúre nedaňovým výdavkom

Ideálne je ak zahraničná osoba faktúru opraví (často sa to neudeje, lebo je to systematizované)