

Metodický pokyn DRSR k osobitnej úprave uplatňovania dane z pridanej hodnoty uvedenej v ustanovení § 66 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Cieľom zavedenia osobitnej úpravy uplatňovania dane z pridanej hodnoty bolo zníženie pravdepodobnosti dvojitého zdanenia v oblasti obchodovania s vybratými druhmi tovaru podliehajúceho zdaneniu podľa osobitnej úpravy, ktoré boli znovu zavedené do obchodného reťazca. Osobitná úprava zdaňovania je založená na zdanení kladného rozdielu („marže“ resp. „prirážky“) medzi predajnou cenou a kúpnu cenou. Vo všeobecnosti platitelia dane nakupujúci a predávajúci tovary si môžu uplatniť odpočítanie dane v súlade so zákonom o DPH, ak sú tieto tovary určené na účely podnikania. Avšak ak platitelia kúpia tovary určené na ďalší predaj od nezdaniteľných osôb alebo od obchodníkov, ktorí postupujú podľa osobitnej úpravy alebo od osoby identifikovanej pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte, ktorá dodáva tovar oslobodený od dane podľa § 42 zákona o DPH alebo obdobného ustanovenia v zákone platnom v inom členskom štáte, nemôžu si uplatniť odpočítanie dane, na druhej strane ani neuplatňujú daň z celej predajnej ceny, ale zdaňujú len nimi pridanú hodnotu na príslušnom predajnom stupni, teda svoju prirážku.

Platitelia dane obchodujúci s tovarmi, pri ktorých je možné použiť osobitnú úpravu zdaňovania v zmysle § 66 zákona o DPH, sa môžu rozhodnúť o použití bežného mechanizmu uplatňovania dane pri týchto tovaroch. V prípade použitia osobitnej úpravy uplatňovania dane sú platitelia dane povinní dodržiavať podmienky stanovené v ustanovení § 66 zákona o DPH.

Na účely ustanovenia § 66 zákon o DPH definuje jednotlivé druhy tovarov, pri ktorých je možné uplatniť postup podľa osobitnej úpravy. Osobitnej úprave uplatňovania dane v zmysle ustanovenia § 66 zákona o DPH podliehajú:

- **umelecké diela a zberateľské predmety**
- **starožitnosti a**
- **použitý tovar**

Pri obchodovaní s **drahými kameňmi a drahými kovmi** nie je možné použiť osobitnú úpravu uplatňovania dane.

Za **umelecké diela**, na účely uplatňovania osobitnej úpravy, tak ako sú vymenované v prílohe č. 5 k zákonu o DPH sa považujú:

- obrazy, koláže a podobné dekoratívne plakety, maľby a kresby zhotovené celkom ručne umelcom iné ako plány a nákresy pre architektonické, technické, priemyselné, komerčné, topografické alebo podobné účely, ručne maľované alebo ozdobené priemyselné výrobky, maľované plátna na divadelné dekorácie, na ateliérové pozadia alebo podobné účely (číselný kód harmonizovaného systému (ďalej len „kód“) 9701,
- pôvodné rytiny, pôvodné tlače a pôvodné litografie, ktorými sa rozumejú čierne alebo farebné odtlačky bezprostredne obťahnuté z jednej alebo viacerých dosiek, ktoré umelec vypracoval celkom ručne, pričom nezáleží na použitej technike alebo materiáli okrem akéhokoľvek mechanického alebo fotomechanického postupu (kód 9702 00 00),

- pôvodné sochy a súsošia z akéhokoľvek materiálu, ktoré sú zhotovené celkom umelcom, odliatky sôch, ktorých výroba je obmedzená na osem kópií a nad ktorou dohliada umelec alebo jeho právny nástupca (kód 9703 00 00),
- tapisérie (kód 5805 00 00) a nástenné textilie (kód 6304 00 00) zhotovené ručne podľa pôvodných predlôh poskytnutých umelcami za predpokladu, že z každej nie je viac než osem kópií,
- individuálne kusy keramiky zhotovené celkom umelcom a ním podpísané,
- emaily na medi zhotovené celkom ručne obmedzené na osem očíslovaných kópií, ktoré nesú podpis umelca alebo ateliéru okrem predmetov bižutérie a výrobkov zlatotepcov a striebrotopcov,
- fotografie zhotovené umelcom, ním alebo pod jeho dohľadom vytlačené, podpísané a očíslované a obmedzené najviac na 30 kópií vrátane všetkých veľkostí a rámov.

Zberateľskými predmetmi v zmysle uvedenej prílohy sú:

- poštové známky, kolky, odtlačky poštových pečiatok, obálky prvého dňa, poštové ceniny a podobné výrobky opečiatkované alebo neopečiatkované, ale nemajúce výplatnú hodnotu v krajine určenia (kód 9704 00 00),
- zbierky a zberateľské predmety zoologickej, botanickej, mineralogickej, anatomickej, historickej, archeologickej, paleontologickej, etnografickej alebo numizmatickej hodnoty (kód 9705 00 00).

Na účely uplatňovania osobitnej úpravy podľa § 66 zákona o DPH sa za **starožitnosti** považujú predmety iné ako umelecké diela alebo zberateľské predmety, ktoré sú staršie ako sto rokov.

Použitým tovarom na účely uplatňovania osobitnej úpravy v zmysle § 66 zákona o DPH, sa rozumie hnutelný hmotný majetok, ktorý je vhodný na ďalšie použitie v nezmenenom stave alebo po oprave, iný ako umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti, drahé kovy a drahé kamene.

Novelou zákona o dani z pridanej hodnoty č. 523/2005 Z.z. účinnou od 1. 1. 2005 sa doplnilo do ustanovenia § 66 ods. 1 nové písm. e), podľa ktorého predajom použitého tovaru je aj odovzdanie použitého tovaru nájomcovi na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenájatej veci, pri ktorom bez zbytočného odkladu po ukončení doby nájmu má prejsť vlastnícke právo k predmetu nájmu z prenajímateľa na nájomcu.

Osobitnú úpravu uplatňovania dane **pri použití tovaru nie je možné použiť** napríklad:

- pri kúpe použitého tovaru od platiteľa dane v prípade, ak táto osoba uplatnila voči obchodníkovi daň;
- pri kúpe použitého tovaru z iného členského štátu od osoby identifikovanej pre daň, ak táto osoba použila bežný režim (t.j. dodala použitý tovar s oslobodením od dane podľa obdobného ustanovenia ako je § 43 zákona o DPH)
- pri dovoze použitého tovaru. Ustanovenie § 66 umožňuje obchodníkovi rozhodnúť sa pri dodaní tovaru podliehajúcom tejto úprave pre využitie osobitnej úpravy, avšak v prípade dovozu použitého tovaru nemá obchodník možnosť rozhodnúť sa pre osobitnú úpravu, nakoľko to vyplýva z ustanovenia § 66 ods. 5 zákona o DPH. V takýchto prípadoch pri predaji použitého tovaru bude obchodník postupovať podľa bežného režimu uplatňovania dane.

V ustanovení § 66 ods. 1 písm. d) zákona o DPH je stanovené, že **obchodníkom** je zdaniteľná osoba, ktorá v rámci svojho podnikania kupuje, nadobúda v tuzemsku z iného členského štátu alebo dováža za účelom ďalšieho predaja použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety alebo starožitnosti. Osobitnú úpravu zdaňovania ziskovej prírážky uplatňuje platiteľ dane, ktorý nakúpi predmety uvedené v prílohe č. 5 zákona o DPH za účelom ich ďalšieho predaja a koná:

- vo svojom mene na svoj účet alebo
- vo svojom mene na účet inej osoby.

V prípade, ak obchodník predáva tovary podliehajúce osobitnej úprave vo svojom mene na účet inej osoby na základe komisionárskej alebo inej obdobnej zmluvy, v takomto prípade platí, že obchodník takéto tovary sám kúpil a ďalej sám predal.

V zmysle ustanovenia § 11 ods. 8 sa za nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu považuje aj použitie tovaru zdaniteľnou osobou na účely jej podnikania, ktorý je ňou alebo na jej účet odoslaný alebo prepravený do tuzemska z členského štátu, v ktorom zdaniteľná osoba v rámci svojho podnikania tento tovar vyrobila, vyťažila, spracovala, kúpila, nadobudla z iného členského štátu alebo doviezla z územia tretieho štátu, ak by sa premiestnenie tovaru z tuzemska do iného členského štátu považovalo za dodanie tovaru za protihodnotu podľa § 8 ods. 4.

V prípade, ak **si obchodník premiestni tovar podliehajúci osobitnej úprave**, ktorý bol nakúpený v inom členskom štáte podľa osobitnej úpravy (obdobné ustanovenie ako § 66 zákona o DPH) do tuzemska, takéto premiestnenie sa podľa § 66 ods. 14 zákona o DPH nepovažuje v tuzemsku za nadobudnutie tovaru v zmysle § 11 zákona o DPH.

1. Uplatňovanie osobitnej úpravy

Nie všetky tovary, ktoré sú uvedené v ustanovení § 66 zákona o DPH automaticky podliehajú osobitnej úprave podľa tohto zákona. Aby bolo možné použiť osobitnú úpravu podľa ustanovenia § 66 zákona o DPH je potrebné okrem skutočnosti, či ide o tovar „podliehajúci osobitnej úprave“ sledovať aj postavenie dodávateľa, resp. režim, v akom bol predmetný tovar dodaný.

V ustanovení § 66 ods. 2 je určené, kedy je obchodník povinný uplatniť osobitnú úpravu. Ide o prípady, ak tovary podliehajúce osobitnej úprave boli obchodníkovi dodané:

- ☞ osobou, ktorá nie je identifikovaná pre daň v tuzemsku ani v inom členskom štáte, napr. ak predávajúcim bola súkromná osoba, zdaniteľná osoba, ktorá nie je platiteľom podľa zákona o DPH, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, obchodníkom uplatňujúcim postup podľa osobitnej úpravy bez ohľadu na to, či je registrovaný pre daň v tuzemsku alebo v inom členskom štáte.
- ☞ platiteľom alebo osobou, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a dodanie tovaru bolo oslobodené od dane podľa § 42 alebo podľa zodpovedajúceho ustanovenia zákona platného v inom členskom štáte /článok 136 písm. a) a b) Smernice 112/ z titulu jeho používania výlučne na činnosti oslobodené od dane podľa § 28 až 41 bez možnosti odpočítania dane podľa § 49 (3) zákona o DPH (alebo podľa obdobných ustanovení v zákone o DPH v inom členskom štáte). U obchodníka v prípade kúpy takéhoto tovaru z iného členského štátu dochádza k nadobudnutiu tovaru oslobodeného od dane podľa §

44 písm. a) zákona o DPH a následný predaj takéhoto tovaru podlieha osobitnému režimu podľa § 66 zákona o DPH.

- ☛ iným obchodníkom, ktorý uplatňuje daň podľa osobitnej úpravy tohto zákona alebo obdobnej úpravy v zákone o DPH platnom v inom členskom štáte.

Príklad č.1:

Obchodník so starožitnosťami kúpi od súkromnej osoby starožitný nábytok, ktorý mal viac ako 100 rokov v hodnote 40 000 Sk za účelom jeho ďalšieho predaja. Obchodník si stanoví predajnú cenu 60 000 Sk. Pri predaji starožitného nábytku bude obchodník uplatňovať osobitnú úpravu podľa ustanovenia § 66 zákona o DPH a stanoví základ dane rozdielom medzi predajnou cenou a kúpnu cenou, t.j. $60\,000 - 40\,000 = 20\,000$. Daň je vypočítaná späťne, t.j. $20\,000 \times 19/119$ a bude predstavovať 3 193,30 Sk.

Príklad č. 2

Slovenská spoločnosť, platiteľ DPH, ktorá sa zaoberá predajom vozidiel, nakúpila od banky ojazdené motorové vozidlo v kategórii N1. Banka pri predaji tohto vozidla neuplatnila daň, nakoľko toto dodanie bolo oslobodené od dane podľa § 42 zákona o DPH. Banka si pri nákupe tohto vozidla nemohla odpočítať daň, pretože vozidlo používala výlučne na dodávky služieb oslobodených od dane podľa § 39 zákona. Predajca vozidiel pri predaji tohto vozidla svojmu zákazníkovi použije osobitnú úpravu a základom dane bude rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou znížený o daň.

Príklad č. 3

Obchodník z iného členského štátu predá obchodníkovi v tuzemsku použitý tovar. Pri predaji tohto tovaru obchodník z iného členského štátu postupoval podľa osobitnej úpravy (obdobnej ako § 66 zákona o DPH) a nevedel na faktúre daň, nakoľko postup podľa osobitnej úpravy neumožňuje uvádzať na faktúre daň oddelene. V takomto prípade tuzemský obchodník s použitým tovarom použije pri predaji tohto tovaru zákazníkovi osobitnú úpravu podľa ustanovenia § 66 zákona o DPH. Základom dane pri jeho predaji je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň.

V prípade kúpy tovarov uvedených v ustanovení § 66 ods. 1 zákon o DPH síce ustanovuje pre obchodníka povinnosť použiť osobitnú úpravu zdaňovania, ale následne mu v ods. 11 citovaného ustanovenia umožňuje rozhodnúť sa pre použitie bežného režimu dane, kedy obchodník nemá odpočítateľnú daň a predaj použitého tovaru zdaňuje, pričom základom dane je v takomto predaji protihodnota znížená o daň v zmysle § 22 ods. 1 až 4 zákona o DPH.

V zmysle ustanovenia § 66 ods. 5 zákona o DPH sa obchodník môže rozhodnúť pre použitie osobitnej úpravy aj v prípade dodania umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré doviezol a v prípade dodania umeleckých diel, ktoré mu boli dodané autorom umeleckého diela alebo jeho právnym nástupcom. Ak sa obchodník v tomto prípade rozhodne pre uplatňovanie osobitnej úpravy, **je povinný uplatňovať tento postup najmenej dva kalendárne roky**.

Príklad 4:

Obchodník s umeleckými predmetmi nakúpil v Turecku bronzové sochy koní. Nakoľko v tomto prípade sa jedná o dovoz tovaru, colný orgán vymeral obchodníkovi daň z pridanej hodnoty pri dovoze tovaru.

Podľa ustanovenia § 66 ods. 5 zákona o DPH obchodník má možnosť pri predaji dovezeného tovaru tohto druhu rozhodnúť sa pre postup podľa osobitnej úpravy.

4.1

Ak sa obchodník rozhodne využiť osobitnú úpravu uplatňovania dane, v takom prípade neodpočíta daň zaplatenú pri dovoze umeleckého diela a pri jeho predaji uplatní daň z rozdielu medzi predajnou cenou tovaru a kúpnu cenou tovaru. Kúpna cena je v tomto prípade vrátane dane, cla a poplatkov, ktoré zaplatil obchodník pri dovoze umeleckého diela. Ak sa obchodník rozhodne pre uplatňovanie osobitnej úpravy, je povinný tento postup uplatňovať najmenej dva kalendárne roky.

4.2

Ak sa obchodník rozhodne použiť bežný režim pri dovoze tovaru – umeleckého diela, má právo na odpočítanie dane zaplatenej colnému orgánu pri dovoze a pri predaji tovaru je základom dane všetko, čo predstavuje protihodnotu prijatú od zákazníka zníženú o daň.

Príklad 5:

Obchodník s umeleckými predmetmi začal v júni 2004 dovážať z Rumunska, Turecka a Iránu umelecké diela, ktoré dodával pre zákazníkov do iných členských štátov. Obchodník sa rozhodol pre uplatňovanie osobitnej úpravy pri predaji umeleckých diel. Obchodník je povinný uplatňovať osobitnú úpravu najmenej dva kalendárne roky, to znamená rok 2004 a rok 2005.

Po uplynutí tejto zákonom stanovenej lehoty sa obchodník rozhodol, že pri predaji umeleckých diel, ktoré budú dovezené po tejto lehote, v januári 2006, už bude postupovať podľa bežného režimu, t.j. odpočíta zaplatenú daň pri dovoze tovaru a pri predaji tovaru uplatní daň z predajnej ceny, prípadne ak tento tovar dodá zákazníkovi z iného členského štátu, ktorí sú identifikovaní pre daň oslobodí dodanie tohto tovaru od dane.

V januári 2006 má však obchodník na sklade ešte dovezený tovar z obdobia, kedy uplatňoval osobitnú úpravu a pri ktorom si neuplatnil odpočítanie dane. V takomto prípade, ak bude obchodník predávať tovar, pri dovoze ktorého si neodpočítal daň zaplatenú colnému orgánu, použije osobitnú úpravu uplatňovania dane pri predaji, aj napriek tomu, že uplynula zákonom o DPH stanovená lehota na povinnosť uplatňovania osobitnej úpravy a obchodník sa rozhodol nevyužívať ďalej túto úpravu. Je potrebné, aby odlišenie tovarov bolo zrejme (preukazné) z evidencie obchodníka.

2. Základ dane, vznik daňovej povinnosti a odpočítanie dane

2.1 Základ dane

Ak obchodník pri predaji tovaru podliehajúcom osobitnej úprave postupuje podľa § 66 zákona o DPH, **základom dane je kladný rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou znížený o daň.** V ustanovení § 66 zákona o DPH bol doplnený ods. 3 od 1.1.2005 o novú vetu, ktorá upravuje stanovenie základu dane v prípade, ak ide o predaj použitého tovaru odovzdaného nájomcovi na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajíateľa vecí, pri ktorom bez zbytočného odkladu po ukončení doby nájmu prechádza vlastnícke právo k predmetu nájmu z prenajímateľa na nájomcu. V takomto prípade sa základ dane rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok.

Ak je rozdiel medzi predajnou cenou a kúpnu cenou nula alebo záporné číslo základom dane je nula a daňová povinnosť nevzniká.

Na účely stanovenia základu dane je **predajnou cenou** všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú obchodník prijal alebo má prijať od kupujúceho alebo tretej osoby vrátane dotácií priamo spojených s týmito plneniami, daní, cla, poplatkov a súvisiacich nákladov ako provízia, náklady na balenie, dopravu a poistenie, ktoré obchodník požaduje od kupujúceho, okrem prechodných položiek a zliav.

Od 1.1.2005 bolo do ustanovenia § 66 ods. 4 zákona o DPH doplnené, že v prípade ak ide o predaj použitého tovaru odovzdaného nájomcovi na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, súčasťou predajnej ceny je aj celková suma splátok dohodnutá v nájomnej zmluve.

Poplatok za uzatvorenie nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ktorá priamo súvisí s dodaním tovaru podľa osobitnej úpravy predstavuje súčasť predajnej ceny, to znamená že sa zahŕňa do základu dane pri osobitnom spôsobe zdaňovania a nepredstavuje samostatne poskytnutú službu.

V prípade poplatku za uzatvorenie predmetnej zmluvy nie je možné postupovať tak, že obchodník samostatne zdaní poplatok podľa bežného režimu, t.j. k poplatku uplatní daň.

Finančný prenájom použitého tovaru sa považuje za predaj použitého tovaru len pre účely uplatnenia osobitnej úpravy. Ak ide o takéto predaj použitého tovaru, základ dane sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok.

Kúpna cena predstavuje všetko, čo tvorí protihodnotu tak, ako je uvedená v prípade predajnej ceny, čo obchodník zaplatil alebo má zaplatiť dodávateľovi.

Kúpna cena nemôže obsahovať také náklady, ktoré vznikli obchodníkovi z toho dôvodu, aby mohol nakúpený tovar podliehajúci osobitnej úprave znovu zaradiť do predajného cyklu. Ide napr. o náklady na opravu tovaru, nákup náhradných dielov a podobne. Do kúpnej ceny nie je možné zahrnúť ani prevádzkové náklady spojené s obchodovaním s uvedeným tovarom.

V prípade, ak obchodník nakúpi veľký objem tovaru za jednu cenu a jeho zámerom je predávať tento tovar po jednotlivých kusoch, v takomto prípade je obchodník povinný stanoviť kúpnu cenu pre každý jednotlivý kus tovaru. Zákon o DPH nestanovuje spôsob ani metódu na výpočet kúpnej ceny pri takomto tovare, avšak metóda výpočtu by mala byť logická a správna a obchodník by mal byť schopný preukázať hodnotu kúpnej ceny a jej výpočet.

V prípade ak obchodník uskutočňuje predaj tovaru podliehajúceho osobitnej úprave takou formou, že na výmenu ponúka tovar zákazníkovi, s podmienkou, že zákazník doplatí rozdiel medzi cenou tovaru, ktorý zákazník predal obchodníkovi a cenou tovaru, ktorý si od obchodníka kúpil, v takomto prípade posudzujeme zo strany obchodníka túto obchodnú transakciu ako dve transakcie. Jednou je nákup tovaru od zákazníka a druhou je predaj tovaru zákazníkovi.

Príklad 6:

Obchodník s ojazdenými vozidlami ponúka na predaj ojazdené vozidlá určitého druhu v akcii s podmienkami výhodného predaja výmeny starého vozidla za novšie ojazdené s tým, že zákazník zaplatí nižšiu cenu.

V tomto prípade posudzujeme dve transakcie. Jedna je nákup ojazdeného vozidla od zákazníka – súkromnej osoby a druhá je predaj ojazdeného vozidla.

Zákazník predá svoje staré ojazdené vozidlo obchodníkovi za cenu 100 000. Zároveň si kúpi od obchodníka iné ojazdené vozidlo za cenu 400 000, ale zaplatí sumu 300 000 (nakoľko

obchodník odpočíta cenu predávaného vozidla zákazníkom) . Kúpna cena ojazdeného vozidla, ktoré obchodník predáva zákazníkovi bola 200 000. Obchodník pri predaji ojazdeného vozidla zákazníkovi (aj keď prijal protihodnotu len vo výške 300 000 Sk) stanovil základ dane ako kladný rozdiel medzi predajnou cenou 400 000 a kúpnu cenou predávaného vozidla t.j. 200 000. Základom dane je potom suma 200 000 a z toho daň je vo výške 31 932,80 Sk.

V prípade ak obchodník použije osobitnú úpravu uplatňovania dane pri dodaní umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré dovezol, **kúpnu cenou** sa v týchto prípadoch rozumie všetko, čo tvorí základ dane pri dovoze tovaru, vrátane dane vymeranej colným orgánom.

2.2 Vznik daňovej povinnosti

Pri určení vzniku daňovej povinnosti vychádza obchodník z ustanovenia § 19 zákona o DPH, kedy daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Deň dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Príklad 7:

Obchodník s umeleckými predmetmi dovezol umelecké dielo – olejomalbu z tretieho štátu v marci 2006. Pri dovoze tohto umeleckého diela zaplatil obchodník okrem iných poplatkov aj daň z dovozu vymeranú colným orgánom vo výške 53 200 Sk. Obchodník sa rozhodol, že pri predaji dovezeného umeleckého diela bude uplatňovať osobitnú úpravu a tak daň vymeranú colným orgánom neodpočítal. Kúpna cena vrátane dane predstavovala 333 200 Sk. Predajnú cenu stanovil vo výške 450 000 Sk. Obchodník uzavrel 30.5. 2006 kúpno-predajnú zmluvu so zákazníkom, v ktorej boli dohodnuté platobné podmienky formou 9 splátok po 50 000 Sk, ktoré boli splatné vždy k 15. dňu každého kalendárneho mesiaca, t.j. 1. splátka do 15.6.2006, 2. splátka do 15.7.2006, 3. splátka do 15.8.2006,.... až 9. splátka do 15.2.2007.

V danom prípade sa základ dane určí ako rozdiel medzi predajnou cenou 450 000 a kúpnu cenou 333 200 t.j. 116 800 znížený o daň. Daň v tomto prípade predstavuje 18 648,74 Sk. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, deň dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, t.j. 30.5.2006. Obchodník má mesačné zdaňovacie obdobie a je povinný odvieť daň v plnej výške za zdaňovacie obdobie máj 2005.

Ak sa dodanie použitého tovaru podľa osobitnej úpravy uskutočňuje na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci („finančný prenájom“), považuje sa použitý tovar za dodaný najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane dodávaný použitý tovar vzťahuje, a ak je dohodnutá platba za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, považuje sa tovar za dodaný najneskôr posledným dňom 12. mesiaca.

Pri finančnom prenájme použitého tovaru nevzniká daňová povinnosť jednorázovo v plnej výške z predajnej ceny, ale daňová povinnosť vzniká opakovane podľa § 19 ods. 3 zákona o DPH. Základ dane sa rozdelí pomerne podľa výšky jednotlivých splátok predajnej ceny. To znamená, že pri každej jednotlivej splátke sa určí pomer tejto splátky na celkovej sume z dohodnutých platieb, ďalej sa týmto pomerom určí pomerná časť základu dane, ktorá prislúcha k splátke a z takto určeného základu dane sa vypočíta daň.

Příklad 8:

Spoločnosť zaoberajúca sa finančným prenájomom použitého tovaru obstarala od občana v mesiaci apríl 2005 ojazdený osobný automobil za 300 000 Sk a v novembri 2005 uzatvorila so zákazníkom nájomnú zmluvu s dojednaným právom kúpy prenajatej veci s týmito podmienkami:

Predajná cena je vo výške 520 000 Sk.

Nultá splátka vo výške 25 % 130 000 Sk

Počet dohodnutých splátok je 36.

Základ dane sa určí ako rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou, t.j. 520 000 – 300 000 , t.j. 220 000, ktorý sa považuje za cenu vrátane dane . Nultá splátka predstavuje 130 000, t.j. 25 % z celkovej ceny; základom dane pri nulte splátke je potom 25 % z celkového základu, t.j. $220\,000 \times 25\% = 55\,000$ a daň je $(55\,000 \times 19/119) = 8781,50$ Sk.

Počet dohodnutých splátok je 36. Keďže suma jednej splátky je $(390\,000:36) 10\,833,33$ t.j. 2,08 % z celkovej ceny. Základom dane je potom pri každej jednotlivej splátke 2,08 z celkového základu dane 220 000, t.j. 4 576, z toho daň je 730,60 Sk.

V danom prípade bol dohodnutý splátkový kalendár, podľa ktorého je zákazník povinný mesačné splátky za každý mesiac zaplatiť najneskôr do 15. dňa nasledujúceho po mesiaci, na ktorý sa splátka vzťahuje. Daňová povinnosť vzniká platiteľovi najneskôr posledný deň príslušného mesiaca, na ktorý sa platba vzťahuje.

Osobitná úprava uplatňovania dane podľa § 66 zákona o DPH sa nevzťahuje na nájom ojazdeného osobného automobilu na základe nájomnej zmluvy, ak obchodník pri jeho kúpe odpočítal daň do 31.12.2004.

Pre účely finančného prenájomu použitého tovaru sa platiteľ dane môže rovnako rozhodnúť použiť bežný režim dane.

Ak platiteľ postupuje podľa osobitnej úpravy uplatňovania dane v zmysle ustanovenia § 66 zákona o DPH, **pri prijatí platby od zákazníka vopred** na nákup tovaru podliehajúceho osobitnej úprave, vzťahuje sa na prijatú platbu ustanovenie § 19 ods. 4 zákona o DPH a vzniká pri prijatí tejto platby daňová povinnosť.

V zmysle § 71 ods. 1 zákona o DPH je obchodník povinný vyhotoviť faktúru v prípade, ak je prijatá platba pred dodaním tovaru. Keďže pri predaji tovaru podľa osobitnej úpravy § 66 zákona na faktúre nesmie byť uvedená výška dane oddelene, ustanovenie § 71 ods. 1 sa v tomto prípade použije primerane.

Příklad 9

Obchodník so starožitnosťami, prijal od svojho zákazníka 30. mája 2005 zálohu vopred vo výške 50% z ceny súpravy starožitného jedálenského servisu. V júli 2005 obstaral od iného obchodníka so starožitnosťami jedálenský servis za 250 000 Sk a 15. augusta 2005 dodal zákazníkovi jedálenský servis za 300 000 Sk. Po jeho dodaní zaplatil zákazník obchodníkovi zostatok ceny vo výške 150 000 Sk.

Nakoľko v uvedenom prípade obchodník postupujúci podľa § 66 zákona o DPH a prijal zálohu vo výške 150 000 Sk na vopred určené dodanie tovaru, z prijatej zálohy mu vznikla daňová povinnosť v pomernej výške k základu dane. Základom dane vrátane dane je rozdiel medzi predajnou a kúpnu cenou, čo predstavuje v danom prípade $300\,000 - 250\,000 = 50\,000$ Sk. Obchodníkovi však vzniká daňová povinnosť 30. mája 2005 z prijatej platby v pomernej výške zo základu dane, t.j. 25 000 (50 % zo sumy 50 000 Sk) v sume 3 992 Sk.

V deň dodania použitého tovaru, t.j. 15. augusta 2005 vzniká obchodníkovi daňová povinnosť a to vo výške 1/2 t.j. zostávajúcich 50 % zo základu dane 25 000 Sk.

2.3 Odpočítanie dane

Platiteľ dane pri kúpe tovarov podliehajúcich osobitnej úprave, ak tieto boli nakúpené od obchodníka, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu uplatňovania dane, nemôže odpočítať daň vzťahujúcu sa k základu dane stanovenému podľa osobitnej úpravy.

Obchodník, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu nemôže odpočítať daň:

- zaplatenú pri dovoze umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré doviezol,
- voči nemu uplatnenú pri dodaní umeleckého diela autorom umeleckého diela alebo jeho právnym nástupcom.

Obchodník sa môže podľa § 66 ods. 11 zákona o DPH rozhodnúť pri dodaní tovaru, ktorý podlieha osobitnej úprave, že použije bežný režim dane, t.j. uplatnením dane zo základu dane podľa § 22 ods. 1 až 4. V takomto prípade môže obchodník odpočítať daň

- zaplatenú pri dovoze umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré doviezol,
- voči nemu uplatnenú pri dodaní umeleckého diela autorom umeleckého diela alebo jeho právnym nástupcom.

Ak obchodník využije bežný režim uplatňovania dane môže odpočítať daň v rozsahu a za podmienok podľa § 49 až 51 zákona o DPH. Podľa ustanovenia § 66 ods. 11 zákona o DPH v prípade, ak sa obchodník rozhodne použiť bežný režim dane, **môže odpočítať daň zaplatenú pri dovoze** umeleckých diel, zberateľských predmetov a starožitností, ktoré doviezol a voči nemu uplatnenú pri dodaní umeleckého diela autorom umeleckého diela alebo jeho právnym nástupcom, **najskôr v zdaňovacom období, v ktorom vznikne daňová povinnosť pri dodaní tovaru, ktorého sa odpočítavaná daň týka.**

Príklad 10.

Platiteľ dane (A) kúpil od súkromnej osoby starožitný nábytok v hodnote 40 000 Sk za účelom jeho ďalšieho predaja. Nábytok mal viac ako 100 rokov a platiteľ sa rozhodol predáť ho obchodníkovi so starožitnosťami (B).

V danom prípade sa platiteľ dane (A) môže rozhodnúť, či uvedený tovar predá:

- a) *v bežnom režime, tzn., že ak sa platiteľ rozhodne, že jeho prirážka bude 20 000, potom platiteľ uplatní daň zo sumy 60 000 (60 000 základ dane + 11 400 daň) a predajná cena bude 77 400 Sk alebo*
- b) *bude pri predaji tohto tovaru uplatňovať osobitnú úpravu podľa ustanovenia § 66 zákona o DPH a stanoví základ dane rozdielom medzi predajnou cenou a kúpnu cenou, t.j. 60 000 – 40 000 = 20 000. Daň je v tomto prípade vypočítaná spätne, t.j. 20 000 x 19/119 a bude predstavovať 3 193,30 Sk.*

Ak platiteľ (A) pri predaji tovaru obchodníkovi (B) využije postup podľa osobitnej úpravy podľa § 66 zákona o DPH, obchodník (B) nemá nárok na odpočítanie dane.

V prípade, že platiteľ (A) predá tovar obchodníkovi (B) a použije bežný režim s uplatnením dane z celej predajnej ceny, t.j. z prijatej protihodnoty, obchodník (B) bude pri predaji tovaru postupovať následne podľa bežného režimu a má právo na odpočítanie dane zaplatenej platiteľovi A.

Pri kúpe tovarov, ktoré podliehajú osobitnej úprave a sú určené na ďalší predaj v nezmenenom stave, ak obchodník postupuje pri ich predaji podľa osobitnej úpravy, nemá právo na odpočítanie dane. Právo na odpočítanie dane má však obchodník z takých prijatých plnení, ktoré použije na účely svojho podnikania, ako napr. pri kúpe náhradných dielov, prijatých služieb za účelom opravy, ale aj z prevádzkových nákladov.

Príklad 11

Platiteľ, ktorý sa zaoberá predajom nového nábytku, vykúpuje aj starožitný nábytok a pri predaji tohto nábytku obchodníkovi so starožitnosťami postupuje podľa osobitnej úpravy. Niekedy je potrebné tento starožitný nábytok nalakovať, prípadne opraviť.

V prípade predaja starožitného nábytku, vykúpeného od občana, nevzniká nárok na odpočítanie dane. Avšak platiteľovi vzniká nárok na odpočítanie dane uplatnenej za služby lakovania, prípadne pri nákupe náhradných dielov alebo za opravu pokazenej časti nábytku. Pri predaji starožitného nábytku uplatní platiteľ daň podľa osobitnej úpravy z rozdielu medzi predajnou a kúpnu cenou starožitného nábytku.

Ak obchodník okrem predaja tovaru podľa osobitnej úpravy uskutočňuje aj zdaniteľné obchody oslobodené od dane, pri ktorých si nemôže odpočítať daň v zmysle § 49 ods. 4 zákona o DPH, je povinný pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať postupovať **podľa § 50 zákona o DPH**. Pri výpočte koeficientu obchodník uvádza do čitateľa aj menovateľa výnos (príjem), tzn. predajnú cenu tovaru predávaného podľa osobitnej úpravy.

2.4 Povinnosť viesť evidenciu a vystavovanie faktúr

Podľa ustanovenia § 66 ods. 9 zákona o DPH je obchodník uplatňujúci osobitnú úpravu uplatňovania dane, povinný na účely určenia základu dane viesť osobitne záznamy o predajných cenách a kúpnych cenách tovarov, pri ktorých uplatňuje osobitnú úpravu. Ak platiteľ dodáva tovary podľa osobitnej úpravy a zároveň podľa bežného režimu, je povinný viesť oddelenú evidenciu so záznamami o dodaní tovarov podľa osobitnej úpravy a dodaní tovaru podľa bežného režimu.

Obchodník, ktorý uplatňuje osobitnú úpravu zároveň nesmie v žiadnom doklade o predaji tovaru podliehajúceho osobitnej úprave uviesť samostatne sumu dane. Pri vystavovaní faktúry sa primerane použije ustanovenie § 71 zákona o DPH. V zmysle cit. ustanovenia a jeho odseku 7, ak platiteľ uplatňuje osobitnú úpravu podľa § 66, musí vo faktúre uviesť odkaz na túto úpravu, odkaz na článok 313 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení smernice Rady 2006/138/ES z 19. decembra 2006 alebo informáciu, že uplatňuje osobitnú úpravu.

Povinnosti vyplývajúce zo zákona o DPH pre obchodníka uskutočňujúceho dodanie tovaru podľa osobitnej úpravy:

- vystaviť pre kupujúceho, ak je zdaniteľnou osobou alebo právnickou osobou, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, doklad, ktorý spĺňa všetky náležitosti faktúry v zmysle ustanovenia § 71. Obchodník môže vyhotoviť doklad z elektronickej registračnej pokladnice v zmysle Vyhlášky MF SR č. 55/1994 Z.z. o spôsobe vedenia tržieb elektronickej registračnou pokladnicou v platnom znení, alebo iný doklad. V prípade dodania tovaru formou finančného prenájomu môže obchodník postupovať aj podľa §

71 ods. 3, podľa ktorého sa za faktúru považuje aj dohoda o platbách nájomného, ktorá je súčasťou nájomnej zmluvy, ak obsahuje náležitosti stanovené v § 71.

- dodanie tovaru zaznamenať v evidencii v zmysle záznamovej povinnosti podľa § 70 zákona o DPH za obdobie, v ktorom vznikne daňová povinnosť a záznamy uchovávať do konca kalendárneho roka, v ktorom uplynie 10ročná lehota od skončenia kalendárneho roka, v ktorom došlo k dodaniu;
- uviesť dodanie tovaru do daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie, v ktorom vznikla daňová povinnosť pri dodaní tovaru .

Je potrebné upozorniť na skutočnosť, že v niektorých členských štátoch nie je stanovená povinnosť uvádzať na faktúre odkaz na uplatňovanie osobitnej úpravy a z tohto dôvodu je veľmi dôležité si overiť, či v prípade dodania takéhoto tovaru postupoval dodávateľ podľa osobitnej úpravy v zmysle článkov 311 až 332 Smernice 112.

Ak platiteľ nakupuje tovary od osoby identifikovanej pre daň v inom členskom štáte a na faktúre nie je uvedená daň, ale dodávateľ si žiada IČ DPH slovenského platiteľa, je pravdepodobné, že sú tovary dodané v režime oslobodenej dodávky do iného členského štátu a slovenský platiteľ je povinný pri ich nadobudnutí uplatniť slovenskú daň z pridanej hodnoty.

Ustanovenie § 66 vo svojom odseku 14 uvádza, že ak tovar podliehajúci osobitnej úprave bol nadobudnutý od obchodníka z iného členského štátu alebo organizátora predaja verejnou dražbou z iného členského štátu a tento tovar bol zdanený podľa osobitnej úpravy v členskom štáte, v ktorom sa preprava alebo odoslanie začala, takéto dodanie tovaru sa nepovažuje za nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 zákona o DPH.

Na dodanie tovaru podliehajúceho osobitnej úprave sa nevzťahujú ustanovenia o zásielkovom predaji a o oslobodení od dane dodania tovaru do iného členského štátu podľa § 43, prípadne § 45 zákona o DPH.

*Vydalo : Daňové riaditeľstvo SR, Banská Bystrica,
odbor metodiky daní,
január 2009*

