



Informácia pre platiteľov DPH

Užívanie motorového vozidla aj na súkromný účel a správne uplatňovanie zákona o DPH

V súvislosti so vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie a prípravou právnej úpravy dane z pridanej hodnoty bola Slovenská republika na základe článku 17 ods. 6 Šiestej smernice Rady 77/388/ES oprávnená ponechať si výnimku týkajúcu sa obmedzenia práva na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len daň), konkrétne zákaz odpočítania dane pri kúpe a nájme osobného automobilu registrovaného v kategórii M1. Toto opatrenie bolo v minulosti prijaté v súvislosti s častým využívaním motorových vozidiel zaradených v obchodnom majetku podnikateľov na iný ako podnikateľský účel a k jeho zrušeniu došlo k 1. januáru 2010.

Zákonom č. 563/2009 Z. z. sa s účinnosťou od 1. januára 2010 zákaz odpočítania dane pri osobných automobiloch zrušil a Slovenská republika nie je oprávnená opätovne zaviesť toto obmedzenie. Dôvodom zrušenia zákazu odpočítania dane pri osobných automobiloch registrovaných v kategórii M1 bola globálna homologizácia motorových vozidiel kategórie N1 (typové schválenie EÚ), ktorá spôsobila, že podiel kúpených osobných automobilov v kategórii M1 sa výrazne znížil a záujem podnikateľov sa začal orientovať na kúpu motorových vozidiel v kategórii N1, pri kúpe ktorých bol možný odpočet dane. Na základe vykonaných analýz sa očakával nárast počtu predaja motorových vozidiel kategórie N1 v roku 2010 až na úroveň 90 % z celkového predaja motorových vozidiel konštruovaných na prepravu osôb. Z tohto dôvodu zákaz odpočítania dane pri osobných automobiloch kategórie M1 stratil význam, a keďže Slovenská republika nebola oprávnená rozšíriť zákaz odpočtu dane aj na iné kategórie motorových vozidiel, zákaz odpočítania dane pri osobných automobiloch kategórie M1 bol s účinnosťou od 1. januára 2010 zrušený. To znamená, že **od 1. januára 2010 má podnikateľ právo na odpočítanie dane pri kúpe každého motorového vozidla, pokiaľ je kúpené na účely podnikania** a zaradené do obchodného majetku podnikateľa.

Odpočítanie dane

Právo na odpočítanie dane, jeho rozsah a podmienky na jeho uplatnenie, upravujú ustanovenia § 49 až § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH). Právo odpočítať daň vzniká len osobe, ktorá je registrovaná ako platiteľ dane s výnimkou podľa § 52 a § 55 ods. 3 zákona o DPH. Platiteľovi dane vzniká právo na odpočítanie dane dňom, ktorý je zhodný s dňom vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa tovarov alebo služieb alebo u nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu a príjemcu služby zo zahraničia, ak ide o tzv. samozdanenie, to znamená, že daňová povinnosť v týchto prípadoch nevzniká dodávateľovi, ale vzniká príjemcovi tovaru alebo služby. Ide o základnú zásadu, ktorá spočíva v tom, že právo na vrátenie dane zo

štátneho rozpočtu odberateľovi nemôže vzniknúť skôr, ako vznikne povinnosť odvodu dane do štátneho rozpočtu.

Podmienkou odpočítania vstupnej dane od dane, ktorú je platiteľ dane povinný platiť z tovarov a služieb, je použitie obstaraných tovarov a služieb na účely jeho podnikania (na dodávky tovarov a služieb) ako platiteľa dane s výnimkou podľa § 49 odsekov 3 a 7 zákona o DPH. Medzi tovary, ktoré sú súčasťou obchodného majetku podnikateľa a ktoré sa okrem používania na podnikanie používajú aj na iný účel, možno jednoznačne zaradiť motorové vozidlá, osobitne osobné automobily.

Odpočítanie dane pri kúpe motorového vozidla a zdanenie súkromného užívania motorového vozidla

V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ zákon o DPH obsahuje v ustanovení § 49 ods. 5 pravidlo, ktoré sa vzťahuje na uplatnenie odpočítania dane pri **kúpe motorového vozidla**, ktoré bude platiteľ dane používať na podnikanie a súčasne aj na iný účel ako na podnikanie.

Podľa § 49 ods. 5 prvej vety zákona o DPH sa **môže** platiteľ dane, ktorý

- nadobudne **hmotný majetok**, ktorý je podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z príjmov) odpisovaným majetkom okrem investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b) a c) zákona o DPH, a
- pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania ako aj na iný účel ako na podnikanie,

rozhodnúť, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie.

Znamená to, že platiteľ dane **má právo, nie povinnosť**, uplatniť odpočítanie dane v pomernej výške zodpovedajúcej rozsahu použitia hmotného majetku na podnikanie a v dôsledku toho majetok zostane čiastočne zaťažený vstupnou daňou v rozsahu jeho použitia na iný účel ako na podnikanie.

Ustanovenie § 49 ods. 5 prvá veta zákona o DPH je dobrovoľným pravidlom, to znamená, že platiteľ dane ho môže, ale nemusí uplatniť. Môže sa rozhodnúť pre odpočítanie dane z motorového vozidla v plnej výške na základe ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH. Potom však musí uplatňovať postup podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH a zdaňovať súkromné užívanie motorového vozidla za každé zdaňovacie obdobie, v ktorom bolo motorové vozidlo použité na osobnú spotrebu.

Z vyššie uvedeného vyplýva, že podľa zákona o DPH má byť užívanie motorových vozidiel na súkromné účely zdanené daňou z pridanej hodnoty ak pri kúpe motorového vozidla bolo uplatnené odpočítanie dane. Konkrétne ide o dva postupy, z ktorých si platiteľ dane môže zvoliť ten, ktorý sa mu zdá výhodnejší:

1. Z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH v spojení s judikatúrou Súdneho dvora EÚ vyplýva, že platiteľ dane **má právo na odpočítanie dane pri obstaraní motorového vozidla, ktoré zaradi do svojho obchodného majetku, a súčasne je povinný podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH zdaňovať užívanie motorového vozidla na súkromné účely**. Užívanie hmotného majetku, ktorý je vo vlastníctve platiteľa dane a pri ktorého kúpe alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, na osobnú spotrebu platiteľa dane alebo jeho zamestnancov alebo na

ďalší iný účel ako na podnikanie platiteľa dane sa považuje za dodanie služby za protihodnotu.

- Podľa § 49 ods. 5 prvej vety zákona o DPH **sa platiteľ dane pri obstaraní motorového vozidla, ktoré bude používať aj na iný účel ako na podnikanie, môže rozhodnúť odpočítať daň len v pomernej výške zodpovedajúcej rozsahu použitia na podnikanie.** Ak sa platiteľ dane rozhodne, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia motorového vozidla na iný účel ako na podnikanie, resp. inak povedané, odpočíta daň v pomernej výške zodpovedajúcej rozsahu použitia motorového vozidla na podnikanie, nepovažuje sa použitie tohto motorového vozidla na iný účel ako na podnikanie v tomto rozsahu za dodanie služby za protihodnotu v zmysle § 9 ods. 2 zákona o DPH.

Príklad č. 1 (aplikácia prvého postupu)

Platiteľ dane kúpil motorové vozidlo za cenu s daňou 24.000 eur (cena bez dane 20.000 eur, daň 4.000 eur). Platiteľ dane vie, že toto motorové vozidlo sa bude používať aj na iný účel ako na podnikanie, napr. ho poskytne zamestnancovi na súkromné užívanie, pričom za toto užívanie nebude požadovať od zamestnanca protihodnotu. Platiteľ dane zistí rozsah použitia motorového vozidla zamestnancom na súkromné účely v príslušnom zdaňovacom období, napr. v rozsahu 30 %.

V zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ dane pri kúpe motorového vozidla uplatnil odpočítanie dane v plnej výške 4.000 eur. Súčasne mu však vzniká povinnosť podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH zdaňovať užívanie motorového vozidla na súkromné účely v príslušných zdaňovacích obdobiach. Z ustanovenia § 9 ods. 2 zákona o DPH totiž vyplýva, že užívanie motorového vozidla, ktoré je vo vlastníctve platiteľa dane a pri ktorého kúpe bola daň odpočítaná, na osobnú spotrebu jeho zamestnanca sa považuje za dodanie služby za protihodnotu. Uvedené znamená, že nakoľko bolo motorové vozidlo oddanené a využíva sa na iné účely ako na podnikanie, platiteľ dane poskytuje zamestnancovi službu za protihodnotu, ktorá je podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane.

Základ dane pri dodaní služby podľa § 9 ods. 2 zákona o DPH upravuje § 22 ods. 5 zákona o DPH. Podľa tohto ustanovenia sú základom dane náklady na službu. Ktoré všetky vynaložené náklady na službu je platiteľ dane povinný zahrnúť do základu dane v takomto prípade nie je možné paušalizovať, je potrebné vychádzať z objektívneho posúdenia konkrétneho prípadu. Pri určení výšky základu dane je potrebné vychádzať predovšetkým z daňových odpisov, ale treba zohľadniť aj ďalšie vstupy, ktoré môžu byť spojené s používaním daného automobilu ako sú náklady na údržbu, opravy, garážovanie, atď. (takýmto nákladom môže byť napr. oprava vozidla vykonaná neplatiteľom dane), okrem tých vstupných plnení, pri ktorých už platiteľ podľa § 49 ods. 5 tretia veta zákona o DPH odpočítal len pomernú výšku dane z dôvodu použitia na súkromné účely.

Pokiaľ platiteľ dane pri určení základu dane vychádza z daňových odpisov, znamená to, že vstupná cena motorového vozidla sa rozdelí na štyri roky, suma pripadajúca na každý rok sa rozdelí na príslušný počet zdaňovacích období v roku (štyri alebo dvanásť zdaňovacích období), zo sumy pripadajúcej na zdaňovacie obdobie sa vypočíta 30 % (zistený rozsah použitia na súkromné účely v príslušnom zdaňovacom období), čím sa určí základ dane, z ktorého daň by bola 20 %.

Ak má platiteľ dane zdaňovacie obdobie kalendárny mesiac, zo vstupnej ceny 20.000 eur je základ dane mesačne 125 eur ($20.000 : 4 : 12 \times 30 \%$), sadzba dane je 20 % zo základu dane, t.j. suma 25 eur.

Príklad č. 2 (aplikácia druhého postupu)

Platiteľ dane kúpil motorové vozidlo za cenu s daňou 24.000 eur (cena bez dane 20.000 eur, daň 4.000 eur). Platiteľ dane vie, že toto motorové vozidlo sa bude používať aj na iný účel ako na podnikanie, napr. ho poskytne zamestnancovi na súkromné užívanie. Platiteľ dane odhadom (napr. na základe predchádzajúcich skúseností, na základe vyjadrenia zamestnanca, na základe dohody so zamestnancom) stanoví predpokladaný rozsah použitia motorového vozidla na súkromné účely v rozsahu cca 40 %.

Podľa § 49 ods. 5 prvej vety zákona o DPH sa platiteľ dane môže rozhodnúť, že odpočíta daň iba vo výške 60 % z celkovej dane na vstupe, t. j. odpočíta sumu dane 2.400 eur a následne už nie je povinný vykonávať odvod dane na výstupe v jednotlivých zdaňovacích obdobiach z dôvodu používania motorového vozidla na iný účel ako na podnikanie (nie je povinný uplatňovať § 9 ods. 2 zákona o DPH).

Výdavky súvisiace s prevádzkou motorového vozidla

V súvislosti s prevádzkou motorového vozidla používaného na podnikanie a aj na iný účel ako na podnikanie vznikajú podnikateľovi, platiteľovi dane, rôzne náklady. Týmto je potrebné z hľadiska dane z pridanej hodnoty venovať rovnakú pozornosť ako samotnému motorovému vozidlu.

Podľa § 49 ods. 5 tretej vety zákona o DPH, ak platiteľ dane použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa zákona o dani z príjmov odpisovaným majetkom, na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, **odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie** k celkovému rozsahu použitia. Takýmito prijatými tovarmi a službami sú v súvislosti s prevádzkou motorového vozidla napr. pohonné látky, zimné pneumatiky, snehové reťaze, opravy a údržba motorového vozidla. Podľa uvedeného ustanovenia zákona o DPH **je možné uplatniť odpočítanie dane len v pomernej výške. Žiadny iný postup zákon o DPH nepripúšťa.**

Vo vzťahu k spotrebe pohonných látok zákon o DPH reaguje na novelu zákona o dani z príjmov účinnú od 1. marca 2009 a v § 49 ods. 5 tretej vete ustanovuje, že ak platiteľ dane uplatňuje výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky vo forme paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu (§ 19 ods. 2 písm. l/ bod 3 zákona o dani z príjmov) a nemôže preukázať rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako na podnikanie, môže odpočítať daň z kúpy pohonných látok do výšky paušálnych výdavkov podľa cit. osobitného predpisu.

V prípade, že má podnikateľ, platiteľ dane, motorové vozidlo prenajaté formou tzv. **finančného lízingu**, to znamená, že vo vzťahu k motorovému vozidlu je príjemcom **opakovane poskytovaných služieb** lízingovou spoločnosťou, a motorové vozidlo je využívané na podnikanie ako aj na iný účel ako na podnikanie, riadi sa platiteľ dane pri uplatnení odpočítania dane podľa § 49 ods. 5 tretej vety zákona o DPH a má právo na pomerné odpočítanie dane z prijatej služby (prenájom motorového vozidla) **len v rozsahu použitia motorového vozidla na podnikanie.**

Zverejnilo: *Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica*
sekcia metodiky daní, odbor služieb pre verejnosť
december 2011