

# Aplikácia zníženej sadzby DPH u RSP

podľa § 27 ods. 2 písm. b) Zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004

## Vymedzenie pojmov

Pod oprávneným zákazníkom sa rozumie osoba iná ako zdaniteľná osoba, ktorou môže byť:

- fyzická osoba,
- subjekt sociálnej ekonomiky,
- subjekt verejnej správy.

Vychádzajúc z § 3 ZDPH sa za zdaniteľnú osobu považuje každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

- Pod **samotnou ekonomickou činnosťou** sa rozumie každá taká činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávaná ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, duševná tvorivá činnosť a športová činnosť, ako aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku.

Hoci neexistuje žiadne legislatívne ustanovenie, ktoré by priamo definovalo, kto je považovaný za osobu inú ako zdaniteľná osoba, jednoduchou dedukciou možno dospieť k záveru, že *ide o osobu, ktorá nekoná v postavení zdaniteľnej osoby, t. j. nevykonáva žiadnu nezávislú ekonomickú činnosť bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti*.

Použitie gramatického tvaru "**dosahuje**" znamená, že ide o opakované dosahovanie príjmov z ekonomickej činnosti (na pokračujúcej báze) a nie o dosiahnutie príjmu z jednorazovej aktivity.

Pri vymedzení pojmu ekonomickej činnosti sa v ZDPH zaviedla legislatívna skratka "podnikanie", preto je potrebné chápať ho v širšom kontexte ako je definované v § 2 Obchodného zákonníka, s tým rozdielom, že na rozdiel od Obchodného zákonníka výsledkom a cieľom vykonávania ekonomickej činnosti nemusí byť dosahovanie zisku (s výnimkou RSP).

Hoci zákon taxatívne nevymenúva zdaniteľné osoby, dá sa predpokladať, že znaky zdaniteľnej osoby budú spĺňať predovšetkým tieto fyzické a právnické osoby:

- PO založené podľa slovenského práva alebo práva inej krajiny na účely vykonávania podnikateľskej činnosti,
- štátne podniky,
- tuzemské a zahraničné FO, ktoré podnikajú na základe živnostenského listu,
- samostatne hospodáriaci roľníci,
- športovci, ak konajú nezávisle,
- umelci, ak konajú nezávisle,

- FO/PO iné ako podnikatelia, ktorých činnosť spĺňa pojmové znaky ekonomickej činnosti, t.j. ktoré majú zo svojej činnosti príjmy a činnosť vykonávajú nezávisle na pokračujúcom základe (napr. zdaniteľnou osobou môžu byť aj občianske združenia alebo neziskové organizácie, ak vykonávajú ekonomickú činnosť, z ktorej dosahujú pravidelný príjem),
- FO/PO, ktoré využívajú svoj hmotný alebo nehmotný majetok na účely dosahovania pravidelného príjmu.

Hlavným cieľom takejto právnej úpravy je vylúčiť zo sféry DPH orgány verejnej moci v súvislosti s činnosťami resp. plneniami, pri ktorých vystupujú ako verejné orgány, t.j keď vykonávajú také činnosti, ktoré sú zákonom vyhradené, aby ich vykonávali orgány verejnej moci.

**Subjekty, ktoré nie sú považované za zdaniteľné osoby, ale len v rozsahu činnosti vykonávanej v súvislosti s plnením hlavných úloh, na plnenie ktorých boli zriadené a pri ktorých vystupujú ako orgány verejnej moci, sú:**

- štátne orgány a štátne fondy,
- obce a VÚC,
- rozpočtové organizácie štátu a územnej samosprávy,
- iné právnické osoby, ktoré sú orgánom verejnej moci.

Ustanovenie § 3 odsek 4 ZDP taxatívne poukazuje na skutočnosť, kedy štátne orgány a ich rozpočtové organizácie, štátne fondy, **orgány územnej samosprávy (t.j. obce, VÚC)** a ich rozpočtové organizácie a iné právnické osoby, ktoré sú orgánmi verejnej moci, **sa nepovažujú za zdaniteľné osoby, keď konajú v rozsahu svojej hlavnej činnosti**, a to ani v prípade, ak prijímajú v súvislosti s touto činnosťou platby, s dvomi výnimkami:

- 1.) ak táto činnosť výrazne narušuje alebo môže výrazne narušiť hospodársku súťaž a
- 2.) s výnimkou, ak vykonávajú činnosti uvedené v prílohe č. 8 a tieto činnosti nevykonávajú v zanedbateľnom rozsahu.

Správa štátnych hmotných rezerv Slovenskej republiky je zdaniteľnou osobou v rozsahu nákupu a predaja štátnych hmotných rezerv.

Vo všeobecnosti, vo vzťahu ku všetkým 3 typom oprávneného zákazníka („OP“) ako príjemcu zdaniteľného plnenia, je nevyhnutné individuálne posúdenie, v akom postavení ho tento OP prijíma:

- dodanie zdaniteľného plnenia pre kupujúceho, ktorý prijíma predmetné zdaniteľné plnenie v postavení zdaniteľnej osoby, bude podliehať štandardnej DPH sadzbe vo výške 20%,
- na druhej strane - dodanie zdaniteľného plnenia pre kupujúceho, ktorý ho prijíma v postavení inej ako zdaniteľnej osoby, bude podliehať zníženej DPH sadzbe vo výške 10%.



Tento projekt sa realizuje vďaka podpore z Európskeho sociálneho fondu a Európskeho fondu regionálneho rozvoja v rámci Operačného programu Ľudské zdroje.

[www.esf.gov.sk](http://www.esf.gov.sk) [www.employment.gov.sk](http://www.employment.gov.sk) [www.ia.gov.sk](http://www.ia.gov.sk)

## Príklad praktickej aplikácie a rozlíšenie postavenia oprávneného príjemcu v praxi pre RSP

Na základe vyššie uvedeného teoretického pojmového vymedzenia zdaniteľnej osoby a osoby, ktorá koná v postavení inom ako zdaniteľná osoba, sa v praxi môže stať, že tá istá (povedzme v tomto príklade) FO, bude konať resp. prijímať zdaniteľné plnenie od RSP raz v postavení zdaniteľnej osoby, iný raz v postavení inej ako zdaniteľnej osoby.

- Napr. RSP bude poskytovať ubytovacie služby pre FO, ktorá si dá upratať byt, v ktorom býva. V takomto prípade (za podmienky, že sú splnené aj ostatné obligatórne podmienky definované v §27 / ods. 2 ZDPH), bude FO v postavení oprávneného príjemcu, ktorý prijíma služby pre svoju vlastnú „spotrebu“, vo svoj vlastný prospech, a teda koná v postavení inej ako zdaniteľnej osoby, čo by znamenalo, že RSP môže na upratovacie služby uplatniť zníženú DPH sadzbu vo výške 10%.
- Ak by si však tá istá FO objednala od RSP upratovacie služby na upratanie bytu, ktorý prenajíma, v takomto prípade ide z jej strany o využívanie nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku, ktoré sa považuje za ekonomickú činnosť, a teda táto FO bude prijímať upratovacie služby v postavení zdaniteľnej osoby, kedy RSP nemôže využiť zníženú 10%-nú DPH sadzbu, ale fakturovať bude so základnou 20%-nou DPH sadzbou.

### **Ako má k tomuto pristupovať RSP? Ako bude vedieť rozlíšiť postavenie svojho odberateľa/oprávneného príjemcu v kontexte postavenia osoby, v ktorom prijíma zdaniteľné plnenie?**

Uplatňovanie zníženej DPH sadzby pre RSP je možnosť, ktorú národná legislatíva definuje za podmienky splnenia viacerých obligatórnych podmienok definovaných v § 27 / ods. 2 ZDPH. Osobou povinnou platiť daň správcovi dane pri dodaní tovaru alebo služby v tuzemsku je RSP, ktorý odvádza DPH správcovi dane, ale DPH je v podobe daňového bremena znášaná priamo odberateľom, nakoľko navyšuje finálnu cenu zdaniteľného plnenia pre kupujúceho/odberateľa/oprávneného príjemcu.

**Ak RSP nebude vedieť jednoznačne preukázať postavenie odberateľa, t.j. nebude vedieť rozlíšiť v akom postavení príjemca prijíma jeho zdaniteľné plnenie, odporúčala by som ísť cestou uplatňovania základnej 20% DPH sadzby. Je teda v záujme odberateľa, aby ak chce prijímať tovar/službu za nižšiu finálnu cenu pre neho, aby sa preukázal, že daný tovar/služby prijíma v postavení inom ako zdaniteľná osoba.**

**Dôkazné bremeno v prípade potenciálnej daňovej kontroly by bolo na strane RSP.**

1. Jednou z možností ako preukázať postavenie oprávneného príjemcu ako nezdaniteľnej osoby pri uplatňovaní zníženej 10%-nej DPH sadzby, by mohla byť skutočnosť, že bude mať RSP podpísané čestné prehlásenie od odberateľa, ktorý prijíma jeho zdaniteľné plnenie, v ktorom odberateľ prehlási, že ho prijíma v postavení nezdaniteľnej osoby. Toto je možné v prípadoch, kedy sa vystavuje faktúra (asi menej realizovateľné pri predaji cez elektronickú pokladnicu, t.j. pri vystavovaní ERP bločkov).
- 2.

3. Ďalšou možnosťou ako predísť prípadným pochybnostiam, resp. ako preukázať oprávnenosť uplatňovanej zníženej DPH sadzby zo strany RSP, by mohlo byť aj uvedenie slovnej informácie na faktúre, že odberateľ nemá nárok na odpočítanie DPH, resp. odvolávka na skutočnosť, že daný náklad nie je možné považovať za daňový náklad na strane odberateľa. Takáto odvolávka by nepriamo poukazovala na skutočnosť, že odberateľ prijímal toto plnenie v postavení inej ako zdaniteľnej osoby (t.j. na svoju súkromnú spotrebu), a nie je ho možné z pohľadu dane z príjmov uplatniť do daňových nákladov a tiež v prípade, ak by bol platiteľom DPH, nie je možný nárok na odpočet zaplatenej zníženej DPH sadzby.

V takomto prípade by bolo na zvážení odberateľa, aby svedomito prehlásil svoje postavenie, v ktorom tovar/službu prijíma, nakoľko výhodnejší DPH režim mu na druhej strane znemožňuje jednak odpočet DPH zaplatenej na vstupe v cene tovaru/služby, ako aj daňovú uznateľnosť vynaloženého nákladu z pohľadu dane z príjmov.

Vypracovala: *Ing. Zuzana Korytárová PhD. LL.M.,  
licencovaný daňový poradca SKDP*  
 Dňa: 13.2.2022



---

Tento projekt sa realizuje vďaka podpore z Európskeho sociálneho fondu a Európskeho fondu regionálneho rozvoja v rámci Operačného programu Ľudské zdroje.

[www.esf.gov.sk](http://www.esf.gov.sk) [www.employment.gov.sk](http://www.employment.gov.sk) [www.ia.gov.sk](http://www.ia.gov.sk)