

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

Evidenčné číslo: 103002/I/2023/421000214309

ANALÝZA VYBRANÝCH ZDANITEĽNÝCH
OBCHODOV, PRI KTORÝCH JE OSOBOU POVINNOU
PLATIŤ DAŇ PRÍJEMCA TOVAROV ALEBO SLUŽIEB

Diplomová práca

2023

Bc. Lenka Pangrácová

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY

ANALÝZA VYBRANÝCH ZDANITEĽNÝCH
OBCHODOV, PRI KTORÝCH JE OSOBOU POVINNOU
PLATIŤ DAŇ PRÍJEMCA TOVAROV ALEBO SLUŽIEB

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo a audítorstvo

Študijný odbor: Ekonómia a manažment

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Martina Mateášová, PhD.

2023

Bc. Lenka Pangrácová

ČESTNÉ VYHLÁSENIE

Čestne vyhlasujem, že som záverečnú prácu vypracovala samostatne a že všetku použitú literatúru som uviedla v zozname použitej literatúry.

Bratislava 2023

.....
Bc. Lenka Pangrácová

POĎAKOVANIE

. Týmto by som sa chcela poďakovať vedúcej mojej záverečnej práce Ing. Martine Mateášovej, PhD. za odborné vedenie a cenné rady a pripomienky poskytnuté pri jej písaní.

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Lenka Pangrácová
Študijný program: účtovníctvo a audítorstvo (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: ekonómia a manažment
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Analýza vybraných zdaniteľných obchodov, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca tovarov alebo služieb

Anotácia: Diplomová práca sa zaoberá skupinou zdaniteľných obchodov, pri ktorých osobou povinnou platiť daň je príjemca plnenia. Obsahom práce je analýza práv a povinností zdaniteľných osôb, ktoré sú účastníkmi transakcií, pri ktorých dochádza k prenosu daňovej povinnosti.

Vedúci: Ing. Martina Mateášová, PhD.
Katedra: KÚA FHI - Katedra účtovníctva a audítorstva
Vedúci katedry: prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
Dátum zadania: 12.10.2021

Dátum schválenia: 04.11.2021

prof. Ing. Miloš Tumpach, PhD.
vedúci katedry

ABSTRAKT

PANGRÁCOVÁ, Lenka: *Analýza vybraných zdaniteľných obchodov, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň príjemca tovarov alebo služieb*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. – Vedúci záverečnej práce: Ing. Martina Mateášová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2023, 62 s.

Cieľom záverečnej práce je analyzovať zdaniteľné obchody, pri ktorých sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa tovaru alebo služby. Diplomová práca je členená na 3 kapitoly ďalej rozdelené na menšie celky a obsahuje 17 tabuliek. V prvej kapitole sme vymedzili základné pojmy súvisiace s analyzovanou problematikou dane z pridanej hodnoty. K teoretickému vymedzeniu sme pristupovali s cieľom vysvetliť princíp fungovania dane z pridanej hodnoty a prenosu daňovej povinnosti na odberateľa a zdôvodniť zavedenie tohto osobitného daňového režimu. Zamerali sme sa pritom aj na postupy účtovania a vykazovania prenosu daňovej povinnosti pri zdaniteľných plneniach, kde je osobou povinnou platiť daň odberateľ tovaru alebo služby. V druhej kapitole sme si vymedzili hlavný cieľ diplomovej práce a uviedli sme metodiku skúmania a postupy skúmania použité pri vypracovaní záverečnej práce. V tretej kapitole sme venovali pozornosť aplikácii získaných teoretických poznatkov v praxi. Kapitola je rozdelená na tri hlavné celky, v ktorých sme analyzovali vybrané účtovné prípady týkajúce sa cezhraničných obchodov a tuzemských obchodov. Následne sme v tretej podkapitole zhrnuli chyby, ktorých sa dopúšťajú strany zúčastňujúce sa obchodu. Pri analýze obchodov sme sa opierali o aktuálne platnú legislatívu platnú k 31. decembru 2022.

Kľúčové slová:

daň z pridanej hodnoty, prenos daňovej povinnosti, podvody na dani z pridanej hodnoty

ABSTRACT

PANGRÁCOVÁ, Lenka: *Analysis of selected taxable transactions where the recipient of goods or services is liable to pay tax.* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. – Supervisor: Ing. Martina Mateášová, PhD. – Bratislava: FEI EU, 2023, 62 s.

The aim of the final thesis is to analyse taxable transactions in which the transfer of tax liability is applied from the supplier to the customer of goods or services. The diploma thesis is divided into 3 chapters further divided into smaller units and contains 17 tables. In the first chapter, we defined basic terms related to the analysed issue of value added tax. We approached the theoretical definition with the aim of explaining the principle of functioning of the value added tax and the transfer of tax liability to the customer and to justify the introduction of this special tax regime. At the same time, we also focused on the accounting and reporting procedures for the transfer of tax liability for taxable transactions, where the person liable to pay the tax is the recipient of the goods or services. In the second chapter, we defined the main goal of the diploma thesis and presented the research methodology and research procedures used in the preparation of the final thesis. In the third chapter, we paid attention to the application of acquired theoretical knowledge in practice. The chapter is divided into three main units, in which we analysed selected accounting cases related to cross-border trades and domestic trades. Subsequently, in the third sub-chapter, we summarized the mistakes made by the parties participating in the trade. When analysing the deals, we relied on the legislation valid as of December 31, 2022.

Keywords:

value added tax, reverse-charge, value-added tax fraud

Obsah

Zoznam tabuliek	9
Zoznam použitých skratiek.....	10
Úvod.....	11
1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	13
1.1 Všeobecné vymedzenie dane z pridanej hodnoty	13
1.2 Vymedzenie zdaniteľných obchodov.....	16
1.3 Prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa	17
1.3.1 Prenos daňovej povinnosti pri cezhraničnom dodaní tovarov alebo služieb.....	17
1.3.2 Tuzemský prenos daňovej povinnosti.....	21
1.3.3 Účtovné zobrazenie prenosu daňovej povinnosti na odberateľa	24
1.3.4 Vykazovanie prenosu daňovej povinnosti na odberateľa v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty, kontrolnom výkaze a súhrnnom výkaze	26
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	29
3 Výsledky práce a diskusia.....	31
3.1 Vybraná problematika cezhraničného prenosu daňovej povinnosti	31
3.1.1 Dodanie tovarov	31
3.1.2 Dodanie služieb.....	36
3.2 Vybraná problematika tuzemského prenosu daňovej povinnosti.....	42
3.2.1 Dodanie stavebných prác.....	42
3.2.2 Dodanie poľnohospodárskych plodín	51
3.3 Najčastejšie chyby v kontexte prenosu daňovej povinnosti	55
Záver.....	58
Zoznam použitej literatúry	60

Zoznam tabuliek

Tabuľka 1: Účtovné zobrazenie prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa prostredníctvom jedného účtovného zápisu	25
Tabuľka 2: Účtovné zobrazenie prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa pomocou interného dokladu	25
Tabuľka 3: Účtovanie obchodného styku s členskými štátmi EÚ – dodanie tovaru.....	32
Tabuľka 4: Účtovanie platby platobnou kartou v inom členskom štáte EÚ	35
Tabuľka 5: Účtovanie nákupu pohonných hmôt v zahraničí prostredníctvom palivovej karty	36
Tabuľka 6: Účtovanie obchodného styku s členskými štátmi EÚ – poskytnutie služieb ..	37
Tabuľka 7: Účtovanie faktúry za vyučovanie na poskytnuté na diaľku nezdaniteľnej osobe s bydliskom v inom členskom štáte EÚ	39
Tabuľka 8: Účtovanie obchodného styku s členskými štátmi EÚ - poskytnutie služieb...	41
Tabuľka 9: Priebeh stavebných prác a predbežné ceny	44
Tabuľka 10: Vystavené preddavkové faktúry a ich inkaso.....	44
Tabuľka 11: Identifikácia obchodov, pri ktorých sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti na odberateľa.....	46
Tabuľka 12: Vystavené faktúry k prijatým platbám	47
Tabuľka 13: Účtovné zobrazenie dodania stavebného materiálu s montážou a bez montáže	48
Tabuľka 14: Vyhotovená preddavková faktúra, daňový doklad k prijatej platbe a faktúra po dodaní stavebných prác	49
Tabuľka 15: Účtovné zobrazenie dodaní tovarov a služieb v zdaňovacom období 02.....	49
Tabuľka 16: Vystavené faktúry po dodaní stavebných prác pri zákazkách Z1 a Z2	50
Tabuľka 17: Účtovné zobrazenie dodania potravín	52

Zoznam použitých skratiek

DPH – daň z pridanej hodnoty

OF – vystavená faktúra tuzemská

zOF – vystavená faktúra zahraničná

DF – došlá faktúra tuzemská

zDF – došlá faktúra zahraničná

ID – interný doklad

BV – bankový výpis

VPD – pokladničný doklad výdavkový

VZF – preddavková faktúra vystavená tuzemská

zVZF – preddavková faktúra vystavená zahraničná

DDO – došlý dobropis tuzemský

FA – faktúra

EÚ – Európska únia

Úvod

Neoddeliteľnou súčasťou podnikateľskej činnosti je znalosť a orientácia sa v daňovej legislatíve. V prípade, ak je spoločnosť alebo fyzická osoba – podnikateľ registrovaná ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, musí sa zaoberať aj touto oblasťou daní. Byť platiteľom dane z pridanej hodnoty predstavuje pre účtovnú jednotku zvýšenú administratívnu záťaž, no v mnohých prípadoch to môže účtovnej jednotke uľahčiť pôsobenie na trhu, či už v podobe väčšej konkurencieschopnosti alebo rôznych daňových výhod.

Daň z pridanej hodnoty patrí medzi nepriame dane, čo znamená, že sa uhradza spolu s cenou tovarov a služieb. Daňovník teda zaplatí celkovú hodnotu aj s daňou dodávateľovi, ktorý sa stáva platiteľom dane a musí ju uhradiť štátu. DPH z predaných tovarov a služieb sa u platiteľa dane z pridanej hodnoty označuje ako tzv. zdaniteľné plnenie. Zároveň si takýto záväzok voči daňovému úradu môže znížiť o úhrn zaplatenej dane z pridanej hodnoty zahrnutej v cene nakupovaných tovarov alebo služieb, teda o celkovú výšku odpočítateľnej dane. Pokiaľ je suma zdaniteľného plnenia vyššia ako hodnota odpočítateľnej dane, daňovému subjektu vzniká daňová povinnosť vo výške rozdielu súm. V opačnom prípade hovoríme o vzniku nadmerného odpočtu. Toto je základná forma výpočtu a odvodu dane z pridanej hodnoty.

Slovenská právna legislatíva upravuje aj osobitný druh zdaniteľných obchodov, kedy sa povinnosť zaplatiť daň prenáša z dodávateľa na príjemcu. Patria sem niektoré zahraničné obchody v rámci krajín Európskej únie, aj niektoré tuzemské obchody, ktoré bližšie vymedzuje a špecifikuje zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH). Základnou požiadavkou uplatnenia tohto režimu výpočtu DPH je, že obe zúčastnené strany musia byť registrovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty podľa § 4 zákona o DPH, teda mať pridelené platné daňové identifikačné číslo.

Tento daňový režim je komplexný a pomerne zložito koncipovaný z dôvodu, že na jeho správne fungovanie je potrebná dôslednejšia kontrola obchodov zo strany štátov. Smernica EU ako aj zákon o DPH ustanovujú určité pravidlá, ktoré účtovné jednotky zúčastňujúce sa na obchode musia dodržať. Dôležitá je pritom dostatočná informovanosť jednotlivých strán obchodu o svojich obchodných partneroch a celkovom priebehu obchodu, ako aj znalosť legislatívy upravujúcej tento osobitný režim dane z pridanej hodnoty.

Kvôli vyššiemu riziku vzniku chyby od zúčastnených strán považujeme za dôležité túto oblasť obohatiť o detailnejšie vysvetlenie. Vzhľadom na to, že problematika prenosu daňovej povinnosti je obsahovo veľmi rozsiahla, zameriame sa v našej diplomovej práci len na niektoré zvolené oblasti s akceptom na zákon o DPH k 31. decembru 2022.

1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

Problematika výberu daní sa ľudská spoločnosť zaoberá už tisícročia. Medzi prvé dane na svete radíme daň za pôdu, ktorá bola platená v naturáliách, teda časťou úrody, ktorá bola na danom kuse zemi vypestovaná. V časoch mestských štátov mali dane podobu platieb tzv. nájomného za užívanie pôdy, ktorá patrila mestskému štátu. Daň za pôdu bola v minulosti populárna z dôvodu jej ľahkej vyberateľnosti. Príkladom na vyberanie daní z produktov je napríklad uvalenie dane na vlnu v 2. polovici 13. storočia v Anglicku, ktorá sa vo veľkých objemoch exportovala do Talianska.

Modernejší spôsob zdaňovania produktov vznikol v období, kedy do obchodného procesu začali vstupovať aj distribútori a maloobchodníci. Zaviedla sa tzv. daň z obratu, ktorú musel odvieť každý účastník obchodu a to bez nároku na odpočítanie už predtým zdanenej čiastky. Táto tzv. pyramídová daň bola jednoduchá na výpočet a nevyžadovala podrobné vedenie účtovnej evidencie, bola však značne nespravodlivá. Čím viac subjektov sa zapojilo do obchodného reťazca, tým vyššie boli príjmy vlády z výberu daní. Firmám to ale nevyhovovalo, preto hľadali spôsoby, ako sa plateniu dane vyhnúť; typickým príkladom je vertikálna integrácia The Ford River Rouge Complex. Kvôli problémom, ktoré pyramídová daň spôsobovala sa v európskych štátoch zaviedla daň z pridanej hodnoty, ktorej podstata spočíva v zdanení iba tej časti produktu (služby), na prírastku ktorej sa daný podnik podieľal (SCHENK, Alan, THURONYI, Victor a CUI, Wei, 2015).

1.1 Všeobecné vymedzenie dane z pridanej hodnoty

Ako sme uviedli v predchádzajúcom texte tejto diplomovej práce, daň z pridanej hodnoty je špecifickým druhom spotrebnej dane, ktorá vznikla ako výsledok historického vývinu daňových systémov v spoločnosti. DPH je univerzálnou daňou zo spotreby, pretože sa ukladá takmer na všetky druhy tovarov a služieb, medzi výnimky patria iba tie tovary a služby, ktoré sú uvedené v §28 až §41 zákona o DPH. Nulová sadzba DPH sa uplatňuje napríklad na poštové služby podľa §28, alebo finančné služby podľa §39 tohto zákona.

Sadzba dane z pridanej hodnoty sa v priebehu času menila. Historicky prvá sadzba DPH v Slovenskej republike zavedená v roku 1993 bola stanovená v zrušenom zákone č. 222/1992 Zb. o pridanej hodnote v znení neskorších predpisov. Základná sadzba bola vo výške 23% zo základu dane a znížená 5%. Podľa platnej legislatívy k 31. decembru 2022, zákon o DPH v § 27 rozlišuje základnú a zníženú sadzbu dane a to vo výške 20% a 10%.

Znížená sadzba dane sa podľa § 27 ods. 2 aplikuje na tovary uvedené v prílohe č. 7 a služby uvedené v prílohe č. 7a okrem dovážaného tovaru, pri ktorom sa daň priznáva a platí podľa § 68cb, tovary a služby, ktoré v rámci aktivít sociálnej ekonomiky registrovaný sociálny podnik, ktorý 100 % svojho zisku po zdanení používa na dosiahnutie svojho hlavného cieľa, dodáva oprávnenému zákazníkovi, ak tým nedochádza k narušeniu hospodárskej súťaže nezlučiteľnému s vnútorným trhom, pričom oprávneným zákazníkom je osoba iná ako zdaniteľná osoba, ak je fyzickou osobou, subjektom sociálnej ekonomiky alebo subjektom verejnej správy.

Daň z pridanej hodnoty je časť z konečnej ceny tovaru alebo služby, ktorú musí kupujúci zaplatiť štátu. Systém platieb je však nastavený tak, aby celú daň neuhradil konečný zákazník, ale je rozložená medzi všetkých účastníkov obchodu. Docieli sa to použitím nepriamej rozdielovej metódy, teda evidencie zdaniteľných obchodov a odpočítateľnej dane (Schultzová a kol., 2018, s. 196).

V tejto fáze je dôležité vedenie účtovníctva a evidencie daňových dokladov za nakúpené a predané tovary a služby. Jednotlivé analytické účty účtu 343 – *Daň z pridanej hodnoty* platiteľ dane z pridanej hodnoty použite podľa toho, či DPH z konkrétneho plnenia preňho predstavuje nárok na odpočítanie, alebo povinnosť odvieť daň do štátneho rozpočtu. Podľa § 52 opatrenia Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov sa na ľarchu účtu 343 – *Daň z pridanej hodnoty* sa účtuje nárok na odpočítanie DPH a v prospech tohto účtu sa účtuje daňová povinnosť účtovnej jednotky z dane z pridanej hodnoty. Účet DPH je účtom s premenlivým zostatkom, čo znamená, že v priebehu účtovného obdobia môže nadobúdať charakter pohľadávky alebo záväzku.

Pri vysporiadaní DPH s Daňovým úradom môžu vzniknúť tieto situácie:

Nárok na odpočítanie DPH > daňová povinnosť

Účtovnej jednotke vzniká preplatok z titulu dane z pridanej hodnoty, tzv. nadmerný odpočet. V účtovníctve sa takáto situácia prejaví tým, že účet 343 – *Daň z pridanej hodnoty* nadobudne charakter pohľadávky, teda jeho konečný zostatok sa vykáže na strane Má dať.

Túto čiastku účtovná jednotka môže vysporiadať vzájomným zápočtom s daňovou povinnosťou, ktorá účtovnej jednotke vznikne v nasledujúcom zdaňovacom období uvedením tejto informácie v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty v riadku 33.

Ak účtovnej jednotke aj v nasledujúcom období vznikne nadmerný odpočet v nasledujúcom zdaňovacom období, podľa § 78 zákona o DPH, daňový úrad vráti preplatenú sumu na bankový účet účtovnej jednotky. Táto suma sa vráti do 30 dní od podania daňového priznania za zdaňovacie obdobie nasledujúce po období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol, alebo do 30 dní od uplynutia lehoty na podanie daňového priznania, ak platiteľ nebol povinný podať daňové priznanie (§ 78 ods. 1) za zdaňovacie obdobie nasledujúce po období, v ktorom nadmerný odpočet vznikol.

Nárok na odpočítanie DPH < daňová povinnosť

Účtovnej jednotke vzniká povinnosť uhradiť rozdiel medzi výškou nároku na odpočítanie DPH a daňou na úhradu zo zdaniteľného plnenia bankovým prevodom na príslušný účet Štátnej pokladnice. Vznikne jej záväzok voči daňovému úradu ktorý sa prejavuje tým, že účet 343 – *Daň z pridanej hodnoty* nadobudne charakter záväzku.

Pokiaľ účtovná jednotka vykázala v predchádzajúcom období daňový preplatok, má nárok na zníženie si daňovej povinnosti o výšku tohto preplatku.

Nárok na odpočítanie DPH = daňová povinnosť

Účet 343 – *Daň z pridanej hodnoty* má v takomto prípade nulový zostatok, z čoho vyplýva, že účtovnej jednotke nevníka daňová povinnosť z titulu DPH.

Pokiaľ účtovná jednotka vykázala v predchádzajúcom období daňový preplatok, má nárok na vrátenie plnej výšky preplatku z titulu dane z pridanej hodnoty od daňového úradu.

Vzniknutá daňová povinnosť, resp. daňová pohľadávka sa vykazuje prostredníctvom daňového priznania k dani z pridanej hodnoty v pravidelných intervaloch podľa toho, či je účtovná jednotka registrovaná ako mesačný alebo štvrťročný platiteľ dane z pridanej hodnoty.

Daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty je podľa § 78 zákona o DPH do 25 dní po skončení každého zdaňovacieho obdobia podať každý platiteľ dane okrem platiteľa dane registrovaného pre daň podľa § 5 alebo § 6 zákona.

Na webovom sídle finančného riaditeľstva sú zverejňované zoznamy daňových subjektov na základe rôznych kritérií, medzi nimi aj napríklad zoznam subjektov, s výškou uplatneného nadmerného odpočtu a s výškou priznanej vlastnej daňovej povinnosti a to na základe § 52 ods. 12 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov. Podľa § 52 ods. 19 tohto zákona „*údaje, ktoré finančné riaditeľstvo*

zverejňuje v zoznamoch, a údaje, ktoré finančné riaditeľstvo sprístupňuje, sa zverejňujú a sprístupňujú v štruktúrovanej podobe, ktorá umožňuje ich cieleňé vyhľadávanie a ďalšie automatizované spracovanie“. To znamená, že používateľ môže pri vyhľadávaní údajov využiť filter údajov na podľa upresnenia kritérií ako sú IČ DPH, IČO, DIČ, názov subjektu, obec, či PSČ.

Takisto je sprístupnená možnosť exportu vyhľadaných údajov vo formáte PDF, EXCEL alebo CSV.

1.2 Vymedzenie zdaniteľných obchodov

Na účely dane z pridanej hodnoty zákon o DPH vymedzuje zdaniteľné obchody v § 2. Podľa tohto zákona je predmetom dane dodanie, resp. poskytnutie tovaru alebo služby zdaniteľnou osobou konajúcou v postavení zdaniteľnej osoby za poskytnutú protihodnotu, nadobudnutie tovaru z členského štátu EÚ za protihodnotu a aj dovoz tovaru do tuzemska. Tieto plnenia podliehajú dani z pridanej hodnoty.

Tovar sa považuje za dodaný vtedy, keď sa právo nakladať s tovarom ako vlastník previedlo z dodávateľa na odberateľa. Toto základné pravidlo sa uplatňuje na hnutelné aj nehnuteľné veci v prípade, že zákon o DPH neustanovuje na plnenie osobitné pravidlá. V prípade dodanie stavby sa na určenie momentu dodania opierame o zmluvu o dielo, prípadne iný, podobný dokument.

Za dodanie **služby** sa považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru. Za dodanie služby sa považuje aj prevod práva k duševnému vlastníctvu a inému nehmotnému majetku, právo na užívanie hmotného majetku. Ak bola osoba povinná dodať službu z poverenia štátnym orgánom, aj takéto plnenie sa považuje za dodanie služby. Službou je podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH aj súhlas s tým, že osoba nepodnikne žiadne kroky, prípadne že bude tolerovať určitý stav vecí. Dodaním služby je aj užívanie majetku vytvoreného vlastnou činnosťou osoby, ktorá je platiteľom dane, pokiaľ si daň z tohto majetku odpočítal, odpočítanú daň neupravil podľa § 54a a tento majetok sa ďalej nevyužíva na účely podnikania. Takto sa posudzuje aj bezodplatné dodanie služby. V prípade, že je služba dodaná bezodplatne a na iný účel ako účel podnikania, považuje sa za službu dodanú za protihodnotu a je predmetom dane. Dodávateľom služby je aj zdaniteľná osoba, ktorá pre inú osobu službu obstarala a dodala podľa § 9 ods. 4 zákona o DPH.

Nadobudnutím tovaru z iného členského štátu EÚ sa rozumie získanie práva disponovať s tovarom prepraveným z iného členského štátu na územie tuzemska. Takéto dodanie tovaru je podľa § 11 zákona o DPH predmetom dane ak odberateľom je zdaniteľná osoba, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, prípadne je odberateľom zahraničná osoba registrovaná pre daň v tuzemsku a dodávateľ je registrovaným platiteľom dane v inom členskom štáte EÚ, nie však v prípade dodania tovaru s montážou a predaja tovaru na diaľku v rámci štátov EÚ.

Dovoz tovaru do tuzemska je premiestnenie tovaru z krajín mimo EÚ, kedy tovar vstupuje na územie členského štátu cez jeho hranice. Pri dovoze tovaru platia ustanovené colné pravidlá a predpisy.

1.3 Prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa

Prenesením daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa plnenia pri uplatnení DPH sa rozumie prenos daňovej povinnosti pri dodaní tovaru alebo služby z poskytovateľa tovaru alebo služby na jej príjemcu. Dodávateľ v režime reverse-charge nie je pri tomto obchode osobou povinnou odvieť daň do štátneho rozpočtu, pretože túto povinnosť v súlade s legislatívou preniesol na príjemcu plnenia. To znamená, že odberateľovi fakturuje cenu bez dane. Príjemca plnenia, ktorý je zároveň aj platiteľom dane uplatňuje takzvané samozdanenie, čo znamená, že z ceny dodaného tovaru alebo služby vyčíslí DPH a odvedie ju do štátneho rozpočtu. Odberateľ plnenia má zároveň nárok na odpočítanie svojej uplatnenej dane v súlade s podmienkami uvedenými v § 49 až 51 zákona o DPH.

1.3.1 Prenos daňovej povinnosti pri cezhraničnom dodaní tovarov alebo služieb

Podvody vykonávané prostredníctvom dane z pridanej hodnoty sú vo všeobecnosti veľmi ťažko merateľné, ale bezpochyby tvoria významnú časť všetkých daňových podvodov v Európskej únii. Rita de la Feria vo svojom článku *The New VAT General Reverse-Charge Mechanism* uvádza hneď niekoľko štatistických údajov, ktoré túto skutočnosť potvrdzujú.

V súvislosti s tým spomína termín „missing trader fraud“, čiže podvod chýbajúceho obchodníka, kedy si viacero firiem organizovaných do jedného obchodného spolku predáva ten istý tovar. Využíva pritom časový úsek, kedy je tovar premiestňovaný z jedného bodu do druhého oslobodený od dane. Práve v tom čase sa firma, ktorej vzniká povinnosť odvieť daň do štátneho rozpočtu stratí z trhu.

Kvôli potrebe reagovať na tento nepriaznivý jav v ekonomike a zároveň s cieľom podpory obchodnej spolupráce členských štátov sa zaviedol mechanizmus prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa tovaru alebo služby na jeho odberateľa. Odberateľovi v takom prípade vzniká povinnosť odvodu DPH štátu namiesto dodávateľa, no zároveň si môže nárokovať aj vrátenie rovnakej výšky DPH z nákupu tohto tovaru alebo služby. Pokiaľ si nárok na odpočítanie DPH odberateľ uplatní v zdaňovacom období, v ktorom mu vznikla aj daňová povinnosť, výsledkom je nulová hodnota a odberateľovi v zdaňovacom období nevzniká ani pohľadávka, ani záväzok z titulu dane z pridanej hodnoty voči daňovému úradu. Nárok na odpočítanie si však môže uplatniť aj v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach, do konca kalendárneho roka, prípadne si ho neuplatniť vôbec. V prípade neuplatnenia vzniká odberateľovi záväzok voči štátu z titulu dane z pridanej hodnoty.

Pre uplatnenie tohto daňového mechanizmu je predovšetkým potrebné správne určenie miesta dodania tovaru alebo služby, ktoré nie je úplne jednoznačné a vyžaduje si hlbšie poznanie daňovej legislatívy.

Napríklad **pri dodaní služieb spojených s nehnuteľnosťou** sa miestom jej dodania rozumie štát, v ktorom sa predmetná nehnuteľnosť nachádza. Ak by si teda nemecký podnikateľ objednal od slovenského podnikateľa službu, ktorá sa viaže na nehnuteľnosť nachádzajúca sa na území Slovenskej republiky, táto služba sa zdaní na Slovensku, aj keď je odberateľom zahraničná osoba z členského štátu EÚ (§ 16, ods. 1 zákona o DPH). Ďalšie poskytnutia služieb, ktorých miesto dodania osobitne upravuje zákon sú vymedzené v § 16 a v § 16a zákona o DPH.

Pri určení **miesta dodania služby** v prípadoch, ktoré nie sú uvedené v týchto paragrafoch postupujeme podľa § 15 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ktorý rozlišuje, či je odberateľom služby zdaniteľná alebo nezdaniteľná osoba a na základe toho určuje miesto dodania služby. Ak je odberateľom zdaniteľná osoba, miestom dodania služby je jej sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, prípadne miesto jej trvalého bydliska, resp. miesto, kde sa bežne zdržiava. Ak je ale odberateľom nezdaniteľná osoba, miesto dodania sa určí podľa sídla dodávateľa.

Daňová povinnosť pri dodaní služby odberateľovi vzniká v deň, kedy bola služba poskytnutá. Ak bola faktúra za poskytnuté plnenie vystavená skôr ako v deň dodania služby, daňová povinnosť vzniká v deň, kedy bola vystavená faktúra (zákon od DPH v znení neskorších predpisov, § 19 ods. 4). V prípade, že poskytnutie služby trvá dlhší čas, tak sa za dodanú považuje v deň, kedy bolo jej poskytovanie ukončené. Pokiaľ je služba dodávaná

opakovane alebo čiastkovo a to v období dlhšom ako 12 kalendárnych mesiacov, daňová povinnosť vzniká každý posledný deň v kalendárnom roku, kým sa dodanie úplne neukončí. Odberateľovi služby vzniká daňová povinnosť v posledný deň kalendárneho roka, ak je služba dodaná v osobitnom režime prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa plnenia a do 12 kalendárnych mesiacov sa poskytovanie služby neukončilo a zároveň neprebehla ani úhrada za poskytnuté plnenie podľa § 19 ods. 3, písm. b).

Miesto dodania tovaru určujeme podľa § 13 zákona o DPH v znení neskorších predpisov. Pri dodávkach tovaru, s ktorým je spojená aj preprava sa za miesto dodania považuje miesto, kde sa preprava začala. Ak slovenský podnikateľ predáva tovar a zároveň zabezpečuje prepravu, pričom dodávka putuje zo skladu na území Slovenskej republiky, miestom dodania je tuzemsko bez ohľadu na to, či je odberateľom tuzemská alebo zahraničná osoba. Podobné pravidlo uplatňujeme aj pri dodávkach tovarov na palubách lodí a lietadiel, teda miestom dodania je miesto, kde sa preprava začala. Pod takýmito dodávkami tovarov sa rozumie napríklad predaj občerstvenia, suvenírov a iných tovarov cestujúcim počas plavby alebo letu. V prípade, že si prepravu zabezpečuje odberateľ, miestom dodania je miesto, kde si odberateľ tovar prevzal. Pri určení miesta dodania je potrebné skúmať aj skutočnosť, či je s dodaním tovaru spojená aj inštalácia alebo montáž. V takomto prípade sa miesto určuje podľa toho, kde bola montáž alebo inštalácia predmetu obchodu uskutočnená. Pri dodávkach elektriny, plynu, tepla a chladu obchodníkovi je miestom dodania sídlo, prípadne prevádzkareň obchodníka alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava. Obchodník je právnická osoba, ktorá nakupuje tento tovar s cieľom jeho ďalšieho predaja, pričom vlastná spotreba je zanedbateľná. Ak sa plyn, elektrina, teleso alebo chlad dodáva inej osobe ako obchodníkovi, je miestom dodania miesto skutočnej spotreby.

„Ak sa odoslanie alebo preprava tovaru začína na území tretieho štátu, považuje sa za miesto dodania tovaru dovozcom a za miesto prípadných ďalších dodaní tohto tovaru členský štát dovozu (miesto dovozu tovaru je upravené v § 18 zákona o DPH)“ (Finančná správa Slovenskej republiky).

Osobitne je upravené miesto dodania pri **predaji tovaru na diaľku** a to podľa § 14 zákona o DPH v znení neskorších predpisov. Na základe tohto paragrafu posudzujeme dodávky tovarov, ktorých prepravu zabezpečuje dodávateľ. Odberateľom pritom môže byť nezdaniteľná osoba, alebo zdaniteľná osoba, alebo nezdaniteľná právnická osoba, ak nadobudnutie tovaru z iného členského štátu nie je predmetom dane podľa § 11 ods. 4 zákona

o dani z pridanej hodnoty. Zároveň však predmetom dodania nie je nový dopravný prostriedok ani tovar dodaný s inštaláciou alebo montážou.

Predaj tovaru na diaľku (v predchádzajúcich zneniach zákona o DPH bol predaj tovaru na diaľku nazývaný zásielkový predaj) sa týka predovšetkým majiteľov internetových obchodov, ktoré predávajú tovary konečným spotrebiteľom mimo územia SR. Podľa toho, či dodávateľ za aktuálny aj predchádzajúci kalendárny rok prekročil alebo neprekročil hranicu obratu pri predaji tovaru do zahraničia, ktorá je stanovená na hodnotu 10 000 eur sa určí miesto dodania tovaru. Ak dodávateľ neprekročil hranicu obratu, miesto dodania tovaru je tam, kde sa začala jeho preprava. V opačnom prípade je miestom dodania tovaru tam, kde sa preprava tovaru skončí. Rovnaký princíp sa uplatňuje aj pri dodaní telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb, ktoré sú dodané osobe inej ako zdaniteľnej osobe.

S účinnosťou od 1.1.2020 sa doplnil zákon o DPH, kvôli čomu došlo k zmene pravidiel zdaňovania obchodov medzi členskými štátmi EÚ, zaviedol sa nový pojem **call-off stock**. Zavedenie tohto režimu sa udialo s cieľom umožniť cezhraničné dodanie tovaru spoločnostiam bez nutnosti registrácie sa pre daň z pridanej hodnoty v členskom štáte, no iba za splnenia určitých podmienok stanovených v § 8a ods. 1 písm. a) až e) zákona o DPH. Medzi podmienky patrí, že dodávateľ tovar dodal do iného členského štátu EÚ vlastnými nákladmi s cieľom jeho následného dodania odberateľovi, ktorý je už vopred známy na základe dohody medzi dodávateľom a odberateľom, dodávateľ zároveň nemá sídlo ani prevádzkareň na území členského štátu, odberateľ je v členskom štáte registrovaný pre daň a dodávateľ pozná jeho obchodné meno a identifikačné číslo pre daň už v momente, keď sa začne preprava tovaru. Dodávateľ je povinný viesť záznamy o premiestnení alebo vrátení tovaru v režime call-off stock, či nahradení zdaniteľnej osoby, ktorá je príjemcom plnenia a to podrobne podľa čl. 54a Vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 2018/1912, ktorým sa mení Vykonávacie nariadenie 282/2011, v členení do jednotlivých zdaňovacích období. Je taktiež povinný podať súhrnný výkaz v čase odoslania tovaru a aj neskôr, keď bol tovar dodaný, vrátený do tuzemska alebo bol pôvodný odberateľ nahradený inou zdaniteľnou osobou.

Pokiaľ budú všetky podmienky splnené, tovar sa bude považovať za dodaný až v momente prevodu práva na užívanie na odberateľa, teda sa pri zdaňovaní tohto obchodu bude postupovať podľa § 20 zákona o dani z pridanej hodnoty. Znamená to, že dôjde k prenosu daňovej povinnosti na odberateľa tovaru.

Lehota na dodanie tovaru odberateľovi je stanovená na 12 mesiacov odo dňa skončenia prepravy tovaru. Pokiaľ do tej doby nedôjde k dodaniu tovaru odberateľovi, bude sa toto dodanie považovať za uskutočnené a dodávateľovi tak vznikne povinnosť registrovať sa pre daň z pridanej hodnoty v členskom štáte.

Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH je pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu EÚ povinná zaplatiť daň tá osoba, ktorá tovar obstarala, ak je tovar predmetom dane v tuzemsku.

Daňová povinnosť pri dodaní tovarov odberateľovi vzniká v 15. deň nasledujúceho kalendárneho mesiaca od mesiaca, v ktorom nadobudol tovar. Ak však dodávateľ vystavil faktúru skôr ako pred týmto dňom, daňová povinnosť vzniká dňom vyhotovenia faktúry (zákon od DPH v znení neskorších predpisov, § 20 ods. 1).

Odberateľ môže dodávku tovaru samozdaňovať na základe **správne vystaveného daňového dokladu**. Doklad vystavuje dodávateľ plnenia, pričom pri vyčísl'ovaní hodnoty dodávky uvedie sumu bez DPH so slovnou informáciou, že sa jedná o prenesenie daňovej povinnosti na odberateľa. Túto povinnosť ustanovuje zákon o dani z pridanej hodnoty v § 74, ods. 1, písm. k).

1.3.2 Tuzemský prenos daňovej povinnosti

V snahe predísť daňovým podvodom na podobnej báze praktizujúcim sa aj vo vnútroštátnej ekonomike sa neskôr okrem zahraničnej reverse-charge zaviedol aj tuzemský prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa. Táto osobitná úprava dane z pridanej hodnoty sa zaviedla na také tovary a služby, ktoré podľa štatistík najčastejšie figurovali na zozname premetov podvodov na dani z pridanej hodnoty.

Okrem opatrenia proti podvodom bolo samozdanenie zavedené aj z ďalšieho dôvodu, a to kvôli podpore cash flow účtovných jednotiek, ktoré kvôli pohľadávkam s dlhou dobou splatnosti trpeli odlevom finančných prostriedkov kvôli povinnosti odvodu dane zo zdaniteľného plnenia do štátneho rozpočtu Slovenskej republiky.

V roku 2016 sa začali viesť rozsiahle diskusie v otázkach pretransformovania vtedy aktuálnych pravidiel uplatňovania tuzemského prenosu daňovej povinnosti v krajinách EÚ, ktoré karuselovými podvodmi na dani z pridanej hodnoty trpeli najviac tak. Ich úpravou sa mala docieľiť efektívnejšia eliminácia podvodných činností na DPH tým, že by sa zrušila podmienka minimálnej hodnoty dodávky pre uplatnenie prenosu daňovej povinnosti. Tieto diskusie prebiehali až do 2. októbra 2018, kedy Rada finálne súhlasila s osobitnou úpravou

mechanizmu dane z pridanej hodnoty, avšak za určitých podmienok. Upravený mechanizmus mohli zaviesť iba tie členské štáty, ktoré kvôli kolotočovým podvodom prichádzali minimálne o 25% príjmov z DPH, zároveň musel mať členský štát stanovené primerané a účinné povinnosti elektronického oznamovania pre všetky zdaniteľné osoby. Okrem splnenia týchto podmienok mal členský štát podať aj žiadosť o použitie všeobecného mechanizmu uplatňovania prenesenia dane z pridanej hodnoty Rade a tá následne rozhodla o schválení tejto žiadosti.

Všeobecný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti však štát nie je oprávnený zaviesť na akékoľvek tovary a služby, ale iba na také, ktoré sa spadajú do vopred určených odvetví (oficiálne stránky Európskej Rady a Rady Európskej únie, 2020).

Možnosť využívania tohto upraveného mechanizmu na vybrané tuzemské zdaniteľné obchody mala uplynúť 30. júna 2022, ale táto lehota bola predĺžená do 31. decembra 2026 na základe novely Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Článok 199b, M30, 6.).

Slovenská republika smernicu implementovala do svojej legislatívy, čím upravila ustanovenia, ktoré sa týkajú prenosu daňovej povinnosti na odberateľa tovaru alebo služby. Vypustila sa tak podmienka pre uplatnenie mechanizmu prenosu daňovej povinnosti na odberateľa pre dodávky, ktorých základ dane je 5 000 eur a viac. Aktuálne sa teda režim samozdanenia uplatňuje na dodávky vybraných poľnohospodárskych plodín, ktoré nie sú určené v nezmenenom stave na konečnú spotrebu a železa, predmetov zo železa a ocele v neobmedzenej výške základu dane.

V § 69, ods. 12 zákona o DPH sú vymedzené dodávky tovarov a služieb, na ktoré sa prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa uplatňuje a ich obmedzenia výšky súm.

Do režimu prenosu daňovej povinnosti sa podľa zákona o DPH po splnení základných podmienok zahŕňa dodanie **kovového odpadu a šrotu**. Dodanie kovového odpadu a kovového šrotu je dodaním kovu, alebo výrobku z kovu, ktorý nemá ďalšie využitie a je určený na likvidáciu.

Prevod emisných kvót a skleníkových plynov v tuzemsku je predmetom prenosu daňovej povinnosti na odberateľa. Emisiu definuje zákon č.414/2012 Z. z. o obchodovaní s emisnými kvótami v znení neskorších predpisov v § 2 ako uvoľňovanie skleníkových plynov do ovzdušia. Skleníkové plyny sú plynné látky, ktoré absorbujú a znovu vyžarujú infračervené žiarenie.

Samozdanenie sa uplatňuje aj pri dodaní **nehnutel'nosti alebo časti nehnuteľnosti**, ak sa dodávateľ rozhodol postupovať podľa § 38 ods. 8 zákona o DPH, teda sa rozhodol, že na dodávku neuplatní oslobodenie od dane. V takom prípade však platí podmienka, že dodávateľ sa nemôže rozhodnúť zdaniť nehnuteľnosť, ktorá je určená na bývanie a pri dodaní bytu alebo apartmánu v bytovom dome po uplynutí 5 rokov od jej kolaudácie v nadväznosti na § 38 ods. 7 a 8 zákona o DPH. Prenos daňovej povinnosti sa uplatňuje aj pri predaji nehnuteľnosti alebo jej časti dlžnou osobou uznanou štátnym orgánom v konaní o **nútenom predaji**.

Pri dodaní **stavebných prác, stavby, alebo jej časti a dodaní tovaru s inštaláciou alebo montážou** sa riadime štatistickou klasifikáciou produktov podľa činností (CPA). Prenos daňovej povinnosti sa uplatňuje na tie činnosti, ktoré spadajú do sekcie F klasifikácie CPA. Štatistická klasifikácia roztrieduje produkty do sekcií, divízií, skupín, tried, kategórií a subkategórií. Sekcie sú označené písmenami abecedy a časť F zahŕňa produkty z oblasti stavebných prác a stavieb.

V prípade dodávok **mobilných telefónov a integrovaných obvodov** v stave pred zabudovaním do výrobkov zákon stanovuje minimálnu výšku základu dane, pri ktorej dodanie spadá do režimu prenosu daňovej povinnosti na 5 000 eur. Ak výška základu dane na faktúre nedosiahne stanovenú hodnotu 5 000 eur, osobou povinnou zaplatiť daň do štátneho rozpočtu bude dodávateľ plnenia.

Ďalším obchodom, pri ktorom sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti je dodanie predmetu záruky, ktorá zabezpečovala pohľadávku veriteľa. Pokiaľ dlžník svoje záväzky voči veriteľovi nezaplatí, vznikne veriteľovi právo na prevod tovaru, ktorý je predmetom záruky do jeho vlastníctva. V takom prípade je podľa § 69, ods. 12, písm. e) zákona o DPH *príjemcom plnenia platiteľ, ktorého pohľadávka bola zabezpečená, a platiteľ, ktorý nadobudol predmet záruky.*

Zákon o DPH sa pri vymenovávaní tovarov a služieb, na ktoré sa uplatňuje tuzemské samozdanenie odvoláva na kapitoly 10 a 12 v Spoločnom colnom sadzobníku. Patria sem obilniny, olejnaté semená a olejnaté plody, rôzne zrná, semená a plody, priemyselné alebo liečivé rastliny, slama a krmoviny. V poznámkach kapitoly 10 a kapitoly 12 je ďalej uvedených niekoľko konkrétnych tovarov, ktoré sa do týchto kapitol neradia. Jedná sa o zrná, ktoré boli ošúpané alebo inak spracované, s výnimkou ryže a mrlíka čílskeho, ktoré aj po spracovaní zostávajú naďalej zaradené v kapitole 10 Spoločného colného sadzobníka, kukurica cukrová, orechy, olivy, strukoviny, korenie alebo ostatné produkty, lieky,

voňavkárské, kozmetické alebo toaletné prípravky, insekticídy, fungicídy, herbicídy, dezinfekčné alebo podobné prípravky, mŕtve jednobunkové mikroorganizmy, kultúry mikroorganizmov, hnojivá.

72. kapitola Spoločného colného sadzobníka sa zaoberá železom a oceľou, ktoré sú podrobnejšie členené na základe rôznych charakteristických vlastností pod číselnými znakmi KN. Okrem položiek z tejto kapitoly spadajú do režimu tuzemského samozdanenia aj vybrané položky z kapitoly 73 – *Výrobky zo železa a ocele*. Jedná sa o štetovnice, zvarané uholníky, tvarovky, profily, konštrukcie, časti konštrukcií a výrobky z ocele a železa pripravené na použitie v konštrukciách a pod číselným znakom 7314 aj drôtené tkaniny, mriežky sieťovina, pletivo a plechová mriežkovina zo železa alebo ocele.

Zákon o dani z pridanej hodnoty v § 69 vymedzuje ako predmet prenosu daňovej povinnosti takisto dodanie zlata vo forme suroviny alebo polotovaru s rýdzosťou minimálne 325 tisícín a dodanie investičného zlata, ak sa platiteľ dane rozhodol investičné zlato zdaňovať.

1.3.3 Účtovné zobrazenie prenosu daňovej povinnosti na odberateľa

Zavedenie mechanizmu prenosu daňovej povinnosti do legislatívy Slovenskej republiky si vyžadovalo aj vyriešenie otázky účtovania tohto javu. Všeobecne platí, že pri určitých obchodoch daň z pridanej hodnoty neodvádza dodávateľ plnenia, ale podľa zákona o DPH je povinný túto povinnosť previezť odberateľ. Tomu ale zároveň nezaničí právo si DPH z nakúpených tovarov alebo služieb odrátať. Z daňového a účtovného hľadiska preto vzniká zaujímavá situácia, kedy jeden a ten istý daňový subjekt zároveň vykazuje záväzok, ale aj pohľadávku z titulu dane z pridanej hodnoty voči daňovému úradu. Daňový záväzok a daňová pohľadávka sa pri takomto plnení vypočítajú z rovnakého základu dane, preto je po započítaní týchto súm výsledkom vždy nulová hodnota.

Účtovným zobrazením samozdanenia sa zaoberá opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov v § 52, ods. 6. Ustanovuje ním pravidlá účtovania prenosu daňovej povinnosti u odberateľa. Podľa osobitného predpisu, v deň vzniku daňovej povinnosti, ktorý sa viaže k nadobudnutiu tovaru alebo prijatiu služby príjemcom, sa daň z pridanej hodnoty účtuje v prospech analytického účtu 343 - *Daň z pridanej hodnoty so súvzťažným zápisom na ťarchu analytického účtu 343* -

Daň z pridanej hodnoty. Ak vzniká nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a deň nároku na odpočítanie nie je totožný s dňom vzniku daňovej povinnosti, daň z pridanej hodnoty sa preúčtuje v deň vzniku nároku na odpočítanie dane v rámci analytických účtov na účet 343 - *Daň z pridanej hodnoty* podľa § 70 zákona o DPH.

Zákony ani opatrenia sa ďalej nezaoberajú otázkou, aký rad účtovných dokladov pri účtovaní použiť. Preto sa v praxi môžeme stretnúť s rôznymi spôsobmi vyobrazenia tohto prípadu v účtovnom denníku spoločnosti, najčastejšie ho však nájdeme priamo pri zaúčtovanom daňovom doklade ku predmetnému plneniu, alebo je naň vytvorený osobitný interný doklad. Použitý pôsob je závislý predovšetkým od zvoleného účtovného programu a jeho užívateľského prostredia.

Pre ilustráciu zobrazujeme v nasledujúcich tabuľkách rozdielne spôsoby zobrazenia prenosu daňovej povinnosti na odberateľa v účtovníctve spoločnosti. V tabuľkách používame skratky názvov daňových tlačív, pričom výraz *Riadok DP k DPH k DPH* označuje riadok v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty, na ktorom vykazujeme príslušnú sumu z ceny dodávky, skratka *KV* znamená kontrolný výkaz a súhrnný výkaz je v tabuľkách označený skratkou *SV*.

Tabuľka 1: Účtovné zobrazenie prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa prostredníctvom jedného účtovného zápisu

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	KV
1	DF	Nákup materiálu	500		321		
		Základ	500	501		09	B1
		Samozdanenie DPH	100		343AE	10	
		DPH 20%	100	343AE		21	

Zdroj: vlastné spracovanie

Tabuľka 2: Účtovné zobrazenie prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa pomocou interného dokladu

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	KV
1	DF	Nákup materiálu	500	501	321	09	B1
2	ID	Samozdanenie DPH	100		343AE	10	
		DPH 20%	100	343AE		21	

Zdroj: vlastné spracovanie

1.3.4 Vykazovanie prenosu daňovej povinnosti na odberateľa v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty, kontrolnom výkaze a súhrnnom výkaze

K povinnosti podania daňového priznania k dani z pridanej hodnoty sa vo svojom článku *Pravidlá vykazovania dodávok a služieb z pohľadu DPH z roku 2022* vyjadrila Ing. Nadežda Cígerová. Ako píše v článku, tak daňové priznanie môže byť podané aj podnikateľom, ktorý nie je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, ale vznikla mu taká povinnosť. V niektorých prípadoch je povinný podať ho ako príjemca cezhraničnej služby od tzv. zdaniteľnej osoby, ak sa miesto dodania plnenia nachádza na území Slovenskej republiky. Taktiež aj osoba registrovaná pre DPH podľa § 7 a § 7a zákona o DPH musí podať daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty.

Daňové priznanie k DPH sa delí na identifikačnú časť a informatívnu časť. V prvej časti vyplňa identifikačné údaje, zdaňovacie obdobie a druh daňového priznania. Pokiaľ účtovnej jednotke za zdaňovacie obdobie nevznikla daňová povinnosť a ani si nechce uplatniť nárok na odpočítanie dane, zaklikne na tejto strane aj políčko „*V zdaňovacom období nevznikla daňová povinnosť ani nárok na odpočítanie dane*“. V druhej časti sa uvádzajú hodnoty v súvislosti s DPH v členení na rôzne kategórie.

Pri vykazovaní prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa sú pri prenosu daňovej povinnosti kľúčové riadky DP k DPH:

- **05 až 08:** Nadobudnutie tovaru v tuzemsku podľa § 11 a § 11a
- **09 a 10:** Tovar a služba, pri ktorých príjemca platí a daň podľa § 69 ods. 2 a 9 až 12 zákona
- **11 a 12:** Samozdanenie služby pre osoby registrované podľa §7a
- **20 až 25:** Odpočítanie dane
- **26 a 27:** Oprava základu dane
- **28:** Oprava odpočítanej dane

„*V riadku 11 (základ dane) a v riadku 12 (výšku DPH) uvedie zdaniteľná osoba, ak ide o služby, pri ktorých príjemca platí daň podľa § 69 ods. 3 zákona o DPH, t. j. služby dodané zahraničnou osobou z iného členského štátu s miestom dodania v tuzemsku podľa § 15 ods. 1 zákona*“ [Černegová, 2019].

Osobe povinnej podať daňové priznanie k DPH súčasne vzniká povinnosť podať **kontrolný výkaz**. Urobí tak prostredníctvom elektronického formuláru a to do 25 dní po

skončení zdaňovacieho obdobia. Kontrolný výkaz nemajú povinnosť podať iba osoby ktoré nie sú povinné uviesť žiadne údaje o plneniach, alebo sú povinné uviesť len údaje o dodaní tovaru oslobodeného od dane podľa § 43 alebo § 47 alebo údaje o dodaní tovaru podľa § 45 a súčasne v ktorom neuvádzajú údaje o odpočítaní dane alebo uvádzajú len odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) zákona o DPH (Finančná správa Slovenskej republiky, posledná aktualizácia článku: 29.01.2021).

Kontrolný výkaz sa podáva od 1. januára 2014 a bol zavedený z dôvodu predísť daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty. Jeho funkcia je v skratke povedané skontrolovať, či vykázané došlé daňové doklady v spoločnosti „A“ zároveň aj spoločnosť „B“ vykázala v DP k DPH ako zdaniteľné plnenia a odviedla z nich DPH do štátneho rozpočtu.

Bolo k nemu vypracované aj poučenie k vyplneniu nachádzajúce sa na stránkach Finančnej správy Slovenskej republiky.

Je rozdelené na 4 hlavné oddiely: A, B, C a D, ktoré sa ďalej podrobnejšie členia.

V prípade, že platiteľ dane uviedol v kontrolnom výkaze nesprávne údaje, no zistil to ešte pred uplynutím lehoty na podanie kontrolného výkazu, podáva opravný kontrolný výkaz. Ak do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia nestihol podať opravný kontrolný výkaz, podáva dodatočný kontrolný výkaz.

Súhrnný výkaz slúži členským štátom Európskej únie ku kontrole, či bolo v rámci únie zdanené poskytnuté plnenie. Súhrnný výkaz musia podávať všetci podnikatelia, ktorí dodávajú tovar alebo poskytujú služby do ďalších štátov Európskej únie.

Súhrnný výkaz podávajú všetky podnikateľské subjekty, ktoré dodávajú tovar alebo služby do iných členských štátov Európskej únie. Slúži ako prehľad o plneniach poskytnutých v rámci štátov EÚ a zároveň ako kontrolný prvok zdanenia týchto dodávok. Povinnosť jeho podania vyplýva z § 80 zákona o DPH v znení neskorších predpisov v prípadoch ak podnikateľ dodal alebo premiestnil tovar oslobodený od dane do iného členského štátu EÚ, zúčastnil sa na trojstrannom obchode ako prvý odberateľ, dodal službu s miestom dodania na území iného členského štátu, pričom je odberateľ služby povinný toto plnenie zdaňovať, v režime call-off stock odoslal alebo prepravil tovar, odberateľ bol nahradený inou zdaniteľnou osobou alebo bol tovar vrátený do tuzemska.

V súhrnnom výkaze sa neuvádza dodanie tovaru s montážou, resp. inštaláciou ak je miesto dodania na území iného členského štátu EÚ a dodanie služby s miestom dodania v inom členskom štáte (upravuje § 16 zákona o DPH), ak je oslobodené od dane podľa

legislatívy platnej v tom členskom štáte, v ktorom je miesto dodania služby a s miestom dodania v treťom štáte.

Súhrnný výkaz sa podáva štvrťročne alebo mesačne, ale iba v prípade, že v zdaňovacom období nastalo plnenie podľa § 80 zákona o DPH v znení neskorších predpisov. V prípade dodania služieb podáva podnikateľ súhrnný výkaz zároveň s daňovým priznaním k dani z pridanej hodnoty. Pri dodaní tovarov je podnikateľ povinný podať súhrnný výkaz za kalendárny mesiac, odhliadnuc od toho či je mesačným alebo štvrťročným platiteľom dane z pridanej hodnoty. Ak však hodnota dodaných tovarov nepresiahne v príslušnom kalendárnom štvrťroku a súčasne v predchádzajúcich štyroch kalendárnych štvrťrokoch hodnotu 50 000 eur, podnikateľ má možnosť podávať súhrnný výkaz štvrťročne. Údaje v ňom sa uvádzajú v celých eurách zaokrúhlené matematicky.

Jednotlivé druhy dodávok sa vo výkaze zatriedujú prostredníctvom kódov. Ak dodávateľ poskytol službu, použije kód 2, ak je dodal tovar druhému odberateľovi pri trojstrannom obchode, tak zvolí kód 1. V prípade, že dodal tovar inak ako prostredníctvom trojstranného obchodu, neuvedie žiadny kód, resp. zvolí možnosť 0.

Tak, ako pri DP k dani z pridanej hodnoty a kontrolnom výkaze, aj pri súhrnnom výkaze platí pravidlo, že prípade chybných údajov, opravný súhrnný výkaz sa podáva v lehote 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia a dodatočný súhrnný výkaz sa podáva po uplynutí tejto doby.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľom diplomovej práce je analýza zdaniteľných obchodov, pri ktorých sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa. Základným prameňom pre vypracovanie teoretického podkladu bol o DPH, z ktorého budeme čerpať informácie potrebné pre analýzu prípadových štúdií v nasledujúcej časti diplomovej práce.

Hlavný cieľ práce sme si rozdelili na niekoľko čiastkových:

- Popísať historický vývoj daní v Európe a Severnej Amerike a vymedziť daň z pridanej hodnoty v dnešnej podobe
- Vysvetliť podstatu mechanizmu prenosu daňovej povinnosti na odberateľa a popísať dôvody jeho zavedenia do legislatívy Európskej únie a slovenskej legislatívy
- Vymedziť obchody, pri ktorých sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa tovarov alebo služieb pri tuzemských obchodoch a dodaniach tovarov a služieb medzi členskými štátmi EÚ
- Analyzovať vybrané obchody, pri ktorých sa uplatňuje mechanizmus prenosu daňovej povinnosti na základe skutočných príkladov z praxe
- Na základe získaných poznatkov vypracovať také prípadové štúdie, ktoré by v čo najväčšej miere pokryli rôzne situácie, s ktorými sa pri výkone svojej činnosti môže podnikateľ stretnúť
- Identifikovať potenciálne riziká vzniku chyby pri uplatňovaní osobitného režimu dane z pridanej hodnoty a bližšie ich popísať

Podkladom pre diplomovú prácu je legislatíva Slovenskej republiky a Európskej únie, nariadenia a usmernenia, knižné publikácie a odborné články ako v tlačenej podobe, tak aj v elektronickej podobe, rovnako ako aj čerpanie poznatkov z bežnej účtovnej praxe.

V prvej časti diplomovej práce sme analyzovali historický vývoj dane z pridanej hodnoty, čím sme sa plynulo dopracovali až k súčasnej podobe dane z pridanej hodnoty v Európskej únii a v podmienkach SR a zavedeniu mechanizmu reverse-charge. Prenos daňovej povinnosti sme rozdelili na cezhraničné dodanie plnenia a tuzemské dodávky, kde sme bližšie špecifikovali vybrané oblasti spadajúce do režimu prenosu daňovej povinnosti na odberateľa. Zhrnuli sme si uzákonené pravidlá pre určenie režimu uplatnenia DPH pri jednotlivých dodávkach tovarov a služieb. Následne sme popísali základné pravidlá vykazovania DPH v daňovom priznaní, kontrolnom výkaze a súhrnnom výkaze.

V tretej kapitole budeme analyzovať jednotlivé zdaniteľné obchody z účtovného a daňového hľadiska. Po analýze dát skutočných účtovných jednotiek vypracujeme vlastné prípadové štúdie pokrývajúce určitú časť tejto problematiky. Kapitola bude rozdelená na tri väčšie celky:

- Prenos daňovej povinnosti pri dodaní plnenia medzi členskými štátmi EÚ
- Tuzemský prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa
- Najčastejšie chyby pri účtovaní a vykazovaní prenosu daňovej povinnosti na odberateľa plnenia

Pri písaní diplomovej práce sme použili tieto metódy skúmania:

- Analýzu dostupných informácií získaných z odbornej literatúry a legislatívy Slovenskej republiky, Českej republiky a Európskej únie,
- Komparáciu prípadov z praxe na platnú legislatívu,
- Dedukcia v situáciách, kedy konkrétna problematika nebola upravená legislatívou,
- Syntéza získaných poznatkov a ich následná aplikácia na praktických príkladoch.

3 Výsledky práce a diskusia

V predchádzajúcich kapitolách sme analyzovali problematiku prenosu daňovej povinnosti na príjemcu tovarov alebo služieb z teoretického hľadiska, v nasledujúcom texte budeme rozoberať tieto situácie z praxe. Z dôvodu veľkej rozsiahlosti témy sme sa rozhodli upustiť od snahy detailnej analýzy problematiky dane z pridanej hodnoty a pozornosť sme upriamili iba na vybrané situácie cezhraničných a tuzemských plnení.

Zamerali sme sa na postupy právnických osôb registrovaných ako platiteľov dane z pridanej hodnoty podľa § 4 zákona o DPH. Jednotlivé situácie sme čerpali z bežnej praxe pomocou analýzy účtovných prípadov skutočných účtovných jednotiek. Následne sme vytvorili vlastné modelové príklady pre každú z problematík tak, aby pokryli čo najväčšie množstvo alternatív.

3.1 Vybraná problematika cezhraničného prenosu daňovej povinnosti

3.1.1 Dodanie tovarov

Spoločnosť Nákup – Predaj, s.r.o. sa zaoberá nákupom darčkových predmetov od rôznych predajcov zo zahraničia, ktoré ďalej predáva tuzemským aj zahraničným odberateľom. V zdaňovacom období 01, nastali tieto skutočnosti:

- Nákup 800 ks tovaru A od spoločnosti Zeta GmbH, ktorá je platiteľom dane z pridanej hodnoty v Rakúsku so sídlom na území Rakúska. Jednotková cena tovaru je 10 eur bez DPH. Prepravu zabezpečil dodávateľ a je súčasťou ceny za tovar. Dodávateľ vyhotovil faktúru so sumou bez dane z pridanej hodnoty a uviedol na nej informáciu „reverse-charge“ podľa Smernice Rady 2006/112/ES.
- Nákup 1 530 ks tovaru B od spoločnosti Kurz GmbH so sídlom a miestom podnikania v Rakúsku, neplatiteľ dane z pridanej hodnoty. Jednotková cena tovaru je 5 eur bez DPH.
- Nákup pohonných hmôt v Rakúsku za 120 eur vrátane DPH na zjednodušenú faktúru.
- Predaj tovaru (jednotková cena bez DPH je pre tovar A 12 eur a pre tovar B 8 eur):

- 120 ks tovaru A a 300 ks tovaru B odberateľovi z Českej republiky – spoločnosti Dárky 4, s.r.o., platiteľa dane z pridanej hodnoty s prideleným DIČ
- 20 ks tovaru B poľskému odberateľovi – spoločnosti Szkoła językowa sp. z o.o., neplatiteľovi dane z pridanej hodnoty

Všetky pohľadávky aj záväzky boli uhradené prevodom na bankový účet v lehote splatnosti. Účtovné prípady spoločnosť zaúčtovala:

Tabuľka 3: Účtovanie obchodného styku s členskými štátmi EÚ – dodanie tovaru

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	K V	S V
1	zDF	Nákup 800 ks tovaru A Základ DPH 20%	8 000 8 000 1 600		321		B1	
				501.1 343		07 08, 21		
2	BV	Úhrada došlej faktúry	8 000	321	221	N	X	
3	zDF	Nákup 1 530 ks tovaru B	7 650	501.2	321	N	X	
4	BV	Úhrada došlej faktúry	7 650	321	221	N	X	
5	ID	Nákup PHM Základ 80 % Základ 20% DPH DPH bez nároku na odp.	120 80 20 16 4		325	N	X	
				501.1 501.2 378 501.2				
6	BV	Úhrada nákupu PHM	120	325	221	N	X	
7	zOF	Predaj tovaru Tovar A (120 ks) Tovar B (300 ks)	3 840 1 440 2 400	311		N	X	
					604.1 604.2			
8	BV	Inkaso faktúry	3 840	221	311	N	X	
9	zOF	Predaj tovaru B (20 ks) Základ DPH	192 160 32	311			A1	
					604.2 343	03 04		
10	BV	Inkaso faktúry	192	221	311	N	X	

Zdroj: vlastné spracovanie

Došlú faktúru za nákup tovaru A spoločnosť zaúčtovala v režime reverse-charge z dôvodu, že boli splnené podmienky pre uplatnenie prenosu daňovej povinnosti na odberateľa pri cezhraničnom dodaní tovaru. Dodávateľ správne identifikoval spoločnosť Nákup – Predaj, s.r.o. ako odberateľa registrovaného pre daň z pridanej hodnoty so sídlom na území iného členského štátu a vyhotovil doklad bez DPH.

Podľa § 69 ods. 6 zákona o DPH pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je povinná zaplatiť daň odberateľ tovaru, ak je tovar predmetom dane v tuzemsku. Keďže sa povinnosť priznať a odviesť daň presúva na účtovnú jednotku Nákup – Predaj, s.r.o., stáva sa zodpovednou za správne vykázanie tejto dane v daňovom priznaní k DPH. Z tohto dôvodu by si mala skontrolovať správnosť údajov na faktúre, ktorú obdržala od odberateľa.

Pri dodávateľskej faktúre od dodávateľa Kurz GmbH sa účtovná jednotka nezaoberá DPH z dôvodu, že sa dodávateľ nestal platiteľom. Účtovná jednotka Kurz GmbH je však povinná sledovať výšku svojho obratu z dodávok do členských štátov a pri prekročení zákonnej hranice sa registrovať ako platiteľ dane z pridanej hodnoty v štáte, v ktorom mu táto povinnosť vznikla. Každý členský štát má vlastnú hranicu obratu, no v prípade zásielkového predaja je celoeurópsky stanovená na sume 10 000 eur za kalendárny rok. Keďže sa limit viaže práve na kalendárny rok, tak účtovné jednotky, ktoré si ako účtovné obdobie zvolili hospodársky rok, musia tieto sumy získavať aj z predchádzajúceho účtovného obdobia.

Za nákup pohonných hmôt v zahraničí účtovná jednotka obdržala zjednodušenú faktúru vytvorenú elektronickou registračnou pokladnicou, na ktorom bola vyčíslená DPH z nakúpeného tovaru.

Podľa slovenskej právnej úpravy podnikateľ v určitých prípadoch nesmie vyhotoviť zjednodušenú faktúru. Vyhotovenie takého dokladu nie je povolené v prípade cezhraničného dodania tovaru alebo služby medzi štátmi EÚ, ak sa daňová povinnosť prenáša na príjemcu tovaru alebo služby a to ani v prípade, že by bolo takéto dodanie oslobodené od dane. Rovnako sa zjednodušená faktúra nesmie vyhotoviť ako náhrada za bežný daňový doklad ani v prípade predaja tovaru na diaľku s miestom dodania v tuzemsku a v prípade dodania tovaru, ktorý je od dane oslobodený podľa § 43 zákona o DPH, teda pri dodaní tovaru do iného členského štátu Európskej únie.

Účtovná jednotka zaúčtovala nákup pohonných hmôt na základe zjednodušenej faktúry ako interný doklad v prospech účtu 325 – *Ostatné záväzky* so súvzťažným zápisom na účet 501 – *Spotreba materiálu* s analytickou evidenciou rozdelenou na daňový a nedaňový náklad v pomere 80% ku 20% základu DPH. Daň z pridanej hodnoty účtovná jednotka rozdelila v rovnakom pomere, pričom 20% zo zaplatenej DPH zaúčtovala na nedaňový analytický účet 501 – *Spotreba materiálu* a 80% zaúčtovala na účet 378 – *Iné pohľadávky*.

Na účtovanie úhrady platobnou kartou účtovná jednotka použila účet 325 – *Ostatné záväzky*. Po preskúmaní Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov sme zistili, že účtovanie platieb debetnou kartou toto opatrenie neupravuje, neviem preto s určitosťou overiť, či účtovná jednotka postupovala správne.

Podľa Kriškovej [2019] by malo byť účtovanie platieb vykonaných debetnou platobnou kartou správne zaznamenané na účte pohľadávok, pričom toto závisí od toho, kto kartu používa - zamestnanec alebo spoločník príslušnej účtovnej jednotky. V prípade, že kartu používa zamestnanec, platby by mali byť zaznamenané na účtoch 335 - *Pohľadávky voči zamestnancom* a 221 - *Bankové účty*. Pri fakturácii sa potom pohľadávka voči zamestnancovi zúčtuje s príslušným nákladovým účtom v súvislosti s predmetom nákupu a DPH. Ak kartu používa spoločník, platby by mali byť zaznamenané na účtoch 355 - *Ostatné pohľadávky voči spoločníkom a členom* a 221 - *Bankové účty*, s použitím rovnakého princípu pri zúčtovaní platby s príslušným nákladovým účtom a účtom DPH pri fakturácii.

Tým, že bol pri nákupe pohonných hmôt na území iného členského štátu EÚ vyhotovený doklad aj s daňou z pridanej hodnoty, a teda sa neuskutočnil prenos daňovej povinnosti, tuzemskej účtovnej jednotke vznikol nárok na vrátenie DPH od daňového úradu štátu, ktorému bola daň uhradená. Tento nárok ale nie je uplatniteľný za akýchkoľvek podmienok. Refundáciu DPH upravujú § 55a až § 58 zákona o DPH. Podanie žiadosti o vrátenie DPH zo zahraničia upravujú konkrétne ustanovenia § 55f a § 55g tohto zákona a ustanovenia § 55a až § 55e upravujú vrátenie dane z pridanej hodnoty zahraničnej osobe z iného členského štátu. Zároveň je potrebné zohľadniť aj skutočnosť, že niektoré štáty EÚ neumožňujú vrátenie dane pri výdavkoch ako napríklad reštauračné služby, zábavné činnosti, automobily, pohonné látky a podobne.

Účtovná jednotka zaúčtovala zaplatenú DPH na účet 378 – *Iné pohľadávky*. S cieľom zabezpečiť jednotný spôsob účtovania vydalo Ministerstvo financií vo Finančnom spravodajcovi č. 4/2006 usmernenie k účtovaniu dane z pridanej hodnoty, ktorá bola zaplatená v zahraničí (Usmernenie č. MF/014716/2006-721 k účtovaniu DPH zaplatenej v zahraničí a jej zahrnovaniu do základu dane z príjmov). V ňom uvádza, že správny postup účtovania takejto DPH je na ťarchu účtu 378 – *Iné pohľadávky* súvzťažne v prospech účtu 648 – *Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti*. Spoločnosť Nákup – Predaj, s.r.o. síce svojim

účtovným postupom zabezpečila vykázanie zaplatenej dane z pridanej hodnoty na správny pohľadávkový účet, nedodržala ním však plne stanovený spôsob účtovania uvedený v usmernení.

Pri zohľadnení spomenutých skutočností sme navrhli, aby účtovná jednotka nákup pohonných hmôt v zahraničí debetnou platobnou kartou zaúčtovala nasledovne.

Tabuľka 4: Účtovanie platby platobnou kartou v inom členskom štáte EÚ

Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	K V	S V
ID	Nákup PHM	120		335,355	N	X	
	Základ 80 %	80	501.1				
	Základ 20%	20	501.2				
	DPH	16	501.3				
	DPH bez nároku na odp.	4	501.2				
ID	Nárok na vrátenie DPH	16	378	648	N	X	
BV	Úhrada nákupu PHM	120	335,355	221	N	X	

Zdroj: vlastné spracovanie

Aby účtovná jednotka vedela, či môže podať žiadosť o vrátenie DPH, musí si sledovať celkovú sumu dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatila v iných členských štátoch. Podľa zákona o DPH je tento limit stanovených na 50 eur za členský štát, pokiaľ účtovná jednotka podáva žiadosť raz ročne, 400 eur, pokiaľ chce podať žiadosť za kratšie obdobie (najmenej však 3 kalendárne mesiace) a 50 eur, pokiaľ žiada o vrátenie dane za posledné mesiace kalendárneho roka. V poslednom prípade môže účtovná jednotka požiadať o refundáciu DPH aj za krajšie obdobie ako sú 3 mesiace. Kvôli tomu, že podmienka minimálnej sumy sa vzťahuje na každý členský štát osobitne, odporúčame sledovanie objemu zaplatenej DPH na osobitných analytických účtoch účtu 378 – *Iné pohľadávky*.

Nevýhoda takéhoto nákupu tovarov a služieb je existencia rizika, že účtovná jednotka nedosiahne minimálnu hodnotu zaplatenej dane z pridanej hodnoty na vznik nároku na refundáciu DPH. Pri nákupe pohonných látok sa toto riziko zároveň rozširuje aj o skutočnosť, že niektoré členské krajiny DPH z tohto tovaru nerefundujú vôbec. V súčasnosti na to však existuje riešenie v podobe využívania palivových kariet. Pri takomto type nákupu spoločnosť nakupuje pohonné hmoty na faktúru, čo znamená že v prípade cezhraničného obchodu sa na nákup vzťahuje prenos daňovej povinnosti na odberateľa.

V prípade, že by spoločnosť Nákup – Predaj, s.r.o. zaplatila tankovanie palivovou kartou a následne by obdržala faktúru od prevádzkovateľa tankovacej stanice v hodnote 102 eur bez DPH, v účtovníctve by ju zaznamenala podľa nasledujúcej tabuľky. V celkovej sume na faktúre je zarátaný aj servisný poplatok v hodnote 2 eur, ktorý si účtuje prevádzkovateľ tankovacej stanice.

Tabuľka 5: Účtovanie nákupu pohonných hmôt v zahraničí prostredníctvom palivovej karty

Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	K V	S V
ID	Nákup PHM cez palivovú kartu	102		321			
	Základ – PHM 80 %	80	501.1		07	B1	
	Základ – PHM 20%	20	501.2		07	B1	
	Základ – servisný poplatok	2	518		07	B1	
	DPH 20%	20,40		343	08		
	DPH reverse-charge	16,40	343		21		
	DPH bez nároku na odp.	4	501.2		N		
BV	Úhrada došlej faktúry	100	321	221	N	X	

Zdroj: vlastné spracovanie

V prípade, že na dodanie tovaru alebo služby v režime prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa plnenia uplatňuje pomerné odpočítanie dane z príjmov, nesmie si z takého plnenia odpočítať v plnej výške ani daň z pridanej hodnoty. Výsledkom takéhoto plnenia je preto daň na úhradu vo výške 20% z DPH vypočítaného zo základu dane uplatňovaného do zdaniteľných nákladov pomerne, v prípade účtovnej jednotky Nákup – Predaj, s.r.o. vzniká daňový záväzok z titulu dane z pridanej hodnoty v sume 4 eur.

3.1.2 Dodanie služieb

Dodanie elektronických služieb

Spoločnosť EDC Advisory, s.r.o., ktorej IČO je 55554444 poskytuje marketingové služby, poradenstvo a kurzy marketingu cez internet širokej palete zákazníkov. Je registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty podľa § 4 zákona o DPH s identifikačným číslom pre daň z pridanej hodnoty SK444455544. Na vykonávanie podnikateľskej činnosti si prenajíma doménu a webhosting od spoločnosti CDE Solutions, spol. s r.o., platiteľa dane z pridanej hodnoty v Českej republike s DIČ CZ666677788v a IČO 88886666. Webovú

stránku spoločnosť EDC Advisory, s.r.o. obstarala v minulom účtovnom období a keďže jej obstarávacia cena neprekročila sumu 2 400 eur, rozhodla sa ju účtovať priamo do nákladov. Pravidelný servis a údržbu webovej stránky vykonáva Ing. Juraj Novák, fyzická osoba – podnikateľ so sídlom na území Českej republiky, neregistrovaný pre daň z pridanej hodnoty.

V zdaňovacom období 01 nastali v účtovnej jednotke tieto skutočnosti:

- Poskytnutie marketingových služieb spoločnosti XYZ, s.r.o., českému platiteľovi dane z pridanej hodnoty so sídlom na území ČR v sume 500 eur bez DPH. IČO spoločnosti je 34345454 a DIČ 8888888888.
- Poskytnuté online školenie pre fyzickú osobu – nepodnikateľa so sídlom v Českej republike v hodnote 100 eur bez DPH.
- Došlá faktúra za prevádzku domény a webhostingu za obdobie 01 v sume 10 eur bez DPH
- Došlá faktúra za servis a údržbu webstránky za obdobie 01 v sume 50 eur bez DPH

Účtovná jednotka EDC Advisory, s.r.o. vyhotovila všetkým odberateľom faktúry s dátumom dodania a vystavenia spadajúceho do zdaňovacieho obdobia 01.

Účtovné prípady z obdobia 01 účtovná jednotka zaúčtovala:

Tabuľka 6: Účtovanie obchodného styku s členskými štátmi EÚ – poskytnutie služieb

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	K V	S V
1	zOF	Marketingové služby	500	311	602	N	X	2
2	BV	Inkaso vyhotovenej faktúry	500	221	311	N	X	
3	zOF	Online školenie	100	311	602	N	X	2
4	BV	Inkaso vyhotovenej faktúry	100	221	311	N	X	
5	zDF	Prevádzka domény a webhostingu	10		321		B1	
		Základ	10	518		09		
		DPH 20%	2	343	343	10, 21		
6	BV	Úhrada došlej faktúry	12	321	221	N	X	
7	zDF	Údržba webovej stránky	50	518	321	N	X	
8	BV	Úhrada došlej faktúry	50	321	221	N	X	

Zdroj: vlastné spracovanie

Účtovná jednotka vyhotovila obe faktúry pre odberateľov z Českej republiky bez dane z pridanej hodnoty a na faktúru uviedla informáciu „reverse-charge“. V prípade faktúry za marketingové služby postupovala správne, keďže odberateľom je česká spoločnosť, registrovaný platiteľ dane z pridanej hodnoty. Miesto dodania služby sa preto nachádza na území Českej republiky podľa § 15 ods. 1 zákona o DPH.

Faktúru za online školenie poskytnuté fyzickej osobe, ktorá nepodniká, ale jej bydlisko sa nachádza na území Českej republiky účtovná jednotka vyhotovila bez dane, tento postup bol ale nesprávny. Správnosť svojho konania odôvodnila dodržaním § 16 ods. 14 zákona o DPH, podľa ktorého sa miesto dodania elektronických služieb dodaných na diaľku, medzi ktoré sa podľa § 16 ods. 15, písm. e) rovnakého zákona radí aj vyučovanie na diaľku určí podľa sídla odberateľa, ak je príjemcom služby nezdaniteľná osoba. Týmto krokom však porušila jednu zo základných podmienok možnosti uplatnenia prenosu daňovej povinnosti a to, že odberateľ musí byť zdaniteľnou osobou registrovanou pre daň z pridanej hodnoty.

Znenie § 16 ods. 14 zákona o DPH je: *„Miestom dodania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronických služieb dodaných osobe inej ako zdaniteľnej osobe je miesto, kde má táto osoba sídlo, bydlisko alebo miesto, kde sa obvykle zdržiava, ak § 16a ods. 1 neustanovuje inak.“*

Paragraf 16a upravuje miesto dodania tovaru pri predaji na diaľku, telekomunikačných služieb, rozhlasových, televíznych a elektronických služieb na miesto, kde má sídlo dodávateľ plnenia, pokiaľ neporuší určené týmto paragrafom. V praxi to znamená, že ak účtovná jednotka dodáva tovar alebo službu na diaľku osobe usadenej v inom členskom štáte EÚ ako je krajina, v ktorej má dodávateľ sídlo a miesto podnikania, musí si sledovať celkovú hodnotu takýchto dodaní počas kalendárneho roka. Až v prípade, že hodnota dodaní bez dane presiahne sumu 10 000 eur, miesto dodania sa určuje podľa § 16 ods. 14 zákona o DPH. Neznamená to však, že účtovná jednotka začne fakturovať poskytnuté plnenia v režime prenosu daňovej povinnosti, ale vznikne jej povinnosť registrácie pre daň z pridanej hodnoty v členskom štáte EÚ.

Účtovná jednotka by sa mohla rozhodnúť pre dobrovoľnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty v inom členskom štáte aj keby neprekročila stanovenú hodnotu dodávok bez dane v súlade s § 16a ods. 3 zákona o DPH.

Spoločnosti EDC Advisory, s.r.o. sme preto navrhli opravu faktúry na sumu s DPH a opravu účtovného zápisu a daňových výkazov. Pri oprave fakturovanej sumy existujú dva spôsoby jej výpočtu. Účtovná jednotka môže zanechať pôvodný základ dane a z tohto

základu dane vyrubiť DPH, čo by znamenalo navýšenie konečnej ceny školenia, ktorú by musel zákazník uhradiť. Pre účtovnú jednotku by táto forma opravy bola výhodná z dôvodu, že by sa jej neznížili tržby o DPH, ale daň by doplatil zákazník. Na druhú stranu, v záujme zachovania si dobrého mena a udržania si kladných vzťahov so zákazníkmi, odporúčili by sme účtovnej jednotke, aby základ dane znížila na 83,33 eur, čím by sa konečná cena nákupu pre zákazníka nenavýšila.

Plnenie malo byť správne vyhodnotené ako predaj služby s miestom dodania v tuzemsku a tak ho mala účtovná jednotka vykázať aj v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty a v kontrolnom výkaze. Správny postup zaúčtovania uvádzame v tabuľke č. 7

Tabuľka 7: Účtovanie faktúry za vyučovanie na poskytnuté na diaľku nezdaniteľnej osobe s bydliskom v inom členskom štáte EÚ

Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	KV
OF	Faktúra za online školenie	100,00	311			
	Základ	83,33		602	03	A1
	DPH	16,67		343	04	A1

Zdroj: vlastné spracovanie

Dodanie iných ako elektronických služieb

Účtovná jednotka EDC Advisory, s.r.o. z predchádzajúcej prípadovej štúdie ponúka aj školenia z oblasti marketingu fyzicky v tuzemsku a na území Českej republiky. Na miesto uskutočnenia školenia sú zamestnanci účtovnej jednotky vyslaní formou cestovného príkazu. Všetky použité automobily má účtovná jednotka zaradené vo svojom dlhodobom majetku. Účastníkmi týchto školení sú takmer výlučne právnické a fyzické osoby – podnikatelia. Účtovná jednotka EDC Advisory, s.r.o. požaduje úhradu preddavku za poskytnuté služby v hodnote 20% z celkovej hodnoty plnenia bez DPH.

IČO spoločnosti je 55554444 a IČ DPH SK4444555544.

V období 02 nastali v účtovnej jednotke tieto skutočnosti:

- Príjem preddavku v sume 200 eur od spoločnosti Mapa, s.r.o. – odberateľ so sídlom a miestom podnikania na území ČR s IČO: 34607330, neplatiteľ dane z pridanej hodnoty

- Príjem preddavku v sume 1000 eur od spoločnosti ABE, a.s. – účtovná jednotka podniká na území ČR, má pridelené IČO: 65678565 a je registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty
- Rezervácia ubytovania pre zamestnanca na 3 noci s hradenou plnou penziou – stravovanie je súčasťou ubytovania. Spoločnosť Hotel, s.r.o. so sídlom a miestom podnikania na území Českej republiky, ktorého IČO je: 22001133 a DIČ: CZ22001133, vystavila spoločnosti EDC Advisory, s.r.o. faktúru v hodnote 332 eur s DPH, z čoho 2 eur predstavuje mestskú daň. Faktúru uhradila bankovým prevodom.

Účtovná jednotka EDC Advisory, s.r.o. do konca zdaňovacieho obdobia 02 vystavila obom odberateľom zálohovú faktúru, faktúru k prijatej platbe a následne faktúru po dodaní služby znejúcu na plnú sumu dodávky, zvyšné pohľadávky inkasovala na bankový účet.

Tabuľka 8: Účtovanie obchodného styku s členskými štátmi EÚ - poskytnutie služieb

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riado k DP k DPH	KV	SV
1	zVZF	Vyhotovenie zálohovej faktúry	200	Neúčt.	Neúčt.			
2	BV	Príjem preddavku od spoločnosti Mapa, s.r.o.	200	221	324.1	N	X	
3	zVZF	Vyhotovenie zálohovej faktúry	1 000	Neúčt.	Neúčt.	N	X	
4	BV	Príjem preddavku od spoločnosti ABE, a.s.	1 000	221	324.1	N	X	
5	zDF	Faktúra za ubytovanie Ubytovanie a strava DPH 10% Mestská daň	332 300 30 2		321 512 378 512	N	X	
6	BV	Úhrada faktúry	332	321	221	N	X	
7	zOF	Faktúra k prijatej platbe Základ DPH DPH Zúčtovanie preddavku	200 167 33 200	311 324.1		324.2 343 311	03 04 X	A1 N
8	zOF	Faktúra k prijatej platbe Zúčtovanie preddavku	1 000 1 000	311 324.1	324.2 311	X X	N N	2
9	zOF	FA po dodaní služby Základ DPH FA k prijatej platbe FA k prij. platbe – základ FA k prij. platbe – DPH	1 000 833 167 - 200 -167 -33	311 311		602 343 324.2 343	03 04 03 04	A1 A1
10	BV	Inkaso zvyšnej časti faktúry	800	221	311	N	X	
11	zOF	FA po dodaní služby FA k prijatej platbe	5 000 -1 000	311 311	602 324.2	N N	X X	2 2
12	BV	Inkaso zvyšnej časti faktúry	4 000	221	311	N	X	

Zdroj: vlastné spracovanie

Spoločnosť poskytujúca ubytovacie služby vystavila faktúru s DPH a postupovala tak správne, pretože dodanie služby sa vzťahuje na nehnuteľnosť nachádzajúcu sa na území Českej republiky. Podľa § 47, ods. 4 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty sa

u služieb uvedených v prílohe č. 2a tohto zákona uplatňuje druhá znížená sadzba DPH, ktorá je vo výške 10% zo základu dane. DPH sme preto vyčíslili zo základu dane predstavujúci 300 eur. Na miestnu daň, resp. daň z ubytovania sa DPH nevzťahuje.

Keďže je spoločnosť EDC Advisory, s.r.o. účtovnou jednotkou registrovanou pre daň v štáte Slovenská republika a rovnako má na tomto území aj miesto podnikania, má nárok na vrátenie zaplatenej DPH od každého členského štátu Európskej únie, v ktorom registrovaná nie je. Preto na základe daňového dokladu môže podať žiadosť na vrátenie DPH, avšak len za splnenia určitých podmienok špecifikovaných v § 55c zákona o DPH.

Spoločnosť fakturovala poskytnuté služby dvom účtovným jednotkám sídliacim na území iného členského štátu ako Slovenská republika. Spoločnosť Mapa, s.r.o. nebola registrovaná pre daň z pridanej hodnoty, preto sme pri fakturácii nemohli uplatniť režim prenosu daňovej povinnosti. Faktúru sme vystavili aj s vyčíslenou DPH a v daňovom priznaní sme sumy uviedli na riadkoch 03 a 04, súčasne s uvedením hodnoty v časti A1 kontrolného výkazu. Keďže konečná suma poskytnutého plnenia prevyšuje sumu inkasovanú preddavkom, do daňového priznania k DPH a kontrolného výkazu uvedieme aj vystavenú faktúru po dodaní služby, avšak v sumách predstavujúcich rozdiel medzi celkovou sumou dodania a už vykázanou hodnotou prijatej platby v daňovom priznaní k DPH a kontrolnom výkaze. V súhrnnom výkaze sme toto plnenie neuviedli z dôvodu neuplatnenia režimu reverse-charge.

V prípade spoločnosti ABE, a.s. sme faktúru vystavili bez vyčíslenej dane z pridanej hodnoty a uviedli sme na nej informáciu, že sa jedná o prenos daňovej povinnosti, kedy je DPH z plnenia povinný odvieť odberateľ služby. Faktúry vystavené spoločnosti registrovej pre daň z pridanej hodnoty a sídliacej na území iného členského štátu EÚ sme v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty neuviedli, ale zaznamenali sme ich v Súhrnnom výkaze pod kódom 2.

3.2 Vybraná problematika tuzemského prenosu daňovej povinnosti

3.2.1 Dodanie stavebných prác

Hlavným predmetom podnikania účtovnej jednotky ABC, s.r.o. , mesačný platiteľ dane z pridanej hodnoty sú prípravné práce k realizácii stavby, uskutočňovanie stavieb a ich zmien a dokončovacie stavebné práce pri realizácii exteriérov a interiérov. V rámci svojej

podnikateľskej činnosti poskytuje služby širokej palete zákazníkov a zároveň využíva externé služby dodávateľov stavebných prác a stavebného materiálu.

V bežnom účtovnom období získala tri zákazky od rôznych odberateľov:

Zákazka 1 (Z1) - Výstavba domu s nedokončeným interiérom – vo forme hrubej stavby. Odberateľom je fyzická osoba, nepodnikateľ.

Zákazka 2 (Z2) – Kompletná rekonštrukcia nehnuteľnosti, ktorá zahŕňa aj zariadenie interiéru budovy. Odberateľom je účtovná jednotka, ktorá má pridelené platné IČ DPH a je registrovaná ako platiteľ dane z pridanej hodnoty podľa § 4 zákona o DPH.

Zákazka 3 (Z3) – Oprava fasády na budove škôlky. Odberateľom je občianske združenie so sídlom na území SR, neregistrované ako platiteľ dane z pridanej hodnoty.

Všetky tri projekty budú ukončené pred koncom bežného účtovného obdobia. Účtovná jednotka ABC, s.r.o. má zaužívaný postup fakturácie ktorý pozostáva z vyhotovenia zálohovej faktúry, ku ktorej následne do 15 dní od prijatia platby vystavuje faktúru k prijatej platbe pred začatím aktuálnej etapy zákazky. Následne po ukončení a odovzdaní výsledku projektu spoločnosť odberateľovi vystaví faktúru po dodaní plnenia.

Pre potreby prípadových štúdií v tejto diplomovej práci sme vybrali nasledujúcich dodávateľov tovarov a služieb pre účtovnú jednotu ABC, s.r.o.:

- Vypracovanie projektovej dokumentácie pre stavby a budovy a odborný dozor – fyzická osoba, podnikateľ so sídlom na území SR, neregistrovaný pre daň z pridanej hodnoty
- Stavebný materiál – spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom na území SR, platiteľ dane z pridanej hodnoty, spoločnosť sa zaoberá maloobchodným aj veľkoobchodným predajom stavebného materiálu a náradia s ich dodávkou a montážou
- Zariadenie interiéru – spoločnosť s ručením obmedzeným so sídlom na území SR, platiteľ dane z pridanej hodnoty, spoločnosť sa zaoberá výrobou dreveného a čalúneného nábytku (vstaveného aj samostatne stojaceho) a jeho následnou dodávkou a montážou pre odberateľa

V období 01 účtovná jednotka prijala všetky tri zákazky a s odberateľmi podpísala zmluvy o dielo, v ktorom si zúčastnené strany dohodli priebeh prác a predbežné ceny nasledovne:

Tabuľka 9: Priebeh stavebných prác a predbežné ceny

	Predbežná cena 1. etapy bez DPH	Dátum začatia	Dátum ukončenia	Predbežná cena 2. etapy bez DPH	Dátum začatia	Dátum ukončenia	Dátum ukončenia prác a vyúčtovanie
Zákazka 1	100 000 €	01/2022	03/2022	-	-	-	03/2022
Zákazka 2	50 000 €	01/2022	02/2022	12 000 €	02/2022	03/2022	03/2022
Zákazka 3	25 000 €	01/2022	02/2022	-	-	-	02/2022

Zdroj: Vlastné spracovanie

Pozn.: Ceny a etapy sú orientačné, prispôsobené potrebám prípadovej štúdie. Nezakladajú sa na realite.

Na základe predbežnej kalkulácie účtovná jednotka zaznamenala v účtovníctve nasledujúce skutočnosti:

Prijatie zálohovej platby za Zákazku 1 na bankový účet a vyhotovenie zálohovej faktúry.

Tabuľka 10: Vystavené preddavkové faktúry a ich inkaso

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadi k DP k DPH	KV
1	VZF	Vyhotovenie zálohovej faktúry – Z1	120 000	Neúčt.	Neúčt.	X	N
2	BV	Prijem preddavku – Z1	120 000	221	324.1	X	N
3	VZF	Vyhotovenie zálohovej faktúry – Z2	50 000	Neúčt.	Neúčt.	X	N
4	BV	Prijem preddavku – Z2	50 000	221	324.1	X	N
5	VZF	Vyhotovenie zálohovej faktúry – Z3	30 000	Neúčt.	Neúčt.	X	N
6	BV	Prijem preddavku – Z3	30 000	221	324.1	X	N

Zdroj: vlastné spracovanie

Preddavkové, resp. zálohové faktúry nie sú daňovým dokladom a nezaobera sa nimi žiaden zákon. Jedná sa len o potvrdenie platby a dodávateľ nemá zákonnú povinnosť ho vystaviť. Na základe tohto dokladu preto nemôžeme vytvoriť účtovný zápis a ani nijakým spôsobom vysporiadať DPH z platby. Aby nedošlo k účtovným a daňovým omylom,

dodávateľa na zálohovú faktúru často uvádzajú informáciu, že má doklad iba informatívny charakter.

Po prijatí preddavkových platieb majú účtovné jednotky povinnosť do 15 dní od prijatia platby alebo do konca kalendárneho mesiaca, v ktorom bola platba prijatá vystaviť daňový doklad – faktúru k prijatej platbe a to na základe § 19 ods. 4 a § 73 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, ak do tejto doby ešte nedošlo k dodaniu tovaru alebo služby. Keďže je spoločnosť ABC, s.r.o. registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty, má povinnosť tento doklad vystaviť. Ak by platiteľom dane z pridanej hodnoty nebola, táto povinnosť sa na ňu nevzťahuje.

V tejto fáze fakturácie by mal dodávateľ vedieť, či jeho odberateľ je alebo nie je registrovaný ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Pre zistenie tejto informácie nám Finančné riaditeľstvo SR sprostredkovalo elektronickú službu, ktorej správcom je Európska komisia. Služba nesie názov VIES – kontrola platnosti IČ DPH a slúži na overenie platnosti daňového identifikačného čísla pre daň z pridanej hodnoty [Finančná správa SR, 2013]. Nevýhodou tohto portálu je, že IČ DPH nevieme zistiť priamo a musíme preto použiť iné zdroje, napríklad odvodenie IČ DPH od daňového identifikačného čísla (DIČ) spoločnosti z portálu Registra účtovných závierok.

Okrem overenia platnosti IČ DPH protistrany musí účtovná jednotka ABC, s.r.o. zistiť, či hlavné plnenie nespadá do sekcie F klasifikácie CPA, keďže podľa § 69 ods. 12, písm. j) zákona o DPH *je platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia od iného platiteľa povinný platiť daň vzťahujúcu sa na j) dodanie stavebných prác vrátane dodania stavby alebo jej časti podľa § 8 ods. 1 písm. b), ktoré patria do sekcie F osobitného predpisu, a dodanie tovaru s inštaláciou alebo montážou, ak inštalácia alebo montáž patrí do sekcie F osobitného predpisu.*

Na základe týchto dvoch kritérií sme vytvorili tabuľku zobrazujúcu v ktorých prípadoch dodávateľ vystaví faktúru k prijatej platbe v režime prenosu daňovej povinnosti na odberateľa a v ktorých ju vystaví v bežnom režime, tzn. vyčíslí na nej DPH zo zdaniteľného plnenia.

Tabuľka 11: Identifikácia obchodov, pri ktorých sa uplatňuje prenos daňovej povinnosti na odberateľa

Dodávateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty	Odberateľ je platiteľom dane z pridanej hodnoty	Plnenie spadá do sekcie F klas. CPA	Uplatnenie prenosu daňovej povinnosti na odberateľa
Áno	Áno	Áno	Áno
Áno	Áno	Nie	Nie
Áno	Nie	Áno	Nie
Áno	Nie	Nie	Nie

Zdroj: Vlastné spracovanie

Po overení týchto skutočností vyhotoví účtovná jednotka iba jednu faktúru k prijatej platbe v režime prenosu daňovej povinnosti podľa § 69 zákona o DPH a to pre preddavok k Zákazke 2.

Daňový doklad k prijatej platbe je faktúrou a musí preto spĺňať všetky náležitosti faktúry vymedzené zákonom o dani z pridanej hodnoty v § 74, ods. 1, písm. k). Okrem týchto aspektov musí byť na faktúre uvedená informácia, že plnenie spadá do osobitného režimu prenosu daňovej povinnosti na odberateľa. V praxi sa často objavujú formulácie ako „Prenesenie daňovej povinnosti na odberateľa“, či „Daň odvedie zákazník“ a pod. Tieto výrazy sa však nezhodujú so znením ustanoveným legislatívou a preto by nemali byť použité.

V našej prípadovej štúdií účtovná jednotka vystavila tri doklady a zaevidovala ich v účtovníctve podľa nasledujúcej tabuľky.

Tabuľka 12: Vystavené faktúry k prijatým platbám

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riado k DP k DPH	KV
1	OF	Faktúra k prijatej platbe	120 000	311			
		Základ DPH	100 000		324.2	03	D2
		DPH 20%	20 000		343	04	D2
		Zúčtovanie preddavku	120 000	324.1	311	X	N
2	OF	Faktúra k prijatej platbe	50 000	311	324.2	X	A2
		Zúčtovanie preddavku	50 000	324.1	311	X	N
3	OF	Faktúra k prijatej platbe	30 000	311			A1
		Základ DPH	25 000		324.2	03	
		DPH	5 000		343	04	
		Zúčtovanie preddavku	30 000	324.1	311	X	N

Zdroj: vlastné spracovanie

Pri daňovom doklade k prijatej platbe – faktúre za plnenie, pri ktorom sa uplatňuje tuzemský prenos daňovej povinnosti sa postupuje tak, že daný doklad vystavíme bez vyčíslenia DPH. Sumy z dokladu sa v Daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nezobrazujú, ale v Kontrolnom výkaze ich uvádzame. Kontrolný výkaz DPH obsahuje osobitnú sekciu pre tento režim odvodu dane, a to časť A.2. V tejto časti vypĺňame okrem súm aj informácie ako:

- Identifikačné číslo pre daň odberateľa
- Poradové číslo faktúry
- Dátum dodania tovaru alebo služby alebo dátum prijatia platby
- Základ dane v eurách
- Číselný kód tovaru podľa Spoločného colného sadzobníka (tovar podľa § 69 ods. 12 písm. f) a g) zákona o DPH)
- Druh tovaru (tovar podľa § 69 ods. 12 písm. h) a i) zákona o DPH)
- Množstvo tovaru (tovar podľa § 69 ods. 12 písm. f) až i) zákona o DPH)
- Merná jednotka

Okrem zdaniteľných plnení prijala účtovná jednotka ABC, s.r.o. aj daňové doklady za nakúpený stavebný materiál a náradie, z toho:

- Stavebný materiál s dodávkou a montážou spadajúci do sekcie F podľa klasifikácie CPA – došla faktúra v celkovej hodnote 15 000 €, ktorú účtovná jednotka uhradila v lehote splatnosti bankovým prevodom

- Stavebný materiál a náradie bez dodávky a montáže uhradené v hotovosti na základe viacerých zjednodušených faktúr, v celkovej úhrnnej sume 4 000 € s DPH

Zobrazenie účtovných prípadov v účtovníctve spoločnosti ABC, s.r.o. ilustrujeme v tabuľke č. 13. Pre prehľadnejšiu ilustráciu sme všetky pokladničné doklady, ktoré účtovná jednotka prijala za dané obdobie zaúčtovali jedným zápisom.

Tabuľka 13: Účtovné zobrazenie dodania stavebného materiálu s montážou a bez montáže

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	KV
1	DF	Dodávka a montáž staveného materiálu	15 000		321		
		Základ	15 000	501		09	B1
		DPH 20%	3 000	343	343	10, 21	
2	BV	Úhrada došlej faktúry	15 000	321	221	X	N
3	VPD	Nákup stavebného materiálu a náradia bez montáže	4 000		211		
		Základ	3 333	501		X	B3
		DPH 20%	667	343		19	B3

Zdroj: vlastné spracovanie

Účtovná jednotka za zdaňovacie obdobie obstarala materiál, ktorý ďalej využila pri stavebnej činnosti, no plnenie nezahrňovalo jeho inštaláciu alebo montáž dodávateľskou účtovnou jednotkou. V takom prípade nie je splnená podmienka pre uplatnenie prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa a nákup materiálu účtovná jednotka ABC, s.r.o. zdaní podľa § 49 ods. 1, čo znamená, že si uplatní odpočítanie dane z hodnoty nákupu.

V období 02 účtovná jednotka:

- Vyrovnala daňový záväzok z titulu DPH bankovým prevodom
- Ukončila 1. a začala 2. etapu na Zákazke 2
- Ukončila a odovzdala výsledky práce na Zákazke 3
- Ku koncu obdobia 02 boli všetky tri zákazky odovzdané odberateľom

Náklady účtovnej jednotky ABC, s.r.o. v zdaňovacom období 02 predstavovali nákup vstavaného nábytku s montážou v celkovej hodnote 18 000 € s DPH a náklady na odborný dozor a projektovú dokumentáciu v hodnote 5 000 € bez DPH. Všetky záväzky účtovná jednotka uhradila bankovým prevodom v lehote splatnosti.

Tabuľka 14: Vyhotovená preddavková faktúra, daňový doklad k prijatej platbe a faktúra po dodaní stavebných prác

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riado k DP k DPH	KV
1	VZF	Vyhotovenie zálohovej faktúry – Z2	12 000	Neúčt.	Neúčt.	X	N
2	BV	Inkaso preddavku – Z2	12 000	221	324.1	X	N
3	OF	Faktúra k prijatej platbe	12 000	311	324.2	X	A2
		Zúčtovanie preddavku	12 000	324.1	311	X	N
4	OF	Faktúra po dodaní k Z3	30 000	311			
		Základ	25 000		602	03	A1
		DPH	5 000		343	04	A1
		FA k prijatej platbe	-30 000	311			
		FA k prijatej platbe – základ	-25 000		324.2	03	A1
		FA k prijatej platbe – DPH	-5 000		343	04	A1

Zdroj: vlastné spracovanie

V období 02 účtovná jednotka vystavila faktúru po dodaní služby k Zákazke 3, ktorej finálna suma bola zhodná s predpokladanou cenou projektu. Platí, že do daňového priznania k dani z pridanej hodnoty vstupuje z faktúry po dodaní služby iba suma, o ktorú táto faktúra prevyšuje už vykázanú hodnotu na daňovom doklade k prijatej platbe. V tomto prípade sa daň z pridanej hodnoty v DP k DPH neprejaví.

Tabuľka 15: Účtovné zobrazenie dodaní tovarov a služieb v zdaňovacom období 02

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	KV
1	DF	Dodávka a montáž vstavaného nábytku	18 000		321		
		Základ	18 000	501		09	B1
		DPH 20%	3 600	343	343	10, 21	
2	BV	Úhrada došlej faktúry	21 600	321	221	X	N
3	DF	Stavebný dozor a projektová dokumentácia	5 000	518	321	X	N
4	BV	Úhrada došlej faktúry	5 000	321	221	X	N
		Úhrada splatnej DPH	24 333	343	221	X	N

Zdroj: vlastné spracovanie

V prípade dodávky a montáže nábytku je potrebné podotknúť, že z hľadiska daňového režimu je dôležité poznať jeho charakter. Zatiaľ čo obstaranie samostatne stojaceho nábytku s montážou je zaradený do sekcie S a spadá do bežného režimu DPH, obstaranie a montáž vstavaného nábytku už spadá do sekcie F, divízie 43, a teda sa naň uplatňuje prenos daňovej povinnosti.

Dodávateľ poskytujúci stavebný dozor a projektovú dokumentáciu je osobou neregistrovanou pre daň z pridanej hodnoty, preto sme plnenie z pohľadu DPH ďalej neanalyzovali a zaúčtovali sme ho ako dodanie služieb bez DPH. Ak by však dodávateľ bol registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty, museli by sme ďalej skúmať predmet fakturácie. Podľa klasifikácie CPA stavebný dozor patrí do sekcie M a vypracovanie projektovej dokumentácie pre stavby a budovy sa zaradzuje medzi sekciu F, divíziu 41/42. To znamená, že časť služby, ktorá zahŕňa projektovú dokumentáciu by sme samozdaniili.

V období **03 účtovná** jednotka vyhotovila faktúry po dodaní stavebných prác pre zákazky Z1 a Z2 v celkovej sume 120 000 € pre zákazníka 1 a 75 000 € pre zákazníka 2. Zároveň jej nevznikli žiadne náklady z pohľadu DPH.

Faktúry vystavené po dodaní stavebných prác účtovná jednotka ABC, s.r.o. zaznamenala v účtovníctve v účtovníctve nasledovne.

Tabuľka 16: Vystavené faktúry po dodaní stavebných prác pri zákazkách Z1 a Z2

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	K V
1	OF	FA po dodaní služby k Z1	120 000	311			
		Základ	100 000		602	03	A1
		DPH 20%	20 000		343	04	A1
		FA k prijatej platbe	-120 000	311			
		FA k prijatej platbe – základ	-100 000		324.2	03	A1
		FA k prijatej platbe – DPH	-20 000		343	04	A1
2	OF	FA po dodaní služby k Z2	75 000	311	602	X	A2
		FA k prijatej platbe	-62 000	311	324.2	X	A2
3	BV	Inkaso doplatku VFA	13 000	221	311	X	N

Zdroj: vlastné spracovanie

Faktúra po dodaní služby k Zákazke 2 bola vo vyššej sume ako suma na faktúre k prijatej platbe. V praxi táto informácia znamená, že rozdiel medzi sumou na daňovom doklade k prijatej platbe a faktúre po dodaní plnenia sa musí vykázat' v daňovom priznaní,

v našom prípade iba v kontrolnom výkaze, časti A2, keďže dodanie služieb spĺňa podmienky pre prenos daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa.

3.2.2 Dodanie poľnohospodárskych plodín

Účtovná jednotka Gama, s.r.o., ktorej hlavnou podnikateľskou činnosťou je prevádzka reštauračných zariadení pravidelne nakupuje potravinové suroviny od dodávateľov Delta, a.s. a Omega, s.r.o.

Spoločnosť Gama, s.r.o. je mesačným platiteľom dane z pridanej hodnoty registrovaným podľa § 4 zákona o DPH v znení neskorších predpisov, IČO: 1000200056, IČ DPH: SK2000565678 vlastniaca dve prevádzky na území Slovenskej republiky. Poskytuje stravovacie služby konečným zákazníkom. V interných smerniciach má stanovené, že zásoby účtuje spôsobom B.

Spoločnosť Delta, a.s. je platiteľom dane z pridanej hodnoty registrovaným podľa § 4 zákona o DPH v znení neskorších predpisov, IČO: 1111200056, IČ DPH: SK2000123456 prevádzkujúca sieť veľkoobchodných predajní s potravinami na území Slovenskej republiky.

Spoločnosť Omega, s.r.o. je platiteľom dane z pridanej hodnoty registrovaným podľa § 4 zákona o DPH v znení neskorších predpisov, IČO: 1212300056, IČ DPH: SK2000400400 prevádzkujúca maloobchodnú predajňu s potravinami na území SR.

Všetky tri účtovné jednotky sú registrovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty v krajine, v ktorej majú sídlo.

V priebehu zdaňovacieho obdobia nastali v účtovnej jednotke Gama, s.r.o. tieto skutočnosti:

- Nákup potravín na faktúru od spoločnosti Delta, a.s. č. faktúry 202245:
 - Pečivo – 30,00 eur bez DPH
 - Ryža – 10,00 eur bez DPH
 - Čerstvá zelenina – 14,00 eur bez DPH
 - Ryby – 50,00 eur bez DPH
 - Koreniny – 15,00 eur bez DPH
 - Sladené nápoje – 100,00 eur bez DPH
- Nákup potravín v hotovosti na zjednodušenú faktúru od spoločnosti Omega, s.r.o., č. pokladničného bloku 2006:
 - Olivy – 20,00 eur bez DPH

- Prijatý opravný daňový doklad k faktúre č. 202245 kvôli skutočnosti, že niektoré objednané položky neboli na sklade:
 - Ryža – 10,00 eur bez DPH
- Spoločnosť Gama, s.r.o. obdržala tuzemskú faktúru za nákup potravín patriacich do daňového režimu prenosu daňovej povinnosti na odberateľa v celkovej sume 140,00 eur bez DPH. Dátum vystavenia faktúry patrí do aktuálneho zdaňovacieho obdobia, ale dátum vzniku daňovej povinnosti uvedený na faktúre, a teda aj dátum dodania tovaru patrí do predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia. Keďže daňové priznanie k DPH za minulé obdobie už bolo podané, spoločnosť Gama, s.r.o. má v úmysle tento doklad zaznamenať do aktuálneho zdaňovacieho obdobia.

Účtovná jednotka Gama, s.r.o. opísané skutočnosti zobrazila v účtovníctve nasledovne.

Tabuľka 17: Účtovné zobrazenie dodania potravín

P.č.	Dokl.	Text	Suma v €	MD	D	Riadok DP k DPH	KV
1	DF	Potraviny	248,40		321		
		Sladené nápoje	100,00	501		X	B2
		DPH 20%	20,00	343		21	B2
		Pečivo, zelenina, ryby	94,00	501		X	B2
		DPH 10%	9,40	343		20	B2
		Ryža, koreniny	25,00	501		09	B1
		DPH 20%	5,00	343	343	10, 21	
2	BV	Úhrada došlej faktúry	248,40	321	221	X	N
3	VPD	Potraviny	24,00		211		
		Olivy	20,00	501		X	B3
		DPH 20%	4,00	343		19	B3
4	DDO	Opravný daňový doklad k PFA 202245	-10,00		321		C2
		Ryža	-10,00	501		24	
		DPH 20%	-2,00	343	343	25, 28	
5	BV	Inkaso sumy na opravnom daňovom doklade	10,00	221	321	X	N
6	DF	Potraviny	140,00		321		B1
		Základ	140,00	501		09	
		DPH 20%	28,00	343	343	10, 21	
7	BV	Úhrada faktúry	140,00	221	321	X	N

Zdroj: vlastné spracovanie

V praxi sa bežne stávajú situácie, že jedna faktúra obsahuje položky z rôznych daňových režimov, účtovník musí byť preto obozretný a pozorne čítať náležitosti konkrétneho daňového dokladu. Príklad takéhoto účtovania sme si ilustrovali na došlej faktúre č. 202245, kde sa na jednom doklade nachádzali položky 20% sadzbou DPH, položky radiace sa medzi produkty a služby, na ktoré sa uplatňuje znížená sadzba DPH (10%) a zároveň aj tie, na ktoré sa podľa zákona o DPH v znení neskorších predpisov uplatňuje osobitný režim prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa. Odberateľ v takom prípade neuplatňuje samozdanenie na celý objem dodávky, ale iba na položky, ktoré podľa zákona o DPH v znení neskorších predpisov spadajú do tohto režimu, v tomto príklade to sú koreniny a ryža, ktoré sú uvedené v kapitolách 10 a 12 Spoločného colného sadzobníka.

Na ďalšom doklade sme si ilustrovali príklad nákupu tovaru, na ktorý by sa za bežných okolností malo uplatniť prenesenie daňovej povinnosti, no zákon o DPH v znení neskorších predpisov v § 69, ods. 12, písm. f) zároveň ustanovuje výnimku na dodanie tovarov, pri ktorom je vyhotovená zjednodušená faktúra podľa § 74 ods. 3 písm. a) alebo písm. b).

Podľa § 74 ods. 3 písm. a) alebo písm. b) zákona o DPH pod pojmom zjednodušená faktúra rozumieme:

- a) *doklad za tovar alebo službu, ak cena vrátane dane nie je viac ako 100 eur; doklad nemusí obsahovať údaje podľa odseku 1 písm. b) a jednotkovú cenu podľa odseku 1 písm. g),*
- b) *doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou alebo pokladnicou e-kasa klient podľa osobitného predpisu, ak cena tovaru alebo služby vrátane dane uhradená v hotovosti nie je viac ako 1 000 eur alebo uhradená inými platobnými prostriedkami nahrádzajúcimi hotovosť nie je viac ako 1 600 eur a doklad vyhotovený tankovacím automatom pre bezobslužné čerpanie pohonných látok, ak cena tovaru vrátane dane uhradená elektronickým platobným prostriedkom nie je viac ako 1 600 eur; doklad nemusí obsahovať údaje podľa odseku 1 písm. b) a jednotkovú cenu podľa odseku 1 písm. g).“*

Na základe týchto právnych ustanovení sa na tovary podľa § 69, ods. 12, písm. f) zákona o DPH v znení neskorších predpisov a rovnako aj na tovary podľa § 69, ods. 12, písm. g) rovnakého zákona, ku ktorým bola vyhotovená zjednodušená faktúra nevzťahuje podmienka prenosu daňovej povinnosti na odberateľa plnenia. To znamená, že dodávateľ

(Omega, s.r.o.) vystaví daňový doklad v bežnom režime, teda naň uvedie vyčíslenú DPH a tú zároveň odvedie do štátneho rozpočtu. Z pohľadu odberateľa tovaru (Gama, s.r.o.) bude doklad podkladom pre účtovanie obstarania materiálu na ľarchu účtu 501 – *Spotreba materiálu*, nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na účte 343 – *Daň z pridanej hodnoty* a zároveň úhrady celkovej sumy v hotovosti z pokladne v prospech účtu 211 – *Pokladnica*.

V súvislosti s obchodmi patriacimi do režimu prenosu daňovej povinnosti sa môžeme stretnúť aj so situáciou, kedy je potrebné na už vyfakturované plnenie vystaviť opravný daňový doklad. Nárok na odpočítanie dane vzniká osobe v postavení platiteľa dane a môže vzniknúť iba v prípade, že došlo k vzniku daňovej povinnosti.

Opravný daňový doklad k dokladu s prenesením daňovej povinnosti na odberateľa sa vystavuje rovnakým spôsobom ako bežný opravný daňový doklad s tým rozdielom, že sa na ňom musí uviesť informácia o prenose daňovej povinnosti. Táto informácia musí byť uvedená v sekcii "Poznámka" alebo "Doplňujúce údaje" na dobropise.

V sekcii "Poznámka" alebo "Doplňujúce údaje" by mali byť uvedené informácie ako označenie dobropisu, dátum vystavenia dobropisu, identifikácia pôvodnej faktúry, ku ktorej sa dobropis vzťahuje, množstvo a hodnota tovaru alebo služby, ktorá bola vrátená alebo znížená, celková suma vrátenej alebo zníženej DPH a informácia o prenose daňovej povinnosti na odberateľa (napr. "DPH prenesená na odberateľa podľa §69b zákona o DPH")

Je dôležité poznamenať, že dobropis k preneseniu daňovej povinnosti by mal byť vystavený len v prípade, ak je prenos daňovej povinnosti platný a ak sa s týmto prenesením súhlasil odberateľ.

Zákon o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov upravuje odpočítanie dane v § 51. Súvisí priamo s nárokom na odpočítanie dane a ukladá povinnosť opraviť odpočítanú daň v prípade, že po úprave nastane zníženie dane a možnosť opravy v prípade, že nastane zvýšenie dane.

Pri oprave základu dane plnenia podliehajúceho samozdaneniu vystavíme dobropis v rovnakom režime ako bol použitý na faktúre, číselné údaje uvedieme v mínusových hodnotách a plnenie bude smerovať do oddielu C2 kontrolného výkazu.

Doklad so vznikom daňovej povinnosti v minulom zdaňovacom období účtovná jednotka uviedla zaúčtovala a uviedla v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za aktuálne zdaňovacie obdobie. Tento postup považujeme za nesprávny a chyba by mala byť opravená.

Prijatý doklad vystavený v bežnom režime sa v zásade môže zahrnúť do aktuálneho daňového priznania k DPH aj keď dátum vzniku daňovej povinnosti je v minulom zdaňovacom období, musia byť však dodržané určité podmienky a postupy.

Ak má účtovná jednotka v pláne zahrnúť takýto doklad do aktuálneho daňového priznania k DPH, mala by najskôr overiť, či ho už nezahrnula do predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia. Ak by takto urobila, nemohla by ho zahrnúť do aktuálneho daňového priznania k dani z pridanej hodnoty.

Ak však tento doklad ešte nebol zahrnutý v predchádzajúcom zdaňovacom období, má právo ho zahrnúť do aktuálneho daňového priznania. Dátumy, ktoré sa uvádzajú na daňovom doklade však musia byť dodržané.

Osobitným prístupom sa však musí pristupovať k dokladu s prenosom daňovej povinnosti na odberateľa. Takýto doklad sa musí zobrazit' v zdaňovacom období, v ktorom bol tovar dodaný. To znamená, že ak bol tovar alebo služba dodaná v jednom zdaňovacom období, ale doklad s prenosom daňovej povinnosti bol vystavený v nasledujúcom zdaňovacom období, musí byť táto faktúra zahrnutá v daňovom priznaní za obdobie, v ktorom bol tovar, resp. služba dodaná, podľa § 70 zákona o DPH. Je dôležité, aby účtovná jednotka sledovala dátumy dodania tovaru a vystavenia dokladov s prenosom daňovej povinnosti, čím by sa zabránilo chybám pri výpočte dane z pridanej hodnoty a nezákonným praktikám v oblasti DPH.

3.3 Najčastejšie chyby v kontexte prenosu daňovej povinnosti

Zavedenie osobitného režimu uplatnenia dane z pridanej hodnoty prinieslo so sebou aj mnoho komplikácií súvisiacich s porozumením a následným prispôbením sa novým pravidlám. Hoci Slovenská republika zaviedla tento režim už v roku 2006, doteraz sa podnikatelia pri ich činnosti stretávajú s nedorozumeniami. Tie by sme všeobecne mohli rozdeliť na chyby vzniknuté zo strany podnikateľov alebo štátu.

V bežnej praxi sa môžeme stretnúť s komplikáciami, ktorých príčinou je ľudská nepozornosť, či nedostatočná znalosť problematiky uplatňovania prenosu daňovej povinnosti na odberateľa. V tejto časti diplomovej práce sa zameriame sa také chyby, ktoré sme ohodnotili ako najzávažnejšie, prípadne s väčšou náchylnosťou výskytu.

Chyba na strane dodávateľa

Nesprávna fakturácia plnenia zo strany dodávateľa môže nastať pre rôzne prípady. Dodávateľ je zodpovedný za správnosť fakturácie, preto by si mal predtým overiť údaje, ktoré obdržal od odberateľa, predovšetkým identifikačné údaje a či je registrovaným platiteľom dane z pridanej hodnoty a ak, podľa akého paragrafu zákona o DPH

Okrem overenia správnosti údajov získaných od odberateľa musí takisto vedieť v akej výške sa má vyčísliť DPH na plnenie, prípadne či nespadá do režimu prenosu daňovej povinnosti na odberateľa alebo je od dane z pridanej hodnoty oslobodené. Ak dodávateľ nesprávne identifikuje plnenie, ktoré by správne malo byť samozdanené a faktúru vystaví aj s vyčíslenou DPH, je podľa § 69, ods. 5 zákona o DPH povinný túto daň odvieť. Zákon sa ďalej nezaobrá prípadom, že DPH bola vyčíslená omylom a splatný je iba základ pre výpočet DPH, preto ak vystavovateľ faktúry nestihol opraviť svoju chybu, je povinný túto daň uhradiť [Ing. Naďa Vašková, s. 176, 2021]. Podobný prípad môže nastať v prípade nesprávnej identifikácie cezhraničného obchodu, ktorý by sa za bežných okolností mal vykázat ako plnenie v režime call-off stock, no dodávateľ ho považoval za dodanie tovaru podliehajúce DPH.

Ďalším dôležitým aspektom, na ktorý musí dodávateľ dbať je dodržiavanie termínov stanovených zákonmi. Ako sme už spomínali v predošlých podkapitolách tejto diplomovej práce, podstatným termínom je povinnosť vystaviť daňový doklad k tovaru alebo službe do 15 dní odo dňa dodania alebo do konca kalendárneho mesiaca. Daňovým dokladom v tomto prípade rozumieme faktúru k prijatej platbe alebo faktúru vystavenú po dodaní tovaru alebo služby, ktorá slúži ako relevantný podklad na vypracovanie priznania k dani z pridanej hodnoty.

Až na základe zistených a overených informácií môže fakturant správne vystaviť daňový doklad.

Chyba na strane odberateľa

V prípade režimu prenosu daňovej povinnosti je kladený väčší dôraz na odberateľa a správnosť jeho postupov práve kvôli tomu, že povinnosť vykázat DPH z plnenia v priznaní k dani z pridanej hodnoty je z jeho strany.

V praxi sa môže stať situácia, že si odberateľ neskontroluje správnosť údajov na doklade a v priznaní k dani z pridanej hodnoty uvedie nesprávne hodnoty. Napríklad si bude chcieť odrátať uhradenú DPH z plnenia, ktoré patrí do kategórie prenosu daňovej povinnosti.

V takejto situácii odberateľ nemá právo na odpočítanie zaplatenej DPH. Potvrďuje to aj Ing. Beáta Jarošová, PhD. [2014] vo svojom článku komentujúcom rozsudok Európskeho súdneho dvora: „*V rámci transakcie podliehajúcej režimu prenesenia daňovej povinnosti je v súlade so smernicou a zásadou daňovej neutrality, aby bolo príjemcovi služieb odňaté právo na odpočítanie DPH, ktorú bez právneho dôvodu zaplatil poskytovateľovi služieb na základe nesprávne vystavenej faktúry, a to aj vtedy, ak je oprava tejto chyby nemožná z dôvodu úpadku uvedeného poskytovateľa.*“

Nejasnosti v právnej úprave prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa

Rôzne interpretácie právnych predpisov z dôvodu ich nejasného alebo neúplného znenia môžu byť takisto príčinou odlišných postupov pri uplatňovaní prenosu daňovej povinnosti na dodávky tovarov a služieb.

Po zaradení dodania vybraných stavebných prác medzi tovary a služby, pri ktorých je povinný odvieť daň odberateľ [§ 69 ods. 12, písm. j) zákona o DPH z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov] mohli dodávateľovi nastať komplikácie pri identifikovaní plnenia a správnom určení, či má alebo nemá preniesť povinnosť odvedenia dane na odberateľa. Dodávateľ sa pri vystavovaní dokladu riadi sekciou F klasifikácie CPA, ktorú spravuje štatistický úrad. Jednotlivé činnosti sú ale v niektorých prípadoch popísané mäťuco. Príkladom je napríklad používanie dvoch pojmov montáž a inštalácia, ktoré môžu, ale nemusia popisovať jednu a tú istú činnosť (Ing. Marián Drozd, s. 247, 2020). V prípade, že sa dodávateľ plnenia stretne s takýmto problémom, môže sa riadiť § 69 ods. 17 zákona o DPH, ktorý uvádza, že ak si dodávateľ myslí, že dodaná služba alebo tovar spadá do § 69 ods. 12 písm. j), môže naň vystaviť faktúru s prenosom daňovej povinnosti na odberateľa.

Záver

V diplomovej práci sme sa zamerali na vybrané prípady z problematiky týkajúcej sa prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa ako pri tuzemských plneniach, tak aj pri cezhraničných dodaniach tovarov a služieb medzi členskými štátmi EÚ.

Prvá kapitola je venovaná teoretickému vymedzeniu dane z pridanej hodnoty z pohľadu jej historického vývoja a následnou komparáciou na súčasnú podobu. Stručne sme si charakterizovali základné pojmy nevyhnutné k porozumeniu hlavnej problematiky tejto diplomovej práce, ako je sadzba dane, zobrazenie dane z pridanej hodnoty v účtovníctve podniku, registračná povinnosť, odpočítanie dane, zdaniteľné plnenie, daňová povinnosť a preplatok na dani z pridanej hodnoty. Následne sme hlbšie analyzovali problematiku prenosu daňovej povinnosti pri cezhraničných obchodoch a tuzemských obchodoch, kde sme takisto objasnili aj hlavné dôvody zavedenia tohto mechanizmu do praxe, ktorým je predovšetkým redukcia daňových podvodov na DPH.

Pre správne uplatnenie prenosu daňovej povinnosti pri cezhraničných obchodoch je predovšetkým dôležité poznať miesto dodania tovaru alebo služby. Pri dodaní služieb v prvom rade zisťujeme, či sa plnenie vzťahuje na nehnuteľnosť, pretože v takomto prípade nezáleží na tom, kde majú obchodné strany sídlo podnikania, ale na tom, kde sa daná nehnuteľnosť nachádza. V iných prípadoch nás zaujíma to, či je odberateľom služby zdaniteľná alebo nezdaniteľná osoba. Pri dodaní tovarov sme si zhrnuli základné pravidlá určenia miesta dodania a predstavili sme si aj osobitné režimy dodania ako predaj tovaru na diaľku a režim call-off stock. Znalosť tejto problematiky sme vyhodnotili ako dôležitú pre správnu identifikáciu obchodov podliehajúcich prenosu daňovej povinnosti.

V časti venovanej tuzemským obchodom sme sa zamerali na obchody podliehajúce osobitnému režimu prenosu daňovej povinnosti uvedené v § 69, ods. 12 zákona o DPH. Okrem týchto tovarov a služieb sa však samozdanenie uplatňuje aj na dodávky zlata a to investičného, ak sa ho platiteľ dane rozhodne zdaňovať, aj zlata ako suroviny, avšak iba to s rýdzosťou minimálne 325 tisícín. V roku 2018 bola zrušená podmienka uplatnenia prenosu daňovej povinnosti na dodávky kovového odpadu a poľnohospodárskych plodín na dodávky s minimálnou hodnotou 5 000 eur. Táto hranica bola zrušená kvôli tomu, že Slovenská republika spĺňala podmienky pre úpravu legislatívy, ktoré určila Európska únia. Tento krok mal dopomôcť k obmedzeniu karuselových podvodov na DPH a jeho povolená lehota mala uplynúť 30. júna 2022, bola však predĺžená do 31. decembra 2026.

V závere teoretickej časti tejto diplomovej práce sme stručne vysvetlili zobrazenie prenosu daňovej povinnosti v účtovníctve a opísali sme základné princípy vykazovania dane z pridanej hodnoty.

V tretej kapitole diplomovej práce sme aplikovali získané teoretické znalosti na konkrétne príklady z praxe. Z dôvodu komplexnosti vybranej problematiky sme sa zamerali iba na vybrané prípady. Na konkrétnych účtovných jednotkách sme analyzovali dodanie tovarov a služieb pri cezhraničných a tuzemských dodaniach tovarov a služieb. Vypracovali sme prípadové štúdie s takou kombináciou príkladov z bežnej praxe, ktorá v čo najväčšej miere pokrýva analyzovanú problematiku. Pri cezhraničných obchodoch sme analyzovali nákup dodanie tovarov zahraničným partnerom a zobrazili sme si účtovanie a vykazovanie takýchto prípadov v prípade, že sú obe zúčastnené strany registrovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty v krajine, v ktorej majú sídlo podnikania a takisto aj v prípade, že jedna zo zúčastnených strán nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty. Vo veľkej miere sme pritom aplikovali podmienku, že pre uplatnenie mechanizmu prenosu daňovej povinnosti musia byť obe strany zúčastňujúce sa na obchode registrovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty. Zistili sme, že pri cezhraničných dodávkach je potrebné vyplňanie Súhrnného výkazu v členení na služby, tovary a dodávky v prípade trojstranného obchodu.

Z tuzemských zdaniteľných obchodov sme si zvolili dodanie stavebných prác a poľnohospodárskych plodín. Pochopili sme, že pre potreby vytvorenia správneho daňového dokladu v prípade dodania stavebných prác je dôležité riadiť sa Prehľadom činností zatriedených podľa štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (CPA). Na príklade nákupu poľnohospodárskych plodín sme si zobrazili aplikáciu zrušenia minimálnej hodnoty dodávky v pri tomto druhu tovaru.

Na záver sme zhodnotili, čo považujeme za najčastejšie chyby vznikajúce pri uplatňovaní prenosu daňovej povinnosti z dodávateľa na odberateľa tovaru alebo služby.

Zoznam použitej literatúry

Tlačené knihy, monografie, vedecko-kvalifikačné práce

- 1) DROZD, Marián – *Daň z pridanej hodnoty: Otázky a odpovede*. 1. vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer SR, s.r.o. 2020. 296 s. ISBN 978-80-571-0203-8
- 2) SCHULTZOVÁ, Anna a kol. – *Daňovníctvo: Daňová teória a politika I*. 3. doplnené a prepracované vydanie, Praha: Wolters Kluwer, 2018, 360 s., ISBN 978-80-7598-107-3.

Článok v tlačenom časopise

- 3) BETÁKOVÁ, Jaroslava – Služby z pohľadu DPH. In *Dane a účtovníctvo: rady a riešenia*. Žilina: Poradca podnikateľa. 2022. 19, 4, 63-68. ISSN 1336-426X.

Elektronické dokumenty – monografie, zborníky online alebo na CD ROM

- 4) SCHENK, Alan – THURONYI, Victor – CUI, Wei – *Value added tax: a comparative approach*. 2. vyd. United States of America: Cambridge University Press, 2015, 576 s. ISBN 978-1-107-61762-9.

Články v elektronických časopisoch, zborníkoch a iné príspevky

- 5) CÍGEROVÁ, Nadežda – Pravidlá vykazovania dodávok a služieb z pohľadu DPH [online]. 2022. Dostupné na: <https://beta.epi.sk/odborny-clanok/pravidla-vykazovania-dodavok-a-sluzieb-z-pohladu-dph.htm>
- 6) ČERNEGOVÁ, Anna – Samozdanenie DPH [online]. 2019. [cit. 12.15.2022]. Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dan-z-pridanej-hodnoty/samozdanenie-dph>
- 7) DE LA FERIA, Rita – The New VAT General Reverse-Charge Mechanism. In: *EC Tax Review* [online]. 2019, roč. 28 č.4, 172-175 s. Dostupné na: <https://ssrn.com/abstract=3489234> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3489234>
- 8) EURÓPSKA KOMISIA – *VAT invoicing rules* [online]. [cit. 2022.26.10.]. Dostupné na: https://taxation-customs.ec.europa.eu/vat-invoicing-rules_en
- 9) EURÓPSKA RADA A RADA EURÓPSKEJ ÚNIE – *Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti v oblasti DPH: prevencia podvodov v oblasti DPH*. Dostupné na: <https://www.consilium.europa.eu/sk/policies/vat-reverse-charge/>
- 10) FAMULSKA, Teresa – ROGOWSKA-RAJDA, Beata – Principle of vat neutrality and the reverse charge mechanism. In *e-Finanse: Financial Internet Quarterly* [online]. Rzeszów: University of Information Technology and Management, 2018,

roč. 14, č. 3, 87-97 s. [cit. 2022.13.10.]. ISSN 1734-039X. Dostupné na:
<https://doi.org/10.2478/fiqf-2018-0022>

- 11) FINANČNÁ SPRÁVA Slovenskej republiky – *Miesto dodania tovaru* [online]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/dan-z-pridanej-hodnoty/miesto-dodania-tovaru#Preprava>
- 12) FINANČNÁ SPRÁVA Slovenskej republiky – *Overenie IČ DPH* [online]. Dostupné na: <https://www.financnasprava.sk/sk/elektronicke-sluzby/verejne-sluzby/overovanie-ic-dph>
- 13) JAROŠOVÁ, Beáta - *Prenos daňovej povinnosti a strata odpočtu DPH (komentovaný rozsudok Európskeho súdneho dvora)* [online]. 2014 [cit. 2022.26.10]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/cely/odborny-clanok/prenos-danovej-povinnosti-a-strata-odpocet-dph-komentar-k-rozsudku-Sudneho-dvora-EU.htm#prenos-danovej-povinnosti-a-strata-odpocet-dph-komentar-k-rozsudku-Sudneho-dvora-EU>
- 14) KOPČÁKOVÁ, Janka – Prenos daňovej povinnosti. In: *Journal of innovations and applied statistics: vedecký internetový časopis* [online]. Košice: PHF EU Košice, 11/2019, roč. 9, č. 1, s. 11-16. ISSN 1338-5224. Dostupné na: <http://jias.euke.sk/wp-content/uploads/2020/01/JIAS-2019-No-1.pdf>
- 15) KRIŠKOVÁ, Petra - Ako účtovať platby vykonané platobnou kartou v účtovníctve podnikateľov [online]. 2019 [cit. 2023.4.1]. Dostupné na: <https://www.money.sk/dane-a-uctovnictvo/ako-uctovat-platby-vykonane-platobnou-kartou-v-uctovnictve-podnikatelov/>

Právne predpisy

- 16) Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky zo 16. decembra 2002 č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov
- 17) Metodický pokyn k prenosu daňovej povinnosti pri dodaní stavebných prác podľa § 69 ods. 12 písm. j) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- 18) Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky – Prehľad činností zatriedených podľa štatistickej klasifikácie produktov podľa činností (CPA)

- 19) Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty
- 20) Usmernenie č. MF/014716/2006-721 k účtovaniu DPH zaplatenej v zahraničí a jej zahrnovaniu do základu dane z príjmov
- 21) Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 2018/1912, ktorým sa mení Vykonávacie nariadenie 282/2011
- 22) Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- 23) Zákon č. 222/1992 Zb. o pridanej hodnote v znení neskorších predpisov (zrušený)
- 24) Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov
- 25) Zákon č. 235/2004 Sb. o dani z pridanej hodnoty ve znění pozdějších předpisů
- 26) Zákon č. 414/2012 Z. z. Z o obchodování s emisnými kvótami v znení neskorších predpisov